

# De strafrechtelijke handhaving van fiscale verplichtingen

Een pleidooi voor een  
doordachte depenalisering

Jef VAN EYNDHOVEN



LARCIER  
INTERSENTIA

Antwerpen – Gent – Cambridge

De strafrechtelijke handhaving van fiscale verplichtingen. Een pleidooi voor een doordachte depenalisering  
Jef Van Eyndhoven

© 2023 Lefebvre Sarrut Belgium NV  
Hoogstraat 139/6 – 1000 Brussel

ISBN 978-94-000-1470-1  
D/2023/7849/23  
NUR 824  
Gedrukt in de Europese Unie

Verantwoordelijke uitgever: Paul-Etienne Pimont, Lefebvre Sarrut Belgium NV  
Lay-out: Crius Group, Hulshout

Alle rechten voorbehouden. Niets uit deze uitgave mag worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand, of openbaar gemaakt, in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.

Ondanks alle aan de samenstelling van de tekst bestede zorg, kunnen noch de auteurs noch de uitgever aansprakelijkheid aanvaarden voor eventuele schade die zou kunnen voortvloeien uit enige fout die in deze uitgave zou kunnen voorkomen.

Dit boek is eveneens digitaal beschikbaar op [www.stradalex.com](http://www.stradalex.com) en [www.jurisquare.be](http://www.jurisquare.be).

FOUNDATIONS OF TAX LAW / FONDEMENTS DU DROIT FISCAL /  
GRONDSLAGEN VAN HET FISCAAL RECHT

Edited by Prof. Dr. Bruno Peeters

*Treaty-Making in Federations. Democratic Legitimacy Tried and Tested in Matters of Taxation*, Rik Smet, 2021, ISBN 978-1-83970-156-6

*De fiscale analyse van gereguleerde instellingen voor collectieve belegging naar Belgisch recht in een Europese context*, Evelyne Verstraelen, 2020, ISBN 978-2-8079-0624-2

*De l' "abus fiscal" ou Quand les actes juridiques du contribuable sont inopposable au fisc pour l'établissement de l'impôt. Essai de cadre théorique et critique en droit fiscal belge*, Aymeric Nollet, 2019, ISBN 978-2-8079-1454-4

*Het fiscaal inwonerschap van vennootschappen in een gemondialiseerde economie. Een analyse in de context van de Belgische inkomstenbelastingen en dubbelbelastingverdragen*, Linda Brosens, 2018, ISBN 978-2-8079-0942-7

*De grensoverschrijdende administratiefrechtelijke gegevensuitwisseling op verzoek in de inkomstenbelastingen vanuit Belgisch standpunt. De gevolgen van de aard van de procedure op de rechtsbescherming van de belastingplichtige*, Niels Diepvens, 2018, ISBN 978-2-8079-0859-8

*De draagwijdte van het recht op privéleven bij de informatie-inzameling door de fiscale administratie*, Sylvie De Raedt, 2017, ISBN 978-2-8079-0227-5

*De overheid als belastingplichtige*, Manuela Vervoort, 2017, ISBN 978-2-8044-9485-8

*Een verkenning van de grondslagen van het ne bis in idem-beginsel in het Belgisch belastingrecht*, Anne Van de Vijver, 2015, ISBN 978-2-8044-8486-6

*Europese Unie en directe belastingen*, Luc Hinnekens, 2012, ISBN 978-2-8044-1714-7

*Fiscale transparantie. Een onderzoek naar de classificatie van grensoverschrijdende samenwerkingsverbanden*, Bart Peeters, 2011, ISBN 978-2-8044-4384-9

*L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales face au droit communautaire*, Edoardo Traversa, 2010, ISBN 978-2-8044-3776-3

*Afspraken met de fiscus*, Elly Van de Velde, 2009, ISBN 978-2-8044-3637-7

*Fiscaliteit en morele neutraliteit*, Luc Vandenberghe, 2004, ISBN 2-8044-1548-1



# VOORWOORD BIJ DE REEKS GRONDSLAGEN VAN HET FISCAAL RECHT

Het belastingrecht wordt al te vaak ervaren als een geheel van sterk gedetailleerde wetsbepalingen met een hoog technisch gehalte, waarvan de coherentie niet steeds duidelijk is. Deze vaststelling wijst op een toenemende nood aan inzicht in de fundamenteën van het belastingrecht.

De opzet van de bibliotheek *Grondslagen van het Fiscaal Recht* bestaat erin een verzameling tot stand te brengen van in principe beknopte en vlot leesbare monografieën over algemene rechtsbegrippen en -beginselen die aan het hedendaagse belastingrecht ten grondslag liggen. De bibliotheek gaat over – al dan niet vermeende – centrale grondslagen en basisbeginselen rond welke een aantal fundamentele regelen die het belastingrecht beheersen, gegroepeerd (kunnen) worden. Daarbij wordt o.m. gedacht aan de volgende onderwerpen: het begrip belasting, het legaliteitsbeginsel, het gelijkheidsbeginsel, het eenjarigheidsbeginsel, het draagkrachtbeginsel, het rechtszekerheidsbeginsel, het *ne bis in idem* beginsel, de interpretatie van fiscale bepalingen, het openbare orde karakter van het fiscaal recht, het territorialiteitsbeginsel, de temporele werking van belastingwetten, de verdeling van de fiscale bevoegdheid in een (federaal) staatsverband, de handhaving van fiscale regelgeving enz.

Het voorwerp van deze Grondslagenreeks is evenwel niet beperkt tot het Belgisch fiscaal recht, maar strekt zich ook uit tot het internationaal en het Europees fiscaal recht. Aldus wordt getracht de bakens die het belastingrecht in de ruime zin van het woord beheersen, scherper te stellen en de samenhang van de talrijke fiscale bepalingen, of het mogelijke gebrek aan samenhang tussen deze bepalingen, in het juiste daglicht te plaatsen.

Het doel van deze bibliotheek is dus niet een inzicht te geven in *specifieke* voor de rechtspraktijk relevante onderdelen of hoofdstukken van het belastingrecht. Hierin verschilt de Grondslagenbibliotheek duidelijk van de bibliotheek Fiscaal recht die eveneens door de uitgeverij Larcier wordt beheerd.

Bruno PEETERS

Gewoon hoogleraar (Universiteit Antwerpen)

Hoofdredacteur Bibliotheek Grondslagen Fiscaal Recht



## WOORD VOORAF

Rechtsregels hebben slechts zin als ze correct worden nageleefd door de normadressaten. Daarom is rechtshandhaving één van de belangrijkste hoekstenen van een rechtssysteem. Rechtshandhaving strekt ertoe de naleving van rechtsregels te bevorderen of een overtreding ervan te beëindigen. Dit geldt ook voor fiscale rechtsregels. Een doeltreffende rechtshandhaving is ook voor de fiscale administratie essentieel om weerwerk te bieden aan normadressaten die hun fiscale verplichtingen niet spontaan nakomen. Fiscale rechtshandhaving kan uiteenlopende vormen aannemen en dekt alle activiteiten waarmee de overheid zowel preventief (bv. door middel van voorlichtingscampagnes) als repressief (door middel van sancties) de naleving van fiscale verplichtingen wil afdwingen. Tot de repressieve fiscale handhavingsmethoden behoren niet enkel de strafrechtelijke doch ook de administratieve handhaving.

Jef VAN EYNDHOVEN heeft op 2 december 2020 met succes zijn proefschrift verdedigd met het oog op het behalen van de graad van doctor in de rechten. In zijn proefschrift stelt hij de inschakeling van het strafrecht als mechanisme voor de handhaving van fiscale verplichtingen fundamenteel in vraag. Het voorliggende boek is de licht geactualiseerde commerciële editie van dit proefschrift.

Zoals de subtitel aangeeft, heeft Jef VAN EYNDHOVEN zich gewaagd aan een politiek gevoelige beleidsvraag, namelijk of het fiscaal recht niet meer moet worden gedepenaliseerd.

De timing van het onderzoek was perfect. Uit de beleidsverklaring van de minister van Financiën van 3 december 2020<sup>1</sup> blijkt immers een expliciete ambitie om de strijd tegen belastingontwijking en fiscale fraude nog verder op te voeren.

De vraag rijst evenwel welke functie het strafrecht daarin kan of moet vervullen. In zijn proefschrift heeft Jef VAN EYNDHOVEN zich over dit fundamenteel *maatschappelijk* probleem gebogen. Hij heeft daaraan een erg omstandige en wetenschappelijk sterk onderbouwde *juridische* analyse gewijd. En dit was meer dan nodig, want zoals hij in zijn proefschrift terecht vaststelt, ontbreekt het vandaag in het politieke debat aan een principiële juridische reflectie over de omvang van de strafbaarstelling van fiscale overtredingen.

Zoals de auteur heeft aangegeven is het echter geenszins zijn bedoeling om op de stoel van de wetgever te gaan zitten. Doch wel om de wetgever te faciliteren door een set van toetsingscriteria aan te reiken op grond waarvan argumenten voor en

---

<sup>1</sup> Beleidsverklaring Financiën en Coördinatie van de fraudebestrijding, 3 december 2020, *Parl. St. Kamer*, 2020-21, nr. 50-1610/009, 8.

tegen de strafrechtelijke handhaving van fiscale overtredingen op een rationele en wetenschappelijke wijze kunnen worden onderbouwd. Deze toetsingscriteria vormen zoals de auteur terecht schrijft geen “*mathematisch of decisief model*” aan de hand waarvan strafwaardig en niet-strafwaardig gedrag noodzakelijk van elkaar kan worden onderscheiden. Zij vormen echter wel de basis voor de aanbevelingen (‘richtsnoeren’) die in het proefschrift worden geformuleerd en die de wetgever in staat moeten stellen om meer gerechtvaardigde beslissingen te nemen op het gebied van de fiscale strafrechtshandhaving.

Wat dit proefschrift zo aantrekkelijk maakt, is dat de auteur zich niet beperkt tot abstracte bespiegelingen en aanbevelingen, maar dat hij zijn inzichten – bij wijze van een exemplarische denkoefening – ook meteen ‘in praktijk’ durft om te zetten. Hij heeft dit gedaan door in het Wetboek van inkomstenbelastingen 1992 (WIB 92) en het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (WBTW) voor fiscale fraude en de eventuele verzwarende omstandigheden een alternatieve delictomschrijving voor te stellen. Als academicus deinst Jef VAN EYNDOVEN niet terug om ter zake duidelijke standpunten in te nemen en de lezer te confronteren met de concrete gevolgen waartoe de implementering van zijn onderzoeksresultaten kunnen leiden.

De wijze waarop Jef VAN EYNDOVEN zijn onderzoek heeft opgebouwd is zonder meer indrukwekkend. De conceptuele analyse in de inleiding, het uitgewerkte toetsingskader, de rechtshistorische analyse, de positiefrechtelijke analyse van de fiscale strafbaarstellingen en het onderzoek van de problemen bij overlapping tussen de fiscaalrechtelijke handhaving met de gemene strafrechtelijke handhaving en tussen de strafrechtelijke en administratieve fiscale rechtshandhaving, zijn stuk voor stuk uitermate degelijk uitgewerkte hoofdstukken. Finaal monden die hoofdstukken uit in een doorgedreven kritische analyse van de strafbaarstelling in België van fiscale overtredingen en vormen zij het fundament waarop de auteur zich baseert om naar de beleidsmakers toe doordachte constructieve aanbevelingen te formuleren.

Het proefschrift van Jef VAN EYNDOVEN behoort met deze doorwrochte analyse van bijna 1260 pagina’s tot de ‘*old school*’ – proefschrifttraditie: uitvoerig doch niet langdradig, analytisch doch *to the point*, hier en daar recapitulerend, doch daardoor erg didactisch en glashelder; kortom: oerdegelijk.

Als promotor van dit proefschrift kan ik de lectuur ervan ten zeerste aanbevelen.

Bruno PEETERS  
Gewoon hoogleraar  
Faculteit Rechten  
Universiteit Antwerpen



## TEN GELEIDE – DANKWOORD

Dit boek is de licht geactualiseerde versie van het doctoraal proefschrift dat ik op 2 december 2020 aan de Universiteit Antwerpen heb verdedigd met het oog op het behalen van de graad van doctor in de Rechten.

Deze publicatie vormt het eindpunt van het deeltijds onderzoek dat ik gedurende zes jaar aan de Universiteit Antwerpen heb uitgevoerd naast mijn werk als advocaat. Gelet op mijn bijzondere interesse voor zowel fiscaal recht als strafrecht, lag het voor de hand dat mijn onderzoek zou gaan over het fiscaal strafrecht. Hoewel het fiscaal strafrecht de laatste jaren nooit uit de schijnwerpers is verdwenen, blijft de rechtsliteratuur over het onderwerp relatief beperkt. Dat heeft mij gesterkt in mijn voornemen om er een diepgravend onderzoek naar te voeren.

Als product van een jarenlang academisch onderzoek is dit boek wat omvangrijker dan gebruikelijk is voor een juridische monografie. Dat is gedeeltelijk te verklaren doordat de onderzoeksvraag nogal ruim werd geformuleerd. Als primair doel van het onderzoek nam ik mij voor om de bestaande Belgische strafbaarstellingen van fiscale overtredingen (inzake inkomstenbelastingen en btw) kritisch te evalueren en aanbevelingen te doen voor verbetering. Methodologisch waren voor de beantwoording van die onderzoeksvraag vier stappen noodzakelijk. Vooreerst moest een norm worden bepaald waaraan kon worden getoetst (hoofdstuk II). Vervolgens moest het voorwerp van de toetsing nauwkeurig worden beschreven (hoofdstukken III, IV en V). Op basis daarvan kon vervolgens een kritische evaluatie van het onderzoeksvoorwerp worden gemaakt (hoofdstuk VI) en konden uiteindelijk aanbevelingen voor verbetering worden gedaan (hoofdstuk VII). Elk van die stappen is uitvoerig uitgewerkt.

Om de systematiek van het onderzoek te respecteren, is bovendien veelvuldig gebruik gemaakt van omvattende (tussen)besluiten. De lezer die wat afgeschrikt is door de omvang van het boek, kan zich desgewenst beperken tot het lezen van die (tussen)besluiten. Zo kan op efficiënte wijze kennis worden genomen van de resultaten van het onderzoek.

De stof is bijgewerkt tot december 2020. Nadien werden nog slechts enkele belangwekkende ontwikkelingen verwerkt.

Dit onderzoek was simpelweg niet mogelijk geweest zonder de hulp van verschillende personen die ik daarvoor oprechte dank verschuldigd ben.

Vooreerst was dit werk er nooit gekomen zonder de deskundige begeleiding van mijn promotor prof. dr. Bruno PEETERS. Ik ben hem bijzonder dankbaar dat hij mij de kans heeft gegeven om dit onderzoek uit te voeren en dat hij mij

daarin van het begin tot het einde heeft willen begeleiden. Zijn passie voor de fiscaliteit werkte aanstekelijk en zijn onuitputtelijke kennis van het vakgebied bood een geruststellende ondersteuning. Ook de leden van mijn individuele doctoraatscommissie wil ik van harte bedanken voor hun belangrijk aandeel in het welslagen van mijn onderzoek. Prof. dr. Joëlle ROZIE en prof. dr. Nicole PLETS hebben elk vanuit hun eigen vakgebied, respectievelijk strafrecht en fiscaal recht, onmisbare adviezen gegeven en hebben mij gedurende het volledige traject ondersteund. Ook de leden van de examencommissie, prof. dr. Bart SPRIET, prof. dr. Marc BOURGEOIS en prof. dr. Guido DE BONT, ben ik veel dank verschuldigd. Zij hebben de tijd genomen om het omvangrijke werk op korte tijd door te nemen en hebben verschillende waardevolle suggesties gedaan. Verder wil ik ook een woord van dank richten aan prof. dr. Anne VAN DE VIJVER, prof. dr. Sylvie DE RAEDT en prof. Eric VAN DOOREN. Zij hebben mij elk zeer nuttige inzichten bijgebracht, niet in het minst op momenten wanneer ik het gevoel had vast te zitten.

De combinatie met de advocatuur maakte het onderzoekstraject niet altijd evident, maar het heeft mij absoluut ook verschillende interessante praktische inzichten opgeleverd. Ik ben mijn stagemester, mr. Mark CROMMEN, bijzonder dankbaar dat hij me de kans heeft gegeven om dit onderzoek naast de advocatuur uit te voeren en dat hij mij doorheen het gehele traject is blijven steunen. Zonder hem was er van dit werk simpelweg geen sprake. Ook al mijn andere collega's en ex-collega's wil ik bedanken voor hun interesse in de voortgang van mijn onderzoek en alle aanmoedigingen in de afgelopen jaren. Diezelfde dank gaat ook uit naar alle fantastische nieuwe collega's die ik er tijdens mijn onderzoekstraject aan de Universiteit Antwerpen heb bijgekregen.

Tot slot valt het moeilijk te overschatten hoe belangrijk de steun van mijn familie, schoonfamilie en vrienden is geweest om de moeilijke momenten van het doctoraatsonderzoek door te komen. Ik kan hen daarvoor niet genoeg bedanken. Dat geldt in het bijzonder voor mijn partner Julie, die mij door dik en dun is blijven steunen en die mij heeft geholpen om structuur te vinden wanneer ik even door de bomen het bos niet meer zag.

Jef VAN EYNDOVEN  
13 september 2022

# LIJST VAN VAAK GEBRUIKTE AFKORTINGEN

<b>AWR</b>	Algemene Wet inzake Rijksbelastingen
<b>BBI</b>	Bijzondere Belastinginspectie
<b>Btw-richtlijn</b>	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde
<b>Com.IB</b>	Commentaar op het Wetboek van de inkomstenbelastingen
<b>DSB</b>	Dienst voor het Strafrechtelijk beleid
<b>EHRM</b>	Europees Hof voor de Rechten van de Mens
<b>EOM</b>	Europees Openbaar Ministerie
<b>EVRM</b>	Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens
<b>FATF</b>	Financial Action Task Force
<b>FBB</b>	Forfaitair gedeelte van de buitenlandse belasting
<b>Handvest EU</b>	Handvest van de grondrechten van de Europese Unie
<b>IVBPR</b>	Internationaal verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten
<b>KB/WIB 1964</b>	Koninklijk besluit van 4 maart 1965 tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964
<b>KB/WIB 1992</b>	Koninklijk besluit van 27 augustus 1993 tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992
<b>OESO</b>	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
<b>PIF-Overeenkomst</b>	Overeenkomst, opgesteld op grond van artikel K.3 van het Verdrag betreffende de Europese Unie, aangaande de bescherming van de financiële belangen van de Europese Gemeenschappen
<b>PIF-Richtlijn</b>	Richtlijn (EU) 2017/1371 van het Europees Parlement en de Raad van 5 juli 2017 betreffende de strafrechtelijke bestrijding van fraude die de financiële belangen van de Unie schaadt
<b>Sv.</b>	Wetboek van strafvordering van 17 november 1808
<b>Sw.</b>	Strafwetboek van 8 juni 1867
<b>SWIB</b>	Samengeschaalde wetten op de inkomstenbelastingen

<b>Taxatie-instrument DSB</b>	C. DE CRAIM, C. DEFEVER, A. DELADRIÈRE, E. DEVEUX, R. PARRONDO RAMOS en H. VAN DER LINDEN, <i>Ontwikkeling van een taxatie-instrument ter bepaling van de strafwaardigheid van het gedrag omschreven in de inbreuk. Eindrapport ter attentie van de minister van Justitie</i> , Brussel, FOD Justitie, 2017
<b>Una via-wet van 2012</b>	Wet van 20 september 2012 tot instelling van het “ <i>una via</i> ”-principe in de vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes
<b>Una via-wet van 2019</b>	Wet van 5 mei 2019 houdende diverse bepalingen in strafzaken en inzake erediensden, en tot wijziging van de wet van 28 mei 2002 betreffende de euthanasie en van het Sociaal Strafwetboek
<b>VCF</b>	Vlaamse Codex Fiscaliteit
<b>Verdrag van Amsterdam</b>	Verdrag van Amsterdam houdende wijziging van het Verdrag betreffende de Europese Unie, de Verdragen tot oprichting van de Europese Gemeenschappen en sommige bijhorende akten, ondertekend te Amsterdam, 2 oktober 1997
<b>Verdrag van Lissabon</b>	Verdrag van Lissabon tot wijziging van het Verdrag betreffende de Europese Unie en het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap, ondertekend te Lissabon
<b>Verdrag van Maastricht</b>	Verdrag betreffende de Europese Unie, ondertekend te Maastricht op 7 februari 1992
<b>Verdrag van Warschau</b>	Overeenkomst van 16 mei 2005 van de Raad van Europa inzake het witwassen, de opsporing, de inbeslagname en de confiscatie van de opbrengsten van misdrijven en de financiering van het terrorisme
<b>VEU</b>	Verdrag betreffende de Europese Unie
<b>V.T.Sv.</b>	Wet van 17 april 1878 houdende de voorafgaande titel van het Wetboek van strafvordering
<b>VWEU</b>	Verdrag betreffende de Werking van de Europese Unie
<b>WBTW</b>	Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde
<b>W.Reg.</b>	Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten
<b>W.Succ.</b>	Wetboek der successierechten
<b>WDRT</b>	Wetboek diverse rechten en taken
<b>Werkgroep Clerfayt</b>	Werkgroep ‘actualisering van het charter van de belastingplichtige’ aangesteld door staatssecretaris Clerfayt
<b>WIB 1992</b>	Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992
<b>WZGT</b>	Wetboek van de met zegel gelijkgestelde taken

# INHOUD

<i>Voorwoord bij de Reeks Grondslagen van het Fiscaal Recht</i> .....	vii
<i>Woord vooraf</i> .....	ix
<i>Ten geleide – Dankwoord</i> .....	xi
<i>Lijst van vaak gebruikte afkortingen</i> .....	xiii

<b>Hoofdstuk I. Inleiding</b> .....	1
1. Algemene situering en probleemstelling .....	1
1.1 Fiscaal strafrecht als vorm van repressieve fiscale handhaving .....	1
1.2 Het ‘deficit’ van de repressieve fiscale handhaving en de rol van het fiscaal strafrecht daarin .....	3
1.3 Uiteenlopende visies op het fiscaal strafrecht .....	7
1.4 De hervorming van het (gemeen) strafrecht .....	8
1.5 Afwezigheid van beleidsmatige reflectie over de omvang van de fiscale strafbaarstellingen .....	10
2. Onderzoeksvragen en doelstellingen van het onderzoek .....	12
3. Afbakening van het onderzoek .....	14
3.1 De behandelde belastingen .....	15
3.2 De behandelde ‘fiscale strafbaarstellingen’ .....	15
3.3 De wettelijke strafbaarstelling als basis voor ‘klassieke’ straf- rechtelijke afhandeling en voor afhandeling via ‘minnelijke schikking’ .....	18
4. Opbouw en methodologie van het onderzoek .....	19
5. Uitgangspunten en kernbegrippen van het onderzoek .....	24
5.1 Strafbaarstelling als resultaat van een besluitvormingsproces: ‘criminele politiek’ en ‘primaire criminalisering’ .....	24
5.1.1 Een besluitvormingsproces waaraan (kwaliteits)eisen kunnen worden gesteld .....	25
5.1.2 ‘Politiek karakter’ van de onderzoeksvraag .....	28
5.2 Depenalisering en decriminalisering .....	31
5.2.1 Definiëring .....	31
5.2.2 Vormen en gradaties van depenalisering .....	33
5.2.3 Substitutiefenomenen .....	35
5.2.4 Toepassing op dit onderzoek .....	36
5.3 Subsidiariteitsbeginsel: een streven naar het strafrecht als <i>ulti-         mum remedium</i> .....	41

<b>Hoofdstuk II. Ontwikkeling van een toetsingskader voor evaluerend en aanbevelend onderzoek</b> .....	47
1. Inleiding .....	47
2. Doelen van strafrecht en straffen .....	49
2.1 Algemeen: belang voor het toetsingskader en eerste invulling .....	49
2.1.1 Belang van doelen van strafrecht en straffen voor de ontwikkeling van het toetsingskader .....	49
2.1.2 Algemene theoretische beschouwingen over doelen van strafrecht en straffen .....	51
2.1.3 Actuele doelen van strafrecht en straffen .....	58
2.2 Concreet: actuele doelen van repressieve fiscale handhaving .....	64
2.2.1 Nood aan concretisering van de beoogde doelen door toespitsing op de problematische situatie .....	64
2.2.2 Concrete doelen van repressieve fiscale handhaving .....	68
2.2.2.1 Instrumentele doelstellingen .....	69
A. Preventie .....	70
B. Reparatie .....	71
2.2.2.2 Intrinsieke doelstellingen .....	72
A. Vergelding .....	72
B. Rechtsbescherming .....	74
2.3 Tussenbesluit .....	74
3. Literatuurstudie inzake ‘criteria voor strafbaarstelling’ en ‘richtsnoeren voor depenalisering’ .....	76
3.1 Inleiding .....	76
3.2 Frankrijk: principes directeurs de dépenalisation .....	77
3.2.1 De Franse Commissie voor de herziening van het Strafwetboek .....	77
3.2.2 De werkgroep Coulon .....	80
3.3 Nederland: criteria voor strafbaarstelling .....	81
3.3.1 Een lange traditie van theorievorming over criteria voor strafbaarstelling .....	81
3.3.2 Het crimineel-politiek toetsingsschema van <i>DE ROOS</i> .....	84
3.3.3 De voorwaarden voor strafbaarstelling van <i>HAVEMAN</i> .....	89
3.3.4 De economische criteria voor strafbaarstelling van <i>SVATIKOVA</i> .....	92
3.4 België: het taxatie-instrument DSB .....	94
4. Europees rechtskader .....	100
4.1 Inleiding .....	100
4.2 De bevoegdheden van de EU inzake strafrecht en het EU-strafrechtbeleid .....	102
4.2.1 Inleiding .....	102

4.2.2	‘Mobilisering’ en ‘neutralisering’ van het strafrecht van de lidstaten . . . . .	103
4.2.3	Van nauwere strafrechtelijke samenwerking in het kader van de ‘derde pijler’ naar impliciete strafrechtelijke bevoegdheden op basis van de ‘eerste pijler’ . . . . .	105
4.2.4	Artikel 83 VWEU: een expliciete ‘strafbaarstellingsbevoegdheid’ van de Europese Unie. . . . .	108
4.2.5	Criteria in het strafrechtbeleid van de EU . . . . .	109
4.3	Rechtstreekse verplichting tot strafbaarstelling van fiscale overtredingen . . . . .	117
4.3.1	Inleiding . . . . .	117
4.3.2	Algemene en specifieke verplichtingen tot doeltreffende handhaving van het Unierecht. . . . .	118
4.3.2.1	Doeltreffende en gelijkwaardige sanctionering van overtredingen van het Unierecht en ter bescherming van de financiële belangen van de Unie. . . . .	118
4.3.2.2	In principe vrije keuze van sancties, maar soms zijn strafsancities absoluut noodzakelijk . . . . .	121
4.3.2.3	Overeenkomst van 26 juli 1995 aangaande de bescherming van de financiële belangen van de Europese Gemeenschappen (PIF-Overeenkomst). . . . .	122
4.3.3	Richtlijn (EU) 2017/1371 betreffende de strafrechtelijke bestrijding van fraude die de financiële belangen van de Unie schaadt (PIF-Richtlijn) . . . . .	127
4.3.3.1	Totstandkoming van de PIF-Richtlijn. . . . .	127
4.3.3.2	Toepasselijkheid van de PIF-Richtlijn op btw-fraude: een compromis. . . . .	129
4.3.3.3	Minimumverplichtingen inzake strafbare feiten en sancties op het vlak van btw . . . . .	131
4.3.3.4	Omzetting van de PIF-Richtlijn naar Belgisch recht. . . . .	134
4.3.4	Tussenbesluit. . . . .	136
4.4	Verplichting om fiscale misdrijven aan te merken als basismisdrijven voor witwassen . . . . .	138
4.4.1	Verantwoording en toelichting van de benadering via de witwasregelgeving . . . . .	138
4.4.2	Internationale en supranationale verplichtingen en aanbevelingen inzake de beteugeling van witwassen. . . . .	142
4.4.2.1	Europese Unie: Richtlijn (EU) 2018/1673 . . . . .	142
4.4.2.2	<i>Financial Action Task Force (FATF): aanbevelingen van 2012.</i> . . . . .	145

4.4.2.3	Raad van Europa: Verdrag van Warschau van 2005..	147
4.4.3	Tussenbesluit. ....	148
4.5	De ‘ondergrens van een mogelijke depenalisering’ op basis van het Europees rechtskader .....	149
5.	Toetsingskader voor evaluerend en aanbevelend onderzoek naar de Belgische strafbaarstelling van fiscale overtredingen .....	151
5.1	Opzet van het toetsingskader .....	151
5.2	Proportionaliteit .....	155
5.3	Instrumentaliteit .....	159
5.4	Rechtsbescherming .....	165
5.5	<i>Lex certa</i> -beginsel .....	167
5.6	Handhaafbaarheid .....	172
6.	Besluit .....	176
<b>Hoofdstuk III. Rechtshistorische analyse .....</b>		<b>179</b>
1.	Inleiding .....	179
2.	Van de Belgische onafhankelijkheid tot de Eerste Wereldoorlog: rudimentair belastingstelsel en dito sanctionering .....	180
2.1	Het belastingstelsel .....	180
2.1.1	Algemeen: een rudimentair stelsel van directe belastingen op basis van uiterlijke tekenen van welstand .....	180
2.1.2	Grondbelasting .....	182
2.1.3	Personele belasting .....	183
2.1.4	Patentrecht .....	184
2.1.5	Invloed van het cijnskiesrecht op de directe belastingen ...	185
2.2	Het sanctiestelsel .....	186
2.2.1	Een verscheidenheid van ‘fiscale inbreuken’ en een vorm van ‘omgekeerde fiscale fraude’ .....	186
2.2.2	In theorie: een relatief streng systeem van sancties met vermeend ‘vergoedend’ karakter .....	190
2.2.3	In de praktijk: een marginaal fenomeen in handen van de fiscale administratie .....	193
2.3	Tussenbesluit .....	194
3.	Van de Eerste Wereldoorlog tot 1962: fiscale revolutie en uitwerking van het sanctiestelsel .....	196
3.1	Het belastingstelsel .....	196
3.1.1	Een eerste fiscale revolutie: belastingen op het werkelijk inkomen .....	196
3.1.2	Een tweede fiscale revolutie: omzetbelasting .....	200
3.2	Het sanctiestelsel .....	202
3.2.1	Algemeen .....	202
3.2.1.1	Strafrechtelijke sanctionering .....	202



A.	De creatie van ‘algemene fiscale misdrijven’ strafbaar met gevangenisstraffen en/of boetes ...	202
B.	Strafrechtelijke geldboetes voor reglementaire misdrijven inzake inkomstenbelastingen .....	205
C.	Het gemengd karakter van de fiscaal-strafrechtelijke geldboetes .....	206
D.	Valsheid in geschriften en gebruik van valse geschriften ‘in fiscale context’ .....	207
E.	Uitoefening van de strafvordering .....	208
3.2.1.2	Administratieve sanctionering .....	209
3.2.2	Fiscale inbreuken en sanctionering inzake inkomstenbelastingen .....	212
3.2.2.1	Algemeen .....	212
3.2.2.2	Inbreuken op de algemene aangifteverplichting ...	212
3.2.2.3	Inbreuken op specifieke fiscale bepalingen .....	215
3.2.2.4	Sanctionering van fiscale raadgevers .....	216
3.2.3	Fiscale inbreuken en sanctionering inzake overdrachtaks ...	216
3.2.3.1	Algemeen .....	216
3.2.3.2	Niet-betaling van de overdrachtaks .....	217
3.2.3.3	Inbreuken die verband hielden met facturatieverplichtingen .....	217
3.2.3.4	Algemeen fiscaal misdrijf inzake overdrachtaks ..	218
3.3	Tussenbesluit .....	219
4.	Van 1962 tot 1980: een overgangperiode .....	221
4.1	Het belastingstelsel .....	221
4.1.1	Hervorming van de inkomstenbelastingen: de wet van 20 november 1962 .....	221
4.1.2	Hervorming van de omzetbelastingen: invoering van een belasting over de toegevoegde waarde (btw) .....	223
4.2	Het sanctiestelsel .....	225
4.2.1	Commissie voor de studie van de strafrechtelijke betuiging van de belastingontduiking .....	225
4.2.2	Fiscale inbreuken en sanctionering inzake inkomstenbelastingen .....	228
4.2.2.1	Algemeen .....	228
4.2.2.2	Administratieve sanctionering .....	231
A.	Invoering van een vaste administratieve boete ..	231
B.	De belastingverhoging .....	232
4.2.2.3	Strafrechtelijke sanctionering .....	234
4.2.3	Fiscale inbreuken en sanctionering inzake btw .....	234
4.2.3.1	Algemeen .....	234
4.2.3.2	Administratieve sanctionering .....	236

	A. Proportionele administratieve geldboetes . . . . .	236
	B. Niet-proportionele administratieve geldboete . . . . .	238
	4.2.3.3 Strafrechtelijke sanctivering . . . . .	239
4.3	Tussenbesluit . . . . .	240
5.	Van 1980 tot 2008: de hervorming van het fiscaal strafrecht . . . . .	243
5.1	Het belastingstelsel . . . . .	243
5.2	Het sanctiestelsel . . . . .	244
5.2.1	Algemeen . . . . .	244
5.2.2	Strafrechtelijke sanctivering . . . . .	247
5.2.2.1	Wet van 8 augustus 1980 betreffende de budgettaire voorstellen 1979-1980 . . . . .	247
	A. De uitoefening van de fiscale strafvordering . . . . .	247
	B. Oprichting van de Bijzondere Belastinginspectie . . . . .	249
5.2.2.2	Herstelwet van 10 februari 1981 betreffende de strafrechtelijke beteugeling van de belastingontduiking . . . . .	250
	A. Het basismisdrijf ‘fiscale fraude’ . . . . .	250
	B. Fiscale valsheid in geschriften, het gebruik van valse geschriften en het opstellen en gebruiken van een vals getuigschrift . . . . .	252
	C. Overige misdrijven in de fiscale wetboeken . . . . .	255
	D. Bestrafing . . . . .	257
5.2.2.3	Wet van 4 augustus 1986 ‘houdende fiscale bepalingen’ en latere ontwikkelingen . . . . .	260
	A. Afstemming van het materieel fiscaal strafrecht op het gemeen strafrecht . . . . .	260
	B. Strafprocedure: rechtsbescherming van de belastingplichtige . . . . .	261
5.2.3	Administratieve sanctivering . . . . .	266
5.2.3.1	Algemeen . . . . .	266
5.2.3.2	Inbreukomschrijvingen . . . . .	266
5.2.3.3	Sancties . . . . .	267
5.3	Tussenbesluit . . . . .	269
6.	Van 2008 tot heden: recente ontwikkelingen . . . . .	272
6.1	Het belastingstelsel . . . . .	272
6.1.1	Algemeen . . . . .	272
6.1.2	De gelijktijdige ‘regionalisering’ en ‘Europeanisering’ van de fiscaliteit . . . . .	273
6.1.3	Fiscale ‘overregulering’ . . . . .	276
6.2	Het sanctiestelsel . . . . .	277
6.2.1	Algemeen . . . . .	277

6.2.2	Twee onderzoekscommissies en een werkgroep voor de studie van de fiscale handhaving. . . . .	277
6.2.3	Invoering van een <i>una via</i> -principe in de repressieve fiscale handhaving. . . . .	280
6.2.3.1	Algemeen . . . . .	280
6.2.3.2	Voorgeschiedenis van de <i>una via</i> -wet van 2012. . . . .	281
6.2.3.3	De <i>una via</i> -wet van 20 september 2012. . . . .	284
6.2.3.4	Gedeeltelijke vernietiging van de <i>una via</i> -wet van 2012 . . . . .	286
6.2.3.5	De <i>una via</i> -wet van 5 mei 2019. . . . .	287
	A. Algemeen . . . . .	287
	B. <i>Una via</i> -overleg . . . . .	288
	C. Integratie van de fiscale procedure en de strafprocedure . . . . .	290
	D. Eerbiediging van het <i>ne bis in idem</i> -beginsel . . . . .	291
6.2.4	Verstrenging van de strafrechtelijke sanctionering . . . . .	292
6.2.4.1	Verhoging van de strafrechtelijke geldboetes. . . . .	292
6.2.4.2	Strafverzwaring voor ernstige fiscale fraude (al dan niet georganiseerd) . . . . .	294
6.2.4.3	Omzetting van de Europese ‘PIF-Richtlijn’ . . . . .	296
6.2.5	‘Verbijzondering’ van het fiscaal sanctiestelsel . . . . .	298
6.2.5.1	Algemeen . . . . .	298
6.2.5.2	Specifieke sanctieregeling voor overtredingen die verband houden met de afzonderlijke aanslag op geheime commissielonen . . . . .	298
6.2.5.3	Belastingverhoging inzake inkomstenbelastingen: aanpassing van de berekeningswijze en toepassing op laattijdige aangiftes . . . . .	301
	A. Algemeen . . . . .	301
	B. Programmawet van 27 december 2012: berekening vóór verrekening van voorheffingen, belastingkredieten, FBB en voorafbetalingen . . . . .	301
	C. Wet van 25 december 2017: effectieve belastingverhoging ‘na belastingcontrole’ . . . . .	302
	D. Wet van 30 juni 2017: laattijdige aangifte . . . . .	304
6.2.5.4	De vaste administratieve boete: naar een sanctie op maat van de overtreding. . . . .	307
	A. Algemeen: inkomstenbelastingen en btw . . . . .	307
	B. Artikel 445, § 2 WIB 1992: meldingsplicht ‘juridische constructies’ . . . . .	308
	C. Artikel 445, § 3 WIB 1992: rapporteringsverplichtingen inzake ‘transfer pricing’ . . . . .	310

D. Artikel 445, § 4 WIB 1992: meldingsverplichtingen inzake ‘grensoverschrijdende constructies’ .....	311
E. Artikel 445, § 5 WIB 1992: aangifteverplichtingen inzake in België en in het buitenland gelegen onroerende goederen .....	313
6.2.5.5 De misdrijven in het Wetboek Invordering .....	314
6.3 Tussenbesluit .....	315
7. Besluit .....	318

#### Hoofdstuk IV. Positiefrechtelijke analyse van de fiscale strafbaarstellingen .....

1. Inleiding .....	325
2. Analyse van de aard van de sanctie als onderscheidend kenmerk van de fiscale strafbaarstellingen .....	327
2.1 Algemeen: de aard van de sanctie als criterium van onderscheid ..	327
2.2 De nationaalrechtelijke straf en de fiscale strafbaarstellingen .....	329
2.2.1 Omschrijving van de ‘straf’ .....	329
2.2.2 Identificatie van de fiscale strafbaarstellingen op basis van de straf .....	333
2.3 De administratieve sanctie en de administratieve inbreukbepalingen .....	335
2.3.1 Omschrijving van de ‘administratieve sanctie’ .....	335
2.3.2 Identificatie van de administratieve inbreukbepalingen op basis van de administratieve sanctie .....	339
2.4 De ‘sanctie met een strafkarakter’ voor de toepassing van de internationale en Europese mensenrechteninstrumenten .....	344
2.4.1 Inleiding .....	344
2.4.2 Omschrijving van de ‘sanctie met een strafkarakter’ .....	346
2.4.3 Het ‘strafkarakter’ van de administratieve sancties in het WIB 1992 en het WBTW .....	351
3. Analyse van fiscaal ongewenste ‘fenomenen’ en ‘gedragingen’ .....	359
3.1 Inleiding .....	359
3.2 Fiscaal ongewenste fenomenen en gedragingen .....	361
3.3 Fundamentele fiscale ‘spelregels’: legaliteitsbeginsel en openbare orde karakter van de fiscale wet .....	364
3.4 Belastingontduiking en fiscale fraude .....	367
3.4.1 De begrippen belastingontduiking en fiscale fraude .....	367
3.4.2 Simulatie en dissimulatie .....	372
3.5 Belastingontwijking .....	378
3.5.1 Het begrip belastingontwijking .....	378
3.5.2 Grenzen aan belastingontwijking .....	381

3.5.2.1	Algemeen . . . . .	381
3.5.2.2	Geen overtreding van niet-fiscale rechtsregels van openbare orde. . . . .	382
3.5.2.3	Punctueel bij wet geregelde beperkingen . . . . .	385
3.5.2.4	Algemene antimisbruikbepalingen . . . . .	387
4.	Analyse van de wettelijke bestanddelen van de fiscale strafbaarstellingen . . . . .	390
4.1	Inleiding . . . . .	390
4.2	De strafbaarstellingen van artikel 449, eerste lid WIB 1992 en artikel 73, eerste lid WBTW . . . . .	392
4.2.1	Algemeen. . . . .	392
4.2.2	Materieel bestanddeel . . . . .	393
4.2.2.1	Algemeen . . . . .	393
4.2.2.2	Strafbaarstelling door verwijzing. . . . .	394
4.2.2.3	Een allesomvattende strafbaarstelling. . . . .	395
	A. Een overtreding . . . . .	396
	B. . . van een imperatieve norm . . . . .	400
4.2.3	Moreel bestanddeel . . . . .	406
4.2.3.1	Algemeen . . . . .	406
4.2.3.2	Bijzonder opzet . . . . .	408
	A. Een opzettelijke gedraging ('algemeen opzet') . . . . .	408
	B. Een bijzondere intentie. . . . .	411
4.2.3.3	Oorsprong van het vereiste moreel bestanddeel . . . . .	412
4.2.3.4	Interpretatie van het vereiste bijzonder opzet in rechtspraak en rechtsleer . . . . .	415
4.2.4	Tussenbesluit. . . . .	422
4.3	Het verzwarend bestanddeel van artikel 449, tweede lid WIB 1992 en artikel 73, tweede lid WBTW . . . . .	423
4.3.1	Algemeen. . . . .	423
4.3.2	Betekenis van 'ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd' . . . . .	426
4.3.3	Artikel 73, derde lid WBTW: precisering van het verzwarend bestanddeel inzake btw. . . . .	433
4.3.4	Tussenbesluit. . . . .	434
4.4	De strafuitsluitende verschoningsgrond van artikel 449, derde lid WIB 1992 . . . . .	435
4.5	De strafbaarstellingen van artikel 450, eerste lid WIB 1992 en artikel 73 <i>bis</i> , eerste lid WBTW . . . . .	438
4.5.1	Algemeen. . . . .	438
4.5.2	Materieel bestanddeel van fiscale valsheid in geschriften . . . . .	441
4.5.2.1	Algemeen . . . . .	441
4.5.2.2	Een door de wet beschermd geschrift . . . . .	441

A. Een ‘geschrift’ ...	441
B. ... dat door de wet wordt beschermd	445
C. Valsheid in de belastingaangifte?	448
D. Valse getuigschriften.	453
4.5.2.3 Vervalsing van de waarheid.	455
4.5.2.4 Een mogelijk nadeel	459
4.5.3 Materieel bestanddeel van gebruik van valse geschriften	462
4.5.4 Moreel bestanddeel van fiscale valsheid in geschriften en gebruik van valse geschriften.	464
4.5.5 Tussenbesluit.	470
5. Besluit.	472
<b>Hoofdstuk V. Analyse van de overlapping van handhaving</b>	<b>477</b>
1. Inleiding.	477
2. Overlapping van fiscale en gemene strafrechtelijke handhaving.	479
2.1 Cumulatie van straffen bij samenloop van misdrijven	479
2.2 Overlapping van fiscale en gemene strafbaarstellingen	482
2.2.1 Algemeen.	482
2.2.2 Valsheid in geschriften en gebruik van valse geschriften	483
2.2.3 Bedrieglijk onvermogen	486
2.2.4 Oplichting.	488
2.2.5 Misbruik van vertrouwen.	491
3. Overlapping van fiscaal-strafrechtelijke en fiscaal-administratieve handhaving	493
3.1 Cumulatie van administratieve en strafrechtelijke sancties	493
3.1.1 Algemeen.	493
3.1.2 Het <i>ne bis in idem</i> -beginsel als rem op de cumulatie van fiscaal-administratieve en fiscaal-strafrechtelijke sancties	494
3.1.2.1 Algemeen	494
3.1.2.2 Het strafkarakter van de fiscaal-administratieve sancties voor de toepassing van het <i>ne bis in idem</i> -beginsel.	496
3.1.2.3 Het <i>idem</i> -aspect.	498
3.1.2.4 Het <i>bis</i> -aspect	502
3.1.3 Belgische wettelijke regeling inzake de cumulatie van fiscaal-administratieve en fiscaal-strafrechtelijke sancties	511
3.1.3.1 Vóór de nieuwe <i>una via</i> -wet van 5 mei 2019.	511
3.1.3.2 De nieuwe <i>una via</i> -wet van 5 mei 2019	512
3.2 Overlapping van administratieve inbreukbepalingen en fiscale strafbaarstellingen	518
3.2.1 Algemeen.	518

3.2.2	Vaste administratieve geldboetes: artikel 445 WIB 1992 en artikel 70, § 4, eerste lid WBTW .....	519
3.2.3	Belastingverhogingen en proportionele administratieve geldboetes: artikel 444 WIB 1992 en de artikelen 70 en 71 WBTW .....	523
3.2.3.1	Algemeen .....	523
3.2.3.2	Overlapping: belastingverhoging en proportionele geldboetes veronderstellen een overtreding van de fiscale wet .....	525
3.2.3.3	Uitzondering: belastingverhoging en proportionele geldboetes ‘zonder’ overtreding van de fiscale wet? .....	529
	A. Inkomstenbelasting (artikel 344, § 1 WIB 1992) .....	530
	B. Btw (artikel 1, § 10 WBTW) .....	532
4.	Besluit .....	535

## **Hoofdstuk VI. Kritische evaluatie van de vigerende Belgische strafbaarstelling van fiscale overtredingen .....**

1.	Inleiding .....	539
2.	Proportionaliteit .....	541
2.1	Inleiding .....	541
2.2	De ‘ernst’ van de fiscaal-strafrechtelijke en de fiscaal-administratieve handhaving .....	542
2.3	Beschermde belang .....	548
2.3.1	Algemeen: strafrecht en de bescherming van rechtsbelangen of rechtsgoederen .....	548
2.3.2	Fiscale overtredingen: door de artikelen 449, eerste lid WIB 1992 en 73, eerste lid WBTW beschermde belangen ..	551
2.3.2.1	Identificatie van de beschermde belangen .....	551
2.3.2.2	Positionering van de beschermde rechtsbelangen binnen een hiërarchie van rechtsbelangen ....	556
2.3.3	Valsheid in geschriften met het oog op fiscale overtredingen: door de artikelen 450, eerste lid WIB 1992 en 73bis, eerste lid WBTW beschermde belangen .....	562
2.4	Schade .....	565
2.4.1	Algemeen: ‘schade’ als indicator van ernst .....	565
2.4.2	Wanneer is er een effectieve aantasting van de door de fiscale strafbaarstellingen beschermde belangen? .....	569
2.4.2.1	Aantasting van de correcte inning van overheidsinkomsten .....	569
2.4.2.2	Aantasting van de financiële solidariteit .....	571

2.4.2.3	Aantasting van de eerlijke mededinging. . . . .	574
2.4.2.4	Tussenbesluit . . . . .	575
2.4.3	Kwantiteit van de aantasting van de beschermde belangen . . .	576
2.4.4	Vereiste schade voor de strafbaarheid van fiscale overtredingen . . . . .	579
2.4.4.1	Geen effectieve aantasting van de beschermde belangen vereist voor de strafbaarheid van fiscale overtredingen . . . . .	580
2.4.4.2	Geen onderscheid naargelang de kwantiteit van de aantasting . . . . .	582
2.4.4.3	Fiscale overtredingen die tot gevolg hebben dat meer dan de wettelijk verschuldigde belasting wordt geïnd . . . . .	584
2.4.4.4	Tussenbesluit . . . . .	585
2.4.5	Relevantie van de schade voor de wettelijke strafmaat . . . . .	585
2.5	Fout. . . . .	589
2.5.1	Algemeen: de ‘fout’ van de overtreder als indicator van ernst . . . . .	589
2.5.2	Vereiste fout voor de strafbaarheid van fiscale overtredingen . . . . .	593
2.5.2.1	Oorsprong en belang van het vereiste moreel bestanddeel . . . . .	594
2.5.2.2	Graad van de fout die vereist is voor de strafbaarheid van fiscale overtredingen . . . . .	596
2.5.2.3	Bedenkingen omtrent de heersende interpretatie van het vereiste bijzonder opzet . . . . .	598
	A. Bedrieglijk opzet . . . . .	600
	B. Oogmerk om te schaden. . . . .	606
2.5.3	Relevantie van de fout voor de wettelijke strafmaat. . . . .	608
2.5.3.1	Valsheid in geschriften of gebruik van valse geschriften . . . . .	609
2.5.3.2	Georganiseerd karakter . . . . .	611
2.6	Tussenbesluit: evaluatie in het licht van proportionaliteit. . . . .	614
3.	Instrumentaliteit . . . . .	618
3.1	Inleiding. . . . .	618
3.2	Relatieve adequatie met het oog op preventie . . . . .	621
3.2.1	Algemeen: preventie . . . . .	621
3.2.2	Actoren belast met de uitvoering van het toezicht en de sanctionering . . . . .	629
3.2.2.1	Specialisatie en deskundigheid van de actoren . . . . .	629
	A. Belang van de indicator met het oog op preventie . . . . .	629



	B. Beoordeling van de relatieve adequatie van het strafrecht .....	632
	C. Tussenbesluit .....	648
3.2.2.2	Onderzoeksbevoegdheden .....	649
	A. Belang van de indicator met het oog op preventie .....	649
	B. Beoordeling van de relatieve adequatie van het strafrecht .....	651
	C. Tussenbesluit .....	671
3.2.3	Manier waarop sancties worden opgelegd.....	673
3.2.3.1	Procedurale soepelheid van de sanctieoplegging... ..	673
	A. Belang van de indicator met het oog op preventie .....	673
	B. Beoordeling van de relatieve adequatie van het strafrecht .....	676
	C. Tussenbesluit .....	685
3.2.3.2	Publiek en stigmatiserend karakter van de sanctieoplegging .....	687
	A. Belang van de indicator met het oog op preventie .....	687
	B. Beoordeling van de relatieve adequatie van het strafrecht .....	692
	C. Tussenbesluit .....	703
3.2.4	Vorm die de sanctionering kan aannemen .....	705
3.2.4.1	Mogelijkheid tot oplegging van een vrijheidsberovende sanctie .....	705
	A. Belang van de indicator met het oog op preventie .....	705
	B. Beoordeling van de relatieve adequatie van het strafrecht .....	712
	C. Tussenbesluit .....	717
3.2.4.2	Mogelijkheid tot sanctionering van deelnemers ... ..	718
	A. Belang van de indicator met het oog op preventie .....	718
	B. Beoordeling van de relatieve adequatie van het strafrecht .....	721
	C. Tussenbesluit .....	728
3.2.5	Tussenbesluit betreffende de relatieve adequatie van het strafrecht met het oog op preventie .....	729
3.3	Relatieve adequatie met het oog op reparatie .....	732
3.3.1	Algemeen: reparatie.....	732

3.3.2	Manieren waarop de belasting of een equivalent bedrag alsnog kan worden geïnd .....	736
3.3.2.1	Algemeen: belastingen, sancties, schadevergoe- dingen en vermogensvoordelen .....	736
3.3.2.2	Inning en invordering van de wettelijk verschul- digde belasting: kerntaak van de fiscale admi- nistratie.....	741
3.3.2.3	Inning en invordering van de belastingschuld of een equivalent bedrag in het kader van een strafprocedure .....	746
	A. Burgerlijkepartijstelling door de fiscale administratie .....	747
	B. Zelfstandige burgerlijke vordering voor de strafrechter (artikel 4 <i>bis</i> V.T.Sv.).....	755
	C. Verbeurdverklaring van fiscale vermogens- voordelen.....	763
	D. Hoofdelijke gehoudenheid tot betaling van de ontdoken belasting en bijzondere aan- slag- of verjaringstermijnen in de context van fiscale strafzaken .....	767
3.3.3	Beoordeling van de relatieve adequatie van het strafrecht ..	769
3.3.3.1	Kerngedachten: reparatie staat los van de sanc- tionering en is de wettelijke kerntaak van de fiscale administratie .....	769
3.3.3.2	Deskundigheid van de bevoegde handhavings- actoren .....	775
3.3.3.3	Het tijdstip waarop een uitvoerbare titel kan worden bekomen en de personele reikwijdte van die titel .....	782
3.3.3.4	Eigenlijke uitvoering van de reparatie.....	790
3.3.3.5	Het belang van reparatie in het kader van de minnelijke schikking <i>ex</i> artikel 216 <i>bis</i> Sv. ....	796
3.3.4	Tussenbesluit betreffende de relatieve adequatie van het strafrecht met het oog op reparatie.....	802
3.4	Tussenbesluit: evaluatie in het licht van instrumentaliteit .....	805
4.	Rechtsbescherming .....	810
4.1	Inleiding.....	810
4.2	Rechtsbescherming bij de oplegging van geldelijke sancties.....	813
4.2.1	Algemeen.....	813
4.2.2	Gevolgen van de toepasselijkheid van artikel 6 EVRM op fiscaal-administratieve sancties: rechtspraak van het EHRM .....	815

4.2.2.1	Algemeen principe en nuanceringen . . . . .	815
4.2.2.2	Wapengelijkheid . . . . .	821
4.2.2.3	Zwijgrecht . . . . .	822
4.2.2.4	Redelijke termijn . . . . .	828
4.2.3	Gevolgen van de toepasselijkheid van artikel 6 EVRM op fiscaal-administratieve sancties: nationale rechtspraak . . . . .	831
4.2.3.1	Algemeen . . . . .	831
4.2.3.2	Recht op toegang tot een rechterlijke instantie die met volle rechtsmacht kan oordelen . . . . .	832
4.2.3.3	Zwijgrecht . . . . .	842
4.2.3.4	Redelijke termijn . . . . .	849
4.2.3.5	Vermoeden van onschuld . . . . .	851
4.2.4	Tussenbesluit . . . . .	852
4.3	Rechtsbescherming bij de oplegging van vrijheidsberovende sancties . . . . .	854
4.4	Rechtsbescherming bij het afsluiten van een minnelijke schik- king <i>ex</i> artikel 216bis Sv . . . . .	859
4.4.1	Algemeen . . . . .	859
4.4.2	Rechtspraak van het EHRM en het Grondwettelijk Hof . . . . .	861
4.4.3	Rechtsbescherming in het kader van artikel 216bis Sv . . . . .	865
4.4.3.1	Minnelijke schikkingen afgesloten nadat de strafvordering is ingesteld . . . . .	866
A.	Vrijwillige aanvaarding . . . . .	866
B.	Voldoende kennis van zaken over de inhoud en de gevolgen van een akkoord . . . . .	869
C.	Daadwerkelijke en volwaardige rechterlijke controle . . . . .	871
4.4.3.2	Minnelijke schikkingen afgesloten voordat de strafvordering is ingesteld . . . . .	877
4.5	Tussenbesluit: evaluatie in het licht van rechtsbescherming . . . . .	880
5.	<i>Lex certa</i> -beginsel . . . . .	884
5.1	Inleiding . . . . .	884
5.2	Het strafrechtelijk legaliteitsbeginsel en het <i>lex certa</i> -beginsel . . . . .	887
5.2.1	Algemene toelichting bij het strafrechtelijk legaliteits- beginsel . . . . .	887
5.2.2	Het <i>lex certa</i> -beginsel: Europese en Belgische rechtspraak . . . . .	892
5.3	De vigerende strafbaarstelling van fiscale overtredingen in het licht van de Europese en Belgische rechtspraak inzake het <i>lex certa</i> -beginsel . . . . .	900
5.3.1	Ter herinnering: de omschrijving van de behandelde fiscale strafbepalingen . . . . .	900

5.3.2	Toetsing aan de Europese en Belgische rechtspraak inzake het <i>lex certa</i> beginsel . . . . .	902
5.4	De vigerende strafbaarstelling van fiscale overtredingen kritisch getoetst aan het <i>lex certa</i> -beginsel als criterium voor strafbaarstelling . . . . .	909
5.4.1	Inleiding . . . . .	909
5.4.2	Het <i>lex certa</i> -beginsel en rechtszekerheid . . . . .	910
5.4.2.1	Problematisch karakter van een ‘allesomvattende strafbaarstelling door verwijzing’ . . . . .	910
5.4.2.2	Temperende werking van het vereiste bijzonder opzet? . . . . .	917
5.4.3	Het <i>lex certa</i> -beginsel en instrumentaliteit . . . . .	922
5.4.4	Bedenkingen in het licht van andere aspecten van het strafrechtelijk legaliteitsbeginsel . . . . .	929
5.4.4.1	Het formeel legaliteitsbeginsel ( <i>lex scripta</i> ) . . . . .	930
5.4.4.2	De werking van de strafwet in de tijd ( <i>lex praevia</i> ) . . . . .	932
5.4.5	Het <i>lex certa</i> -beginsel en de strafverzwaring voor ‘ernstige fiscale fraude’ . . . . .	936
5.5	Tussenbesluit: evaluatie in het licht van het <i>lex certa</i> -beginsel . . . . .	940
6.	Handhaafbaarheid . . . . .	944
6.1	Inleiding . . . . .	944
6.2	Tentatieve beoordeling van de daadwerkelijke strafrechtelijke handhaving van fiscale overtredingen . . . . .	946
6.2.1	Problemen en beperkt opzet van de tentatieve beoordeling . . . . .	946
6.2.2	Een lage graad van strafrechtelijke afhandeling als constante doorheen de geschiedenis . . . . .	949
6.3	Bedenkingen omtrent de symbolische werking en de beperkte handhaafbaarheid van de fiscale basisstrafbaarstellingen . . . . .	960
6.3.1	Inleiding: overwegingen van de wetgever bij de invoering van de fiscale basisstrafbaarstellingen . . . . .	960
6.3.2	De mogelijke symbolische werking van de fiscale basisstrafbaarstellingen . . . . .	962
6.3.3	Bezwaren tegen een (te) beperkte toepassing van de ruime fiscale basisstrafbaarstellingen . . . . .	966
6.3.3.1	‘Normvervaging’ en ‘depreciatie’ van het strafrecht in het algemeen . . . . .	966
6.3.3.2	Gelijkheidsbeginsel en rechtszekerheid . . . . .	969
6.4	Tussenbesluit: evaluatie in het licht van handhaafbaarheid . . . . .	973
7.	Besluit van het evaluerend onderzoek . . . . .	976

<b>Hoofdstuk VII. Aanbevelingen voor de strafrechtelijke handhaving van fiscale overtredingen in België</b> .....	985
1. Inleiding .....	985
1.1 Algemeen .....	985
1.2 Toelichting bij de functionele rechtsvergelijking .....	988
1.2.1 Beperkt opzet van de functionele rechtsvergelijking .....	988
1.2.2 Het Sociaal Strafwetboek .....	988
1.2.3 Nederlands recht: Protocol AAFD .....	989
2. Aanbevelingen inzake proportionaliteit .....	993
2.1 Richtsnoer op grond van de ‘ernst’ van de fiscale overtreding .....	993
2.2 Europees rechtskader: geen depenalisering de jure van ‘ernstige fiscale misdrijven’ .....	997
2.3 Beslissingscriteria op basis van de beschermde belangen .....	1001
2.3.1 Algemeen: de belangrijkheid van de beschermde fiscale belangen .....	1001
2.3.2 Een interessante denkoefening bij de codificatie van het sociaal strafrecht .....	1002
2.3.3 ... kan moeilijk worden toegepast op de handhaving van fiscale overtredingen .....	1004
2.4 Beslissingscriteria op basis van de schade .....	1008
2.4.1 Algemeen .....	1008
2.4.2 (G)een verlies voor de Schatkist .....	1009
2.4.3 Kwantiteit van de schade aan de fiscale rechtsbelangen ...	1012
2.4.3.1 Absoluut bedrag aan niet geïnde belastingen .....	1012
2.4.3.2 Onterechte terugbetaling van belastingen (‘oplichting’ van de Schatkist) .....	1020
2.4.3.3 Laattijdige inning van de belasting .....	1022
2.4.3.4 Aantasting van de eerlijke mededinging .....	1023
2.5 Beslissingscriteria op basis van de fout .....	1024
2.5.1 Algemeen: de subjectieve ingesteldheid van de overtreder ...	1024
2.5.2 Verfijnde invulling van het fiscaal bijzonder opzet: misleiding van de fiscale administratie .....	1026
2.5.3 Objectieve elementen betreffende de persoon van de overtreder .....	1036
2.5.3.1 Recidive .....	1036
2.5.3.2 Vertrouwensband of voorbeeldfunctie .....	1040
2.5.4 Objectieve elementen die met de fiscale overtreding gepaard gaan .....	1042
2.5.4.1 Valsheid in geschriften of samenhang met andere misdrijven .....	1042
2.5.4.2 Georganiseerd karakter .....	1046

3.	Aanbevelingen inzake instrumentaliteit . . . . .	1049
3.1	Richtsnoer op grond van de ‘relatieve adequatie’ van het strafrecht . . . . .	1049
3.2	Beslissingscriteria op basis van de relatieve adequatie van het strafrecht met het oog op ‘preventie’ . . . . .	1051
3.2.1	Beslissingscriteria in verband met de actoren belast met de uitvoering van het toezicht en de sanctionering . . . . .	1051
3.2.1.1	Specialisatie en deskundigheid van de actoren . . . . .	1051
3.2.1.2	Onderzoeksbevoegdheden . . . . .	1054
3.2.2	Beslissingscriteria in verband met de manier waarop sancties worden opgelegd . . . . .	1060
3.2.2.1	Procedurele soepelheid van de sanctieoplegging . . . . .	1060
3.2.2.2	Publiek en stigmatiserend karakter van de sanctieoplegging . . . . .	1063
3.2.3	Beslissingscriteria in verband met de vorm die de sanctie kan aannemen . . . . .	1066
3.2.3.1	Mogelijkheid tot oplegging van een vrijheidsberovende sanctie . . . . .	1066
3.2.3.2	Mogelijkheid tot sanctionering van deelnemers . . . . .	1069
3.3	Beslissingscriteria op basis van de relatieve adequatie van het strafrecht met oog op ‘reparatie’ . . . . .	1072
3.3.1	Algemeen uitgangspunt: de adequatie van de ‘gewone’ fiscaal-administratieve procedure van reparatie . . . . .	1072
3.3.2	Beslissingscriteria in verband met de deskundigheid van de bevoegde handhavingsactoren . . . . .	1074
3.3.3	Beslissingscriteria in verband met het tijdstip en de personele reikwijdte van de uitvoerbare titel . . . . .	1076
3.3.4	Beslissingscriteria in verband met de eigenlijke uitvoering van de reparatie . . . . .	1079
3.3.5	Beslissingscriteria in verband met het belang van reparatie in het kader van de minnelijke schikking ex artikel 216 <i>bis</i> Sv. . . . .	1080
4.	Aanbevelingen inzake rechtsbescherming . . . . .	1082
4.1	Richtsnoer op grond van de door het strafrecht geboden rechtsbescherming . . . . .	1082
4.2	Absolute grens en aandachtspunten in verband met een essentieel niveau aan rechtsbescherming . . . . .	1084
4.2.1	Rechtsbescherming bij de oplegging van vrijheidsberovende sancties: absolute grens . . . . .	1084
4.2.2	Rechtsbescherming bij de oplegging van geldelijke sancties: aandachtspunten . . . . .	1085
4.2.3	Rechtsbescherming bij het afsluiten van een minnelijke schikking ex artikel 216 <i>bis</i> Sv.: aandachtspunten . . . . .	1088

5.	Aanbevelingen inzake het <i>lex certa</i> -beginsel en handhaafbaarheid . . . .	1091
5.1	Richtsnoer op grond van de kwaliteit van de normstelling en een coherent handhavingsbeleid . . . . .	1091
5.2	Verwerking van beslissingscriteria in de wettelijke strafbaarstelling . . . . .	1095
5.2.1	Algemeen. . . . .	1095
5.2.2	Algemene principes betreffende een mogelijke inperking van de wettelijke strafbaarstelling. . . . .	1096
5.2.2.1	Absolute ondergrens van een ‘depenalisering <i>de jure</i> ’ op basis van het Europees rechtskader. . . . .	1096
5.2.2.2	Een principiële benadering op basis van de ‘ernst’ van de fiscale overtreding . . . . .	1096
5.2.2.3	Strikte omschrijving van de strafbaarstelling: geen ‘absolute’, maar een voldoende mate van daadwerkelijke handhaving. . . . .	1098
5.2.2.4	Duidelijke en nauwkeurige omschrijving van de strafbaarstelling: evenwicht tussen rechtszekerheid en flexibiliteit. . . . .	1101
5.2.3	Concrete inpassing van de beslissingscriteria. . . . .	1103
5.2.3.1	De beschermde belangen. . . . .	1103
5.2.3.2	(G)een verlies voor de Schatkist . . . . .	1106
5.2.3.3	Kwantiteit van de schade aan de fiscale rechtsbelangen . . . . .	1107
5.2.3.4	Verfijnde invulling van het fiscaal bijzonder opzet. . . . .	1108
5.2.3.5	Recidive. . . . .	1110
5.2.3.6	Vertrouwensband of voorbeeldfunctie . . . . .	1111
5.2.3.7	Valsheid in geschriften of samenhang met andere misdrijven . . . . .	1112
5.2.3.8	Georganiseerd karakter. . . . .	1114
5.3	Verwerking van beslissingscriteria in het handhavingsbeleid ten aanzien van concrete fiscale overtredingen. . . . .	1116
5.3.1	Algemeen. . . . .	1116
5.3.2	Algemene principes betreffende de verwerking van beslissingscriteria in het handhavingsbeleid. . . . .	1117
5.3.2.1	Keuze tussen drie mogelijke afhandelingswijzen . . . . .	1117
5.3.2.2	Combinatie van beslissingscriteria inzake ernst en inzake relatieve adequatie. . . . .	1119
5.3.2.3	Verwerking van beslissingscriteria in twee mogelijke ‘fases’ van het handhavingsbeleid . . . . .	1121
5.3.3	Concrete inpassing van de beslissingscriteria. . . . .	1123
5.3.3.1	Absoluut bedrag aan niet-geïnde of ten onrechte terugbetaalde belastingen . . . . .	1123

5.3.3.2	Overige beslissingscriteria inzake ernst . . . . .	1124
5.3.3.3	Algemeen uitgangspunt van administratieve handhaving met het oog op preventie en reparatie – Procedurele soepelheid van de sanctie-oplegging . . . . .	1125
5.3.3.4	Onderzoeksbevoegdheden . . . . .	1127
5.3.3.5	Publiek en stigmatiserend karakter van de ‘klassieke’ strafrechtelijke sanctionering. . . . .	1127
5.3.3.6	Mogelijkheid tot oplegging van een vrijheidsberovende sanctie . . . . .	1128
5.3.3.7	Mogelijkheid tot sanctionering van deelnemers . . . . .	1129
5.3.3.8	Daadwerkelijke en volledige reparatie. . . . .	1129
6.	Besluit van het aanbevelend onderzoek . . . . .	1130
6.1	Theoretisch . . . . .	1130
6.2	Exemplarisch. . . . .	1140
	<b>Hoofdstuk VIII. Algemeen besluit. . . . .</b>	<b>1147</b>
1.	Algemeen. . . . .	1147
2.	Resultaten van het beschrijvend onderzoek. . . . .	1148
2.1	Rechtshistorische analyse (hoofdstuk III) . . . . .	1149
2.2	Positiefrechtelijke analyse (hoofdstuk IV) . . . . .	1152
2.3	Analyse van de overlapping van handhaving (hoofdstuk V) . . . . .	1155
3.	Resultaten van het evaluerend en aanbevelend onderzoek . . . . .	1156
3.1	Een toetsingskader voor evaluerend en aanbevelend onderzoek . . . . .	1156
3.2	Proportionaliteit . . . . .	1159
3.3	Instrumentaliteit. . . . .	1163
3.4	Rechtsbescherming . . . . .	1168
3.5	<i>Lex certa</i> -beginsel. . . . .	1172
3.6	Handhaafbaarheid . . . . .	1175
	<i>Bibliografie</i> . . . . .	1183
	<i>Executive summary</i> . . . . .	1217