

ALGEMENE PRAKTISCHE RECHTSVERZAMELING

FISCAAL STRAFRECHT

Luc HUYBRECHTS

2002



E.Story-Scientia

In deze verhandeling is de stof bijgehouden tot 30 september 2001

ISBN 90 5583 909 4
D 2002 2664 27

© 2002, Kluwer uitgevers
Raghen Business Park
Motstraat 30
B-2800 Mechelen
Tel.: 0800/14500 (gratis oproepnummer)
www.kluwer.be

Behoudens de uitdrukkelijk bij Wet bepaalde uitzonderingen mag niets uit deze uitgave worden verveelvuldigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand, of openbaar gemaakt, op welke wijze ook, zonder de uitdrukkelijke voorafgaande en schriftelijke toestemming van de uitgever.

Inhoud

	Randnr.
INLEIDING	1-11
§ 1. Definitie	1
§ 2. Korte historische schets	2-10
§ 3. Voorwerp van het boek	11
DEEL I ADMINISTRATIEVE OVERTREDINGEN EN SANCTIES	12-92
Hfdst. I ALGEMEEN	12-37
Afd. I GEMEENSCHAPPELIJKE KENMERKEN EN REGELEN	12-18
§ 1. Soorten administratieve sancties	12
§ 2. Administratieve sancties <i>versus</i> straffen	13
§ 3. Oplegging en invordering	14
§ 4. Vormvoorschriften	15-18
A. Bijzondere motiveringsverplichting betreffende de fiscale ad- ministratieve boeten	15
B. Algemene motiveringsverplichting van de Wet van 29 juli 1991	16-17
C. Verplichting de beginselen van behoorlijk bestuur in acht te nemen	18
Afd. II KARAKTER VAN STRAFSANCTIE	19-37
§ 1. Probleemstelling	19-21
A. Artikel 6, eerste lid, E.V.R.M., artikel 14, eerste lid B.U.P.O.	20
B. <i>Non bis in idem</i> -beginsel	21
§ 2. Rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens	22-23
§ 3. Rechtspraak van het Hof van Cassatie	24-31
A. Vroegere rechtspraak	24-29
1. B.T.W.	25
2. W.I.B.	26-28
a) Rechtsmacht van de rechter	26-27
b) <i>Non bis in idem</i> -beginsel	28
3. Wetboek der Successierechten	29
B. Ommkeer in de rechtspraak	30-31
1. Administratieve boete	30
2. Belastingverhoging	31
§ 4. Rechtspraak van het Arbitragehof	32
§ 5. Overblijvende vragen	33-37
A. Tegenspraak tussen het Hof van Cassatie en het Arbitragehof?	33
B. <i>Non bis in idem</i> -beginsel	34-37
1. Onder het E.V.R.M. en het B.U.P.O.	34
2. Volgens het interne recht	35-37
a) Cumul van belastingverhogingen en administratieve boeten	35
b) Cumul van administratieve en strafrechtelijke sancties	36
c) Identiteit van de overtreder	37

Hfdst. II	DE VERSCHILLENDE FISCALE WETBOEKEN	38-92
Afd. I	INKOMSTENBELASTINGEN	39-51
§ 1.	Belastingverhogingen	39-41
	A. Onvolledige of onjuiste aangifte	39
	B. Niet-verrichten van roerende voorheffing en voorafbetaling	40
	C. Tweede of volgende overtreding	41
§ 2.	Administratieve boeten	42-43
	A. Overtreding	42
	B. Beroep op een niet-geregistreerd aannemer	43
§ 3.	Verbod om belastingplichtigen te vertegenwoordigen	44-45
§ 4.	Rechtspraak	46-51
	A. Overmacht, onoverwinnelijke dwaling of afwezigheid van elke fout	46-47
	B. Afwezigheid van kwade trouw of van opzet van belastingontduiking	48
	C. Fout van belastingconsulent	49
	D. Echtgenoten	50
	E. Indiciair tekort	51
Afd. II	MET DE INKOMSTENBELASTINGEN GELIJKGESTELDE BELASTINGEN	52-57
§ 1.	Toepasselijkheid van artikel 445 W.I.B. 1992	52
§ 2.	Administratieve boeten	53-57
	A. Verkeersbelasting op de autovoertuigen	53
	B. Belasting op de spelen en de weddenschappen	54
	C. Belasting op de automatische ontspanningstoestellen	55
	D. Belasting op de inverkeerstelling	56
	E. Eurovignet	57
Afd. III	B.T.W.	58-64
§ 1.	Schalen	58
§ 2.	Administratieve boeten	59-64
	A. Niet-voldoen van belasting of onrechtmatige aftrek	59
	B. Niet-uitreiken van factuur of onregelmatige factuur	60
	C. Onjuiste vermeldingen op het invoerdocument	61
	D. Overige overtredingen	62
	E. Tekort in waardering	63
	F. Onjuiste documenten bij uitvoer	64
Afd. IV	ZEGELRECHTEN	65-70
§ 1.	Algemeen	65
§ 2.	Administratieve boeten	66-70
	A. Niet-zegelen van openbare geschriften	66
	B. Niet-zegelen van repertoriums	67
	C. Niet-zegelen van bankgeschriften	68
	D. Allerlei overtredingen	69
	E. Niet-overleggen van bewijsbescheiden	70
Afd. V	MET HET ZEGEL GELIJKGESTELDE TAKSEN	71-79
§ 1.	Schalen	71
§ 2.	Administratieve boeten	72-79
	A. Beurs- en reportverrichtingen	72
	B. Taks op de aflevering van effecten aan toonder	73
	C. Jaarlijkse taks op de verzekeringscontracten	74

INHOUD

VII

D.	Jaarlijkse taks op de winstdeelnemingen	75
E.	Taks op het lange termijn sparen	76
F.	Belasting voor aanplakking	77
G.	Bijzondere taks op kasbons in het bezit van financiële tussen- personen	78
H.	Gemene bepaling	79
Afd. VI	REGISTRATIE-, HYPOTHEEK- EN GRIFFIERECHTEN	80-84
§ 1.	Algemeen	80
§ 2.	Administratieve boeten	81-84
A.	Overtreding van de registratieverplichting	81
B.	Fictieve beroepshandelaar in onroerende goederen	82
C.	Tekort in waardering, bewimpeling en veinzing	83
D.	Te late neerlegging van bepaalde akten van een vennootschap	84
Afd. VII	SUCCESSIERECHTEN	85-92
§ 1.	Algemeen	85
§ 2.	Administratieve boeten	86-92
A.	Laattijdige indiening van aangifte	86
B.	Laattijdige betaling na dwangbevel	87
C.	Verzuim in de aangifte	88
D.	Ontoereikende waardering	89
E.	Onjuiste verklaringen in de aangifte	90
F.	Inbetalinggeving van niet tot de nalatenschap behorende titels	91
G.	Verskillende overtredingen	92
DEEL II	MISDRIJVEN EN STRAFFEN	93-298
Hfdst. I	ALGEMENE REGELS	93-133
Afd. I	LEGALITEITSBEGINSEL	94-97
§ 1.	Fiscale wet	94
§ 2.	Strafwet	95-97
Afd. II	INTERPRETATIE VAN DE WET	98-113
§ 1.	Interpretatoren	98-104
A.	Rechtsleer	98
B.	Overheid	99
C.	Rechter	100-103
1.	Verplichting om de wet te interpreteren	100
2.	Rechtswegering	101-102
3.	Gezag van de interpretatie door de rechter	103
D.	Wetgever	104
§ 2.	Interpretatiemethodes	105-113
A.	Eerste lectuur	105
B.	Verdere interpretatie	106-108
1.	Louter verklarende of taalkundige interpretatie	106
2.	Interpretatie naar de bedoeling van de wetgever of teleolo- gische interpretatie	107
3.	Systematische of inductieve interpretatie	108
C.	Grenzen van interpretatie	109-113
1.	Fiscale wet	110
2.	Strafwet	111-113

Afd. III	WERKING VAN DE WET IN DE TIJD	114-127
§ 1.	Fiscale wet	115-118
A.	Beginsel van niet-retro-activiteit	115
B.	Uitzonderingen	116-118
1.	Onmiddellijke toepasbaarheid van de wet	116
2.	Andersluidende wil van de wetgever	117
3.	Uitvoeringsbesluiten	118
§ 2.	Strafwet	119-125
A.	Beginsel van de niet-retro-activiteit van de strengere strafwet	119
B.	Toepassingen	120-125
1.	Afgeschafte strafbepaling	120
2.	Gewijzigde incriminatie of wetsomschrijving	121
3.	Gewijzigde bestraffing	122
4.	Gewijzigde regel van strafvordering	123
5.	Verhoogde opdecieimen	124
6.	Verhoogde bijdrage tot de financiering van het Fonds tot hulp aan de slachtoffers van opzettelijke gewelddad	125
§ 3.	Interpretatie van de wet en retro-activiteit	126-127
A.	Door de rechter	126
B.	Door de wetgever	127
Afd. IV	WERKING VAN DE STRAFWET IN DE RUIMTE	128-131
§ 1.	Territorialiteitsbeginsel en personaliteitsbeginsel	128-129
§ 2.	Lokalisatie van het misdrijf: de ubiciteitstheorie	130
§ 3.	Lokalisatie van fiscale oplichting	131
Afd. V	TOEPASSELIJKHEID VAN DE ALGEMENE REGELS VAN HET STRAFWETBOEK	132-133
Hfdst. II	BESTRAFFING	134-181
Afd. I	STRAFFEN	134-163
§ 1.	Hoofdstraffen	134-138
A.	Gevangenisstraf en geldboete	134-135
1.	Voor natuurlijke personen	134
2.	Voor rechtspersonen	135
B.	Opdecieimen	136-137
C.	Vervangende gevangenisstraf	138
§ 2.	Bijkomende straffen	139-161
A.	Bijzondere verbeurdverklaring	139-154
1.	Gewone verbeurdverklaring	139-143
a)	Zaken	139-141
b)	Valse of vervalste akte	142
c)	Rechten van derden	143
2.	“Nieuwe” verbeurdverklaring van criminele vermogensvoordelen	144-153
a)	Vermogensvoordelen die uit een misdrijf voortkomen	144-149
b)	Vermogensvoordeel uit een fiscaal misdrijf	150-151
c)	Rechten van derden	152-153
3.	Bijzondere bepalingen	154
B.	Ontzetting en ontbinding	155-156
C.	Beroepsverbod en sluiting van de inrichting	157-160
1.	Ten laste van de belastingplichtige inzake inkomstenbelastingen	157-158
2.	Ten laste van de fiscale adviseur inzake alle belastingen	159-160

INHOUD

IX

	D. Aanplakking en bekendmaking van de veroordeling	161
§ 3.	Accessoria van de strafrechtelijke veroordeling	162-163
	A. Bijdrage tot de financiering van het Fonds tot hulp aan de slachtoffers van opzettelijke gewelddaden	162
	B. Gerechtskosten	163
Afd. II	STRAFTOEMETING	164-176
§ 1.	Elementen die de bestraffing beïnvloeden	164-170
	A. Wettelijke herhaling	164-165
	B. Samenloop van misdrijven	166-169
	1. Eendaadse samenloop	166-168
	a) Vroegere versie van artikel 65 Sw.	166-167
	b) Huidige versie van artikel 65 Sw.	168
	2. Meerdaadse samenloop	169
	C. Verzachtende omstandigheden	170
§ 2.	Opschorting, uitstel en probatie	171-173
§ 3.	Motivering van de veroordeling	174
§ 4.	Keuze en motivering van de straf of maatregel	175-176
	A. In het algemeen	175
	B. Geldboete	176
Afd. III	CIVIELE SANCTIES	177-181
§ 1.	Hoofdelijke gehoudenheid tot de ontdoken belasting	177-179
§ 2.	Civielrechtelijke aansprakelijkheid	180-181
Hfdst. III	STRAFBAARHEID	182-226
Afd. I	PLEGEN VAN HET MISDRIJF	182-198
§ 1.	Deelneming	182-197
	A. In het algemeen	182-189
	1. Mededaderschap	183-187
	a) Strafbaar hoofdfeit	184
	b) Medewerking	185
	c) Kennis	186
	d) Opzet	187
	2. Medeplechtigheid	188
	3. Procedurele aspecten	189
	B. Bijzondere gevallen van deelneming	190-195
	1. Bedrijfsleider	190-191
	a) Rechtstreekse aanzetting	190
	b) Gekwalificeerde onthouding	191
	2. Echtgenoten	192
	3. Professionele adviseurs	193-195
	C. Bendevoorming en criminele organisatie	196-197
§ 2.	Poging	198
Afd. II	STRAFRECHTELIJKE VERANTWOORDELIJKHEID VAN DE RECHTSPERSOON	199-206
§ 1.	Vroegere niet-strafbaarheid van de rechtspersoon	199-201
§ 2.	Naar de strafbaarheid van de rechtspersoon	202-204
§ 3.	Strafrechtelijke verantwoordelijkheid van de rechtspersoon	205-206
Afd. III	TOEREKENING	207-218
§ 1.	Toerekening, verantwoordelijkheid, schuldbequaamheid en schuldigverklaring	207

§ 2.	Verschillende vormen van toerekening	208-213
	A. Toerekening aan de materiële dader	209
	B. Wettelijke toerekening	210-211
	C. Conventionele toerekening	212
	D. Rechterlijke toerekening	213
§ 3.	Bijzondere gevallen van rechterlijke toerekening	214-218
	A. Bestuurder in feite	214-215
	B. Bevoegdheidsdelegatie	216-217
	C. Orgaan dat zelf een rechtspersoon is	218
Afd. IV	SCHULD	219-226
§ 1.	Moreel element	219
§ 2.	Noodtoestand	220
§ 3.	Onwetendheid omtrent de wet en rechtsdwaling	221-224
	A. Evolutie van de opvattingen	221
	B. Rechtsdwaling	222-223
	C. Verschalkt vertrouwen in de overheid	224
§ 4.	Collectieve schuld	225-226
	A. Collectieve beslissing	225
	B. Zwijgen en instemmen	226
Hfdst. IV	MISDRIJVEN	227-298
Afd. I	ALGEMEEN	227
Afd. II	OVERTREDING VAN DE FISCALE WET	228-338
§ 1.	Wettelijke bestanddelen	228
§ 2.	Bedrieglijk opzet of oogmerk om te schaden	229-238
	A. Vereiste opzet	229
	B. Oogmerk van belastingontduiking	230-231
	C. Problemen ingevolge de wijziging van het wettelijk vereiste opzet	232-233
	D. Voorbeelden van overtredingen	234
	E. <i>Specialia generalibus derogant</i>	235-238
	1. Oplichting van B.T.W.-tegoed	236
	2. Afwendings van ontvangen B.T.W.	237
	3. Niet-betalen van belasting	238
Afd. III	FISCALE VALSHEID EN GEBRUIK	239-271
§ 1.	Wettelijke bestanddelen	239
§ 2.	Door de wet beschermd geschrift	240-244
	A. Begrip geschrift	240-243
	1. Materieel	240
	2. Inhoudelijk	241-243
	a) Enige bewijswaarde	241
	b) Geschriften zonder bewijswaarde	242
	c) Belastingaangifte	243
	B. Soorten geschrift	244
§ 3.	Vervalsing	245-247
	A. Vervalsingsmethoden	245
	B. Valsheid door omissie	246
	C. Valsheid door simulatie	247
§ 4.	Bijzonder oogmerk	248-259
	A. In het algemeen	248
	B. Bij fiscale valsheid	249

C.	Gemeenrechtelijke valsheid of fiscale valsheid	250-257
1.	Geschriften ter uitvoering van een fiscaal voorschrift	251-252
a)	W.I.B.	251
b)	B.T.W.	252
2.	Geschriften ter uitvoering van bijzondere wetten	253
3.	Procedurale implicaties	254-256
a)	Onbevoegdheid van de correctionele rechtbank	254
b)	Niet-ontvankelijkheid van de strafvordering	255
c)	Voorbeeld	256
4.	Samenloop van fiscale valsheden	257
D.	Vermelding van de overtreden fiscale wetsbepalingen	258-259
§ 5.	Nadeel	260
§ 6.	Poging	261-262
A.	Gemeenrechtelijke valsheid	261
B.	Fiscale valsheid	262
§ 7.	Gebruik van een vals of vervalst stuk en verjaring	263-271
A.	Algemeen	263-265
1.	Valsheid en gebruik	263
2.	Gebruik en verjaring	264
3.	Geen gebruik	265
B.	Fiscale valsheid	266-271
1.	Nuttig gevolg en bereikt doel	266-269
a)	Verschillende hypothesen	266
b)	Rechtspraak	267-269
2.	Verzet tegen het gebruik	270-271
Afd. IV	VALS GETUIGSCHRIFT	272-273
§ 1.	Gemeenrechtelijk vals getuigschrift	272
§ 2.	Fiscaal vals getuigschrift	273
Afd. V	OVERTREDING VAN EEN VERBOD OF SLUITING UITGESPROKEN KRACHTENS EEN BEPALING VAN EEN FISCAAL WETBOEK	274
Afd. VI	SCHENDING VAN BEROEPSGEHEIM DOOR FISCALE AMBTENAREN	275-276
Afd. VII	BIJZONDERE FISCALE MISDRIJVEN	277-284
§ 1.	W.I.B.	277-278
A.	Valse getuigenis of valse verklaring als tolk of deskundige	277
B.	De niet-verschijning of weigering om te getuigen	278
§ 2.	W.I.G.B.	279-282
A.	Verkeersbelasting (verbeurdverklaring van de nummerplaat)	279
B.	Spelen en weddenschappen	280-282
1.	Bijzondere vorm van deelneming	280
2.	Verbeurdverklaring van sommige fondsen	281
3.	Overtreding van de sluiting van de inrichting of van het verbod inzetten of weddenschappen aan te nemen	282
§ 3.	W. Zeg.	283-284
A.	Misbruik van het materieel of de zegelmachines	283
B.	Verkoop zonder machtiging van gezegeld papier of van plakzegels	284

Afd. VIII GEMEENRECHTELIJKE MISDRIJVEN M.B.T. BELASTINGONT- DUIKING	285-298
§ 1. Bedrieglijk onvermogen	285-292
A. Verduistering of verberging van activa door een gefailleerde	286-288
1. Wettelijke bestanddelen en straffen	286-287
2. Bijkomende rechterlijke maatregelen	288
B. Bedrieglijk onvermogen van een privé-persoon	289-292
1. Wettelijke bestanddelen en straffen	289-290
2. Mededaderschap en medeplichtigheid	291
3. Schade	292
§ 2. Witwassen	293-294
§ 3. Knevelarij	295
§ 4. Belangenneming	296
§ 5. Corruptie	297-298
 DEEL III STRAFVORDERING	 299-526
 Hfdst. I ADMINISTRATIEVE OPSPORING	 299-312
 Afd. I BEVOEGDHEDEN VAN DE FISCALE ADMINISTRATIES	 299-306
§ 1. Inkomstenbelastingen	299
§ 2. Met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen	300-304
A. Verkeersbelasting op de autovoertuigen	300
B. Belasting op de spelen en weddenschappen	301
C. Belasting op de automatische ontspanningstoestellen	302
D. Belasting op de inverkeerstelling	303
E. Eurovignet	304
§ 3. B.T.W.	305
§ 4. Andere belastingen	306
 Afd. II ADMINISTRATIE VAN DE BIJZONDERE BELASTINGINSPEC- TIE (B.B.I.)	 307-309
§ 1. Opdracht	307
§ 2. Organisatie	308
§ 3. Bevoegdheid	309
 Afd. III GEMEENSCHAPPELIJKE BEPALINGEN	 310-312
§ 1. Opsporing naar ontduiking van andere belastingen	310-311
A. Naar aanleiding van controle of onderzoek	310
B. Vereiste van wettigheid van het oorspronkelijke optreden	311
§ 2. Gebruik voor andere belastingen	312
 Hfdst. II DOOR OPENBARE OVERHEDEN AAN DE FISCALE ADMINI- STRATIES TE VERRICHTEN MELDINGEN	 313-326
 Afd. I MELDING DOOR FINANCIËLE TOEZICHTSOVERHEDEN VAN FRAUDEMECHANISMEN	 313-316
§ 1. Commissie voor het Bank- en Financiewezen (C.B.F.)	313-314
A. Ten aanzien van banken	313
B. Ten aanzien van kredietinstellingen of beleggingsondernemin- gen	314
§ 2. Controledienst voor de Verzekeringen	315
§ 3. Gevolg van de aangifte op de fiscale procedure	316

INHOUD

XIII

Afd. II	MELDING DOOR HET PARKET VAN INDICIËN VAN BELASTINGONTDUIKING	317-319
	§ 1. Vroegere regeling	317-318
	A. Verplichte melding na toelating	317
	B. "Ernstige indicieën"	318
	§ 2. Nieuwe regeling	319
Afd. III	INZAGE VAN HET STRAFDOSSIER	320-326
	§ 1. Voorafgaande en uitdrukkelijke toelating vanwege de procureur-generaal of de auditeur-generaal	320-323
	A. Inzagerecht	320
	B. "Uitdrukkelijk" verlof	321
	C. Instemming van de onderzoeksrechter	322
	D. Uitzondering	323
	§ 2. Omvang van de toelating	324
	§ 3. Ogenblik van de inzage	325
	§ 4. Gerechtelijke controle	326
Hfdst. III	FISCAAL-STRAFRECHTELIJK VERVOLGINGSSYSTEEM	327-341
Afd. I	VERVOLGINGSBEVOEGDHEID	327-329
	§ 1. Algemeen	327
	§ 2. Fiscale misdrijven	328-329
	A. Administratie of Openbaar Ministerie	328
	B. Dubbele filter op de vervolgingsbevoegdheid van het Openbaar Ministerie	329
Afd. II	KLACHT OF AANGIFTE VAN DE FISCALE ADMINISTRATIES	330-334
	§ 1. Voorwaarde van een voorafgaande machtiging	330
	§ 2. Ambtenaar die bevoegd is om machtiging te verlenen	331
	§ 3. Vormvoorschriften	332
	§ 4. Onregelmatige klacht of aangifte	333-334
	A. Niet-ontvankelijkheid van de strafvordering	333
	B. Regularisatie	334
Afd. III	VRAAG VAN DE PROCUREUR DES KONINGS OM ADVIES AAN DE FISCALE ADMINISTRATIE	335-339
	§ 1. Voorheen bestaande verplichting om advies te vragen	335-336
	§ 2. "Instellen van vervolging"	337
	§ 3. Omvang van de verplichting	338-339
Afd. IV	INSTELLING VAN VERVOLGING EN AANHANGIGMAKING	340-341
	§ 1. Door het Openbaar Ministerie	340
	§ 2. Door de burgerlijke partij	341
Hfdst. IV	FISCALE SUBSTITUUT	342-354
Afd. I	OORSPRONKELIJKE REGELING	342-348
	§ 1. Ambt	342-345
	A. Verantwoording	342
	B. Benoemingsvoorwaarden	343
	C. Standplaats	344
	D. Taalwet	345
	§ 2. Bevoegdheid	346-348

	A. Fiscale strafzaken	346-347
	B. Inzake geschillen betreffende de toepassing van een belastingwet	348
Afd. II	NIEUWE REGELS	349-354
	§ 1. Ambt	349-351
	A. Uitbreiding naar alle parketten	349
	B. Oprichting van economische, financiële en sociale auditoraten	350-351
	§ 2. Bevoegdheid	352-354
	A. Fiscale strafzaken	352-353
	B. Geschillen betreffende de toepassing van een belastingwet	354
Hfdst. V	BURGERLIJKE PARTIJSTELLING VAN DE FISCUS	355-364
Afd. I	PROBLEEMSTELLING	355
Afd. II	BURGERLIJKE PARTIJSTELLING INZAKE INDIRECTE BELASTINGEN VOOR ONTDOKEN BELASTING	356-358
	§ 1. B.T.W.	356
	§ 2. Andere indirecte belastingen	357
	§ 3. Verjaring	358
Afd. III	BURGERLIJKE PARTIJSTELLING INZAKE DIRECTE EN INDIRECTE BELASTING VOOR ANDERE SCHADE	359-362
	§ 1. Inzake W.I.B.	360
	§ 2. Inzake B.T.W.	361
	§ 3. Vordering bij de burgerlijke rechter	362
Afd. IV	BURGERLIJKE PARTIJSTELLING WEGENS VERVAL VAN VORDERING TEN GEVOLGE VAN EEN GEMEENRECHTELIJK MISDRIJF	363
Afd. V	BURGERLIJKE PARTIJSTELLING EN HET INSTELLEN VAN DE STRAFVORDERING	364
Hfdst. VI	STRAFRECHTELIJKE OPSPORING	365-379
Afd. I	GERECHTELIJKE POLITIE	365-368
	§ 1. Opdracht	365
	§ 2. Officieren van gerechtelijke politie	366-368
	A. Gewone officieren en agenten van gerechtelijke politie	366
	B. Gedetacheerde ambtenaren	367-368
	1. Detachering	367
	2. Hoedanigheid van officier van gerechtelijke politie	368
Afd. II	CEL VOOR FINANCIËLE INFORMATIEVERWERKING (C.F.I.)	369-375
	§ 1. Meldingen door ondernemingen en personen aan de C.F.I.	369-372
	A. Verplichting	369
	B. Definitie van witwassen	370
	C. Illegaal karakter van geld of activa	371
	D. Ernst van fiscale fraude	372
	§ 2. Melding door de C.F.I. aan de procureur des Konings	373
	§ 3. Strafrechtelijke bruikbaarheid van de melding	374-375

Afd. III	OPSPORINGSBELEID	376-379
	§ 1. Minister van Justitie	376
	§ 2. College van procureurs-generaal en de procureurs-generaal	377
	§ 3. Procureurs des Konings	378
	§ 4. Bijstandmagistraten	379
Hfdst. VII	STRAFRECHTELIJK VOORONDERZOEK	380-425
Afd. I	VORMEN VAN ONDERZOEK	380-392
	§ 1. Opsporingsonderzoek	380-381
	A. Procureur des Konings en officieren van gerechtelijke politie	380
	B. Ambtsbevoegdheden	381
	§ 2. Gerechtelijk onderzoek	382-392
	A. Onderzoeksrechter	382
	B. Adiëring en saisine	383-391
	1. Wijze van adiëring	383-386
	a) Op vordering	383
	b) Bij heterdaad	384
	c) Mini-instructie	385
	d) Bevel tot aanhouding met het oog op onmiddellijke verschijning	386
	2. Omvang van de saisine	387-390
	a) Regels	387-388
	b) Interpretatie van de klacht of aangifte en van de rechtsvordering	389-390
	3. Einde van de saisine	391
	C. Ambtsbevoegdheden	392
Afd. II	FUNDAMENTELE REGELS VAN HET VOORONDERZOEK	393-395
	§ 1. Vermoeden van onschuld en onpartijdigheid van het onderzoek	393
	§ 2. Wettigheid van het bewijs en loyaleit van de bewijsverkrijging	394
	§ 3. Geheim van het onderzoek	395
Afd. III	GEWONE OPSPORINGS- EN ONDERZOEKSHANDELINGEN	396-412
	§ 1. Ontvangen van klachten en aangiften	396
	§ 2. Verrichten van vaststellingen, inwinnen van inlichtingen en afne- men van verklaringen	397-398
	A. Algemeen	397
	B. Bewijswaarde van het proces-verbaal	398
	§ 3. Opsporings- en onderzoekshandelingen onder dwang	399-412
	A. Algemeen	399
	B. Inbeslagneming	400-401
	C. Huiszoeking	402-405
	1. In een woning	402-403
	2. In een professioneel of commercieel lokaal	404-405
	a) Toepasselijkheid van artikel 8 eerste lid E.V.R.M.	404
	b) Huiszoeking na toestemming	405
	D. Verhoor onder eed	406
	E. Aanstelling van een deskundige	407-409
	F. Opsporen en onderscheppen van privé- of telecommunicatie	410-411
	1. Algemeen	410-411
	a) E.V.R.M.	410
	b) Belgische wetgeving	411
	G. Dwangmaatregelen tegen de persoonlijke vrijheid	412

Afd. IV	BIJZONDERE OPSPORINGSMETHODEN	413-415
§ 1.	Proactieve recherche	413-414
§ 2.	Bijzondere opsporingstechnieken	415
Afd. V	OPSPORINGS- EN ONDERZOEKSHANDELINGEN BIJ OF TEGEN PERSONEN MET EEN BEROEPSGEHEIM	416-425
§ 1.	Beroepsgeheim	416-418
	A. Artikel 458 Sw.	416
	B. Beroepen die aan het beroepsgeheim zijn onderworpen	417-418
	1. Ingevolge de rechtspraak	417
	2. Ingevolge bijzondere wetsbepalingen	418
§ 2.	Huiszoeking	419
§ 3.	Inbeslagneming	420-421
	A. Bij een niet-verdachte	420
	B. Bij de verdachte	421
§ 4.	Getuigenis in rechte	422-423
	A. Beoordeling door de drager van het beroepsgeheim	422
	B. Controle door de rechter	423
§ 5.	Onderscheppen van privé- of telecommunicatie	424-425
	A. Arts of advocaat	424
	B. Anderen	425
Hfdst. VIII	BEWIJS IN FISCALE STRAFZAKEN	426-448
Afd. I	BEWIJS VAN SIMULATIE	426-437
§ 1.	Vrijheid van bewijs	426
§ 2.	Prijksbewimpeling	427-428
	A. Artikel 16 Voorafgaande titel Wetboek van Strafvordering	427
	B. Artikel 19 Wetboek Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten	428
§ 3.	Simulatie van overeenkomsten	429-437
	A. Minst belaste weg	429-433
	1. Brepolsleer	429-430
	2. Fiscaal bewijs van simulatie	431
	3. Strafrechterlijk bewijs van simulatie	432
	4. Fiscale constructie en simulatie	433
	B. Anti-rechtsmisbruikbepalingen	434-437
	1. Overdrachten aan buitenlanders	434
	2. Onjuiste juridische kwalificatie	435-436
	a) W.I.B.	435
	b) W. Reg.	436
	3. Consequenties op strafrechtelijk vlak	437
Afd. II	ONRECHTMATIG VERKREGEN BEWIJS	438-448
§ 1.	Uitsluiting	438-439
	A. Regel	438
	B. Voor het onderzoeksgerecht	439
§ 2.	Problematische aangifte	440-444
	A. Anonieme aangifte	441-442
	B. Anoniem overgemaakt bewijsstuk	443
	C. Bewijsstuk achtergehouden door een werknemer	444
§ 3.	Onrechtmatig verkregen verklaring of bekentenis	445-446
	A. In het strafonderzoek zelf	445
	B. Buiten het strafonderzoek	446
§ 4.	Miskennen van het zwijgrecht en onherstelbare onrechtmatigheid	447-448

Hfdst. IX	MEDEWERKING VAN FISCALE AMBTENAREN AAN HET STRAFONDERZOEK	449-463
Afd. I	MEDEWERKING VAN DERDEN IN HET ALGEMEEN	449-450
Afd. II	MEDEWERKING VAN FISCALE AMBTENAREN	451-463
§ 1.	Vóór het Charter van 1986	451-455
A.	Medewerking geoorloofd	451-454
B.	Geheim van het strafonderzoek	455
§ 2.	Na het Charter van 1986	456-463
A.	Medewerking verboden	456-459
1.	Aanhoudend verzet	456-457
2.	Inhoud van het verbod	458
3.	Werking in de tijd	459
B.	Geoorloofd optreden	460-463
1.	Verplichting inlichtingen te verstrekken aan het gerecht	460-462
a)	Op zijn vraag	460
b)	In het lopende fiscaal strafonderzoek	461
c)	Betreffende het parallelle fiscaal onderzoek	462
2.	Medewerking van BBI-ambtenaren aan douaneonderzoeken	463
Hfdst. X	RECHT VAN VERDEDIGING	464-471
Afd. I	ZWIJGRECHT ALS VERDACHTE	464-466
§ 1.	Principe	464
§ 2.	Ogenblik waarop tegen de belastingplichtige verdenking is gerezen	465
§ 3.	Verplichtingen en rechten van de belastingplichtige-verdachte	466
Afd. II	INZAGERECHT ALS BELASTINGPLICHTIGE	467-471
§ 1.	Gebruik van stukken van een strafonderzoek	467-469
§ 2.	Bewijswaarde van de stukken van een straf dossier	470
§ 3.	Gebruik van inlichtingen waartoe de fiscale administratie geen rechtstreekse toegang kon hebben	471
Hfdst. XI	SCHORSING VAN HET STRAFPROCES WEGENS EEN ANDER GESCHIL	472-486
Afd. I	PREJUDICIEEL GESCHIL	472-477
§ 1.	Verplichting	472
§ 2.	Hof van Justitie van de Europese Gemeenschap	473
§ 3.	Benelux Gerechtshof	474
§ 4.	Arbitragehof	475-477
Afd. II	FISCAAL GESCHIL	478-486
§ 1.	Vroegere regeling	478-482
A.	“Le criminel tient le civil en état”	478
B.	Invoering van de schorsing van het strafproces in fiscale zaken	479-482
1.	Van mogelijkheid naar verplichting	479
2.	Draagwijdte van de schorsingsverplichting	480-482
§ 2.	Opheffing	483-486
A.	Verantwoording	483
B.	Toepassingsvoorwaarden	484
C.	Transitoire recht	485-486

Hfdst. XII	INTERNATIONALE RECHTSHULP IN FISCALE STRAFZAKEN	487-526
Afd. I	ALGEMEEN	487-490
§ 1.	Vormen van internationale samenwerking	487
§ 2.	Bronnen van de gerechtelijke samenwerking	488
§ 3.	Functionele ondersteuning van de samenwerking	489-490
	A. Nationaal magistraat of federale procureur	489
	B. Algemene directie operationele ondersteuning en liaison-officieren	490
Afd. II	UITLEVERING WEGENS FISCALE MISDRIJVEN	491-500
§ 1.	Algemene uitleveringsvoorwaarden	491
§ 2.	Verdragen	492-496
	A. Vroegere uitsluiting	492
	B. Uitlevering voor indirecte belastingen	493-496
	1. Europees Uitleveringsverdrag	493
	2. Benelux-Uitleveringsverdrag	494
	3. Schengen-Uitvoeringsovereenkomst	495
	4. Uitleveringsovereenkomst op grond van artikel K.3	496
§ 3.	Procedure betreffende een aan België gericht verzoek tot uitlevering	497-500
	A. Stukken	497
	B. Uitvoerbaarverklaring van het buitenlands bevel tot aanhouding	498
	C. Voorlopige aanhouding op grond van een buitenlands bevel tot aanhouding	499
	D. Advies van de kamer van inbeschuldigingstelling	500
Afd. III	ROGATOIRE COMMISSIES VOOR FISCALE MISDRIJVEN	501-515
§ 1.	Algemene regels	501
§ 2.	Verdragen	502-508
	A. Europees-Rechtshulpverdrag	502-504
	1. Huiszoeking en inbeslagneming	502
	2. Fiscaal misdrijf	503-504
	B. Benelux-Uitleveringsverdrag	505-506
	1. Algemeen	505
	2. Huiszoeking en inbeslagneming wegens fiscaal misdrijf	506
	C. Benelux-Samenwerkingsovereenkomst	507
	D. Schengen-Uitvoeringsovereenkomst	508
§ 3.	Procedure betreffende een aan België gerichte rogatoire commissie	509-513
	A. Vereisten van vorm en inhoud	509
	B. Voorafgaande machtiging van de Minister van Justitie	510
	C. Wijze van toezending	511
	D. Voorafgaande uitvoerbaarverklaring en goedkeuring van overmaking van in beslag genomen stukken	512-513
§ 4.	Rechterlijke controle op de in het buitenland uitgevoerde rogatoire commissies	514
§ 5.	Aanwezigheid van Belgische fiscale ambtenaren bij de uitvoering van rogatoire commissies	515
Afd. IV	RECHTSHULP INZAKE INBESLAGNEMING EN VERBEURDVERKLARING	516-520
§ 1.	Wet van 20 mei 1997	516
§ 2.	Tenuitvoerlegging van buitenlandse verbeurdverklaringen	517-518
	A. Algemene voorwaarden	517
	B. Procedure	518

INHOUD

XIX

	§ 3. Tenuitvoerlegging van een buitenlands verzoek tot inbeslagneming	519-520
	A. Algemene voorwaarden	519
	B. Procedure	520
Afd. V	GEBRUIK VAN ADMINISTRATIEVE BIJSTAND VOOR STRAF- VERVOLGING	521-526
	§ 1. Overeenkomsten van administratieve bijstand	521
	§ 2. Bilaterale overeenkomsten	522
	§ 3. Europese regelingen	523-525
	A. Wederzijdse bijstand op gebied van directe en indirecte belastingen	523-524
	1. Richtlijn van 19 december 1977	523
	2. Belgische wetgeving	524
	B. Verordening betreffende de elektronische databank VIES	525
	§ 4. Benelux-Samenwerkingsovereenkomst	526
		blz.
ZAAKREGISTER		313

VAAK GEBRUIKTE AFKORTINGEN

A.W.D.A.	Algemene Wet Douane en Accijnzen
B.B.I.	Bijzondere belastinginspectie
Boekhoudwet	Wet van 17 juli 1975 met betrekking tot de boekhouding en de jaarrekeningen van de ondernemingen
B.U.P.O.	Verdrag burgerrechten en politieke rechten
C.B.F.	Commissie voor het bank- en financiewezen
C.D.G.E.F.I.D.	Centrale Dienst voor de bestrijding van de Georganiseerde Economische en Financiële Delinquentie
C.F.I.	Cel voor financiële informatieverwerking
Charter van 1986	Wet van 4 augustus 1986 houdende fiscale bepalingen
E.E.G.	Europese Economische Gemeenschap
E.G.	Europese Gemeenschap
E.H.R.M.	Europees Hof voor de Rechten van de Mens
E.V.R.M.	Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens
Faill. W.	Opgeheven Wet 18 april 1851 houdende herziening van de wetgeving op het faillissement, het bankroet en het uitstel van betaling
Ger.W.	Gerechtelijk Wetboek
G.W.	Grondwet
Herstelwet van 1981	Herstelwet van 10 februari 1981 betreffende de strafrechtelijke betoegeling van de belastingontduiking
K.B.	Koninklijk besluit
M.B.	Ministerieel besluit
Sv.	Wetboek van Strafvordering
Sw.	Strafwetboek
V.I.E.S.	'Vat Information Exchange System'
V.T.Sv.	Voorafgaande titel Wetboek van Strafvordering
W.B.T.W.	Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde
W.I.B.	Wetboek van de Inkomstenbelastingen
W.I.G.B.	Wetboek van de met de Inkomstenbelastingen Gelijkgestelde Belastingen
W. Reg.	Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten
W. Succ.	Wetboek van de Successierechten
W. Taksen	Wetboek van met het Zegel Gelijkgestelde Taksen
W. Venn.	Wetboek van Vennootschappen
W. Zeg.	Wetboek van de Zegelrechten

LITERATUURLIJST

Deze literatuurlijst vermeldt al de geraadpleegde algemene werken. Hij vermeldt nagenoeg alle geraadpleegde artikels.

Algemene werken

Algemeen strafrecht en fiscaal strafrecht

- BELTJENS, G., *Droit criminel Belge*, Brussel-Parijs, Bruylant-Christophe-Librairie A. Maresq, 1901.
- BERKMOES, H., VANDAELE, R. en DE BIE, B., *Misdaad loont niet (meer?)*, Brussel, Politeia, 1994.
- BERKMOES, H. en LYBAERT, D., *Pro een actieve recherche. Wie zou contra zijn?*, Brussel, Politeia, 1999.
- BOURDOUX, G.L., DE RAEDT, E., DE MESMAECKER, M. en LINERS, A., *De Wet op het Politieambt. Het Handboek van de Politiefunctie*, Brussel, Politeia, 2001.
- BRAAS, A., *Précis de procédure pénale*, Brussel, Bruylant-Luik, Vaillant-Garmanne, 1950.
- DECLERCQ, R., *Beginselen van Strafrechtspleging*, Deurne, Kluwer Rechtswetenschappen België, 1999.
- DE GEEST, A., *Verbeurdverklaring*, in *A.P.R.*, Brussel, Larcier, 1971.
- DEMBOUR, P., *Les faillites et la Cour de Cassation*, Brussel, Bruylant, 1971.
- DE MOT, F., *Fiscaal strafprocesrecht*, reeks 'Fiscale Praktijkstudies', nr. 10, Antwerpen., Kluwer rechtswetenschappen, 1988.
- DE NAUW, A., *Les métamorphoses administratives du droit pénal de l'entreprise*, Gent, Mys & Breesch, 1994.
- DE NAUW, A., *Inleiding tot het bijzonder strafrecht*, Deurne, Kluwer Rechtswetenschappen België, 1998.
- DERUYCK, F., *De rechtspersoon in het strafrecht*, Gent, Mys & Breesch, 1996.
- DE SMET, B., *Internationale samenwerking in strafzaken tussen Angelsaksische en continentale landen*, Antwerpen-Groningen, Intersentia, 1999.
- DETIENNE, J., *Droit pénal de affaires*, Bruxelles, De Boeck-Wesmael, 1989.
- DE VALKENEER, C., *Le droit de la police. La loi, l'institution et la société*, Brussel, De Boeck-Wesmael, 1991.
- DE VALKENEER, C., *La tromperie dans l'administration de la preuve pénale*, Brussel, Larcier, 2000.
- DUPONT, L., *Beginselen van behoorlijke strafrechtsbedeling*, Deurne, Kluwer Rechtswetenschappen, 1980.
- DUPONT, L. en VERSTRAETEN, R., *Handboek Belgisch Strafrecht*, Leuven-Amersfoort, Acco, 1989.
- FAURE, M., *De strafrechtelijke toerekening van milieudelicten*, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu Uitgevers, 1992.
- FRANCHIMONT, M., JACOBS, A. en MASSET, A., *Manuel de procédure pénale*, Ed. Collection scientifique de la Faculté de Droit de Liège-Ed. Du Jeune Barreau Liège, 1989.
- FLORE, D., *L'incrimination de la corruption. Les nouveaux instruments internationaux. La nouvelle loi belge du 10 février 1999*, *Rev.dr.pén.* 1999, dossier nr. 4.
- FORIERS, P., *De l'état de nécessité*, Brussel-Parijs, Bruylant-Sirey, 1951.
- HAUS, J.J., *Principes généraux du droit pénal belge*, I, Gent, Librairie générale Ad. Hoste, 1879.
- HENNAU C. en VERHAEGEN, J., *Droit pénal général*, Brussel, Bruylant, 1991.
- JONCKHEERE, A., CAPUSLECLERC, M., WILLEMS, V. en SPIELMANN, D., *Le blanchiment du produit des infractions en Belgique et au GrandDuché de Luxembourg*, in 'Les Dossiers du Journal des Tribunaux', nr. 9, Brussel, Larcier, 1995.
- KELK, C., *Studieboek materieel strafrecht*, Gouda Quint, 1998.
- LEGROS, R., *L'élément moral dans les infractions*, Parijs-Luik, Sirey-Desoer, 1952.
- LEGROS, R., *Voorontwerp van Strafwetboek*, Ministerie van Justitie, 1985.
- MARCHAL, A. en JASPAR, J.P., *Droit Criminel*, I, Brussel, Larcier, 1975.

- RIGAUX, M. en TROUSSE, P.E., *Les crimes et les délits*, IV, Brussel-Parijs, Bruylant- Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1963.
- SCHUIND, G. en VANDEPLAS, A., *Droit criminel*, I, Brussel, Swinnen, 1980.
- SPIELMAN, D. *Le secret bancaire et l'entraide judiciaire internationale pénale au grand duché de Luxembourg*, Brussel, De Boeck & Larcier, 1999.
- SPREUTELS, J., *Droit pénal de affaires*, Brussel, Presses Universitaires de Bruxelles, 1992-93.
- STESSENS, G., *De nationale en internationale bestrijding van het witwassen. Onderzoek naar een meer effectieve bestrijding van de profijtgerichte criminaliteit*, Antwerpen-Groningen, Intersentia, 1997.
- THOMAS, F., *De Europese rechtshulpverdragen*, Gent, Story-Scientia, 1980.
- THOMAS, F., *Internationale rechtshulp in strafzaken*, in *A.P.R.*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen België, 1999.
- TRAEST P., *Het bewijs in strafzaken*, Gent, Mys & Breesch, 1992.
- TROUSSE, P.E. en VANHALEWIJN, J., *Uitlevering en internationale rechtshulp in strafzaken*, in *A.P.R.*, Brussel, Larcier, 1970.
- TULKENS, F. en VAN DE KERCHOVE, M., *Introduction au droit pénal*, Brussel, Kluwer Editions Juridiques, 1993.
- VAN CAENEGEM, R.C., *Geschiedenis van het strafprocesrecht in Vlaanderen van de XIe tot de XIVe eeuw*, Brussel, Verhandelingen van de Koninklijke Academie voor Wetenschappen, letteren en Schone Kunsten van België, 1956.
- VAN DEN WYNGAERT, C., *Strafrecht en strafprocesrecht*, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu-Uitgevers, 1999.
- VANHALEWIJN, J. en DUPONT, L., *Valsheid in geschriften*, in *A.P.R.*, Gent-Leuven, Story-Scientia, 1975.
- VAN ROOSBROECK, A., *Witwassen. Voorkoming en bestraffing van witwassen van geld en illegale vermogensvoordelen*, European Transport Law, Antwerpen, 1995.
- VERDUSSEN, M., *Contours et enjeux de droit constitutionnel pénal*, Brussel, Bruylant, 1995.
- VERMEULEN, G., *Wederzijdse rechtshulp in strafzaken in de Europese Unie: naar een volwaardige eigen rechtshulp ruimte voor de Lid-Staten?*, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu, 1999.
- VERSTRAETEN R., *Handboek Strafvoordering*, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu, 1999.
- VIAENE, L., *Huiszoeking en beslag in strafzaken*, in *A.P.R.*, 1962.
- WILMS, W. *De verjaring van de burgerlijke vordering voortspruitend uit een misdrijf*, Antwerpen, Kluwer rechtswetenschappen, 1987.
- X., *Corpus Juris portant dispositions pénales pour la protection des intérêts financiers de l'Union Européenne*, sous la direction de Mireille Delmas-Marty, Paris, Economica, 1997.
- X., *La mise en œuvre du Corpus Juris dans les Etats Membres*, M. DELMAS-MARTY en J.A.E. VERVAELE (ed.), Vol. I, Antwerpen-Groningen-Oxford, Intersentia, 2000.
- X., *De voorlopige hechtenis*, D. DEJEMEPPE en D. MERCKX (ed.), Diegem, Kluwer, 2000.
- X., *Jaarverslag van het Hof van Cassatie van België. 1998-1999*.
- X., *Jaarverslag van het Hof van Cassatie van België 1999-2000*.

Fiscaal recht en andere takken van het recht

- AFSCHRIFT, T., *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, Brussel, Larcier, 1994.
- AFSCHRIFT, T., *Traité de la preuve en droit fiscal*, Brussel, Larcier, 1998.
- ALEN, A., *Algemene beginselen en grondslagen van het Belgisch Publiek Recht. Boek I: De instellingen*, Brussel, Story-Scientia, 1988.
- ALBREGSTE, D. en VAN EIJCK, S., *Europees Fiscaal Recht*, reeks 'Europees Recht', Leuven, Peeters, 1995.
- CARDYN, C., DEPRET, H.R. en LOOCKX, M., *Procédure fiscale contentieuse*, II, Brussel, Bruylant, 1992.
- CLEMENT, J., D'HONDT, H., VAN CROMBRUGGE J. en VANDERVEEREN, C., *Het Sint-Michielsakkoord en zijn achtergronden*, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu Uitgevers, 1993.
- COUTURIER, J.J. en PEETERS, Br., *Belastingrecht*, Antwerpen, Maklu, 2001.
- CHEVALIER, R.M. en MAIDANI, D., *Guide pratique article 177 C.E.E.*, Luxembourg, Office des publications officielles des communautés européennes, 1992.

- DASSESE, L. en MINNE, P., *Droit fiscal*, Brussel, Bruylant, 2001.
- DE HERT, P., *Art. 8 EVRM en het Belgisch recht. De bescherming van privacy, gezin, woonst en communicatie*, Mys & Breesch, Gent, 1998.
- DEMBOUR, P., *Les faillites et la Cour de Cassation*, Brussel, Bruylant, 1971.
- DE PAGE, H., *Traité élémentaire de droit civil belge*, I, Brussel, Bruylant, 1962.
- DUMONT, F., *Benelux Gerechtshof*, in *A.P.R.*, Gent, Story-Scientia, 1984, nr. 160-178.
- FREDERICQ, L., *Belgisch handelsrecht*, I, Brussel, Bruylant, 1962.
- FYE, M. en CARDYN, Ch. *Procédure fiscale contentieuse*, Brussel, Bruylant, 1958.
- MAES, B., *De motiveringsverplichting van de rechter*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1990.
- MAST, A. en DUJARDIN, J., *Overzicht van het Belgisch Administratief Recht*, Gent, Story-Scientia, 1992.
- POPELIER, P., *Toepassing van de wet in de tijd. Vaststelling en beoordeling van temporele functies*, in *A.P.R.*, Antwerpen, Story-Scientia, 1999.
- RESTEAU, C., *Traité des sociétés anonymes*, III, Brussel, Swinnen, 1981.
- TIBERGHEN, A. e.a., *Tiberghien, Handboek voor fiscaal recht 2000*, Brussel, Larcier, 2000.
- VAN CROMBRUGGE, S., *Fiscale programmawet 1986. Deel 2: het handvest van de belastingplichtige*, Kalmthout, Biblo, 1986.
- VAN HOUTTE, J., *Beginselen van het Belgisch Belastingrecht*, Gent, Story-Scientia, 1966.
- VAN ORSHOVEN, P., *Behoorlijke rechtsbeginselen bij geschillen over directe rijksbelastingen*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1987.
- VELU, J. en ERGEC, R., *La convention européenne des droits de l'homme*, Brussel, Bruylant, 1990 ; zie ook *R.P.D.B.*, compl. VII.
- WERDEFROY, F., *Registratierechten*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1991.

Artikels

Algemeen strafrecht

- ANDERSEN, R. en NIHOUL, P., "La corruption: problématique générale et état de la question", *Ann.dr.Louvain* 1998, 147- 175.
- ARNOU, L., "De verjaring van de burgerlijke vordering voortvloeiend uit een misdrijf", *A.J.T.* 1994-95, 419.
- ARNOU, L., "Het vals getuigenis: een misdrijf onder opschortende voorwaarde?", *T.Straf.* 2000, 155.
- ARNOU, P., "Verkeerd advies als grond voor onoverwinnelijke dwaling", *R.W.* 1983-84, 2782.
- BAUWENS, N., "Bedrieglijk onvermogen", *R.W.* 1989-90, 273-295.
- BEERNAERT, M.A., "Le nouvel article 65 du Code pénal", *Rev.dr.pén.* 1995, 678-685.
- BERKMOES, H. en LYBAERT, D., "De proactieve recherche", *Custodes*, I/99.
- BIHAIN, L., "Le point sur quelques sujets d'actualité en droit pénal des affaires", in A. JACOBS (ed.), *Le point sur le droit pénal*, Luik, Formation permanente CUP, 2000, 4-12.
- BIHAIN, L., "Responsabilité pénale des personnes morales: présentation synthétique", *J.L.M.B.* 2000, 408.
- BIJL, W., "Derdenverzet en maatregel", in *Strafrecht voor rechtspractici - IV*, Leuven, Acco, 1985, 145-177.
- BOSLY, H.D., "Le droit pénal des sociétés, examen de doctrine et de jurisprudence", *Rev.prat.soc.* 1974, 122.
- BOSLY, H.D. en SPREUTELS, J., "Aspects actuels du droit pénal de affaires en Belgique", *Rev.dr.pén.* 1983, 27-65.
- BOSLY, H. en BOSLY, T., "Actes accomplis par un juge d'instruction en l'absence de saisine préalable", *Rev.dr.pén.* 1993, 96.
- BOSLY, H., "L'affaire INUSOP", *Rev.dr.pén.* 1996, 704.
- BRAHY, S., "De l'effet justificatif de l'erreur en droit pénal", *Rev.dr.pén.* 1976-77, 339-362.
- CASSIERS, W., "La responsabilité pénale des personnes morales ; une solution en trompe-l'œil?", *Rev.dr.pén.* 1999, 823-859.
- CLAEYS, I., "De eerste jurisprudentiële stappen sinds de nieuwe verjaringswet", *R.W.* 1999-2000, 1155.

- CLOSE, F., "La loi du 27 avril 1987 sur la motivation des peines", *J.L.M.B.* 1987, 1405-1417.
- COLAES, J., "De strafrechtelijke aansprakelijkheid van mandatarissen van rechtspersonen", in *Sociaal strafrecht*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1984, 151-154.
- CORNELIS, L. en VERSTRAETEN, R., "Mag er nog wit worden gewassen", *T.B.H.* 1992, 176-221.
- CORNELIS, L., "Voorkoming van het gebruik van het financieel stelsel voor het witwassen van geld", *Bank.Fin.* 1994, 90-108.
- CORSTENS, J., "La rénovation de la procédure pénale néerlandaise", *Rev.dr.pén.* 1995, 571-586.
- DAMBRE, M., "De invloed van het witwasverbod op het bankrecht", in *Liber Amicorum Paul De Vroede*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen België, 1994, 353-386.
- DAUGINET, V., "Knevelarij", *A.F.T.* 1992, 3-16.
- DE CODT, J., "Le nouvel article 65 du code pénal ou la législation du délit collectif", *J.T.* 1995, 289-292;
- DE CODT, J., "Les nullités de l'instruction préparatoire et le droit de la preuve. Tendances récentes", *Rev.dr.pén.* 2000, 3-66.
- DE GRUYSE, B., "De verplichting tot prejudiciële vraagstelling aan het Arbitragehof tijdens de voorlopige hechtenis", *R.W.* 1997-98, 877.
- DE HERT, P., "Internationale samenwerking inzake fiscale delicten en verbeurdverklaring vóór en na Schengen", in M. ROZIE (ed.), *Fiscaal Strafrecht en Strafprocesrecht*, Gent, Mys & Breesch, 1996, 55-176.
- DEJEMEPPE, B., "Nouveau plaidoyer pour un espace judiciaire européen, notamment en matière de lutte contre la corruption", *Journ.proc.* 2000, afl. 394, 10-16.
- DELATTE, P., "La question de la responsabilité pénale des personnes morales en droit belge", *Rev.dr.pén.* 1980, 191-223.
- DELBROUCK, L., "De werking in de tijd van art. 5, tweede lid, Sw.", *R.W.* 2000-01, 1233.
- DELTOUR, J., "De zaak UNIOP: het Hof van Cassatie weigert een prejudiciële vraag te stellen aan het Arbitragehof", *T.B.P.* 1996, 311.
- DELVAUX, M., "La problématique de la sanction pénale des infractions commises par ou dans le cadre d'une société", *J.D.S.C.* 2000, 307.
- DE VALKENEER, C., "De illégalité commise par un tiers dans l'administration de la preuve", *Rev.dr.pén.* 1992, 94.
- DE NAUW, A., "De tussenkomst van derden in strafzaken", in *Strafrecht voor rechtspractici - I*, Leuven, Acco, 1985, 93-111.
- DE NAUW, A., "L'évolution législative vers un système punitif administratif", *Rev.dr.pén.* 1989, 337-387.
- DE NAUW, A., "La consécration jurisprudentielle de l'état de nécessité", *R.C.J.B.* 1989, 599-630.
- DE NAUW, A., "Le vouloir propre de la personne morale et l'action civile résultant d'une infraction", *R.C.J.B.* 1995, 237-238.
- DE NAUW, A., "La délinquance des personnes morales et l'attribution de l'infraction à une personne physique par le juge", *R.C.J.B.* 1992, 552-572.
- DE NAUW, A., "Het 'ritueel bad dat van strafzonden zuivert en voor straffen behoedt' - Nog enkele overwegingen naar aanleiding van het Transnuklear arrest", *R.W.* 1993-94, 382.
- DE NAUW, A., "De verenigbaarheid van het nationaal strafrecht met de regels van het intracommunautair handelsverkeer. Een probleem van bewijs", *T.B.H.* 1995, 689.
- DE NAUW, A., "De voordeelsontneming van zaken van derden", *R.W.* 1995-96, 1370.
- DE NAUW, A., "De voordeelsontneming, een eerste evaluatie van de wet en van de rechtspraak", in *Liber Amicorum José Vanderveeren*, Brussel, Bruylant, 1997, 37-54.
- DE NAUW, A., "Constitutieve elementen en gevolgen van enkele tenlasteleggingen inzake bankbreuk", in *Het faillissementsrecht geactualiseerd*, I, Brugge, Die Keure, 1997, 189-197.
- DE NAUW, A., "Welgekomen verrijping van de regels betreffende de adëring van de onderzoeksrechter", *R.Cass.* 1997, 390.
- DE NAUW, A., "De verticale integratie van het openbaar ministerie", *R.W.* 1998-99, 444-447.
- DE NAUW, A., "Omkoping van openbare ambtenaren en private omkoping", in B. TILLEMANS (ed.), *Ondernemingsstrafrecht*, Brugge, M&D Seminars-Die Keure, 1999, 41-56.
- DE NAUW, A. en DERUYCK, F., "De strafrechtelijke verantwoordelijkheid van rechtspersonen", *R.W.* 1999-2000, 897-914.
- DENIS, J.-L., "La motivation des peines", *Rev.dr.pén.* 1997, 1023-1039.

- DE PEUTER, J., "Vals getuigenis in correctionele en politiezaken", in *Strafrecht voor rechtspractici*, Leuven-Amersfoort, Acco, 1991, 9-45.
- DE RUYCK, F., "Witwassen", *Comm.Straf.*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen België, 1997.
- DE RUYCK, F., "Pour quand la responsabilité pénale des personnes morales en droit pénales belge?", *J.T.* 1997, 697-704.
- DE RUYVER, B., "Internationale politiesamenwerking", in P. TRAEST en A. DE NAUW (red.), *Strafrecht. Wie is er bang van het Strafrecht?*, Gent, Mys & Breesch, 1998, 63-89.
- DE SCHUTTER, B., "Het Belgisch Bistelsyndroom", *Computerr.* 1991/3, 166.
- DE SMET, B. en RIMANQUE, K., "Het recht op behoorlijke rechtsbedeling. Een overzicht op basis van artikel 6 EVRM", in *CBR Jaarboek 1999-2000*, Deel II, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu, 2000.
- DE SWAEF, M., "Over de strafrechtelijke verantwoordelijkheid van rechtspersonen", *R.W.* 1985-86, 882.
- DE SWAEF, M., "Over de strafrechtelijke verantwoordelijkheid van rechtspersonen", *R.W.* 1985-86, 1851.
- DE SWAEF, M., "Over daders en mededaders", *R.W.* 1987-88, 21.
- DE SWAEF, M., "Over strafbare deelneming", *R.W.* 1987-88, 856.
- DE SWAEF, M., "Over verbeurdverklaring", *R.W.* 1990-91, 261.
- DE SWAEF, M., "De bijzondere verbeurdverklaring van de vermogensvoordelen uit misdrijven", *R.W.* 1990-91, 491-493.
- DE SWAEF, M., "Vervangende gevangenisstraf en motiveringsverplichting", *R.W.* 1991-92, 1365.
- DE SWAEF, M., "Bendevorming", in *Comm.Straf.*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen België, 1994.
- DE SWAEF, M. en DERUYCK, F., "De bijzondere verbeurdverklaring van vermogensvoordelen t.a.v. derden: een onontwaaarbaar kluwen?", *R.W.* 1997-98, 154-157.
- DE SWAEF, M., "Uitlevering: het advies van de kamer van inbeschuldigingstelling", in *Comm.-Straf.*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen België, 1999.
- DE SWAEF, M., "Uitlevering: uitvoerbaarverklaring van het buitenlands bevel tot aanhouding", in *Comm.Straf.*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen België, 1999.
- D'HAENENS, J., "Sanctions pénales et personnes morales", *Rev.dr.pén.* 1975-76, 731-759.
- D'HAENENS, J., "De onderneming en het economisch strafrecht", in G. SCHRANS en J. GROOTAERT (ed.), *Ekonomisch en Financieel Recht Vandaag - I*, Gent, Gakko, 1974.
- DIRIX, E., "De verbeurdverklaring met toewijzing aan de benadeelde", in *Om deze redenen - Liber Amicorum Armand Vandeplass*, Gent, Mys & Breesch, 1994, 185-199.
- D'HONT, D., "Gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs in het strafproces: is het tij reeds gekeerd?", *TRD&I* 1994, 265.
- DU JARDIN, J., "Motivering van vonnissen en arresten in strafzaken", in *Comm.Straf.*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen België, 1999.
- DU JARDIN, J., "De quelques aspects de l'évolution récente du droit de la preuve en matière pénale", *Ann.dr.* 2000, 145-157.
- DUPLAT, J.L., "Het gebruik van het financieel stelsel voor het witwassen van geld", *Bank.Fin.* 1993, 282-288.
- DUPONT, L., "Herstel, doorhaling en verbetering van kopieën en eensluidend verklaarde afschriften van een vervalst getuigeschrift", *R.W.* 1978-79, 2249.
- DUPONT, L., "Bedrieglijk onvermogen. Definitieve afloop van een meningsverschil of voortdurende betwisting?", *R.W.* 1985-86, 2832-2833.
- DUPONT, L., "Valsheid in geschriften", in *Bijzonder strafrecht voor rechtspractici*, nr. 5, Leuven-Amersfoort, Acco, 1990, 137-188.
- DUPONT, L., "De motivering van de straftoemeting. Een minicommentaar bij de Wet van 27 april 1987 in verband met de motivering van de straffen", in *Actuele problemen van strafrecht*, Antwerpen-Arnheim, Kluwer Rechtswetenschappen-Gouda Quint, 1988, 505-530.
- EULAERTS, M., "Vervolging en uitstel van uitspraak", *Fisc.Koer.* 1997, 391.
- EVRAARD, S., "La loi du 10 février 1999 relative à la répression de la corruption", *J.T.* 1999, 337-340.

- EVARD, S., "La loi du 28 novembre 2000 relative à la criminalité informatique", *J.T.* 2001, 241-245.
- FAURE, M., "Financiële problemen als rechtvaardigingsgrond voor milieuverontreiniging", *R.W.* 1988-89, 286-297.
- FAURE, M., "De onoverkomelijke rechtsdwaling in milieustrafzaken", *R.W.* 1991-92, 937-950.
- FAURE, M. en ROEF, D., "Naar een wettelijke formulering van de strafrechtelijke aansprakelijkheid van de rechtspersoon", *R.W.* 1995-96, 417-432.
- FIJNAUT, C., VAN DAELE D. en VERSTRAETEN, R., "De hervorming van het openbaar ministerie. Een rechtsvergelijkende commentaar op de totstandkoming, inhoud en draagwijdte van het octopus-akkoord", in C. FIJNAUT en D. VAN DAELE (red.), *Hervorming van het openbaar ministerie*, Leuven, Universitaire pers 1999, 271-350;
- FLORE, D., "La poursuite des infractions transnationales dans le domaine du droit financier et boursier", *Rev.dr.pén.* 1998, 133-158.
- FRANCE, E., "L'infraction de banqueroute: la réforme apportée par la nouvelle loi sur les faillites", *T.B.H.* 1998, 81-92.
- GEEROMS, S., "De toerekening van het misdrijf aan de rechtspersoon: een rechtsvergelijkende analyse", *Panopticon* 1997, 421-454.
- GELDERS, M., "Deelneming; motivering; valsheid in geschrifte", *R.W.* 1995-96, 1209.
- GELDERS, M., "Opschorting en ontzetting van bepaalde burgerlijke en politieke rechten", *R.W.* 1997-98, 463.
- GORLE, F., "Nogmaals over het moreel bestanddeel van het misdrijf", *R.W.* 1980-81, 9.
- GRISART-BOVERIE, M., "Concussion, extorsion, ingérence", *J.L.M.B.* 1993, 677-679.
- HANNEQUART, Y., "Imputabilité pénale et dommages survenus aux personnes et aux biens à l'occasion des activités de l'entreprise", *Rev.dr.pén.* 1968-69, 409-488.
- HANNEQUART, Y., "La responsabilité pénale des personnes morales : punir l'être collectif ou corriger ses déficiences?", *J.T.* 1999, 281-283.
- HELLEMANS, F., "Over het aflopend, dan wel het voortdurend karakter van het witwasmisdrijf", *T.R.V.* 1996, 635.
- HENNAU, C., SCHAMPS, G. en VERHAEGEN, J., "Indispensable responsabilité de l'entreprise, inacceptable culpabilité collective. A propos de l'avant-projet de la loi belge relative à la responsabilité pénale des personnes morales", *J.T.* 1998, 561-570 .
- HUYBRECHTS, L., "De jaarrekeningen", *R.W.* 1981-82, 41.
- HUYBRECHTS, L., "Valse jaarrekeningen", *R.W.* 1985-86, 2899.
- HUYBRECHTS, L., "Het door de aangever onrechtmatig verkregen bewijs", *R.W.* 1990-91, 463.
- HUYBRECHTS, L., "Problemen van douanestrafrecht", in F. TULKENS, C. VAN DEN WYNGAERT en I. VEROUGSTRÆTE (ed.), *De juridische bescherming van de financiële belangen van de Europese Gemeenschappen*, Antwerpen-Apeldoorn, Brussel, Maklu Uitgevers-Bruylant, 1992.
- HUYBRECHTS, L., "Het monopolie van de externe accountant en de expertise in strafzaken", *R.W.* 1991-92, 1396-1397.
- HUYBRECHTS, L., "Aangifte van misdrijven", in *Comm.Straf.*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen België, 1993.
- HUYBRECHTS, L., "Model en vuistregels voor internationale rogatoire commissies", in C. FIJNAUT, L. HUYBRECHTS en C. VAN DEN WYNGAERT (red.), *EG-fraudebestrijding in de praktijk*, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu Uitgevers, 1994, 257-277.
- HUYBRECHTS, L., "Het gebruik in het strafproces van een ander strafdossier" in *Om deze redenen. Liber Amicorum Armand Vandeplass*, Gent, Mys & Breesch, 1994, 283-304.
- HUYBRECHTS, L., "De huiszoeking en inbeslagname in het kantoor van een externe accountant", in *De accountant en de gerechtelijke overheid in de strijd tegen de georganiseerde financiële misdaad*, uitgave Instituut der Accountants, 1996.
- HUYBRECHTS, L., "Sanctions civiles, administratives et pénales en matière de criminalité des affaires en droit belge", in C. FIJNAUT, J. GOETHALS, T. PETERS en L. WALGRAVE ed., *Change-ments de société, crime et justice pénale en Europe*, II, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen België, 1995.
- HUYBRECHTS, L., "Het gerechtelijk af luisteren in het Belgisch recht na de nieuwe af luisterwet", *Panopticon*, 1995, 41-57.
- HUYBRECHTS, L., "Fraudebestrijding", *A.F.T.* 1996, 425-451.

- HUYBRECHTS, L., "Enkele problemen van het gerechtelijk onderzoek", *Panopticon* 1998, 122-159.
- HUYBRECHTS, L., "Het zaken-, bank- en beroepsgeheim in het strafproces" in B. TILLEMANS (ed.), *Ondernemingsstrafrecht*, Brugge, M&D Seminars-Die Keure, 1999, 133-185.
- HUYBRECHTS, L., "Juridische beschouwingen betreffende het politieverhoor", *Custodes* 1/2000, 13-31.
- HUYBRECHTS, L., "De rechter en het vermoeden van onschuld", in *Liber Amicorum Jean du Jardin*, Deurne, Kluwer, 2001, 195-214.
- HOLSTERS, D., "Bewijsmiddelen in strafzaken", in *Comm.Straf.*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen België, 1995.
- HOLSTERS, D., "Bewijsvoering in strafzaken", *Comm.Straf.*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen België, 1995.
- IDOMON, C., "Nietigverklaring van voor de beklagde voordelige stukken", *R.W.* 2000-01, 305.
- JACOBS, A., "La loi du 11 décembre 1998 relative à la prescription de l'action publique", *J.T.* 1999, 177-187.
- JAKHIAN, E. en P. LAMBERT, "Les perquisitions dans les cabinets d'avocats", *J.T.* 1994, 65.
- JAKHIAN, G., "L'infraction de blanchiment et la peine de confiscation en droit belge", *Rev.dr.pén.* 1991, 765-788.
- KEFER, F., "La disparition de l'absorption", *J.L.M.B.* 1995, 839-841.
- KUTY, F., "Doit-on admettre avec la Cour de Cassation que la circonstance que la dénonciateur d'une infraction en a eu connaissance en raison d'une illégalité n'affecte pas la régularité de la preuve qui a été obtenue ultérieurement sans aucune illégalité", *J.L.M.B.* 1998, 489.
- LAMBERT, P. en RIGAUX, F., "Perquisition au cabinet d'un avocat et droit au respect de la vie privée, de la correspondance et du domicile", *Rev.trim.D.H.* 1993, 467.
- LAMBERT, P., "Les écoutes téléphoniques, Arrêts Huvig et Kruslin c. La France, du 24 avril 1990, de la Cour européenne des droits de l'homme", *J.T.* 1990, 749.
- LECLERCQ, J., "Secret professionnel", in *Novelles, Droit pénal*, IV.
- LEGROS, R., "Considérations sur les lacunes et l'interprétation en Droit Pénal", *Rev.dr.pén.* 1966-67, 3-35.
- LEGROS, R., "Imputabilité pénale et entreprise économique", *Rev.dr.pén.* 1968-69, 365-386.
- LEGROS, R., "Le droit pénal dans l'entreprise", *J.T.T.* 1977, 169-178.
- LORENT, A., "Les frais de justice répressive", *Rev.dr.pén.* 1983, 609-664.
- MAHIEU, M., "L'autorité dans le temps des arrêts préjudiciels de la Cour d'arbitrage", *J.T.* 1997, 293.
- MARCHAL, A., "Faux commis dans les écritures et les dépêches télégraphiques", in *Novelles, Droit pénal*, II, 399-623.
- MASSET, A., "Une nouvelle hypothèse de suspension de la prescription de l'action publique", in M. FRANCHIMONT (ed.), *La loi du 12 mars réformant la procédure pénale*, Luik, Editions de la collection de la faculté de Droit de Liège, 1998, 355-363.
- MASSET, A., "La loi du 4 mai 1999 instaurant la responsabilité pénale des personnes morales: une extension du filet pénal modalisée", *J.T.* 1999, 653-660.
- MASSON, J.P., "Le délit d'organisation frauduleuse de l'insolvabilité", in *Liber amicorum H. Bekaert*, Gent, Snoeck-Ducaju & Zoon, 1977, 244-255;
- MATRAY, L., "Simulation de droit privé et faux criminel", *Rev.dr.pén.* 1968-69, 581-626.
- MEERSSCHAUT, F., "Het Hof van Cassatie en de samenloop van een gerechtelijk en een parlementair onderzoek; Roma locuta, causa non finita", *R.Cass.* 1993, 148.
- MEERSSCHAUT, F., "De verplichting tot prejudiciële vraagstelling aan het Arbitragehof in het aansijn van het Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden", *R.Cass.* 1993, 218.
- MEESE, J., "De verjaring van de strafvordering na de 'Securitaswet' van 11 december 1998", *T.Straf.* 2000, 2-11.
- MEESE, J., "Over het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijsmiddelen als verweer voor de verdachte", *T.Straf.* 2000, 255.
- MERCKX, D., "Overzicht van rechtspraak van economisch strafrecht (periode 1990-31 juli 1993)", *T.B.H.* 1994, 176-262.
- MESSINNE, J., "La seule infraction matérielle à la loi", *J.T.* 1988, 439.

- MESSINNE, J., "La loi du 17 juillet 1990 modifiant les articles 42, 43 et 505 du Code pénal et insérant un article 43 dans ce même code", *J.T.* 1991, 489-493.
- MESSINNE, J., TULKENS, F. en VAN DEN WYNGAERT, C., "De Sint-Michielsakkoorden en de federalisering van het strafrecht: een Belgenmop?", *Panopticon* 1993, 1-5.
- MESSINNE, J., "Les dispositions pénales de la loi-programme", *J.T.* 1994, 284-285.
- MESSINNE, J., "A propos du nouvel article 65 du code pénal", *J.T.* 1995, 293.
- MESSINNE, J., "Propos provisoires sur un texte curieux: la loi du 4 mai 1999 instituant la responsabilité pénale des personnes morales", *Rev.dr.pén.* 2000, 637-659.
- MEUNIER, C., "La saisie pénale par 'équivalent': chronique d'une mort annoncée", *J.L.M.B.* 1999, 1217.
- MICHIELS, O., "Le contrôle des juridictions de fond sur la désignation par le procureur général du magistrat compétent en application de l'article 155, alinéa 2, du Code judiciaire", *J.T.* 1997, 496.
- MONVILLE, P. en KLEES, O., "L'intervention devant la juridiction répressive d'un tiers préjudicié par une mesure de confiscation spéciale", *J.L.M.B.* 1996, 578.
- MOOCK, H., "Une clarification bienvenue de la portée du principe 'Ne bis in idem' au sens de l'article 4 du Protocole n° 7", *R.trim.D.H.* 1999, 619-636.
- MORLET, P., "Le desaisissement du juge d'instruction par l'effet de son rapport", *Rev.dr.pén.* 2000, 935.
- MORSELLI, B., "Les faux et usage de faux en écritures", *C&FP* 1998, afl. 1, 741.
- ONSEA, I., "Wet betreffende de criminele organisaties: een eerste effectieve stap in de strijd tegen georganiseerde criminaliteit?", *Panopticon* 1999, 278-286.
- PERIN, F., "La jugement des ministres par la Cour de cassation. La mystérieuse carence du pouvoir législatif", *J.L.M.B.* 1996, 1085-1087.
- P.H., "La motivation des peines", *J.L.M.B.* 1989, 291-292.
- RAES, S., "De strafrechtelijke aansprakelijkheid voor misdrijven van rechtspersonen", *T.R.V.* 1991, 49.
- RIGAUX, M. en TROUSSE, P.E., "Le faux en écritures", in *Les crimes et les délits du code pénal*, Brussel-Parijs, Bruylant-Librairie générale de droit en de jurisprudence, 1957.
- ROGER-FRANCE, E., "La délégation de pouvoirs en droit pénal ou comment prévenir le risque pénal dans l'entreprise", *J.T.* 2000, 257-263.
- ROGGEN, F., "L'accès au dossier de l'instruction en faveur de l'inculpé détenu préventivement, à la veille du vote de la loi Franchimont", *J.L.M.B.* 1998, 1295-1302.
- ROZIE, J., "De euro en de geldboete: nieuwe wiskundige regels vanaf 1 januari 2002", *T.Strafr.* 2000, 201-204.
- SACE, J., "La loi Belge du 27 avril 1987 sur la motivation des peines", *Rev.dr.pén.* 1987, 961-965.
- SACE, J., "Chronique de législation", *Rev.dr.pén.* 1991, 430-435.
- SAGAERT, V., "De positie van de schuldeisers bij strafrechtelijk beslag en verbeurdverklaring van vermogensvoordelen", *T.P.R.* 2000, 55-97.
- SCREVEVS, R., "Les sanctions applicables aux personnes morales dans les Etats des Communautés Européennes", *Rev.dr.pén.* 1980, 163-190.
- SMETS, J., "Huiszoeking met toestemming", in *Comm.Straf.*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen België, 1995.
- SOENEN, J., "Deelneming door onthouding", *R.W.* 1992-93, 305.
- SOHIER, J. en TULKENS, F., "Palliatives jurisprudentiels à l'incurie séculaire du législateur", *Journ. proc.* 1996, afl. 25.
- SOETAERT, P., "Over de bevoegdheid van de arbeidsauditoratengeneraal en de arbeidsauditoraten om de strafvoordering uit te oefenen", *R.Cass.* 1997, 229.
- SPREUTELS, J., "Le vol de données informatiques", *Rev.dr.pén.* 1991, 1027-1064.
- SPREUTELS, J., "Le délit de blanchiment et la confiscation des avantages patrimoniaux tirés des infractions", in *Droit pénal de affaires*, Brussel, Editions du Jeune Barreau, 1991, 1-30.
- SPREUTELS, J., "La banqueroute et l'insolvabilité frauduleuse", in G. SCHUIND, *Traité pratique de droit criminel*, Bruxelles, Bruylant, 1993.
- SPREUTELS, J., "Fraude européenne. L'opinion belge", in J. VAN DER HULST (ed.), *Ec Fraud*, Kluwer, Deventer-Boston, 1993, 2537.

- SPREUTELS, J., "Le contrôle de la motivation de la sanction pénale", in *Présence du droit public et des droits de l'homme. Mélanges offerts à Jacques Velu*, Bruxelles, Bruylant, 1993, 901-927.
- SPRIET, B., "Het materieel en het moreel bestanddeel van een strafbare deelneming aan diefstal", *R.W.* 1994-95, 359.
- SPRIET, B., "Het voortgezet of collectief misdrijf. Omschrijving en gevolgen", *R.W.* 1994-95, 467-470.
- SPRIET, B., "Elk misdrijf -ook uit het bijzonder strafrecht- vereist een moreel element of een schuldbestanddeel", *R.W.* 1995-96, 533.
- SPRIET, B., "De doorwerking van het Europees Gemeenschapsrecht in de strafbaarstelling van het interne Belgisch strafrecht", *R.W.* 1995-96, 1159-1171.
- SPRIET, B. en DERUYCK, F., "De (niet-) retroactiviteit van de decumulbepaling van art. 5, lid 2, van het strafwetboek: een gesloten discussie?", *T.Straf.* 2000, 263.
- STESSENS, G., "La coopération internationale: compétence extraterritoriale, l'exécution de saisies et de confiscations, droit à un procès équitable", in C. FIJNAUT, D. VAN DAELE en F. VERBRUGGEN (ed.), *De uitdaging van de georganiseerde misdaad in België. Het antwoord van de overheid*, reeks 'Samenleving, Criminaliteit & Strafrechtspleging', nr. 14, Leuven, Universitaire Pers Leuven, 1998, 209-248.
- STESSENS, G., "Over art. 65 Sw, het collectief misdrijf en de werking van de strafwet in de tijd", *Rec. Cass.* 1995, 35.
- STESSENS, G., "Beroepsgeheim versus (economisch-financieel) strafrecht", *CBR Jaarboek 1996-1997*, Maklu, Apeldoorn-Antwerpen, 1997, 389-489.
- STESSENS, G., "Het beslag in strafzaken", in *CBR-jaarboek 1998-99*, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu, 1999, 395-478.
- STESSENS, G., "Geen verbeurdverklaring van vermogensvoordelen die zich in het vermogen van een derde bevinden", *R.Cass.* 1999, 338.
- STESSENS, G., "Over de beperkte roeping van de witwaswetgeving", *A.F.T.* 1999, 321-335.
- STESSENS, G., "Nogmaals over de verbeurdverklaring van vermogensvoordelen uit een misdrijf en aanverwante aspecten, zoals de strafbaarstelling en witwassen", *R.W.* 1999-2000, 1073-1086.
- STESSENS, G., "Over de niet zo beperkte mogelijkheden om strafrechtelijk beslag bij derden te leggen", *R. Cass.* 2000, 333.
- SWART, A., "Bewijsleveren tegen zichzelf. Huiszoeking", *Ars Aequi* 1993, 672.
- THOMAS, F., "Witwassen van geld: aanleiding tot nieuwe vormen van internationale rechtshulp in strafzaken", in *Liber Amicorum Jules D'Haenens*, Gent, Mys & Breesch, 1993, 287-295.
- THOMAS, F. en LINERS, A., "La coopération internationale au stade des investigations et poursuites", in C. FIJNAUT, D. VAN DAELE en F. VERBRUGGEN (red.), *De uitdaging van de georganiseerde overheid in België. Het antwoord van de overheid*, Universitaire Pers Leuven, 1998, 185-208.
- TRAEST, P., "Wanneer is het door een derde verkregen bewijs toelaatbaar?", *R.Cass.* 1994, 72.
- TRAEST, P., "De verjaring van de burgerlijke vordering voortspruitend uit een misdrijf; de geschiedenis en de onzekere toekomst", *R.W.* 1994-95, 1324.
- TRAEST, P., "Inwerkingtreding van het nieuwe artikel 65 van het strafwetboek en het niet-retroactiviteitsbeginsel van de strengere strafwet", *P.&B.* 1995, 66-69.
- TRAEST, P., "Strafrechtelijke toerekening van handelingen en feiten aan rechtspersonen", in M. STORME, E. WYMEERSCH en H. BRAECKMANS (ed.), *Handels-, Economisch en Financieel Recht*, Gent, Mys & Breesch, 1995, 285-310.
- TRAEST, P., "De internationalisering van het bewijsrecht: over telefoontap en de eisen die aan in het buitenland verworven bewijs worden gesteld", *R.Cass.* 1996, 142.
- TRAEST, P., "De wet van 4 mei 1999 tot invoering van de strafrechtelijke verantwoordelijkheid van rechtspersonen", *T.R.V.* 1999, 451-489.
- TRAEST, P. en VAN CAENEGEM, P., "De tegensprekelijkheid van het deskundigenonderzoek in strafzaken: een status quaestionis ten behoeve van de praktijk", *T.Straf.* 2000, 45-53.
- TRAEST, P., "De rol van de particulier in het bewijsrecht in strafzaken: naar een relativering van de uitsluiting van onrechtmatig verkregen bewijs?", in *Liber Amicorum Jean du Jardin*, Deurne, Kluwer, 2001, 61-78.

- TROISFONTAINES, P., "La responsabilité pénale des dirigeants d'entreprise, aspects du droit pénal comptable", *Ann.Dr.Louv.* 1983, 53.
- TULKENS, F. en VAN DE KERCHOVE, M., "Chronique de Droit pénal, 1988-1991", *J.T.* 1993, 213-225.
- TULKENS, F., "La corruption en droit pénal. Approche de droit belge et de droit comparé dans les pays de l'Union Européenne", in *Omkoop van ambtenaren en Europese fraude*, Brussel-Antwerpen, Bruylant-Maklu, 1998, 109-127.
- VAN BAVEL, H., "De wet van 4 mei 1999 tot invoering van de strafrechtelijke verantwoordelijkheid van rechtspersonen", *A.J.T.* 1999-2000, 209-229.
- VANDEALE, D., "De hervorming van het openbaar ministerie: de doos van Pandora", *Vigiles (N)* 1999, afl. 4, 3-17.
- VAN CAENEGEM, P., "Over de toepassing van art. 43bis Sw.", *A.J.T.* 1994-95, 417.
- VAN CAENEGEM, P., "Art. 43bis Sw. En de raming ex aequo et bono", *R.Cass.* 1995, 98.
- VAN CAENEGEM, P., "De tussenkomst van derden voor de strafrechter ter vrijwaring van hun rechten op een voor verbeurdverklaring vatbare zaak", *R.Cass.* 1996, 138.
- VAN DE KERCHOVE, M., "Médiation pénale et travaux d'intérêt général. Réflexions et commentaires relatifs aux lois du 10 février 1994", *J.T.* 1995, 61-67.
- VANDEMEULENBROECKE, O., "Propos sur la rétroactivité des incriminations pénales (art. 2, al. 2 du Code pénal)", in *Liber Amicorum José Vanderveeren*, Brussel, Bruylant, 1997, 141-187.
- VAN DEN WYNGAERT, C. en DE SMET, B., "De sanctionering van vormverzuimen: een dissenting opinion bij het voorstel van de Commissie Strafprocesrecht", in *Belgisch Luxemburgse Unie voor Strafrecht* (ed.), *Het tweede voorontwerp van de Commissie Strafprocesrecht*, Gent, Mys & Breesch, 1997, 59-84.
- VANDEPLAS, A., "De verbeurdverklaring van vermogensvoordelen", in *Liber Amicorum Marc Châtel*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1991, 383-406.
- VANDEPLAS, A., "Over de raming van de vermogensvoordelen", *R.W.* 1996-97, 850, VANDEPLAS, A., "Over de in het buitenland verkregen bewijs", *R.W.* 1996-97, 956.
- VANDEPLAS, A., "De verbeurdverklaring van vermogensvoordelen en winsten", *R.W.* 1997-98, 300.
- VANDEPLAS, A., "Over het verzoek tot opheffing van het beslag", *R.W.* 1998-99, 1421.
- VANDEPLAS, A., "Over de huiszoeking in kazernes of militaire kwartieren", *R.W.* 1998-99, 1452.
- VANDEPLAS, A., "De aanwezigheid van derden bij huiszoeking", *R.W.* 1999-2000, 98.
- VANDERHAEGHE, W., "L'organisation des pouvoirs au sein de l'entreprise: un bouclier civil contre le glaive pénal?", in *Le risque pénal dans la gestion des entreprises*, Commission droit et vie des affaires de l'université de Liège, Brussel, Story-Scientia, 1992, 79-86.
- VANDERMEERSCH, D., "La loi belge du 27 mai 1997 sur la coopération internationale en ce qui concerne l'exécution de saisies et de confiscations. L'introduction en droit belge de la saisie immobilière pénale", *Rev.dr.pén.crim.* 1997, 691-704.
- VANDERMEERSCH, D. en KLEES, O., "Chronique de jurisprudence. Un an d'application de la loi du 12 mars 1998 relative à l'amélioration de la procédure pénale au stade de l'information en de l'instruction", *J.L.M.B.* 1999.
- VANDERMEERSCH, D. en KLEES, O., "La légalité de la saisie de choses en vue de leur confiscation 'par équivalent'", *J.T.* 1999, 578.
- VAN MUYLEM, E., "Toepassing van nieuwe opdecimes in de tijd", *A.J.T.* 1994-95, 379.
- VAN OVERBEKE, S., "Strafbare deelneming door gekwalificeerde onthouding", *R.W.* 1992-93, 648.
- VAN OVERBEKE, S., "Omtrent bedrieglijk onvermogen", *R.W.* 1994-95, 470.
- VAN OVERBEKE, S., "De houding van de beklagde t.a.v. de civielrechtelijke aansprakelijke partij in het strafproces", *R.W.* 1996-97, 774.
- VAN REMOORTERE, J., "La question de la responsabilité pénale des personnes morales en droit de l'environnement", *Rev.dr.pén.* 1991, 311-348.
- VAN VOLSEM, F. en VAN HEUVEN, D., "Belangenneming", *T.B.P.* 1989, 91-103.
- VAN VOLSEM, F. en VAN HEUVEN, D., "Belangenneming", in *Comm.Straf.*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen België, 1997.
- VAN VOLSEM, F. en VAN HEUVEN, D., "Knevelarij", in *Comm.Straf.*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen België, 1998.

- VELLINGE-SCHOOTSRA, F. "De dader heeft het gedaan", in *Liber Amicorum T. W. Van Veen*, Arnhem, Gouda Quint, 1985, 369-399.
- VENLY, L., "De burgerrechtelijke aansprakelijkheid en strafrechtelijke verantwoordelijkheid van lokale mandatarissen", *R.Cass.* 1999, 324-333.
- VERBERT, E., "Vrijheidsberoving, exequatur en mensenrechten: een voorlopige oplossing voor het definitieve karakter van de uitleveringsdetentie?", *R.Cass.* 1997, 381.
- VERHAEGEN, J., "L'erreur non invincible de fait et ses effets en droit pénal belge", *Rev.dr.pén.* 1989, 1727.
- VERMEULEN, G., "De verhuur van pornovideo's en de goede zeden", *R.Cass.* 1994, 245.
- VERVAELE, J., "L'application du droit communautaire: la séparation des biens entre le premier et le troisième pilier", *Rev.dr.pén.* 1996, 5-22.
- VERVAELE, J., "De strafbare aansprakelijkheid van en binnen de rechtspersoon in Nederland. Een voorbeeldig huwelijk tussen pragmatisme en juridische dogmatiek als een inspiratiebron voor Europese harmonisatie?", *Panopticon* 1997, 455-479.
- VERSTRAETEN, R., "De teruggeve en het derdenverzet in strafzaken", *R.W.* 1988-89, 155-159.
- VERSTRAETEN, R. en DEWANDELEER, D., "Witwassen na de wet van 7 april 1995: kan het nog witter?", *R.W.* 1995-96, 689-701.
- VERSTRAETEN, R., "De afwezigheid van de verjaring van de strafvordering", *R.Cass.* 1996, 249.
- VERSTRAETEN, R., "Recente ontwikkelingen van strafprocesrecht", in *Recht in Beweging*, Leuven, KU Leuven, 1999, 34-45.
- VERSTRAETEN, R., VANDAELE, D. en DEWANDELEER, D., "Het federaal parket", *Panopticon* 1999, 56-85.
- VERSTRAETEN, R. en SPIRIET, B., "De rechtspersoon en de geldboete", in *Liber Amicorum Jean du Jardin*, Deurne, Kluwer, 2000, 321-340.
- VRANCKEN, L., "Artikel 65 van het Strafwetboek: alleen de zwaarste straf – enkele actuele toepassingen", in *Liber Amicorum Alfons Vandeurzen*, Gent, Mys & Breesch, 1995.
- WACHSMANN, P., "Les écoutes téléphoniques", *Jaarboek Mensenrechten* 1993-1994, 296.
- WATTIER, I., "L'instruction: des principes légaux", in *La loi belge du 12 mars 1998 relative à l'amélioration de la procédure pénale au stade de l'information et de l'instruction*, *Rev.dr.pén.* 1998, dossier 3, 29-58.
- WINANTS, A., "De Uitlevering: verleden, heden, toekomst en Schengenperspectief", in P. TRAEST en A. DE NAUW (red.), *Strafrecht. Wie is er bang van het strafrecht?*, Gent, Mys & Breesch, 1998, 383-414.
- WINANTS, A., "De uitlevering: de voorlopige aanhouding", in *Comm.Straf.*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen België, 1999.
- X., *R.P.D.B.*, III, "Déni de justice".
- X., *R.P.D.B.*, V, "Faux".
- X., *R.P.D.B.*, VI., "Grâce et commutation de peines".

Fiscaal strafrecht

- AFSCHRIFT, T., "La question préjudicielle en cas de poursuites pénales pour fraude fiscale", *J.D.F.* 1983, 519.
- AFSCHRIFT, T., "La loi du 4 août 1986 portant des dispositions fiscales", *J.T.* 1986, 677-690.
- AFSCHRIFT, T., "Les poursuites pénales pour fraude fiscale après le vote de la 'Charte' du contribuable", *D.A.O.R.* 1987, 257-268.
- AFSCHRIFT, T. en ROMBOUITS, A., "La loi du blanchiment est-elle applicable aux infractions fiscales", *J.T.* 1992, 609-616.
- AFSCHRIFT, T., "Les professionnels de la comptabilité face aux crimes et délits financiers. Approches pénales et fiscales", *Rev.b.compt.* 1996, afl. 3, 61-66.
- AFSCHRIFT, T., "Blanchiment et fraude fiscale", *J.D.F.* 1997, 193-224.
- ALEN, A., "Naar een betere rechtsbescherming inzake administratieve geldboeten na de koerswijziging van het Hof van Cassatie in zijn arresten van 5 februari 1999", *R.W.* 1999-2000, 630-638.
- AMAND, C., "Recht van onderzoek van de douaniers", *A.F.T.* 1993, 277.

- BALTUS, M. en GRÉGOIRE, D. "La compatibilité de l'art. 446 C.I.R. 1992 avec l'art. 6.1 de la Conv.eur. D.H.J.", *J.D.F.* 1994, 265-278.
- BALTUS, F. "La valeur probante des éléments puisés par l'administration fiscale dans le dossier répressif d'un fournisseur pour la taxation de ses clients", *J.D.F.* 1994, 253.
- BEERNAERT, J., "L'action civile du fisc devant le juge répressif?", *R.G.F.* 1992, 319-324.
- BOSLY, H. en DEUTZ-DEWISPELAERE, A., "De strafrechtelijke betogeling inzake belasting-fraude", *A.F.T.* 1981, 231242, en *R.G.F.* 1981, 195-207.
- BOSLY, H., "Mise en oeuvre des poursuites et pouvoirs d'investigation dans l'entreprise", in *Le risque pénal dans la gestion des entreprises*, Brussel, Story-Scientia, 1992, 79-195.
- BUYSSE, C., "De medewerking van belastingambtenaren aan het fiscaal strafrechtelijk onderzoek", *T.F.R.* 1996, 173-210.
- CLOSE, F., "De invloed van art. 63 Wet van 4 augustus 1986 op de lopende strafonderzoeken", *J.L.* 1987, 416.
- COOPMAN, B., "Inzake inkomstenbelastingen duurt het gebruik van valse stukken in de regel tot de definitieve vestiging van de belasting", *A.F.T.* 1997, 3-10.
- COOPMAN, B., "Rechtmatig en loyaal bewijs in de fiscale (straf)procedure. Grondslagen", in *Fundamentele rechten van de belastingplichtige. Capita Selecta*, Diegem, Ced.Samsom, 1998, 175-235.
- COOPMAN, B. en STESENS, G., "Mensenrechtelijke waarborgen toepasselijk op de administratieve fiscale boete; reflecties bij de recente rechtspraak van het Hof van Cassatie en het Arbitragehof", *T.F.R.* 1999, 388-396.
- DASSESE, M., "Situatie nu en vooruitzichten. De fiscale onderzoeksrechten", *A.F.T.* 1986, 167-178.
- DASSESE, M., "Is de deelneming van ambtenaren aan een strafonderzoek strijdig met de rechten van de verdediging?", *A.F.T.* 1987, 79-84.
- DASSESE, M. "De boeten inzake BTW: Strijdig met het communautair recht? De toepassing van de rechten van de mens op het fiscaal recht, via het Europees recht; het geval van de BTW-boeten", *De Belg.Acc.* 1999, afl. 2, 20-32.
- DAUGINET, V., "Aanwending door de Belgische overheid van fiscale inlichtingen uit Zwitserland. Het gebruik van het Europees rechtshulpverdrag", *T.F.R.* 1986, 8189.
- DAUGINET, V., "Controversen inzake onderzoeksmachten van de administratie der directe belastingen", *A.F.T.* 1990, 153-164.
- DAUGINET, V., "Draagwijdte van het (Luxemburgse) bankgeheim", *Fiskoloog* 1996, afl. 578, 3.
- DAUGINET, V. en SPAGNOLI, K., "Het zwijgrecht van de belastingplichtige", in *Fundamentele rechten van de belastingplichtige. Capita Selecta*, Diegem, Ced.Samsom, 1998, 101-174.
- DAUGINET, V., "Het straf dossier in het fiscaal geschil - Aspecten", in B. PEETERS (ed), *Recht zonder omwegen. Fiscale opstellen aangeboden aan Prof. Dr. J.J. Couturier*, Gent, Larcier, 1999, 289-308.
- DE BROE, L., "De internationale rechtshulp in fiscale strafzaken", *T.F.R.* 198990, 348-356.
- DE BRUYN, W., "Het bijzonder opzet als constitutief element van een fiscaal misdrijf", *A.J.T.* 1994-95, 522-526.
- DE CAMPS, N., "De gedetacheerde belastingambtenaren bij het parket; 'trial and error' ", *T.F.R.* 2000, 899-911.
- DE CAMPS, N., "De interferentie van het fiscaal controleonderzoek met het strafonderzoek in het licht van de raming van het wederrechtelijk verkregen vermogensvoordeel", *R.W.* 2000-01, 289-302.
- DECLERCQ, R., "Strafrechtelijke aspecten van de recente wetwijzigingen inzake inkomstenbelastingen", in L. DUPONT en F. VANISTENDAEL (ed.), *Belastingrecht en strafrecht, Acta Falconis*, nr. 83/5, 338.
- DEFOOR, W., "Les mesures fiscales de la loi-programme du 24 décembre 1993", *C&FP* 1994, 81-86.
- DEFOORT, J., "Onvolledige aangifte van nalatenschap: geen fout, geen boete", *R.Cass.* 1995, 71-73.
- DE HERT, P., "Internationale samenwerking inzake fiscale delicten en verbeurdverklaring vóór en na Schengen", in M. ROZIE (ed.), *Fiscaal Strafrecht en Strafprocesrecht*, Gent, Mys & Breesch, 1996, 55-176.

- DELAHAYE, T., "Belastingontduiking en belastingontwijking", in M. STORME en S. VAN CROMBRUGGE (ed.), *Actuele problemen van fiscaal recht 1988-1989*, Deurne, Kluwer Rechtswetenschappen, 1989, 33-40.
- DELAHAYE, T., "Actualités de droit pénal fiscal", *C&FP* 1999, afl. 9, 47-58.
- DELPORTE, F., "Boeten en belastingverhogingen inzake directe belastingen", in *Fiscale Dossiers Vandewinckele*, Diegem, Ced.Samson, 1997.
- DELPORTE, F., "Boeten en belastingverhogingen inzake indirecte belastingen", in *Fiscale Dossiers Vandewinckele*, Diegem, Ced.Samson, 1997.
- DELVAUX, A., "Réglementations relatives aux amendes fiscales T.V.A.. Bilans et perspectives nouvelles", *R.G.F.* 1989, 226-230.
- DEMOULIN, A., "A propos du contrôle judiciaire des amendes fiscales", *F.J.F.* nr. 98/270.
- DEMOULIN, A., "Amendes fiscales, Cour d'arbitrage et Cour de cassation: à quand la paix judiciaire?", *J.L.M.B.* 1999, 541.
- DE NAUW, A., "Het nieuw vervolgsstelsel in fiscale zaken", *Panopticon* 1986, 519-528.
- DE NAUW, A., "De verschillende luiken van het wettelijk systeem tot bestraffing en tot voorkoming van het witwassen van gelden en de fiscale fraude", in M. ROZIE (ed.), *Fiscaal Strafrecht en Strafprocesrecht*, Gent, Mys & Breesch, 1996, 219-246.
- DENYS, L.A., "De doorwerking van het Europees gemeenschapsrecht op het gebied van de fiscale rechtsbescherming", *R.W.* 1995-96, 1134-1144.
- DENYS, L.A., "Over grensoverschrijdende informatieuitwisseling tussen belastingadministraties en de aanwending ervan voor het strafrechtelijk onderzoek", in M. ROZIE (ed.), *Fiscaal Strafrecht en Strafprocesrecht*, Gent, Mys & Breesch, 1996, 177- 208.
- DERUYCK, F., "Het materieel en formeel fiscaal strafrecht in België en Frankrijk. Een rechtsvergelijkende studie n.a.v. het handvest van de belastingplichtige", *R.W.* 1988-89, 657-667.
- DERUYCK, F., "De fiscaal-administratieve sancties in het licht van artikel 6 EVRM", in *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Gent, Mys & Breesch, 1996, 23-41.
- DESTERBECK, F., "De fiscale strafvordering, de fiscale ambtenaar en de strafrechter", *R.W.* 1987-88, 1321-1325.
- DESTERBECK, F., "Vijf jaar na het charter van de belastingplichtige", *A.F.T.* 1991, 219-231.
- DESTERBECK, F., "De C.F.I. pakt nu ook georganiseerde fiscale fraude aan", *Fisc. Act.* 1995, afl. 23, 78.
- DESTERBECK, F., "Wet Franchimont. Nieuwe mogelijkheden tot inzage van straf dossier en beïnvloeding verloop van strafonderzoek", *Fisc.Act.* 1998, afl. 39, 35.
- DESTERBECK, F., "Het Zwitsers bankgeheim in fiscale zaken vanuit Belgisch standpunt nader bekeken", *A.F.T.* 1998, 320-341.
- DESTERBECK, F., "De onderzoeksbevoegdheden van fiscale administraties en gerecht met het oog op fraudebestrijding", in *Fiscale fraude 1999*, Diegem, Ced.Samsom, 1999, 249-297.
- DESTERBECK, F., "Strafrecht. Strijd tegen fiscale fraude ook strafrechtelijk beter gecoördineerd", *Fisc.Act.* 1999, afl. 13, 3-5.
- DESTERBECK, F., "Regeringsplan tot bestrijding van belastingontduiking beter gecoördineerd", *Fisc.Act.* 2000, afl. 8, 1-3.
- DESTERBECK, F., "Enkele actuele knelpunten bij de strafrechtelijke beteugeling van fiscale fraude", *R.W.* 2000-01, 857-871.
- DETRY, J., "La fraude fiscale: législation récente, pratique administrative", *Ann.dr.Louvain* 1981, 345358.
- D'HAENENS, J., "Het formeel fiscaal strafrecht na de hervormingen van 1980 en 1986", in A. DE NAUW, J. D'HAENENS, J. en M. STORME (ed.), *Actuele problemen van het strafrecht. XIV de Postuniversitaire Cyclus Willy Delva 1987-1988*, Antwerpen-Arnhem, Kluwer Rechtswetenschappen-Gouda Quint, 1988, 151176.
- DIERICK, W., "Het fiscale strafrecht in een nieuw kleed", *R.W.* 1981-82, 1793-1816.
- DIERICK, W., "De fiscus, burgerlijke partij voor het strafgerecht", *A.F.T.* 1982, 59-68; zie ook *R.G.F.* 1982, 107-109.
- DIERICK, W., "Het fiscaal strafrecht", *E.S.T.* 1982, 593-607.
- DIERICK, W., "Het optreden van belastingambtenaren in de strafprocedure", in L. DUPONT en F. VANISTENDAEL (ed.), *Belastingrecht en strafrecht, Acta Falconis*, nr. 83/5, 39-64.

- DIERICK, W., "De verantwoordelijkheid van belastingconsulenten in het kader van de strafrechtelijke betuiging van de belastingontduiking", *BTWrevue* 1983, 63-80.
- DIERICK, W., "De rechten van de verdediging, het geheim van het vooronderzoek in strafzaken en de samenwerking tussen fiscus en parket", commentaar bij Brussel 25 februari 1982, *A.F.T.* 1985, 175-180.
- DIERICK, W., "De fiscale zekerheid in het licht van het strafrecht", *T.F.R.* 1985, 2-8.
- DUPONT, L., "Fiscale valsheid in geschriften", in DUPONT, L. en F. VANISTENDAEL (ed.), *Belastingrecht en strafrecht, Acta Falconis*, nr. 83/5, 87-137.
- EULAERTS, M., "Interpretatie van de begrippen 'gemeenrechtelijke valsheid in geschriften' en fiscale valsheid in geschriften", *Fisc.Koer.*, 1997, 245.
- FAES, P., "De algemene anti-rechtsmisbruikbepaling op het vlak van de inkomstenbelastingen en de invloed ervan op het fiscaal strafrecht: zoeken naar spijkers op laag water?", in M. ROZIE (ed.), *Fiscaal Strafrecht en Strafprocesrecht*, Gent, Mys & Breesch, 1996, 247-258.
- FLORE, D., "La poursuite des infractions transnationales dans le domaine du droit financier et boursier", *Rev.dr.pén.* 1998, 133-158.
- FRANK, M. en DESCHAMPS, C., "L'exercice de l'action publique pour les poursuites en matière fiscale", in *Liber Amicorum Professor Baron Jean Van Houtte*, Brussel, Elsevier-Sequoia, 1975, 431-452.
- GARADEBIAN, D., "La loi relative à la publicité de l'administration en matière fiscale", *J.T.* 1998, 256.
- GEINGER, H., "Het gebruik van de resultaten van een strafrechtelijk onderzoek in een fiscaal-controle onderzoek", in M. ROZIE (ed.), *Fiscaal strafrecht en strafprocesrecht*, Gent, Mys & Breesch, 1996, 9-22.
- GEINGER, H., "De rechten van de fiscus inzake de raadpleging van een dossier van rechtspleging", *Not.Fisc.M.* 1997, 181.
- GOEMINNE, P., "Overwegingen in verband met de rechtszekerheid van de belastingplichtige", *R.W.* 1987-88, 585-612.
- GODBILLE, J., "Le secret bancaire en droit pénal", *Rev.b.compt.* 1997, afl. 3, 39-47.
- HENRION, R., "Fraude fiscale et droit pénal", in *Le droit économique et financier en 1985. Hommage à Robert Henrion*, Brussel, Bruylant, 1985, 303-336.
- HEREMAN, F., "BTW-boeten, verminderingen en interesten", in *Fiscaal Praktijkboek, '95-96'. Indirecte belastingen*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen België, 1995, 289-327.
- HUYBRECHTS, L., "Het hernieuwde fiscale strafrecht en enkele actuele problemen", *Fiskofoon* 1983, 31-40.
- HUYBRECHTS, L., "Het charter van de belastingplichtige: trial and error", *Fiskofoon*, 1986, 263-271.
- HUYBRECHTS, L., "De internationale rechtshulp in fiscale strafzaken", *R.W.* 1986-87, 1406-1409.
- HUYBRECHTS, L., "Is veinzing in fiscale zaken een niet werkzaam overbodig begrip?", *D.A.O.R.* 1986-87, 397-401.
- HUYBRECHTS, L., "De belastingconsulent: te goeder trouw, loyaal t.o.v. de fiscus, maar toch discreet", *T.F.R.* 1991, 1-8.
- HUYBRECHTS, L., "BTW-fraude: Knelpunten in de Belgische strafrechtelijke handhaving (en Beneluxsamenwerking)", in J. VERVAELE (ed.), *Strijd tegen BTW-fraude in de Europese Unie. Handhaving in België en Nederland*, reeks 'Europees Gemeenschapsrecht', nr. 3, Antwerpen, Maklu, 1995, 123-176.
- HUYBRECHTS, L., "Het fiscaal strafrecht en de jurisprudentie van het Hof van Cassatie", in B. PEETERS (ed.), *Recht zonder omwegen. Fiscale opstellen aangeboden aan Prof. Dr. J.J. Couturier*, Gent, Larcier, 1999, 329-375.
- HUYGHE, S., "Welke rol voor 'getuigende' belastingambtenaren?", *T.F.R.* 2000, 321.
- KIRKPATRICK, J., "Réflexions sur la répression de la fraude fiscale en Belgique", in *Le droit économique et financier en 1985. Hommage à Robert Henrion*, Brussel, Bruylant, 1985, 345-377.
- KIRKPATRICK, J., "La répression pénale de la fraude fiscale depuis les années 1986 et 1992", *Rev. dr.ULB* 1997, afl. 1, 143-163.
- KIEKENS, A., "De beoordeling van de wettelijkheid van de belastingverhoging en de kwade trouw", *Fisc.Koer.* 1997, 623.

- KOHL, A., "Droit pénal fiscal et article 6 de la Convention des droits de l'homme", *J.L.M.B.* 1992, 1352-1354.
- LAMBEAU, P., "La fraude fiscale: pratique judiciaire", *Ann.dr.Louvain* 1981, 359-376.
- LAMY, M., "Hoe werkt de Bijzondere Belastinginspectie?", *De Belg.Acc.* 1997, afl. 1, 68-71.
- LAMY, M., "De bijdrage van de bijzondere belastinginspectie", in C. FIJNAUT, D. VAN DAELE en F. VERBRUGGEN (ed.), *De uitdaging van de georganiseerde misdaad in België. Het antwoord van de overheid*, reeks 'Samenleving, Criminaliteit & Strafrechtspleging', nr. 14, Leuven, Universitaire Pers Leuven, 1998, 345-353.
- LEUS, K., "De kronkels van art. 334 (oud) WIB. Het percentage van de belastingverhoging", *A.F.T.* 1988, 233-238.
- LOQUET, T., "Fiscaal strafonderzoek en medewerking van fiscale ambtenaren", *Panopticon* 2001, 342-370.
- MALHERBE, J., "Entraide judiciaire pénale et délits fiscaux: évolution du droit Suisse", beschouwingen bij de uitspraak van Trib. Féd. Suisse 9 oktober 1981, *J.D.F.* 1982, 358-367.
- MEERSCHAUT, P., "De fiscale controle. De sancties", in *Gentse geschriften: de fiscale controle*, 177-209.
- OLBRECHTS, M., "K.B. nr. 40 en K.B. nr. 41", *Acc. Bedr. (M)* 1982, afl. 6, 2-3.
- PAULUS DE CHATELET, V., "La communication du dossier en cours de l'instruction à l'administration fiscale est-elle compatible avec le secret de l'instruction", *Rev.dr.pén.* 1985, 743-747.
- PEETERS, B. en VANDENBROECK, M., "Onderzoek en procedure", *Knelpunten in de fiscale rechtspraak*, Diegem, Kluwer Rechtswetenschappen België, 1994, 85-190.
- PETRY, J., "Luxembourg. Extension de l'entraide judiciaire en matière fiscale", *Agon* 1997, nr. 17, 2-4.
- RUYSEVELDT, J., noot onder Arbitragehof nr. 32/99, 17 maart 1999 (prejudiciële vraag), *Fisc.Act.* 1999, afl. 18, 11.
- ROGERFRANCE, E., "Abus de biens sociaux, droit fiscal et groupes de sociétés", *R.G.F.* 1998, 259-270.
- ROGGEN, F., "L'irrecevabilité de la constitution de partie civile belge en matière pénale fiscale", *J.T.* 1999, 786.
- ROZIE, M., "Krachtlijnen van het materiële fiscale strafrecht na de hervormingen van 1980 en 1986", in A. DE NAUW, J. D'HAENENS en M. STORME (ed.), *Actuele problemen van het strafrecht. XIVde Postuniversitaire*, Antwerpen-Arnheim, Kluwer Rechtswetenschappen-Gouda Quint, 1988, 133-150.
- ROZIE, M., "Het gebruik van de resultaten van een fiscaal controle-onderzoek in een fiscaal-strafrechtelijk strafonderzoek", in M. ROZIE (ed.), *Fiscaal strafrecht en strafprocesrecht*, Gent, Mys & Breesch, 1996, 1-8.
- ROZIE, M., "De bijzondere verbeurdverklaring van vermogensvoordelen toegepast op fiscale delicten", in M. ROZIE (ed.), *Fiscaal Strafrecht en Strafprocesrecht*, Mys & Breesch, Gent, 1996, 209-219.
- PIOT, W., "Abnormale of goedgeunstige voordelen: een toepassing van art. 26, 49, 79 en 444 WIB 1992", *A.F.T.* 1996, 83-85.
- SALIËN, V., "Bespreking van de Wet van 4 augustus 1986 houdende fiscale bepalingen (B.S. van 20 augustus 1986)", *A.F.T.* 1986, 22-27.
- SCHOORS, M., "Fiscale geldboeten en belastingverhogingen: één pot nat, of toch niet?", *T.F.R.* 2000, 699.
- SCHREUDER, E., "Sanctions et peines pécuniaires en matière fiscale", *Annales du notariat et de l'enregistrement*, 1949, 361-399.
- SPAGNOLI, K., "Cassatie en de inzage van een gerechtsdossier: quod erat demonstrandum?", in *Fiscale Dossiers Vandewinckele - Fiscaal Bulletin*, nr. 97/16, 27-34.
- SPAGNOLI, K., "Geen inning van belastingen via burgerlijke partijstelling", *Fiscoloog*, 08.12.99/33, 6-7.
- SPREUTELS, J.P., "Les conseils fiscaux et la répression pénale de la fraude fiscale", *J.D.F.* 1981, 321-341.
- SPREUTELS, J., "Le vol de données informatiques", *Rev.dr.pén.* 1991, 1027-1064.
- STEFFENS, G., "Droit pénal fiscal et procédure pénale fiscale. Cinq ans d'application de la charte du contribuable", *Act.dr.* 1993, 485-509.

- STESSENS, G., "Over de beperkte fiscale roeping van de witwasgeving", *A.F.T.* 1999, 321-335.
- STIÉNON, P., "Fiscale valsheid in geschrifte", *A.F.T.* 1989, 328-332.
- SYRYN, M., "De wisselwerking tussen fiscale controle en fiscaal strafonderzoek", in *Gentse geschriften: de fiscale controle*, 211-254.
- THIJS, D., "Mogelijkheden tot samenwerking tussen de gerechtelijke overheden en de ambtenaren van de belastingadministraties", in R. BLANPAIN en I. CARMEN (ed.), *Onderneming en parket*, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu, 1999, 87-107.
- TOURNICOURT, R., "Scheiding van strafrechtelijke en fiscale procedure in het licht van het handvest van de belastingplichtige", *A.F.T.* 1986, 83-88.
- TOURNICOURT, R., "Fiscaal strafrecht. Overzicht van rechtspraak 1980-90", W. MAECKELBERGH (ed.), reeks 'Fiscale geschriften', nr. 1, *Mys & Breesch*, Gent, 1991
- TOURNICOURT, R., "De rechtspraak van het Hof van Cassatie inzake valsheid in geschrifte en gebruik ervan in fiscaalstrafrechtelijke zaken", *A.F.T.* 1996, 282-287.
- TOURNICOURT, R., "Uitlevering voor fiscale misdrijven in de Benelux na het verdrag van Schengen", *A.J.T.* 1998-99, 866-869. TROISFONTAINES, P., "L'administration de l'inspection spéciale des impôts", *Réflexions offertes à Paul Sibille*, Bruylant, Brussel, 1981, 911-916.
- TROISFONTAINES, P., "La responsabilité des conseils fiscaux", in L. DUPONT en F. VANISTENDAEL (ed.), *Belastingrecht en strafrecht, Acta Falconis*, nr. 83/5, 147-166.
- TROUSSE, P.E., "La simulation de droit privé et le faux criminel", *Rev.dr.pén.* 1968-69, 625-651.
- VALENTIN, P., "Fiscale geldboetes inzake BTW", *A.F.T.* 1989, 151-158.
- VAN CAMP, R., "Hoe bijzonder is het bijzonder strafrecht inzake douane en accijnzen", *R.W.* 1985-86, 833-868.
- VAN DEN ABBELE, A., "Typologie van BTW-fraudes", in J. VERVAELE (ed.), *Strijd tegen BTWfraude in de Europese Unie. Handhaving in België en Nederland*, reeks 'Europees Gemeenschapsrecht', nr. 3, Maklu, Antwerpen, 1995, 39-46.
- VANDEN BERGHE, L., "De administratieve geldboeten in het stelsel van de B.T.W.", *A.F.T.* 1982, 269-280.
- VANDENBERGHE, L., "De consignatieverplichting in B.T.W.-geschillen", *A.J.T.* 1994-95, 592.
- VANDENBERGHE, L., "Rechterlijke bevoegdheid inzake administratieve BTW-boeten op grond van het intern recht, het Europese Gemeenschapsrecht en het EVRM", *T.F.R.* 1996, 77-92.
- VANDEN BRANDEN, J., "Burgerlijke partijstelling door de Belgische Staat om een fiscale of sociale schuld in te vorderen", *A.F.T.* 2000, 65-68.
- VAN DEN WYNGAERT, C., "E.E.G.-fraude en strafrecht: waarom komen er zo weinig fraudegevallen voor de strafrechter?", in *EGfraudebestrijding in de praktijk*, 1994, 23-47.
- VANDEPLAS, A., "Het transitoir fiscaal strafrecht", in L. DUPONT en F. VANISTENDAEL (ed.), *Belastingrecht en strafrecht, Acta Falconis*, nr. 83/5, 75-84.
- VANDEPLAS, A., "Gebruik van valse stukken in het fiscaal strafrecht", *R.W.* 1984-85, 1922.
- VANDERKERKEN, C., "De aangifte van fiscale misdrijven door belastingambtenaren: staat het Hof van Cassatie de regularisatie van een onregelmatige aangifte door machtiging achteraf toe?", *R.Cass.*, 177.
- VANDERKERKEN, C., "Zwijgrecht in een fiscaal onderzoek?", *Fiskoloog* 1997, afl. 642, 1-4.
- VANDERLINDEN, H., "De bijzondere belastinginspectie, van alle markten thuis", *R.W.* 1999-2000, 1372.
- VANDERLINDEN, "De BBI: haar deskundigheid maakt van haar nog geen deskundigen", *R.W.* 2000-01, 1021.
- VAN DER WERFF, J., "Administratieve en strafrechtelijke samenwerking bij de bestrijding van BTWfraude", in J. VERVAELE (ed.), *Strijd tegen BTW-fraude in de Europese Unie. Handhaving in België en Nederland*, reeks 'Europees Gemeenschapsrecht', nr. 3, Maklu, Antwerpen, 1995, 177-192.
- VANDEWALLE, F., "De strafrechtelijke verantwoordelijkheid van bestuurders met betrekking tot fiscale misdrijven gepleegd in het kader van rechtspersonen en de daaruit voortvloeiende gevolgen", in *Fiscaal Praktijkboek '96'97. Directe belastingen*, Diegem, Ced.Samson, 1996, 41-75.
- VAN DE WOESTIJNE, I., "Administratieve fiscale boeten, strafrechtelijk karakter, opportuniteitsbeoordeling, non bis in idem. Het strafrechtelijk karakter van fiscale administratieve geldboeten", *R.Cass.* 2000, 213-224.

- VAN ERKEL, M., "Laatste ontwikkelingen m.b.t. de internationale rechtshulp inzake fiscale misdrijven", *A.F.T.* 1999, 464-486.
- VAN HEESWIJCK, L., "De wet van 4 augustus 1986 en de rechtszekerheid van de belastingplichtige", *A.F.T.* 1987, 20-27.
- VAN HEESWIJCK, L., "De onderzoeksbevoegdheden van de fiscus en de Wet van 28 juli 1938", *T.F.R.* 1989, 2-214.
- VAN OUDENHOVE, A., "Possibilités actuelles de collaboration entre les autorités judiciaires et les services de police, d'une part, et les fonctionnaires des administrations fiscales, d'autre part, lors du traitement d'affaires pénales", *J.D.F.* 1998, 193-202.
- VERSTRAETEN, R., "Actualia van fiscaal strafrecht", in B. TILLEMANS (ed.), *Ondernemingsstrafrecht*, M&D Seminars-Die keure, Brugge, 1999, 229-266.
- VERTOMMEN, S., "De eurovignetreglementering", in *Fiscaal Praktijkboek '98-'99. Indirecte belastingen*. Diegem, Ced.Samsom, 1998, 215-247.
- WILLEMART, E., "Les amendes fiscales et les droits du contribuable", *J.T.* 1999, 757-765.
- X., "La répression pénale de la fraude fiscale", *Fiscologue* 1981, afl. 34, 1-3.
- X., "Quelques échos de la responsabilité pénale des conseillers fiscaux", *Cour.inf.Ordre exp. compt.* 1981, afl. 12, 1-2.
- X., "Le tribunal correctionnel déboute le fisc en raison de méthodes d'investigation douteuses", *Fiscologue* 1982, afl. 70, 4-5.
- X., "Antwerps Advokatenkollektief onderzocht fiskale fraude", *Panopticon* 1982, 159-161.
- X., "Fiscale fraude en verzachtende omstandigheden", *Tegenspraak* 1982, 208-215.
- X., "Opnieuw verzachtende omstandigheden in het fiscaal strafrecht, commentaar bij KB nr. 41 van 2 april 1982", *Fiskoloog* 1982, afl. 56, 5.
- X., "Fiskale strafwet met verzachtende omstandigheden", *Fiskoloog* 1982, afl. 58, 9-12.
- X., "Rol van de fiskus in het strafonderzoek", *Fiskoloog* 1982, afl. 59, 4.
- X., "De nieuwe belastingverhogingen", *Fiskoloog* 1982, afl. 60, 9-12.
- X., "La répression de la fraude fiscale et l'instruction pénale", *Fiscologue* 1983, afl. 82, 4.
- X., "Administratieve en strafrechtelijke sancties ter beteugeling van de belastingfraude", *Fid.Ber.* 1984, afl. 20, 47-56.
- X., "Fraude fiscale et abus de confiance", *Rev.prat.soc.* 1988, 53.
- X., "Fiscaal strafrecht", in *Fiscaal compendium* (september 1989).
- X., "Bewijswaarde proces-verbaal B.T.W.-diensten t.a.v. de administratie der directe belastingen", *Fisc.Koer.* 1991, 301.
- X., "De CDGEFID: zeker geen belastingadministratie", *Fisc.Act.* 1994, afl. 18, 5-7.
- X., "Witwaswet pakt nu ook de georganiseerde fiscale fraude aan", *Fiskoloog* 1995, afl. 525, 6.
- X., "De hoofdelijkheid in fiscale strafzaken", *Fisc.Koer.* 1996, 602-604.
- X., "Budget '97, volet procédure. Lutte contre la fraude fiscale", *Act. fisc.* 1996, afl. 35, 1-3.
- X., "Overgangsregeling nieuwe procedure: verassend arrest", *Fiscologue* 1999, afl. 718, 7.
- YERNAULT, D., "Les pouvoirs d'investigation de l'administration face à la délinquance économique: les locaux professionnels et l'article 8 de la Convention européenne", *Rev.trim.D.H.* 1994, 117.
- ZENNER, A., *Naar een nieuwe fiscale cultuur. Vereenvoudiging van de fiscale procedures en de strijd tegen de belastingontduiking. Actieplan van de regeringscommissaris*, Ministerie van Financiën, maart 2001.

Fiscaal recht en andere takken van het recht

- AFSCHRIFT, T. en RAYET, A., "La loi du 22 juillet 1993 et l'évitement licite de l'impôt", *J.T.* 1993, 833-840.
- ALEXANDER, W., "La recevabilité des renvois préjudiciels dans la perspective de la réforme institutionnelle de 1996", *C.D.E.* 1995, 561-576.
- AMERIJCKX, F., "Non-retro-activiteit verzake rijksbelastingen", in *Liber Amicorum Albert Tiberg-hien*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1984, 1-21.
- ANDERSEN, R., "Les compétences", in F. DELPÉRÉE, F., *La Consitution fédérale du 5 mai 1993*, Bruxelles, Bruylant, 1993, 125-164.
- BALTUS, F., "Het recht op rechtszekerheid", *Fisc.Koer.* 1992, 374.

- BALTUS, M., "L'interprétation jurisprudentielle de l'art. 366 C.I.R. viole les art. 10 et 11 Const. 1994", *J.T.* 1998, 674.
- BALTUS, F. en BALTUS, M., "La réforme du contentieux fiscal. Les procédures judiciaires", in *La Nouvelle Procédure Fiscale*, Brussel, Instituts des Experts Comptables, 1999.
- BENOIT-MOURY, A. en JACQUES, E., "Bienvenue à l'institut des juristes d'entreprise; Commentaire de la loi du 1er mars 2000 créant un Institut des juristes d'entreprise", *J.T.* 2000, 725-740, nr. 39.
- BOES, M., *Preadvies-Administratieve sancties en art. 6 EVRM in België*, Vereniging voor de vergelijkende studie van het recht van België en Nederland (ed.), Zwolle, W.E.J. Tjeenk Willink, 1989.
- BOLLAND, M., noot onder Cass. 30 september 1996, *J.L.M.B.* 1997, 1072.
- CLAEYS-BOUUAERT, I., "De rechten van de mens in het fiscaal recht", in M. STORME en S. VAN CROMBRUGGE (ed.), *Actuele problemen van fiscaal recht, XV^e postuniversitaire lessencyclus* W. Delva 1988-1989, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1989, 27-32.
- CLOQUET, A., "Les concordats et la faillite", in *Novelles, Droit commercial*.
- DE DOELDER, H. en VAN DER HULST, J., "EEG-sancties en ne bis idem", *S.E.W.* 1993, 722-733.
- DELAHAYE, T., "Interpretatie van de belastingwet volgens de economische werkelijkheid", *A.F.T.* 1994, 45.
- DELVA, J. en MEERSCHAUT, F., "Overzicht van de rechtspraak. De rechtspraak van het Arbitragehof ten behoeve van de private rechtspraak 1989-1991", *T.P.R.* 1993, 199-512.
- DELVAUX, M., "L'opposabilité de la qualification juridique donné par les parties à leur acte", *J.D.S.C.* 2000, 313.
- DEVLOO, R., "Het beroepsgeheim van de accountant na het arrest van het Arbitragehof van 27 maart 1996", *R.W.* 1996-97, 422-426.
- DUBOIS, H., "Vijf regels van fiscaal onderzoek. Grondbeginselen van het fiscaal onderzoek en het gebruiken van inlichtingen gevonden door andere administratie of instanties", *T.F.R.* 1988, 262-284.
- ELOY, M., "L'abus de droit", in *Regards fiscaux sur la quarante-huitième législature*, Brussel, Bruylant, 1995, 274
- ERGEK, R. en SCHAUS, A., "Examen de jurisprudence (1990-1994), La convention européenne des droits de l'homme", *R.C.J.B.* 1995, 341-419.
- ERGEK, R., "La rétroactivité en droit fiscal", *R.G.F.* 1997, 4-17.
- FAES, P., "Over het oneigenlijk karakter van artikel 79 WIB als toetsingsgrond voor 'omgekeerde fusies'", *R.Cass.* 1996, 20.
- FIJNAUT, D., VAN DAELE, D. en VERSTRAETEN, R., "De hervorming van het openbaar ministerie. Een rechtsvergelijkende commentaar op de totstandkoming, inhoud en draagwijdte van het octopus-akkoord", in C. FIJNAUT en D. VAN DAELE (red.), *De hervorming van het openbaar ministerie*, Leuven, Universitaire pers, 1999.
- FORESTINI, R., "Conjoints séparés de fait: la justice, enfin...", *J.T.* 1996, 814.
- FORIERS, P., "Réflexions sur l'interprétation de la loi et ses méthodes", *R.C.J.B.* 1957, 333-343.
- GEELHAND, N., "Le principe de la croyance légitime en droit administratif et en droit fiscal", *R.C.J.B.* 1995, 57-105, 259-313 en 488-523.
- GEINGER, H., COLLE, P. en VAN BUGGENHOUT, C., "Overzicht van rechtspraak, 1975-1989. Het faillissement en het gerechtelijk akkoord", *T.P.R.* 1991, 407-695.
- GHYSELEN, M., "Simulatie in fiscaal recht - inbreng in vennootschap", *T.R.V.* 1991, 167.
- GHYSELEN, M., "Schending van de wet in het kader van de keuze van de minst belaste weg", *T.F.R.* 1999, 616, err. *T.F.R.* 1999, 787.
- GHYSELS, R., "La motivation formelle des actes de l'administration des contributions directes et la loi du 29 juillet 1991", *R.G.F.(M)* 1993, 15-23.
- HEYVAERT, W., "De aanhouder wint", *TRD&I* 1995, 497.
- HUBIN, J. en LYPZIC, S., "Les progrès d'une idée ancienne: l'auditorat économique, social et financier", in *Le droit pénal social et les contrats de travail spéciaux*, Editions Collection Scientifique de la Faculté de droit de Liège, Luik, 1998, 119-149.
- HUYBRECHTS, L., "De fiscalist tussen cliënt en wet", in *Fundamentele rechten van de belastingplichtige. Capita Selecta*, Ced.Samsom, Diegem, 1998, 1-56.

- HUYBRECHTS, L., "GerW. Art. 137-156"; "GerW. Art. 143bis en art. 143ter"; "GerW. art 150 en 152", in *Comm.Ger.*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen België, 1999.
- J.D.B., "Wet betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen. Reglementering belastingconsulenten en erkende fiscalisten: de uitvoeringsbesluiten", *Fisc.Act.* 1999, afl. 21, 9-16.
- JOSEPH, G., "De aansprakelijkheid van fiscale consulenten", *R.W.* 1987-88, 1240-1258.
- JUSTE, A., "La motivation formelle des actes administratifs et ses implications en droit fiscal (loi du 29 juillet 1991)", *R.G.F.(M)* 1994, 233-239.
- KIRKPATRICK, J., "Examen de jurisprudence (1968 à 1982). L'impôt sur les revenus et l'impôt des sociétés", *R.C.J.B.* 1984, 670-745.
- KIRKPATRICK, J., "L'opposabilité au fisc des conventions illicites non simulées. À propos de l'arrêt de la Cour de cassation du 5 mars 1999", *J.T.* 2000, 193-199.
- KRINGS, E., "Beschouwingen over de gevolgen van de door het Arbitragehof gewezen arresten", *R.W.* 1985-86, 482-523.
- KRINGS, E., "De rol van de rechter bij de ontwikkeling van de fiscale rechtspraak", in *Knelpunten in de fiscale rechtspraak*, Diegem, Kluwer Rechtswetenschappen België, 1994, 269-297.
- KOHL, A., "Actualité du renvoi préjudiciel en interprétation et en appréciation de validité devant la Cour de Justice des C.E.", *J.T.* 1991, 121-127.
- LAGASSE, D., "La loi du 29 juillet 1991 relative à la motivation formelle des actes administratifs", *J.T.* 1991, 737-738.
- LEUS, K., "Contra legem-werking van het rechtszekerheidsbeginsel, meer in het bijzonder van het vertrouwensbeginsel", *Not.Fisc.M.* 1993, 70.
- MAHIEU, M. en BAUDREZ, J., *De Belgische advocatuur*, Leiland, Kuurne, 1980.
- MALHERBE, P., "Le contrôle de l'impôt dans le contexte européen", *J.D.F.* 1991, 321-346. MEERSCHAUT, F., "Toetst het Hof van Cassatie de wet aan het grondwettelijke gelijkheidsbeginsel?", *R.Cass.* 1997, 105-126.
- MEERSSCHAUT, F., "Het Hof van Cassatie en de prejudiciële vraagstelling: het hoeft niet altijd om koudwatervrees te gaan...", *Cass.* 23 april 1997, *P.&B.* 1998, 80-82.
- MEERSSCHAUT, F., "De prejudiciële vraagstelling voor het Arbitragehof", in *Gandius Actueel IV*, Antwerpen, Story-Scientia, 1999, 59-109.
- MELCHIOR, M., "Over enkele aspecten van de prejudiciële vragen aan het Arbitragehof", *R.W.* 1994-95, 1180-1183.
- MERCHIERS, Y., COLLE, P. en DAMBRE, M., "Overzicht van rechtspraak. Algemeen handelsrecht, handelscontracten, bank-, krediet-, wissel en chequeverrichtingen", *T.P.R.* 1992, 845-1026.
- M.B., "La présomption de l'art. 247 C.I.R. (ancien) et ses limites", *J.D.F.* 1990, 122.
- M.B., "Le choix de la voie la moins imposée", *J.D.F.* 1990, 110.
- OPDEBEECK, I., en COOLSAET, A., *De formele motivering van bestuurshandelingen. Een beknopte Gids*, Brugge, Die Keure, 272-360.
- PEETERS, P., "Wijzigingen aan de bevoegdheden van de Staat, de Gemeenschappen en de Gewesten", in A. ALEN en L.P. SUTENS, *Het federale België na de vierde staats hervorming*, Brugge, Die Keure, 1993, 54-56.
- PIROTTE, N., "Consignation T.V.A. et égalité devant l'impôt", *Act.Dr.* 1996, 450-460.
- PIROTTE, N., "Du droit d'un conjoint séparé de fait de contester l'impôt", *Act. Dr.* 1996, 801-806.
- PLETS, N., "Administratief of juridictioneel karakter van de bezwaarprocedure inzake directe belastingen: een vraagpunt gekneld tussen verleden en toekomst", *R.W.* 1998-99, 1174-1177.
- POPELIER, P., "Lacunes in de wetgeving: het Hof van Cassatie versus het Arbitragehof", *R.W.* 1999-2000, 1134-1136.
- POPPE, G., "Vestiging van de belasting bij feitelijke scheiding", *E.J.* 1995, 123-126.
- ROMIJN, P., "Ministère public: un acteur au rôle renforcé dans la procédure de faillite", in *La faillite et le concordat en droit positif belge après la réforme de 1997*, Luik, Editions Collections Scientifiques de la Faculté de Droit de Liège, 1998, 263-290.
- ROMIJN, P., 'Le rôle du Ministère public dans le nouveau concordat', in *La faillite et le concordat en droit positif belge après la réforme de 1997*, Luik, Editions Collections Scientifiques de la Faculté de Droit de Liège, 1998, 615-637.
- SCHOORENS, G., "De vertrouwelijkheid van de briefwisseling tussen advocaten", *Jura Falc.* 1990-91, 39-66.

- SPRUYT, E., "Anti-misbruikmaatregel nu ook voor registratie- en successierechten - Toepassingsgevallen van de anti-rechtsmisbruikmaatregel", *A.F.T./-Fiscale Actualiteit* 1994, 15/4-6.
- SUETENS, L.P., "De retro-activiteit van wetten, decreten en ordonnanties", *T.F.R.* 1993, 218-222.
- TRAEEST, P., "Bewijs en procesvoering betreffende de burgerlijke vordering voortspuitend uit een misdrijf", in *Recht halen uit aansprakelijkheid*, Gent, Mys & Breesch, 1993, 239-268.
- VAN CAENEGEM, J., "Confidentialiteit van de adviezen van de bedrijfsjurist: legal privilege ingevoerd in het Belgische recht", *R.W.* 2000-01, 1185-1193.
- VAN CROMBRUGGE, S., "De interpretatie van de fiscale wet op nieuwe wegen", *T.R.V.* 1989, 336-337.
- VAN CROMBRUGGE, S., "Fusie en vrije keuze van de minst belaste weg", *T.R.V.* 1990, 314.
- VAN CROMBRUGGE, S., "Anti-misbruikmaatregel nu ook in registratie- en successierechten: een maat voor niets?", *Fiskoloog*, 1994, nr. 460, 1-2.
- VANDEBERGH, H., "Bedenkingen rond de bepalingen in de programmawet 1986 betreffende de rechtszekerheid van de belastingplichtigen", *Fiskofoon* 1986, 200-211.
- VANDERNOOT, P., "La Cour d'Arbitrage et l'interprétation des normes soumises à son contrôle", in *Présence du droit public et des droits de l'homme. Mélanges offerts à Jacques Velu*, I, Brussel, Bruylant, 1992, 357-384.
- VAN DE WOESTYNE, I., "Feitelijk gescheiden echtgenoten en het recht op bezwaar", *R.Cass.* 1996, 336.
- VAN DEN WOESTYNE, I., "Feitelijk gescheiden echtgenoot heeft recht op bezwaar", *E.J.* 1996, 133.
- VANHAM, B. en BOUMANS, E., "Indirecte fiscaliteit op autovoertuigen" in *Fiscale Dossiers Vandewinckele*, nr. 2, Diegem, Ced.Samson, 2000.
- VANHEESWIJCK, L., "Economische werkelijkheid: beperkt de circulaire de toepassing van de anti-misbruikmaatregel?", *A.F.T./Fiscale Actualiteit* 1994, nr. 1, 1/6.
- VAN DEN HENDE, L., "Overzicht van rechtspraak, Europees Gemeenschapsrecht: rechtsbescherming 1979-94", *T.P.R.* 1995, 151-347.
- VAN OEVELEN, A., "De civielrechtelijke aansprakelijkheid van de belastingconsulent", *Fiskofoon* 1987, 158.
- VAN ORSHOVEN, P., "De uitdrukkelijke motivering van administratieve rechtshandelingen", *R.W.* 1991-92, 488-492.
- VAN OVERBEKE, S., "Verwijzing naar rechtspraak in de rechterlijke beslissing", *R.W.* 1994-95, 500.

INLEIDING

§ 1. Definitie

1 Het fiscaal recht omvat de regels voor de invoering, de vestiging en de invordering van de belastingen. Ze betreffen zowel de federale rijksbelastingen, de regionale belastingen van de gemeenschappen en gewesten, als de lokale belastingen van provincies, gemeenten, agglomeraties en federaties van gemeenten en de belastingen ten bate van polders en wateringen. De regels voor de invoering van belastingen zijn opgenomen in de Grondwet en in de wetten die de belastingbevoegdheden van de genoemde overheden bepalen. De regels voor de vestiging en invordering van de rijksbelastingen bevinden zich hoofdzakelijk in de fiscale wetboeken en uitvoeringsbesluiten en in het Gerechtelijk Wetboek, zoals gewijzigd door de Wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen en de Wet van 23 maart 1999 betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken. De vestiging en de invordering van de provincie- en gemeentebelastingen maakt het voorwerp uit van de Wet van 24 december 1996 die de Wet van 23 december 1986 betreffende de invordering en de geschillen heeft vervangen. Ze werd gewijzigd bij de Wetten van 19 maart 1999 en van 17 februari 2000.

Het fiscaal strafrecht is het geheel van de wets- en verordeningsbepalingen die ertoe strekken, vooral met het oog op de strijd tegen de belastingontduiking, de strafrechtelijke handhaving te verzekeren van het fiscaal recht (L. DUPONT en R. VERSTRAETEN, *Handboek Belgisch Strafrecht*, Leuven-Amersfoort, Acco, 1990, nr. 78). Enerzijds, omschrijft het de misdrijven en bepaalt het de straffen hierop, anderzijds, bevat het bijzondere regelen van strafvordering. Het is geen fiscaal recht, maar strafrecht.

Het woord “fiscaal strafrecht” wordt vaak in een enge betekenis gebruikt. Men duidt er dan het fiscaal strafrecht van de volgende fiscale wetboeken mee aan:

- het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1964 (W.I.B. 1964) en dit van 1992 (W.I.B. 1992);
- het Wetboek van de met de Inkomstenbelastingen Gelijkgestelde Belastingen (W.I.G.B.);
- het Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde (W.B.T.W.);
- het Wetboek van de Zegelrechten (W. Zeg.);
- het Wetboek van met het Zegel Gelijkgestelde Taksen (W. Taksen);
- het Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten (W. Reg.);
- het Wetboek van de Successierechten (W. Succ.).

§ 2. Korte historische schets

2 Het huidige fiscaal strafrecht is het resultaat van drie hervormingsgolven. Reeds in de jaren '50 werd men verontrust door de steeds maar groeiende

belastingontduiking. In 1953 werd de koninklijke commissie GANSHOF VANDERMEERSCH ingesteld om een studie te maken van de strafrechtelijke strijd tegen de belastingontduiking. Ze legde in 1962 haar verslag neer dat werd gehecht aan het wetsontwerp tot hervorming van de inkomstenbelasting. Dit verslag bleef evenwel zonder gevolg. De studiewerkzaamheden van de voormalige commissie werden in 1972 hernomen door de werkgroep STEVIGNY en voortgezet tot in 1976 (Ontwerp van herstelwet betreffende de strafrechtelijke beteugeling van de belastingontduiking. Verslag Commissie voor Financiën, *Gedr.St. Senaat* 1980-81, 566/2, 7). Het duurde evenwel tot eind jaren '70, begin '80, tot men besliste de strijd ertegen aan te binden door een strafrechtelijke aanpak.

3 Het artikel 47 van de Wet van 8 augustus 1980 betreffende de budgettaire voorstellen 1979-80 vertrauwde de uitoefening van de strafvordering inzake de W.I.B.-misdrijven toe aan het Openbaar Ministerie. Tot dan had de administratie ze uitgeoefend. Bij Koninklijk Besluit van 11 november 1979 werd de Administratie van de Bijzondere Belastinginspectie (B.B.I.) opgericht. Zij heeft de opdracht de draaischijf te vormen van de samenwerking van de fiscale administraties en de parketten bij de bestrijding van de belastingontduiking (P. TROISFONTAINES, "L'administration de l'inspection spéciale des impôts", in *Réflexions offertes à Paul Sibille*, Brussel, Bruylant, 1981, 911-916). De Herstelwet van 10 februari 1981 betreffende de strafrechtelijke beteugeling van de belastingontduiking (Herstelwet van 1981) voerde een algemene hervorming van het fiscaal strafrecht in. De verschillende fiscale wetboeken kregen zoniet identieke, dan toch gelijkaardige bepalingen. Hierbij werden de fiscale misdrijven heromschreven en hun bestraffing herijkt. Fiscale valsheid is sinds deze wet niet langer een misdaad, maar werd een wanbedrijf. Het is dus niet meer nodig, wil men strafvervolging instellen, om vooraf door de raadkamer van de rechtbank van eerste aanleg verzachtende omstandigheden te doen aannemen. Op die wijze wordt de strafvervolging gemakkelijker gemaakt (H. BOSLY en A. DEUTZ-DE WISPELAERE, "De strafrechtelijke beteugeling inzake belastingfraude", *A.F.T.* 1981, 231-242; R. DECLERCQ, "Strafrechtelijke aspecten van de recente wetswijzigingen inzake inkomstenbelastingen", *Act. Falc.* 1983/5, 3-38; W. DIERICK, "Het fiscale strafrecht in een nieuw kleed", *R.W.* 1981-82, 1793-1816; L. HUYBRECHTS, "Het hernieuwde fiscale strafrecht en enkele actuele problemen", *Fiskofoon* 1983, 31-40).

4 Het gespierde optreden van fiscale administraties en parketten leidde al snel tot protest (M. DASSESE, "Is deelneming van ambtenaren aan een strafonderzoek strijdig met de rechten van verdediging?", *A.F.T.* 1987, 79-84; J. KIRKPATRICK, "Réflexions sur la répression de la fraude fiscale en Belgique", in *Le droit économique et financier et 1985*, Brussel, Bruylant, 1985, 345-374, o.m. nr 3). De Wet van 4 augustus 1986 houdende fiscale bepalingen nam het zogenaamde "Charter van de belastingplichtige" aan (Charter van 1986). Dit is het hoofdstuk III van deze wet onder de titel: "Rechtszekerheid van de

belastingplichtige en instelling van het ambt van substituut-procureur des Konings, gespecialiseerd in fiscale aangelegenheden". Het Charter van 1986 bevat zowel louter fiscale als fiscaal strafrechtelijke bepalingen. De belangrijkste nieuwigheden zijn dat het de vervolging in fiscale strafzaken aan een dubbel filtersysteem onderwerpt, de samenwerking van de fiscale ambtenaren aan het strafonderzoek verbiedt en de fiscale substituut invoert (o.m. T. AFSCHRIFT, "La loi du 4 août 1986 portant dispositions fiscales", *J.T.* 1986, 677-690; A. DE NAUW, "Het nieuw vervolgingsstelsel in fiscale zaken", *Panopticon* 1986, 544-528; J. D'HAENENS, "Het formeel fiscaal strafrecht na de hervormingen van 1980 en 1986", in A. DE NAUW, J. D'HAENENS en M. STORME (ed.), *Actuele problemen van strafrecht*, Antwerpen-Arnhem, Kluwer Rechtswetenschappen-Gouda Quint, 1988, 151-176; F. DEMOT, *Fiscaal strafprocesrecht. Het charter van de belastingplichtige in de context van het fiscaal strafprocesrecht*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1988; P. GOEMINNE, "Overwegingen in verband met de 'rechtszekerheid van de belastingplichtige'", *R.W.* 1987-88, 585-612; L. HUYBRECHTS, "Het charter van de belastingplichtige: trial and error", *Fiskofoon* 1986, 263-271; M. ROZIE, "Krachtlijnen van het materiële fiscale strafrecht na de hervormingen van 1980 en 1986", in A. DE NAUW, J. D'HAENENS en M. STORME (ed.), *Actuele problemen van strafrecht*, Antwerpen-Arnhem, Kluwer Rechtswetenschappen-Gouda Quint, 1988, 133-150; S. VAN CROMBRUGGE, "Het handvest van de belastingplichtige", in *Fiscale programmawet*, II, Kalmthout, Biblio, 1986). De vaak moeilijke toepassing van de strafrechtelijke bepalingen van het Charter van 1986 gaf aanleiding tot heel wat rechtspraak (o.m. G. STEFFENS, "Examen de quelques problèmes actuels de droit pénal fiscal", in *Rev. dr. pén.* 1988, 299-307; R. TOURNICOURT, *Fiscaal strafrecht. Overzicht van rechtspraak: 1980-1990*, Gent, Mys & Breesch, 1990; F. DESTERBECK, "Vijf jaar na het charter van de belastingplichtige", *A.F.T.* 1991, 219-231; G. STEFFENS, "Droit pénal fiscal et procédure pénale. Cinq ans d'application de la 'charte du contribuable'", *Act. dr.* 1993, 484-509).

5 Het Charter van 1986 riep vanaf het begin bij de penalisten een rits van juridische en praktische bezwaren op. In één woord: het bemoeilijktte op onredelijke wijze de aanpak van de belastingontduiking (o.m. A. DE NAUW, "Het nieuw vervolgingsstelsel in fiscale zaken", *Panopticon* 1986, 544-528). In de loop van de jaren '90 werden daarom verschillende wetgevende en administratieve maatregelen genomen om de strijd tegen de belastingontduiking terug meer slagkracht te geven. Zo vergemakkelijkt de Programmawet van 28 december 1992 houdende fiscale, financiële en diverse bepalingen, de opsporing en de vervolging door het dubbele filtersysteem voor de strafvervolging verregaand te versoepelen en de detachering toe te laten van fiscale ambtenaren bij de parketten. In 1993 werd de Centrale Dienst voor de bestrijding van de Georganiseerde Economische en Financiële Delinquentie opgericht (C.D.G.E.F.I.D.). Hij moet ook de andere politiediensten ondersteunen en adviseren.

Een van de belangrijkste problemen bleef de ondersteuning van de strafrechtelijke opsporing en het onderzoek door specialisten. Sedert de Wet van 10 juni 1997 kan aan de gedetacheerde ambtenaren de hoedanigheid van officier van gerechtelijke politie worden verleend (L. HUYBRECHTS, “B.T.W.-fraude: knelpunten in de Belgische strafrechtelijke handhaving (en Benelux-samenwerking)”, in J.A.E. VERVAELE (red.), *Strijd tegen B.T.W.-fraude in de Europese Unie. Handhaving in België en Nederland*, reeks “Europees Gemeenschapsrecht” nr. 3, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu, 1995, 123-176; D. THijs, “Mogelijkheden tot samenwerking tussen de gerechtelijke overheden en de ambtenaren van de belastingadministraties”, in R. BLANPAIN en I. CARMEN (ed.), *Onderneming & Parket. Naar een samenwerking ter bestrijding van de economische criminaliteit*, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu Uitgevers, 1999, 87-107; F. DESTERBECK, “De onderzoeksbevoegdheden van fiscale administraties en gerecht met het oog op fraudebestrijding”, in *Belastingontduiking 1999*, Diegem, Ced.Samsom, 1999, 249-297; T. LOQUET, “Fiscaal strafonderzoek en medewerking van fiscale ambtenaren”, *Panopticon* 2001, 342-370). Dit neemt niet weg dat er nog steeds kritiek wordt uitgeoefend op het weinig efficiënte systeem van het Charter van 1986 (N. DE CAMPS, “De gedetacheerde belastingambtenaren bij het parket; ‘trial and error’”, *T.F.R.* 2000, 899-911; F. DESTERBECK, “Enkele actuele knelpunten bij de strafrechtelijke betugeling van belastingontduiking”, *R.W.* 2000-01, 857-871). De regering geeft toe dat de aanpassingen aan het Charter van 1986 niet het verwachte resultaat hebben gegeven en wil de strijd tegen de grote belastingontduiking opvoeren (A. ZENNER, *Naar een nieuwe fiscale cultuur. Vereenvoudiging van de fiscale procedures en de strijd tegen de grote belastingontduiking. Actieplan van de regeringscommissaris*, Ministerie van Financiën, maart 2001, inzonderheid 69, e.v.; F. DESTERBECK, “Regeringsplan tot bestrijding van belastingontduiking voor begin maart”, *Fisc. Act.* 2001, afl. 8, 1-3).

6 Naast de wijzigingen van het fiscale strafrecht zelf zijn er heel wat nieuwe wetten die een rechtstreekse invloed hebben op de strafrechtelijke strijd tegen de belastingontduiking. Ze betreffen zowel de strafbaarstelling van bepaalde gedragingen, de vervolging, de inrichting van het strafgerecht als de internationale samenwerking.

Mede om het verjaren van fiscale strafzaken tegen te gaan heeft de Wet van 24 december 1993 de verjaring van de strafvordering voor wanbedrijven van drie op vijf jaar gebracht (b.v. J. MESINNE, “Les dispositions pénales de la loi-programme”, *J.T.* 1994, 284-285). Bovendien hebben de opeenvolgende Wetten van 12 maart 1998 en van 11 december 1998 grondig de regels van de schorsing van de verjaring gewijzigd zodat deze nog moeilijk wordt bereikt tijdens de duur van het strafproces (b.v. A. MASSET, “Une nouvelle hypothèse de suspension de la prescription de l’action publique”, in M. FRANCHIMONT (ed.), *La loi du 12 mars réformant la procédure pénale*, Luik, Editions de la collection de la faculté de Droit de Liège, 1998, 355-363 en A. JACOBS, “La loi du 11 décembre 1998 relative à la prescription de l’action publique”, *J.T.*

1999, 177-187; J. MEESE, "De verjaring van de strafvordering na de 'Securitaswet' van 11 december 1998", *T. Strafr.* 2000, 2-11).

7 De Wet van 17 juli 1990 tot wijziging van de artikelen 42, 43 en 505 Strafwetboek en tot invoeging van een nieuw artikel in hetzelfde wetboek, voerde de bijzondere verbeurdverklaring van criminele vermogensvoordelen in en stelde het witwassen van misdaadgeld strafbaar. Ze is een belangrijk nieuw strafrechtelijk wapen tegen de georganiseerde misdaad en de drughandel (b.v. H. BERKMOES, R. VANDAELE en B. DE BIE, *Misdaad loont niet (meer?)*, Brussel, Politeia, 1994; L. CORNELIS en R. VERSTRAETEN, "Mag er nog wit worden gewassen", *T.B.H.* 1992, 176-221; A. DE NAUW, "De voordeelsontneming, een eerste evaluatie van de wet en van de rechtspraak", in *Liber Amicorum José Vanderveeren*, Brussel, Bruylant, 1997, 37-54; F. DE RUYCK, "Witwassen", *Comm. Strafr.*; M. DE SWAEF, "De bijzondere verbeurdverklaring van de vermogensvoordelen uit misdrijven", *R.W.* 1990-91, 491-493; E. DIRIX, "De verbeurdverklaring met toewijzing aan de bena-deelde", in *Om deze redenen – Liber Amicorum Armand Vandeplas*, Gent, Mys & Breesch, 1994, 185-199; G. JAKHIAN, "L'infraction de blanchiment et la peine de confiscation en droit belge", *Rev. dr. pén.* 1991, 765-788; A. JONCKHEERE, M. CAPUS-LECLERC, V. WILLEMS en D. SPIELMANN, "Le blanchiment du produit des infractions en Belgique et au Grand-Duché de Luxembourg", in *Les dossiers du Journal des Tribunaux*, nr. 9, Brussel, Larcier, 1995; J. MESSINNE, "La loi du 17 juillet 1990 modifiant les articles 42, 43 et 505 du Code pénal et insérant un article 43 dans ce même code", *J.T.* 1991, 489-493; J. SACE, "Chronique de législation", *Rev. dr. pén.* 1991, 430-435; J. SPREUTELS, "Le délit de blanchiment et la confiscation des avantages patrimoniaux tirés des infractions", in *Droit pénal de affaires*, Brussel, Editions du Jeune Barreau, 1991, 1-30; A. VANDEPLAS, "De verbeurdverklaring van vermogensvoordelen", in *Liber Amicorum Marc Châtel*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1991, 383-406; A. VAN ROOSBROECK, *Witwassen. Voorkoming en bestraffing van witwassen van geld en illegale vermogensvoordelen*, European Transport Law, Antwerpen, 1995; R. VERSTRAETEN en D. DEWANDELEER, "Witwassen na de Wet van 7 april 1995: kan het nog witter?", *R.W.* 1995-96, 689-701).

8 De Wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld richt van zijn kant de administratieve opsporing van het witwassen van misdaadgeld in, o.m. dit afkomstig van ernstige belastingontduiking. Ze breidt het domein van het strafbare witwassen nog uit en geeft de bestraffing ervan meer slagkracht (b.v. L. CORNELIS, "Voorkoming van het gebruik van het financieel stelsel voor het witwassen van geld", *Bank Fin.* 1994, 90-108; M. DAMBRE, "De invloed van het witwasverbod op het bankrecht", in *Liber Amicorum Paul De Vroede*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen België, 1994, 353-386; J.L. DUPLAT, "Het gebruik van het financieel stelsel voor het witwassen van geld", *Bank Fin.* 1993, 282-288; A. JONCKHEERE, *Le blanchiment du produit des*

infractions en Belgique et au Grand-Duché du Luxembourg, Brussel, De Boeck & Larcier, 1995). De strijd tegen het witwassen heeft trouwens een bijzondere internationale dimensie (G. STESSENS, *De nationale en internationale bestrijding van het witwassen*, Antwerpen, Intersentia, 1997; F. THOMAS, "Witwassen van geld: aanleiding tot nieuwe vormen van internationale rechtshulp in strafzaken", in *Liber Amicorum Jules D'Haenens*, Gent, Mys & Breesch, 1993, 287-295).

9 De Wet van 22 december 1998 betreffende de verticale integratie van het Openbaar Ministerie, het federaal parket en de raad van de procureurs des Konings voorziet in de toekomstige oprichting van de economische, financiële en sociale auditoraten (o.m. A. DE NAUW, "De verticale integratie van het openbaar ministerie", *R.W.* 1998-99; C. FIJNAUT, D. VAN DAELE en R. VERSTRAETEN, "De hervorming van het openbaar ministerie. Een rechtsvergelijkende commentaar op de totstandkoming, inhoud en draagwijdte van het octopus-akkoord", in C. FIJNAUT en D. VAN DAELE (red.), *Hervorming van het openbaar ministerie*, Leuven, Universitaire pers 1999, 271-350; R. VERSTRAETEN, D. VAN DAELE en D. DEWANDELEER, "Het federaal parket", *Panopticon* 1999, 56-85; D. VAN DAELE, "De hervorming van het openbaar ministerie: de doos van Pandora", *Vigiles (N)* 1999, afl. 4, 3-17; R. VERSTRAETEN, "Recente ontwikkelingen van strafprocesrecht", in *Recht in Beweging*, Leuven, KU Leuven, 1999, 34-45). De hervorming die deze wetten invoert, zal stellig gevolgen hebben voor de aanpak van de belastingontduiking.

10 Ten slotte zal in de nabije toekomst de internationale samenwerking in de strijd tegen de belastingontduiking van langsom meer toenemen (P. DE HERT, "Internationale samenwerking inzake fiscale delicten en verbeurdverklaring vóór en na Schengen", in M. ROZIE (ed.), *Fiscaal Strafrecht en Strafprocesrecht*, Gent, Mys & Breesch, 1996, 55-176; D. FLORE, "La poursuite des infractions transnationales dans le domaine du droit financier et boursier", *Rev. dr. pén.* 1998, 133-158; F. THOMAS, *De Europese rechtshulpverdragen*, Gent, Story-Scientia; 1980; F. THOMAS, *Internationale rechtshulp in strafzaken*, in *A.P.R.*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen België, 1999; G. VERMEULEN, *Wederzijdse rechtshulp in strafzaken in de Europese Unie: naar een volwaardige eigen rechtshulp ruimte voor de Lid-Statens?*, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu, 1999).

§ 3. Voorwerp van het boek

11 Het fiscaal strafrecht van de fiscale wetboeken vormt een coherent systeem van regelen die vooral wat de strafvordering betreft sterk afwijken van deze van het gemeen strafrecht. Het is dit fiscaal strafrecht dat uitgebreid wordt behandeld. Daar het fiscaal strafrecht evenwel maar een aspect is van het gemeen strafrecht en slechts in dit kader kan worden begrepen, wordt vaak stil gestaan bij de regels van het gemeen strafrecht.

De Algemene Wet inzake Douane en Accijnzen (A.W.D.A.), gecoördineerd bij Koninklijk Besluit van 18 juli 1977, kent daarentegen zeer specifieke regels, zowel van materieel als van formeel strafrecht. Het strafrecht van de lokale belastingen komt meer overeen met het gemeen strafrecht. Ze maken aparte leerstukken uit en worden niet behandeld.

De fiscale wetboeken hebben vele identieke of bijna identieke strafbepalingen. Wanneer hierna wordt verwezen naar "W.I.B. 1992 e.a.", betekent dit dat alle fiscale wetboeken een dergelijke bepaling hebben.

DEEL I

ADMINISTRATIEVE OVERTREDINGEN EN SANCTIES

HOOFDSTUK I ALGEMEEN

AFDELING I

GEMEENSCHAPPELIJKE KENMERKEN EN REGELEN

§ 1. Soorten administratieve sancties

12 Belastingmisdriven, of ze nu belastingontduiking op het oog hebben of niet, vergen een bedrieglijk oogmerk of oogmerk om te schaden en worden beteugeld met door de strafrechter op te leggen straffen. Een louter materiële belastingontduiking of een overtreding van een fiscaal voorschrift sanctioeneert men met administratieve sancties.

De administratieve sancties bestaan hoofdzakelijk in belastingverhogingen en administratieve boeten (art. 444 en 445 W.I.B. 1992; art. 13 Wet van 27 december 1994 betreffende het eurovignet; art. 70 tot 72 W.B.T.W.; art. 42 tot 51 W. Zeg.; art. 41 tot 43, 201 tot 204 en 256 tot 258 W. Reg.; art. 123 tot 132 W. Succ.). Het W.I.B. kent ook nog het verbod om belastingplichtigen te vertegenwoordigen (art. 446 tot 448 W.I.B.).

§ 2. Administratieve sancties *versus* straffen

13 Straffen hebben een persoonlijk karakter. Men kan niemand straffen voor een feit dat men hem niet persoonlijk kan toerekenen en waaraan hij geen persoonlijke schuld heeft. Administratieve sancties hebben geen persoonlijk karakter. Ze beteugelen het enkele feit van belastingontduiking of overtreding van een fiscaal voorschrift; ze vereisen geen bewijs van opzet of kwade trouw van de overtreder, niettegenstaande men rekening houdt met het bijzonder opzet of de ontstentenis van kwade trouw bij de bepaling van het bedrag van een verhoging of een boete.

De omstandigheid dat administratieve sancties geen persoonlijk karakter hebben, heeft een viertal belangrijke gevolgen:

- het overlijden van de overtreder heeft, uitgenomen in het geval van een evenredige boete inzake successierechten (art. 123 W. Succ.)(A. CULOT, “Art. 71 Code des droits d’enregistrement, les droits complémentaires. Les amendes fiscales”, noot onder Brussel 22 september 1993, *Rec. gén. enr. not.* 1993, 16-19), geen enkele invloed op de invorderbaarheid van de belastingverhogingen of administratieve boeten;
- administratieve vervolgingen die toelaten administratieve sancties op te leggen, zijn onafhankelijk van de strafvervolgingen (vgl. in tuchtzaken: Cass. 6 februari 1976, *Arr. Cass.* 1976, 672);

- de strafrechter kan geen administratieve sancties opleggen; zo kan hij geen administratieve B.T.W.-boeten opleggen (Cass. 15 april 1980, *Arr. Cass.* 1979-80, nr. 516);
- ten slotte kan de Koning geen genade verlenen voor administratieve sancties (*R.P.D.B.*, VI., “Grâce et commutation de peines”, nr. 58).

§ 3. Oplegging en invordering

14 Administratieve sancties worden opgelegd door de administratie. Zij heeft de bevoegdheid om belastingverhogingen kwijt te schelden (art. 444 W.I.B. 1992). Meestal kan de Minister van Financiën of zijn gemachtigde op verzoekschrift de administratieve boeten kwijtschelden (art. 445 laatste lid W.I.B. 1992, dat ook van toepassing is inzake W.I.G.B.; art. 84 tweede lid W.B.T.W.; art. 74 tweede lid W. Zeg.; art. 202, 4 tweede lid W. Taksen; art. 219 tweede lid W. Reg. en art. 141*bis* tweede lid W. Succ.). De bevoegdheid om administratieve boeten kwijt te schelden houdt de bevoegdheid in om ze te milderen. De enige uitzondering betreft de administratieve boete bij een tekort in waardering, bewimpeling en veinzing inzake registratierechten, waarvoor een bijzondere regeling geldt (art. 203 tot 205 W. Reg.). De fiscale wetboeken voorzien voor alle administratieve sancties in een beroep bij de rechter. De bevoegdheid van de administratie of Minister van Financiën om belastingverhogingen of boeten kwijt te schelden lijkt enigszins op het genaderecht van de Koning, maar ze heeft geen betrekking op de uitvoering van vonnissen en arresten (R.v.St. nr. 73.383, 4 mei 1998, *T.B.P.* 1998 (weergave), 916).

De belastingverhogingen en de administratieve boeten worden in de regel tezelfdertijd en op dezelfde wijze ingevorderd als de desbetreffende belastingen: toch bestaan er voor bepaalde administratieve boeten of fiscale geldboeten bijzondere regelen.

§ 4. Vormvoorschriften

A. BIJZONDERE MOTIVERINGSVERPLICHTING BETREFFENDE DE FISCALE ADMINISTRATIEVE BOETEN

15 Artikel 109 Charter van 1986 bepaalt dat telkens wanneer een belastingadministratie aan een belastingplichtige een bericht zendt, waarbij hem een administratieve boete wordt opgelegd, dit bericht de feiten moet vermelden die de overtreding opleveren en de verwijzing naar de toegepaste wet- of verordeningsteksten, en de nodige motieven moet opgeven die gediend hebben om het bedrag van de boete vast te stellen. De motiveringsverplichting is een voorschrift van behoorlijk bestuur. Op te merken valt dat de wetsbepaling alleen betrekking heeft op administratieve boeten en niet op belastingverhogingen. Het Arbitragehof is van oordeel dat dit onderscheid een schen-

ding inhoudt van de artikelen 10 en 11 G.W. (Arbitragehof nr. 48/2001, 18 april 2001 (prejudiciële vraag), *B.S.* 19 juni 2001, 20.944).

Het geciteerde artikel 109 vermeldt geen sanctie op de niet-naleving van de motiveringsverplichting. Een amendement om de woorden “op straffe van nietigheid” toe te voegen werd verworpen (Verslag, *Gedr.St.* Kamer 1985-86, nr. 567/7, 107). Daarom houdt men soms voor dat er op de niet-naleving geen enkele sanctie zou bestaan; de enige actiemogelijkheid zou een vordering in schadevergoeding zijn, wanneer b.v. de belastingplichtige die werd misleid door de afwezigheid van motivering, een overbodig verzet heeft aangetekend tegen een dwangbevel voor een administratieve boete (T. AFSCHRIFT, “La loi de 4 août 1986 portant des dispositions fiscales”, *J.T.* 1986, 683, nr. 44). Men verliest evenwel uit het oog dat de bijzondere motiveringsverplichting een substantieel vormvoorschrift is, waarvan men de overtreding kan bestrijden met de exceptie van onwettigheid van artikel 159 G.W.

B. ALGEMENE MOTIVERINGSVERPLICHTING VAN DE WET VAN 29 JULI 1991

16 Ingevolge de Wet van 29 juli 1991 moeten de administratieve overheden als bedoeld in artikel 14 Gecoördineerde Wetten op de Raad van State hun bestuurshandelingen uitdrukkelijk motiveren. De bedoelde administratieve overheden zijn alle organen van het nationaal, communautair, gewestelijk, provinciaal of gemeentelijk bestuur die belast zijn met een openbare dienst en niet behoren tot de wetgevende of de rechterlijke macht. De te motiveren bestuurshandelingen betreffen de eenzijdige rechtshandelingen met individuele strekking die beogen rechtsgevolgen te hebben voor één of meer besturen of voor een ander bestuur. De motivering moet in de akte de juridische en feitelijke overwegingen vermelden die aan de beslissing ten grondslag liggen. Ze moet bovendien afdoende zijn (D. LAGASSE, “La loi du 29 juillet 1991 relative à la motivation formelle des actes administratifs”, *J.T.* 1991, 737-738; P. VAN ORSHOVEN, “De uitdrukkelijke motivering van administratieve rechtshandelingen”, *R.W.* 1991-92, 488-492).

De motiveringsverplichting van de bestuurshandeling is een substantieel vormvoorschrift. Een tekortkoming aan die verplichting maakt de bestuurshandeling onwettig (A. MAST en J. DUJARDIN, *Overzicht van het Belgisch Administratief Recht*, Gent, Story-Scientia, 1992, nr. 631).

17 De meeste auteurs menen dat de motiveringsverplichting van de Wet van 29 juli 1991 ook geldt inzake belastingen (R. GHYSELS, “La motivation formelle des actes de l’administration des contributions directes et la loi du 29 juillet 1991”, *R.G.F.(M)* 1993, 15-23; A. JUSTE, “La motivation formelle des actes administratifs et ses implications en droit fiscal (loi du 29 juillet 1991)”, *R.G.F.(M)* 1994, 233-239; I. OPDEBEECK en A. COOLSAET, *De formele motivering van bestuurshandelingen. Een beknopte Gids*, Brugge, Die Keure, 272-280). Na de inwerkingtreding van de wet heeft de Minister van Financiën een overzicht gegeven van de genomen maatregelen om de uitvoering van de wet

te verzekeren (*Vr. en Antw. Kamer 1991-92*, 30 maart 1992, 140 (Vr. nr. 19 DE CLIPPELE). Circulaires lichten de motiveringsverplichting toe betreffende de invordering inzake inkomstenbelastingen (Circ. nr. Ci. 14/438.580, 14 februari 1992, *Bull. Bel.* 1992, 1136) en betreffende de vestiging van belastingen (Circ. nr. Ci. RH. 81/439.496, 27 juli 1992, *Bull. Bel.* 1992, 2187). De laatstgenoemde circulaire schrijft uitdrukkelijk voor dat de motiveringsverplichting geldt voor de belastingverhogingen, de administratieve boeten en het verbod om een belastingplichtige te vertegenwoordigen.

De rechtspraak is verdeeld over de toepasselijkheid van de Wet van 29 juli 1991. Volgens de ene uitspraak is het opleggen van een belastingverhoging zonder dat deze voorafgaandelijk werd aangekondigd in het bericht van wijziging of in de kennisgeving van de aanslag van ambtswege, strijdig met de wet (Antwerpen 25 februari 1997, *F.J.F.* nr. 97/133; *Fisc. Koer.* 1997, 284, noot W. DEFOOR). Volgens anderen is artikel 3 van de Wet van 29 juli 1991 slechts van toepassing op administratieve akten die vatbaar zijn voor vernietiging door de Raad van State en niet op belastingverhogingen die enkel kunnen worden getoetst door de rechter (Luik 4 maart 1998, *Fisc. Koer.* 1998 (weergave), 244, noot “De toepassing van de wet Motivering Bestuurs-handelingen op belastingverhoging), Luik 11 september 1998, *F.J.F.* 1998, 712; Luik 9 oktober 1998, *F.J.F.* nr. 99/1). Deze laatste rechtspraak overtuigt evenwel niet.

C. VERPLICHTING DE BEGINSLEN VAN BEHOORLIJK BESTUUR IN ACHT TE NEMEN

18 Bij het opleggen van administratieve sancties moet de administratie uiteraard ook de beginselen van behoorlijk bestuur in acht nemen. Sommige hoven van beroep zijn wel erg streng, zoals uit voorbeelden blijkt. Zo werd beslist dat de algemene beginselen van behoorlijk bestuur niet werden nageleefd:

- wanneer een belastingverhoging niet voorafgaand werd aangekondigd in een bericht van wijziging of kennisgeving van aanslag van ambtswege (Antwerpen 2 september 1997, *Fisc. Act.* 1997, afl. 33, 2);
- wanneer de administratie een administratieve boete voortijdig inkohierde met als enig doel ze te verrekenen met een terug te geven belasting (Antwerpen 11 maart 1997, *Act. fisc.* 1997, afl. 14, 2).

Een andere uitspraak oordeelde dat indien de administratie een administratieve boete, opgelegd aan een vennootschap die een niet-geregistreerd aannemer tewerkstelde, onmiddellijk wil inkohieren, nog vóór de voorgeschreven termijn van een maand, om boetevermindering te verkrijgen, verlopen is, zij het bewijs moet leveren dat de belangen van de schatkist geschonden zijn. Uit het feit dat de administratie de belastingplichtige niet uitdrukkelijk kennis had gegeven van haar wil om tot onmiddellijke inkohiering over te gaan, kan worden afgeleid dat zij het vereiste bewijs niet levert; de rechter meende

bovendien dat de gehanteerde werkwijze regelrecht indruist tegen het vertrouwensbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel (Antwerpen 13 maart 1997, *Fisc. Act.* 1997, afl. 21, 7).

AFDELING II

KARAKTER VAN STRAFSANCTIE

§ 1. Probleemstelling

19 Gedurende jaren was de meest heikele kwestie van het fiscaal recht de vraag of de belastingverhogingen en de fiscale boeten niet moesten beschouwd worden als strafsancties in de zin het artikel 6 eerste lid E.V.R.M. en van het artikel 14 eerste lid B.U.P.O. (P. VAN ORSHOVEN, *Behoorlijke rechtsbedeling bij geschillen over directe rijksbelastingen*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1987, o.m. nr. 81 e.v.; A. DE NAUW, *Les métamorphoses du droit pénal de l'entreprise*, Gent, Mys & Breesch, 1994, 65-67; F. DERUYCK, "De fiscaal-administratieve sancties in het licht van artikel 6 EVRM", in *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Gent, Mys & Breesch, 1996, 23-41; M. BOES, *Preadvies-Administratieve sancties en art. 6 EVRM in België*, Vereniging voor de vergelijkende studie van het recht van België en Nederland (ed.), Zwolle, W.E.J. Tjeenk Willink, 1989, 17 e.v.). Zo het antwoord bevestigend is, rijst de vraag wat de consequenties daarvan zijn in de eerste plaats wat betreft de rechtsmacht van de rechter, in de tweede plaats wat betreft de toepassing van het *non bis in idem*-beginsel. Dit beginsel is niet alleen verwoord in artikel 4 Zevende Aanvullend Protocol E.V.R.M. dat België niet heeft geratificeerd, maar het is ook opgenomen in artikel 14 zevende lid B.U.P.O. Een bijkomende vraag die niet onder het E.V.R.M. of het B.U.P.O. ressorteert maar onder de artikelen 10 en 11 G.W. valt, is of de rechter, net zoals de Minister van Financiën, de bevoegdheid moet hebben op grond van billijkheids- of opportuniteitsredenen een belastingverhoging te mildereren of een fiscale boete kwijt te schelden?

A. ARTIKEL 6 EERSTE LID E.V.R.M., ARTIKEL 14 EERSTE LID B.U.P.O.

20 De artikelen 6 eerste lid E.V.R.M. en 14 eerste lid B.U.P.O. waarborgen eenieder, bij het vaststellen van zijn burgerlijke rechten en verplichtingen of bij het bepalen van de gegrondheid van een tegen hem ingestelde strafvervolgning, onder meer de toegang tot een onafhankelijke en onpartijdige rechterlijke instantie. Een vaststaande rechtspraak, zowel van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens als van de nationale rechtsinstanties, ontzeggen elk civielrechtelijk karakter aan de rechten en verplichtingen die hun oorsprong vinden in het fiscaal recht (J. VELU en R. ERGEC, *La convention européenne des droits de l'homme*, Brussel, Bruylant, 1990, nr. 429; b.v. Cass.

23 januari 1992, *Arr. Cass.* 1991-92, nr. 269; *F.J.F.* nr. 92/131). Belastingverhogingen en fiscale boeten zijn evenwel meer dan fiscale verplichtingen. Het zijn zonder twijfel sancties; zijn het echter strafsancties in de zin van de verdragen of niet?

B. *NON BIS IN IDEM*-BEGINSEL

21 Krachtens artikel 14 zevende lid B.U.P.O. mag niemand voor een tweede keer worden berecht of gestraft voor een strafbaar feit waarvoor hij reeds overeenkomstig de wet en het procesrecht van elk land bij einduitspraak is veroordeeld of waarvan hij is vrijgesproken. Ook in het Belgisch strafrecht geldt het *non bis in idem*-beginsel. Het houdt in dat als de strafrechter definitief uitspraak heeft gedaan over de vervolging, niemand een tweede keer mag worden vervolgd of gestraft (R. DECLERCQ, *Beginselen van strafrechtspiegeling*, Deurne, Kluwer Rechtswetenschappen België, 1999, nr. 220 e.v.).

§ 2. Rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens

22 Volgens het Europees Hof voor de Rechten van de Mens moet men, om het karakter van een sanctie te beoordelen, niet alleen de gebruikte benaming in het nationale recht in aanmerking nemen, maar ook de aard van de overtreding en de aard en belangrijkheid van de sanctie. De benaming die het nationale recht geeft, heeft slechts een relatieve waarde; ze kan niet beletten dat die sanctie in werkelijkheid een strafsanctie is in de zin van het artikel 6 eerste lid E.V.R.M. Dat een sanctie een strafsanctie is, impliceert evenwel niet dat zij uitsluitend door een strafrechter kan worden opgelegd (E.H.R.M. 21 februari 1984, Öztürk, *Publ. Cour.*, Sér. A, nr. 73, § 52; zie ook E.H.R.M. 25 augustus 1987, Lutz, Englebert en Nölkendorf, *Publ. Cour.*, Sér. A, nr. 123, § 55). Een staat mag inderdaad veel voorkomende lichte overtredingen, zoals verkeersovertredingen, doen afhandelen door administratieve overheden. Voorwaarde is evenwel dat de overtreder zich kan voorzien bij een rechterlijke instantie die de waarborgen biedt van het artikel 6 E.V.R.M. Deze rechterlijke instantie moet volle rechtsmacht hebben (E.H.R.M. 27 november 1991, Oerlemans, *Rev. trim. D.H.* 1993, 531, noot R. ERGEC).

Volle rechtsmacht houdt in dat de rechterlijke instantie niet alleen de wettigheid van de procedure moet kunnen nagaan, maar eveneens de bevoegdheid moet hebben om alle feiten- en rechtskwesties te onderzoeken. Ze betekent evenwel niet dat de rechterlijke instantie de opportuniteit van een administratieve beslissing moet kunnen beoordelen (E.H.R.M. 21 september 1993, Zumtobel t/ Oostenrijk, *Publ. Cour.*, Sér. A., nr. 268-A, § 30-32; R. ERGEC en A. SCHAUS, "Examen de jurisprudence (1990-1994). La convention européenne des droits de l'homme", *R.C.J.B.* 1995, 341-419, nr. 81; B. DE SMET en K. RIMANQUE, "Het recht op behoorlijke rechtsbedeling. Een overzicht op basis van artikel 6 E.V.R.M.", in *CBR Jaarboek 1999-2000*, Deel II, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu, 2000, 50-52).

23 Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens heeft zich specifiek uitgesproken over belastingverhogingen. Om het karakter daarvan te beoordelen nam het vier verschillende elementen in aanmerking:

1. de belastingverhoging moet van algemene toepassing zijn, een bepaald gedrag voorschrijven en op de niet-naleving ervan een sanctie stellen;
2. ze moet niet alleen maar een vergoeding van schade betreffen, maar essentieel ertoe strekken te straffen om de herhaling van gelijkaardige handelingen te voorkomen;
3. ze moet stoelen op een norm met een algemeen karakter, waarvan het oogmerk tezelfdertijd preventief en repressief is;
4. ze moet zonder onderscheid zeer zwaar zijn, b.v. gelet op het bedrag en het feit van een mogelijke invordering door lijfswang op bevel van de strafrechter.

Een van deze vier elementen is op zich nog niet noodzakelijk bepalend. De rechter moet alle elementen afwegen. Als na die afweging blijkt dat de strafrechtelijke aspecten de doorslag geven, dan moet hij de belastingverhoging als strafsancie in de zin van het artikel 6 eerste lid E.V.R.M. beschouwen (E.H.R.M. 24 februari 1994, Bendenoun t/ Frankrijk, *Publ. Cour.*, Sér. A, nr. 284, § 45 e.v.; E. ERGEC en A. SCHAUS, "Examen de jurisprudence (1990-1994), La convention européenne des droits de l'homme", *R.C.J.B.* 1995, 341-419, nr. 72).

Men heeft beweerd dat het arrest Bendenoun definitief de bladzijde heeft omgeslagen betreffende de betwisting over de toepasselijkheid van het artikel 6 E.V.R.M. ten aanzien van de administratieve boeten in fiscale zaken (Y. YERNAULT, "Le fisc, ses amendes et la matière pénale", *Rev. trim. D.H.* 1995, 427-442, noot onder E.H.R.M. 24 februari 1994, Bendenoun t/ Frankrijk). Deze zouden in elk geval strafsancies zijn in de zin van het E.V.R.M. Dit lijkt een toch wat extensieve uitlegging. Het Europees Hof heeft niet gezegd dat elke belastingverhoging of fiscale boete een sanctie is in de zin van het artikel 6 E.V.R.M., maar geeft enkel aan onder welke voorwaarden men bepaalde belastingverhogingen als strafsancies moet beschouwen.

§ 3. Rechtspraak van het Hof van Cassatie

A. VROEGERE RECHTSPRAAK

24 De feitenrechters zijn grondig verdeeld geweest over het probleem van de rechtsmacht van de rechter. Sommigen beslisten dat de artikelen 6 eerste lid E.V.R.M. en 14 eerste lid B.U.P.O. toepasselijk waren en oefenden een volledige toetsing uit. Anderen volgden de rechtspraak van het Hof van Cassatie. Tot aan de ommekeer van zijn rechtspraak was het hof inderdaad van oordeel dat belastingverhogingen en fiscale boeten geen strafsancies zijn in de zin van het E.V.R.M. Dit nam niet weg dat ook onder het interne recht de vraag rees naar de rechtsmacht van de rechter. Het hof benaderde die vraag anders inzake B.T.W. dan inzake inkomstenbelastingen en successie-

rechten. Zoals hierna blijkt is de reden daarvan te vinden in het feit dat deze materies verschillen.

1. *B.T.W.*

25 Inzake *B.T.W.* luidde de vraag wat de bevoegdheid is van de rechtbank van eerste aanleg die kennisneemt van een verzet tegen een dwangbevel? Kan ze alleen maar de wettigheid van de boete onderzoeken of kan ze ook, zoals de Minister van Financiën, de billijkheid ervan beoordelen? (A. DELVAUX, "Réglementations relatives aux amendes fiscales T.V.A. Bilans et perspectives nouvelles", *R.G.F.* 1989, 226-230; P. VALENTIN, "Fiscale geldboetes inzake *B.T.W.*", *A.F.T.* 1989, 151-158). Het Hof van Cassatie beantwoordde de vraag met tweemaal neen (Cass. 27 september 1991, *Arr. Cass.* 1991-92, nr. 53, concl. P. GOEMINNE; *B.T.W.-Revue* 1992, 849; *F.J.F.* nr. 92/40; *Not. Fisc. M.* 1992, 250, noot F. DERUYCK, "Over fiscale geldboeten inzake *B.T.W.* en artikel 6, lid 1 van het EVRM"). De argumentatie was dat de administratieve boeten inzake *B.T.W.* in feite neerkomen op een verhoging van belasting en krachtens de uitdrukkelijke wil van de wetgever geen strafrechtelijke sancties zijn. Ze strekken in hoofdzaak ertoe, dank zij een gepaste vergoeding, de rechten van de schatkist te vrijwaren. Bovendien kennen de wetgevingen van de meeste verdragstaten gelijkaardige administratieve sancties en verhogingen. Hieruit volgt dat deze administratieve boeten geen straffen zijn en het opleggen ervan geen strafvervolging is. Commentatoren waren van mening dat deze stellingname van het Hof van Cassatie niet houdbaar was (b.v. T. AFSCHRIFT, "Taxation d'office, sanctions et droits de l'homme", noot onder Luik 7 oktober 1993, *J.L.M.B.* 1994, 531-537; F. DERUYCK, "Over fiscale geldboeten inzake *B.T.W.* en artikel 6, lid 1 van het EVRM", *Not. Fisc. M.* 1992, 252-256; L. VANDENBERGHE, "Rechterlijke bevoegdheid inzake administratieve *B.T.W.*-boeten op grond van het intern recht, het Europese Gemeenschapsrecht en het EVRM", *T.F.R.* 1996, 77-92). Het hof bevestigde evenwel nog in 1998 zijn zienswijze (Cass. 22 januari 1998, *Arr. Cass.* 1998, nr. 42; *Act. dr.*, 1998, 713, noot A. DEMOULIN, "A propos du contrôle judiciaire des amendes fiscales", *F.J.F.* nr. 98/270).

2. *W.I.B.*

a) Rechtsmacht van de rechter

26 Inzake directe belastingen luidde de vraag wat de rechtsmacht is van de directeur die een bezwaar van de belastingplichtige beoordeelt en deze van het hof van beroep, thans de rechtbank van eerste aanleg, die kennisnemen van een voorziening tegen de beslissing van de directeur? Het Hof van Cassatie heeft terzake achtereenvolgens twee diametraal tegengestelde standpunten ingenomen. Dit was niet te wijten aan een ommekeer van rechtspraak, maar aan een wijziging van de wet.

In een eerste arrest kwam het hof op grond van een onderzoek van de parlementaire voorbereiding van het artikel 267 W.I.B. 1964 tot de conclusie dat de wetgever heeft gewild, dat zowel de directeur als het hof van beroep, niet alleen bevoegd zijn om uitspraak te doen over de wettigheid van de opgelegde verhogingen en boeten, maar ook over hun opportuniteit en, in het belang van de belastingplichtige, over hun bedrag (Cass. 18 november 1969, *Arr. Cass.* 1970, 281). Het hof heeft dit nog bevestigd in 1988 (Cass. 21 april 1988, *Arr. Cass.* 1987-88, 1053; *F.J.F.* nr. 88/221; *R.W.* 1988-89, 502). Deze rechtspraak kwam zeker tegemoet aan deze van het Europees Hof. Toch heeft men ze – het dient onderstreept te worden – bekritiseerd niet alleen wat de juridische oplossing betreft, maar ook omwille van het feit dat door het prijsgeven van de gebonden bevoegdheid van de administratie en van de rechter de rechtszekerheid en de gelijkheid onder de belastingplichtigen in het gedrang komen (K. LEUS, “De kronkels van art. 334 (oud) W.I.B. Het percentage van de belastingverhoging”, *A.F.T.* 1988, 233-238).

In een later arrest besliste het Hof van Cassatie evenwel anders. Het kwam op grond van een onderzoek van de artikelen 278 en 334 W.I.B. 1964, na wijziging bij de Wet van 8 augustus 1980 betreffende de budgettaire voorstellen 1979-1980, en van het artikel 238bis K.B./W.I.B. 1964, tot het besluit dat het thans de wil van de wetgever was dat het hof van beroep alleen bevoegd is om uitspraak te doen over de wettigheid van de belastingverhoging en over de omschrijving van de door de belastingplichtige begane overtreding; het is niet bevoegd om uitspraak te doen over de opportuniteit van de belastingverhoging en ook niet over het bedrag ervan (Cass. 29 september 1997, *Arr. Cass.* 1997, nr. 372, concl. J.-F. LECLERCQ; *Bull. Bel.* 1998, 2724; *Fisc. Act.* 1997 (weergave F. DESTERBECK), afl. 36, 7; *F.J.F.* nr. 97/266).

27 Vermeldenswaard is dat het Hof van Cassatie onder de wettigheidscontrole van een administratieve boete het onderzoek van een verweermiddel van overmacht of onoverwinnelijke dwaling begrijpt. In een eerste zaak in verband met het artikel 299bis § 3 W.I.B. 1964, thans artikel 402 W.I.B. 1992 was het van oordeel dat de enkele omstandigheid dat een opdrachtgever die dacht beroep te doen op een niet-geregistreerd aannemer maar door deze omtrent diens registratie misleid is, die opdrachtgever niet van zijn fiscale verplichting ontslaat (Cass. 13 december 1996, *Arr. Cass.* 1996, nr. 508; *Bull. Bel.* 1998, 115; *F.J.F.* nr. 97/55; *R.W.* 1997-98, 339). In een tweede zaak werd evenwel geoordeeld dat een hof van beroep wettig de opgelegde administratieve boete had vernietigd op grond van de onaantastbare feitelijke vaststelling dat de belastingplichtige niet alleen was misleid, maar bovendien in onoverwinnelijke dwaling was gebracht (Cass. 2 mei 1997, *Arr. Cass.* 1997, nr. 214, concl. G. BRESSELEERS; *F.J.F.* nr. 97/175; *R.W.* 1997-98 (verkort), 830; *TRD&I* 1997, afl. 7, 98).

b) *Non bis in idem*-beginsel

28 Het Hof van Cassatie oordeelde dat het *non bis in idem*-beginsel van het artikel 14 zevende lid B.U.P.O. niet werkt ten aanzien van belastingverhogingen (Cass. 15 januari 1991, *Arr. Cass.* 1990-91, nr. 249; Cass. 11 oktober 1996, *Arr. Cass.* 1996, 916; *Bull. Bel.* 1997, 1467; *F.J.F.* nr. 96/242; *R.W.* 1996-97 (verkort), 997).

3. *Wetboek der Successierechten*

29 Inzake de boete van het artikel 131 W. Succ. besliste het Hof van Cassatie dat de feitenrechter moet oordelen of er al dan niet een fout is geweest (Cass. 13 oktober 1994, *Arr. Cass.* 1994, nr. 429; *R. Cass.* 1995, 71, noot J. DEFOORT, “Onvolledige aangifte van nalatenschap: geen fout, geen boete”; *Rec. gén. enr. not.* 1995, 23, noot A. CULOT; *R.W.* 1994-95 (verkort), 1204).

B. OMMEKEER IN DE RECHTSPRAAK

1. *Administratieve boete*

30 Een drietal arresten van 5 februari 1999 bracht een ommekeer in de rechtspraak van het Hof van Cassatie. De eerste twee betroffen de administratieve boete inzake B.T.W. Het hof oordeelt nu dat de rechter moet kunnen nagaan of voldaan is aan alle wettelijke vereisten van de sanctie en moet hij hiervoor de elementen in feite en in rechte kunnen beoordelen. Hij dient ook de mogelijkheid te hebben te beoordelen of de sanctie niet indruist tegen specifieke wettelijke bepalingen of tegen algemene rechtsbeginselen, en zij niet in strijd is met de zorgvuldigheidsplicht van het bestuur. De uitoefening van dit toetsingsrecht houdt evenwel niet in dat de rechter om loutere redenen van opportuniteit of billijkheid de belastingplichtige zou kunnen bevrijden van de verplichtingen die hem wettelijk zijn opgelegd door de overheid. Het hof stelt vervolgens dat het *non bis in idem*-beginsel, noch artikel 14 zevende lid B.U.P.O. eraan in de weg staan dat de Belgische overheid sancties van uiteenlopende aard mag bepalen voor eenzelfde inbreuk, de ene onderworpen aan het nationale strafrechtstelsel, de andere aan het stelsel van de administratieve sanctie, ook al zou die administratieve sanctie een strafrechtelijke aard hebben in de zin van artikel 6 E.V.R.M. De rechter die gevraagd wordt een administratieve sanctie te toetsen, mag een krachtens het Belgisch strafrechtstelsel eerder uitgesproken straf in zijn beoordeling betrekken. Het is echter niet principieel uit te sluiten dat én een administratieve sanctie én een straf kunnen worden opgelegd. Ten slotte, kan de rechter de opportuniteit van de administratieve boete niet beoordelen; het stelsel van verzachtende omstandigheden van het strafrecht is niet toepasselijk bij administratieve sancties (Cass. 5 februari 1999, *Arr. Cass.* 1999, nr. 67, concl. P. GOEMINNE; *R. Cass.* 2000, 213-218, I. VAN DE WOESTIJNE, “Administratieve fiscale boeten, strafrechtelijk karakter, opportuniteitsbeoordeling, *non bis in idem*. Het

strafrechtelijk karakter van fiscale administratieve boeten”; Cass. 5 februari 1999, *Arr. Cass.* 1999, nr. 68, concl. P. GOEMINNE).

Kortom, het hof aanvaardt dat administratieve sancties inzake B.T.W. strafsancties kunnen zijn in de zin van de artikelen 6 eerste lid E.V.R.M. en 14 eerste lid B.U.P.O. De rechter die over administratieve sancties moet oordelen heeft volle toetsing maar geen loutere billijkheidsbeoordeling. Na deze stellingname beantwoordt het hof de vraag of artikel 14 zevende lid BUPO en het internrechtelijke *non bis in idem*-beginsel geen cumul van penale en administratieve sancties met het karakter van een strafsanctie verbieden, voorzichtig ontkennend. Wel kan de rechter een vroegere strafrechtelijke veroordeling wegens datzelfde feit bij zijn beoordeling betrekken (vgl. H. DE DOELDER en J. VAN DER HULST, “EEG-sancties en *ne bis in idem*”, *S.E.W.* 1993, 722-733).

In een later arrest van de tweede kamer van het hof, zetelend in strafzaken, werd aanvaard dat de toets die het Europees Hof voor de Rechten van de Mens in de zaak Bendenoun voorstelde, moet worden gehanteerd om uit te maken of een opgelegde administratieve boete een strafsanctie is in de zin van artikel 6 eerste lid E.V.R.M. en artikel 14 eerste lid B.U.P.O. of niet. Hierbij kunnen de aard en omvang van de begane overtreding in aanmerking worden genomen (Cass. 25 mei 1999, *Arr. Cass.* 1999, nr. 307; *Act. fisc.* 1999 (weergave F. DESTERBECK), afl. 22, 4; *Fisc. Act.* 1999 (weergave F. DESTERBECK), afl. 22, 3; *F.J.F.* nr. 99/126).

2. Belastingverhoging

31 Een derde arrest betreft de verhoging inzake W.I.B. Hier blijft het hof bij zijn vroegere rechtspraak. Het oordeelt dat het hof van beroep niet bevoegd is om op grond van loutere billijkheids- of opportuniteitsredenen een belastingverhoging kwijt te schelden (Cass. 5 februari 1999, *Arr. Cass.* 1999, nr. 69).

§ 4. Rechtspraak van het Arbitragehof

32 Kort na de vermelde arresten van het Hof van Cassatie oordeelde, ingevolge een prejudiciële vraag het Arbitragehof, eveneens over de rechtsmacht van de rechter inzake B.T.W. (Arbitragehof nr. 22/99, 24 februari 1999 (prejudiciële vraag), *B.S.* 30 april 1999, 15.063; *A.A.* 1999, 257; *Act. fisc.* 1999 (weergave E. DE PLAEN, afl. 15, 5; *Fisc. Act.* 1999 (weergave L. VANDENBERGHE) afl. 9, 1; *Fiscoloog* 1999 (weergave K. SPAGNOLI), afl. 697, 5; *F.J.F.* nr. 99/181; *J.L.M.B.* 1999, 532; *T.F.R.* 1999, 385, noot B. COOPMAN en G. STESSENS, “Mensenrechtelijke waarborgen toepasselijk op de administratieve fiscale boete: reflecties bij de recente rechtspraak van het Hof van Cassatie en het Arbitragehof”). Het oordeelde dat in zoverre artikel 70 W.B.T.W. wordt geïnterpreteerd in de zin dat het de rechter niet toestaat een controle met volle rechtsmacht uit te oefenen op de beslissing een administratieve boete op te leggen, het de artikelen 10 en 11 G.W. schendt. Inter-

preteert men het artikel evenwel in die zin dat het de rechter toestaat een controle met volle rechtsmacht uit te oefenen, dan schendt het de grondwetsbepalingen niet. Bij die wettigheidscontrole mag niets wat onder de beoordeling van de administratie valt aan de controle van de rechter ontsnappen. Bij arrest van 17 maart 1999 besliste het Arbitragehof in dezelfde zin ten aanzien van de fiscale geldboete van artikel 126 eerste lid W. Succ. (Arbitragehof nr. 32/99, 17 maart 1999 (prejudiciële vraag), *B.S.* 19 juni 1999, 23.305, *A.A.* 1999, 371; *Fisc. Act.* 1999, afl. 18, 11, noot J. RUYSSSEVELDT; *F.J.F.* nr. 99/118, noot; *J.T.* 1999, 766; *T.B.P.* 1999, 78, noot).

§ 5. Overblijvende vragen

A. TEGENSPRAAK TUSSEN HET HOF VAN CASSATIE EN HET ARBITRAGEHOF?

33 De nieuwe rechtspraak van het Hof van Cassatie werd reeds op scherpe wijze bekritiseerd (M. DASSESE, “De boeten inzake B.T.W.: strijdig met het communautair recht? De toepassing van de rechten van de mens op het fiscaal recht, via het Europees recht: het geval van de B.T.W.-boeten”, *De Belg. Acc.*, nr. 2, 1999, 20-32). Toch verwelkomt men ze in het algemeen gunstig (b.v. A. ALEN, “Naar een betere rechtsbescherming inzake administratieve boeten na de koerswijziging van het Hof van Cassatie in zijn arresten van 5 februari 1999”, *R.W.* 1999-2000, 630-638). Men ontwaart evenwel tegenspraak, minstens mogelijke tegenspraak tussen het Hof van Cassatie en het Arbitragehof (A. DEMOULIN, “Amendes fiscales, Cour d’arbitrage et Cour de cassation: à quand la paix judiciaire?”; *J.L.M.B.* 1999, 543-547; B. COOPMAN en G. STESENS, “Mensenrechtelijke waarborgen toepasselijk op de administratieve fiscale boete; reflecties bij de recente rechtspraak van het Hof van Cassatie en het Arbitragehof”, *T.F.R.* 1999, 388-396; I. VAN DE WOESTIJNE, “Administratieve fiscale boeten, strafrechtelijk karakter, opportuniteitsbeoordeling, *non bis in idem*. Het strafrechtelijk karakter van fiscale administratieve boeten”, *R. Cass.* 2000, 213-224; E. WILLEMART, “Les amendes fiscales et les droits du contribuable”, *J.T.* 1999, 757-765). Er mag evenwel niet uit het oog worden verloren dat de uitspraken van het Hof van Cassatie en het Arbitragehof niet helemaal dezelfde kunnen zijn. Het Hof van Cassatie past de regels van het E.V.R.M. en het B.U.P.O. toe die directe werking hebben in de Belgische rechtsorde. Het oordeelt niet over de grondwettigheid van bepaalde regelen van het interne recht. Dat kan alleen het Arbitragehof.

B. *NON BIS IN IDEM*-BEGINSEL

1. *Onder het E.V.R.M. en het B.U.P.O.*

34 De vraag naar de toepasselijkheid van het *non bis in idem*-beginsel moet worden beantwoord zowel onder de verdragen als onder het interne recht. Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens heeft geoordeeld dat er

maar schending is van artikel 4 Zevende Aanvullend Protocol E.V.R.M. – België heeft het niet geratificeerd – wanneer er werkelijke identiteit bestaat tussen de tenlasteleggingen, zelfs indien de elementen van de zaak eenzelfde feit betreffen (E.H.R.M. 30 juli 1998, Oliveira t./ Zwitserland), *Rev. Trim. D.H.* 1999, 619-636, noot H. MOOCK, “Une clarification bienvenue de la portée du principe ‘*Ne bis in idem*’ au sens de l’article 4 du Protocole n° 7”). Welnu er bestaat, op het eerste gezicht althans, geen identiteit tussen de tenlasteleggingen die administratieve sancties toelaten en deze die misdrijven opleveren. Dit neemt niet weg, dat het feit dat men én een administratieve sanctie én een straf kan oplopen, het moderne rechtsgevoelen stoort. Het lijkt aangewezen dat de wetgever zich hierover beraadt.

2. Volgens het interne recht

a) Cumul van belastingverhogingen en administratieve boeten

35 Men kan belastingverhogingen en administratieve boeten cumuleren. In de administratieve commentaar W.I.B. (*Comm.I.B.* 92, nr. 444/41) wordt gesteld dat voor een overtreding van artikel 444 W.I.B. 1992 die op een afdoende wijze kan worden bestraft door middel van een belastingverhoging die duidelijk hoger is dan het bedrag van de in artikel 445 W.I.B. 1992 bepaalde administratieve boete, geen boete moet worden opgelegd. De Minister van Financiën heeft uitgelegd dat de administratie aldus wil vermijden dat een belastingplichtige voor eenzelfde overtreding met een dubbele administratieve sanctie zou worden bestraft. Het staat de bevoegde controleur van de belastingen te oordelen of hij een belastingverhoging, dan wel een administratieve boete oplegt (Vr. nr. 987 Volksvertegenwoordiger VAN GREMBERGEN, 29 maart 1994, *Bull. Bel.* 1994, 2821).

b) Cumul van administratieve en strafrechtelijke sancties

36 Artikel 449 W.I.B. 1992 e.a. die de overtreding van de fiscale wetboeken en de uitvoeringsbesluiten strafbaar stellen, zeggen uitdrukkelijk: “Onverminderd de administratieve sancties ...”. De cumul van administratieve boeten met strafsancities wordt door sommigen strijdig geacht met het E.V.R.M. (S. VAN CROMBRUGGE, *Fiscale programmawet. Deel 2: Het handvest van de belastingplichtige*, Kalmthout, Biblo, 1986, 75); ze verliezen evenwel uit het oog dat België artikel 4 Zevende Aanvullend Protocol E.V.R.M. nog niet heeft geratificeerd.

Sommige uitspraken laten cumul toe (Luik 24 maart 2000, *F.J.F.*, nr. 2000/200; *T.F.R.* 2000, 699, noot M. SCHOORS, “Fiscale geldboeten en belastingverhogingen: één pot nat, of toch niet?”). Andere rechtspraak is van oordeel dat hij principieel niet toegelaten is (Antwerpen 10 januari 2000, *Fiscoloog* 2000 (weergave I. BOLLINGH), afl. 738, 5; *T.F.R.* 2000, 702, noot M. SCHOORS, “Fiscale geldboeten en belastingverhogingen: één pot nat, of toch niet?”).

c) Identiteit van de overtreder

37 Een bijzonder aspect van de *non bis in idem*-regel is de vraag naar de verhouding tussen een aan een rechtspersoon opgelegde administratieve sanctie en een aan een natuurlijke persoon opgelegde strafsanctie. Het Hof van Cassatie kon zich daarover nog niet uitspreken (b.v. Cass. 25 mei 1999, *Arr. Cass.* 1999, nr. 307; *Act. fisc.* 1999 (weergave F. DESTERBECK), afl. 22, 4; *Fisc. Act.* 1999 (weergave F. DESTERBECK), afl. 22, 3; *F.J.F.* nr. 99/126).

Een hof van beroep oordeelde evenwel dat niet alleen identiteit van het feit is vereist, maar dat ook de dader dezelfde is (Antwerpen 10 januari 2000, *Fiscoloog* 2000 (weergave I. BOLLINGH), afl. 738, 5; *T.F.R.* 2000, 702, noot M. SCHOORS, “Fiscale geldboeten en belastingverhogingen: één pot nat, of toch niet?”).

HOOFDSTUK II DE VERSCHILLENDE FISCALE WETBOEKEN

38 Hierna worden enkel de verschillende administratieve sancties opgesomd. De problematiek van de rechtsmacht van de rechter werd behandeld in het vorige hoofdstuk. Voor het overige wordt verwezen naar de rechtsleer en de overzichten van rechtspraak (b.v. F. DELPORTE, “Boeten en belastingverhogingen inzake directe belastingen”, in *Fiscale Dossiers Vandewinckele*, Diegem, Ced. Samsom, 1997; F. HEREMAN, “B.T.W.-boeten, verminderingen en interesten”, in *Fiscaal Praktijkboek 1995-96. Indirecte belastingen*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen België, 1995, 289-327; B. VANHAM en E. BOUMANS, “Indirecte fiscaliteit op autovoertuigen” in *Fiscale Dossiers Vandewinckele*, nr. 2, Diegem, Ced. Samsom, 2000; F. WERDEFROY, *Registratierechten*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1991, nr. 472 e.v.).

AFDELING I

INKOMSTENBELASTINGEN

§ 1. Belastingverhogingen

A. ONVOLLEDIGE OF ONJUISTE AANGIFTE

39 Bij niet-aangifte of in geval van onvolledige of onjuiste aangifte wordt een belastingverhoging toegepast op het niet-aangegeven inkomstengedeelte verschuldigde belasting. Ze wordt vastgesteld naar de aard en de ernst van de overtreding volgens een bij koninklijk besluit bepaalde schaal die gaat van 10 tot 200%. Bij ontstentenis van kwade trouw kan de administratie afzien van het minimum van 10%. Het totaal van de belastingen en de verhoging op het niet-aangegeven gedeelte mag het bedrag van dit laatste niet te boven gaan. Op niet-aangegeven inkomsten beneden de 620,00 EUR kan geen verhoging worden toegepast (art. 444 W.I.B. 1992).

De artikelen 225 tot 229 K.B./W.I.B. 1992 stellen de schaal van de belastingverhogingen vast. Ze bepalen dat bij niet-aangifte of onvolledige of onjuiste aangifte die te wijten is aan omstandigheden onafhankelijk van de wil van de belastingplichtige, er geen verhoging wordt opgelegd. Voor het overige verschillen de verhogingen al naargelang de niet-aangifte of de onvolledige of onjuiste aangifte gebeurde zonder of met het opzet de belasting te ontduiken of gepaard gaat met valsheid of gebruik van valse stukken of met een omkoping of een poging tot omkopen van ambtenaren. Er wordt ook rekening gehouden met het feit dat het een eerste, tweede, derde, vierde of latere overtreding betreft.

De verhoging wegens belastingontduiking of een overtreding met bedrieglijk oogmerk of oogmerk om te schaden valt moeilijk te verenigen met de idee dat administratieve sancties louter materiële belastingontduiking of overtredingen beteugelen.

B. NIET-VERRICHTEN VAN ROERENDE VOORHEFFING EN VOORAFBETALING

40 Ingeval de belasting op winst, baten en bezoldigingen van bedrijfsleiders niet als voorheffing is geheven of niet bij voorafbetaling is voldaan in het jaar waarin het inkomen wordt verkregen, wordt deze vermeerderd volgens in de wet bepaalde regelen (art. 157 W.I.B. 1992).

De vermeerdering van belasting wegens ontstentenis van een voorheffing of een voorafbetaling is eveneens een belasting. De belastingverhoging van artikel 444 W.I.B. 1992 wordt dan ook toegepast op de belasting en de vermeerdering wegens geen of ontoereikende voorafbetaling (Cass. 18 maart 1983, *Arr. Cass.* 1982-83, nr. 404; *Bull. Bel.* 1985, 1591; *F.J.F.* nr. 83/130; *R.W.* 1983-84, 796; Cass. 30 september 1983, *Arr. Cass.* 1983-84, nr. 55; *Bull. Bel.* 1985, 1042; *R.W.* 1983-84, 88).

C. TWEDE OF VOLGENDE OVERTREDING

41 Ingevolge de artikelen 225, 226 en 228 K.B./W.I.B. 1992 wordt na een tweede of volgende overtreding een hogere belastingverhoging toegepast. Krachtens artikel 229 K.B./W.I.B. 1992 is er slechts sprake van een tweede of volgende overtreding wegens niet-aangifte als de belastingplichtige al weet heeft van de eerste belastingverhoging (Antwerpen 14 oktober 1997, *Fisc. Act.* 1997 (weergave), afl. 41, 5).

§ 2. Administratieve boeten

A. OVERTREDING

42 Voor iedere overtreding van het wetboek of van een uitvoeringsbesluit kan een administratieve boete worden opgelegd van 50,00 EUR tot 1.250,00 EUR. Bevoegd daartoe is de door de gewestelijke directeur gemachtigde ambtenaar. De geldboete wordt gevestigd en ingevorderd zoals de belasting (art. 445 W.I.B. 1992).

Artikel 14 Decreet Vlaams Parlement 9 juni 1998 voert voor het Vlaamse Gewest en de onroerende voorheffing een afzonderlijk artikel 445 W.I.B. 1992 in. Het bepaalt dat de administratieve boete kan worden opgelegd door ofwel de door de gewestelijke directeur gemachtigde ambtenaar ofwel door de daartoe door de Vlaamse Regering gemachtigde ambtenaar.

B. BEROEP OP EEN NIET-GEREGISTREERD AANNEMER

43 Wanneer degene die beroep deed op een aannemer die niet-geregistreerd is of wiens registratie werd geschrapt in de uitvoering van de overeenkomst, nalaat aan de bevoegde ambtenaar de storting te verrichten van de inhouding van 15% van het door hem aan die aannemer verschuldigde bedrag, wordt het verschuldigde bedrag verdubbeld en als administratieve boete ingekohierd (art. 402 W.I.B. 1992).

Deze vermeerdering van belasting is geen belastingverhoging, maar een administratieve boete (Cass. 21 april 1988, *Arr. Cass.* 1987-88, nr. 507; *F.J.F.* nr. 88/221; *R.W.* 1988-89, 502).

§ 3. Verbod om belastingplichtigen te vertegenwoordigen

44 De Minister van Financiën kan, bij gemotiveerd besluit, voor niet langer dan vijf jaar, elke persoon het recht ontzeggen belastingplichtigen te vertegenwoordigen in de hoedanigheid van lasthebber. Er kan evenwel geen dergelijk verbod worden opgelegd aan een persoon die onderworpen is aan een wettelijk ingerichte beroepstucht of zijn last vervult krachtens de wet of een rechterlijke beslissing (art. 446 W.I.B. 1992).

Het verbod om belastingplichtigen te vertegenwoordigen wil de administratie in de mogelijkheid stellen niet te moeten handelen met incompetente of weinig scrupuleuze professionelen (M. DASSESE en P. MINNE, *Droit fiscal*, Brussel, Bruylant, 2001, 382). Advocaten, bedrijfsrevisoren, externe accountants en notarissen waren aan een wettelijk ingerichte beroepstucht onderworpen. Het verbod moest dus de belastingconsulenten treffen; daar hun beroep nu eveneens is gereguleerd, heeft deze bepaling nagenoeg alle belang verloren.

45 Het W.I.B. regelt de procedure en de uitvoering van de beslissing. De betrokkene moet vooraf worden gehoord door een ambtenaar van het Ministerie van Financiën, met een hogere graad dan diegene die de feiten heeft geconstateerd, doch op zijn minst met de graad van inspecteur. Hij mag zich laten bijstaan door een raadsman. Binnen de acht dagen moet hem een eensluidend afschrift van het proces-verbaal worden toegezonden (art. 447 W.I.B. 1992). Uitgenomen in geval van voorziening bij de Raad van State wordt het besluit gepubliceerd in het *Belgisch Staatsblad*. De betrokkene ontvangt bij aangetekende brief een afschrift ervan. Bij voorziening geschiedt de bekendmaking slechts wanneer het besluit niet door de Raad van State wordt vernietigd (art. 448 W.I.B. 1992). Volgens de Raad van State beantwoordt de procedure aan het vereiste van artikel 6 eerste lid E.V.R.M.: commentatoren betwijfelen dit echter (R.v.St. 5 juli 1994, *J.D.F.* 1994, 265-278, noot M. BALTUS en D. GRÉGOIRE, "La compatibilité de l'art. 446 C.I.R. 1992 avec l'art. 6.1 de la Conv.eur. D.H.J."; *R.A.C.E.* 1994).

§ 4. Rechtspraak

A. OVERMACHT, ONOVERWINNELIJKE DWALING OF AFWEZIGHEID VAN ELKE FOUT

46 Bij overmacht of onoverwinnelijke dwaling kan geen belastingverhoging worden toegepast. Als de belastingplichtige, in de periode dat de aangifte moest worden ingediend, in het ziekenhuis verbleef en stervende was, dan is het gepast de belastingverhoging kwijt te schelden (Antwerpen 6 maart 1990, *F.J.F.* nr. 90/199).

Bij overmacht of onoverwinnelijke dwaling kan ook geen administratieve boete worden opgelegd. Het enkele feit dat een opdrachtgever die beroep deed op een niet-geregistreerd aannemer of een aannemer wiens registratie wordt geschrapt in de loop van de uitvoering van de overeenkomst, omtrent diens registratie werd misleid, stelt hem nog niet vrij van de verplichting van artikel 402 W.I.B. 1992, om de inhouding te doen van 15% van het door hem verschuldigde bedrag, exclusief B.T.W. Wanneer de opdrachtgever evenwel in toestand van onoverwinnelijke dwaling werd gebracht – in het beschouwde geval met gebruik door de medecontractant van valse stukken – dan kan geen administratieve boete worden opgelegd (Cass. 2 mei 1997, *Arr. Cass.* 1997, nr. 214; *F.J.F.* nr. 97/175; *R.W.* 1997-98 (verkort), 830; *TRD&I* 1997, afl. 7, 98). Een gespecialiseerd bedrijf dat regelmatig beroep doet op onderaannemers moet evenwel perfect op de hoogte zijn van de wetgeving inzake registratie van aannemers. Daar de betwiste facturen het registratienummer vermeldden, had de vennootschap kunnen achterhalen dat zijn onderaannemer op een bepaald ogenblik was geschrapt (Brussel 11 september 1998, *F.J.F.* nr. 98/264).

Onoverwinnelijke dwaling vereist afwezigheid van fout. Wanneer de belastingplichtige op voorbeeldige wijze is uitgerust om de fiscale gevolgen van zijn financiële handelingen te optimaliseren, kan hij zich niet beroepen op onwetendheid of op een verkeerde interpretatie van artikel 33 Koninklijk Besluit van 8 oktober 1976 inzake jaarrekeningen van de ondernemingen en dwaling in rechte aanvoeren om aan de toepassing van een belastingverhoging te ontkomen (Brussel 7 november 1996, *F.J.F.* nr. 96/265).

47 De rechtspraak neemt ook aan dat er geen administratieve sanctie kan worden opgelegd bij afwezigheid van elke fout. Zo oordeelde men dat:

- indien de overtreding het gevolg is van een louter principiële betwisting, er geen grond is om een belastingverhoging toe te passen (Luik 14 februari 1990, *Bull. Bel.* 1991, 848; Gent 21 januari 1992, *F.J.F.* nr. 92/180; Antwerpen 30 september 1997, *Fisc. Koer.* 1997 (weergave A. KIEKENS), 623, noot A. KIEKENS, “De beoordeling van de wettelijkheid van de belastingverhoging en de kwade trouw”);
- wanneer het verschil in aftrekbare bedrijfslasten niet zozeer het gevolg is van het kunstmatig opdrijven van de bedragen, maar van meer principiële

betwistingen inzake afschrijvingspercentages en het beroepsmatig gedeelte van de kosten, en wanneer betwistingen in latere jaren het gevolg waren van het uitblijven van een beslissing over het eerste bezwaar, is de administratie niet gerechtigd om een belastingverhoging toe te passen (Gent 24 april 1990, *F.J.F.* nr. 90/144).

Anderzijds werd beslist dat de gefailleerde door het faillissement wel voorlopig onbekwaam is om verder zijn zaken te beheren, maar dat zijn fouten niettemin sanctioneerbaar blijven. Wanneer de aangifte van de gefailleerde laattijdig of onvolledig is, mag dus een belastingverhoging worden toegepast (Gent 2 december 1980, *J.D.F.* 1983, 58).

B. AFWEZIGHEID VAN KWADE TROUW OF VAN OPZET VAN BELASTINGONTDUIKING

48 De belastingverhoging wegens de niet-aangegeven inkomsten vereist geen bewijs van goede of kwade trouw van de belastingplichtige (Cass. 30 september 1983, *Arr. Cass.* 1983-84, nr. 55; *Bull. Bel.* 1985, 1042; *R.W.* 1984-85, 735;). Bij de beoordeling van de opportuniteit van de verhoging houden de hoven van beroep evenwel rekening zowel met het bestaan van kwade trouw als met de afwezigheid van het opzet van belastingontduiking (b.v. Antwerpen 1 december 1986, *A.F.T.* 1988, 121, noot K. LEUS; Antwerpen 23 februari 1988, *F.J.F.* nr. 89/40; Gent 10 mei 1988, *Bull. Bel.* 1989, 627; Luik 18 mei 1988, *Bull. Bel.* 1989, 128).

Er bestaat een uitgebreide rechtspraak betreffende de kwade trouw en het opzet van belastingontduiking. Hierna worden slechts enkele uitspraken vermeld:

- wanneer het aangeven van overdreven bedrijfsuitgaven niet het gevolg is van een materiële vergissing te goeder trouw, een verkeerde interpretatie van de wet of het niet kennen van de fiscale of boekhoudkundige wet of van gelijkwaardige feiten, maar gebeurd is op een systematische en kunstmatige wijze met de bedoeling minder belasting te betalen, dan is belastingverhoging gewettigd (Bergen 7 mei 1993, *F.J.F.* nr. 94/86);
- belastingverhoging van honderd procent is gewettigd wanneer de belastingplichtige gedurende vijf jaar geen aangifte indiende en er reeds vroeger om die reden belastingverhogingen werden toegepast. Het feit dat de betrokkene meende dat hij als gepensioneerde geen aangifte moest indienen, is geen excuus (Gent 15 oktober 1991, *F.J.F.* nr. 92/17);
- bij het bepalen van een belastingverhoging moet het feit dat het om een notaris gaat als een verzwarende omstandigheid worden aangemerkt. Een verhoging van 100% voor een eerste overtreding is evenwel overdreven: ze dient herleid te worden tot 75% (Bergen 15 november 1991, *F.J.F.* nr. 92/209).

C. FOUT VAN BELASTINGCONSULENT

- 49** De fout van de belastingconsulent komt in de rechtspraak vaak aan bod:
- men kan niet vermoeden dat wanneer een specialist in fiscaal recht een fout of onjuistheid begaat, hij dit noodzakelijkerwijze doet met de intentie belasting te ontduiken of te kwader trouw (Brussel 18 april 1989, *F.J.F.* nr. 89/106; Brussel 18 mei 1989, *J.D.F.* 1989, 353);
 - de herhaalde en systematische nalatigheid van een expert-boekhouder een aangifte in te dienen, vormt daarentegen het bewijs van de bedoeling de belasting te ontduiken (Luik 6 april 1989, *Bull. Bel.* 1990, 1679);
 - de bewering van de fout van zijn boekhouder is ongeloofwaardig wanneer de belastingplichtige ook de vorige jaren naliet zelf een belastingaangifte in te dienen (Antwerpen 10 november 1998, *F.J.F.* nr. 99/76);
 - gaf de belastingplichtige een groot aantal kosten als beroepskost aan die duidelijk geen beroepskarakter hebben en door de fiscale expert naar redelijkheid niet kunnen worden verdedigd, dan is kwade trouw van de belastingplichtige bewezen (Luik 12 mei 1993, *F.J.F.* nr. 94/100);
 - belastingplichtigen hadden zich tot een onbekwaam, slordig en failliet verklaard fiscaal raadgever gewend, die laattijdig hun aangiften indiende. Hoewel de betrokkenen wellicht ook met onvoldoende aandacht erop hadden toegezien dat hun aangiften tijdig werden ingediend, meende de rechter dat hieruit niet kon worden afgeleid dat de aangiften laattijdig werden ingediend om belasting te ontduiken. De belastingverhoging van 50% werd teruggebracht tot 10% (Antwerpen 23 februari 1988, *F.J.F.* nr. 89/46);
 - een lasthebber die een fiscale vorming heeft, diende een blanco aangifte in maar voegde wel alle becijferde gegevens bij. Dit getuigt van een ongelukkig misprijzen voor de fiscale wetgeving, maar geeft geen blijk van de wil belasting te ontduiken. Er moet dus worden afgezien van de minimumverhoging van 10% (Antwerpen 22 september 1998, *F.J.F.* nr. 99/87).

D. ECHTGENOTEN

50 Artikel 394 § 1 W.I.B. 1992 bepaalt dat elk gedeelte van de belasting in verband met de onderscheiden inkomsten van de echtgenoten alsook de voorheffing ingekohierd op naam van één van hen, ongeacht het aangenomen huwelijksvermogensstelsel, mag worden vervolgd op al de eigen en de gemeenschappelijke goederen van beide echtgenoten. In zijn versie van vóór de Wet van 4 mei 1999 gaf artikel 366 W.I.B. 1992 enkel aan de belastingplichtige de mogelijkheid om tegen de te zijnen name gevestigde aanslag, opcentiemen, verhogingen en boeten inbegrepen, schriftelijk bezwaar in te dienen bij de bevoegde directeur der belastingen. De toepassing van dit artikel leidde ertoe dat een echtgenoot, ook diegene welke, afgezien van de vele fictieve “fiscale” scheidingen, soms jaren feitelijk gescheiden van zijn partner leeft, de gevolgen van de fiscale nalatigheden of fraudes van de andere moet ondergaan. Hiertegen rees protest.

Bepaalde hoven van beroep erkenden het recht van de andere echtgenoot om een bezwaar in te dienen tegen de aanslag die de administratie tegen hem invordert. Het Hof van Cassatie oordeelde evenwel dat het recht van bezwaar van de belastingplichtige van artikel 366 W.I.B. 1992 persoonlijk is en niet toekomt aan derden op wier naam de aanslag niet is gevestigd, ook al is die derde de feitelijk gescheiden echtgenoot van de belastingplichtige en kan de invordering van de belastingen i.v.m. de inkomsten van haar echtgenoot op haar goederen worden vervolgd (Cass. 19 mei 1995, *Arr. Cass.* 1995, nr. 246; *Bull. Bel.* 1996, 119; *E.J.* 1995, 122, noot G. POPPE, "Vestiging van de belasting bij feitelijke scheiding"; *R. Cass.* 1996, 336, noot I. VAN DE WOESTYNE, "Feitelijk gescheiden echtgenoten en het recht op bezwaar"; *R.W.* 1995-96, 396).

Op een prejudiciële vraag van een hof van beroep heeft het Arbitragehof beslist dat artikel 267 W.I.B. 1964, thans artikel 366 W.I.B. 1992, artikel 10 G.W. schendt in zoverre die bepaling het recht om bezwaar in te dienen tegen een belastingaanslag slechts toekent aan de belastingplichtige ten name van wie de aanslag gevestigd is, met uitsluiting van de feitelijk gescheiden echtgenoot ten name van wie de aanslag niet gevestigd is en die echtgenoot, op grond van artikel 295 W.I.B. 1964, thans artikel 394 W.I.B. 1992, gehouden is tot de belastingschuld die ten name van de andere echtgenoot is gevestigd (Arbitragehof nr. 39/96, 27 juni 1996 (prejudiciële vraag), *B.S.* 9 augustus 1996, 21.300; *A.A.* 1996, 507; *Act. dr.* 1996, noot N. PIROTE, "Du droit d'un conjoint séparé de fait de contester l'impôt"; *Fisc. Koer.* 1996 (weergave), 523; *E.J.* 1996, 133, noot I. VAN DE WOESTYNE, "Feitelijk gescheiden echtgenoot heeft recht op bezwaar"; *J.L.M.B.* 1996, 1436; *F.J.F.* nr. 96/225; *J.T.* 1996, 814, noot R. FORESTINI, "Conjoints séparés de fait: la justice, enfin ..."; *Rev.not.b.* 1996, 448, noot; *R.W.* 1996-97, 184; *T.B.P.* 1996 (weergave), 759).

Het probleem van de feitelijk gescheiden echtgenoot is sedertdien ten dele opgelost door het nieuwe artikel 394bis W.I.B. 1992, ingevoegd door de Wet van 28 juli 1992. Thans kan de directeur der belastingen of de door hem gedelegeerde ambtenaar ten aanzien van de echtgenoot die feitelijk gescheiden leeft, op diens gemotiveerd verzoek, de invordering van de belasting betreffende de inkomsten van de andere echtgenoot beperken tot wat deze verschuldigd zou zijn geweest indien deze al zijn rechten van bezwaar en van ontheffing van ambtswege, vermeld in de artikelen 366 en 376 W.I.B. 1992, uitgeoefend zou hebben.

E. INDICIAIR TEKORT

51 De vraag rijst of de wettelijke raming van de belastbare grondslag volgens tekenen en indiciën waaruit een hogere graad van gegoedheid blijkt dan uit de aangegeven inkomsten, tevens een bewijs van kwade trouw oplevert? Terecht wordt beslist dat dit niet het geval is. Een indiciaire afrekening laat niet toe te besluiten tot een verzwijging van inkomsten en het vermoeden van

artikel 341 W.I.B. 1992 maakt geen vermoeden uit van kwade trouw. De verdeling van het indiciair tekort over verschillende jaren in functie van het omzetcijfer heeft ten andere een forfaitair karakter, dat niet noodzakelijk beantwoordt aan de realiteit. Op basis van het bestaan van een indiciair tekort alleen mag dus geen belastingverhoging worden toegepast (Brussel 6 februari 1990, *J.D.F.* 1990, 122, noot M.B., “La présomption de l’art. C.I.R. (ancien) et ses limites”); Antwerpen 4 juni 1996, *Fisc. Koer.* 1996, 445, noot; *F.J.F.* nr. 97/47; Gent 10 april 1997, *Fisc. Act.* 1997, afl. 19, 6; Gent 26 februari 1998, *Fisc. Act.* 1998, (weergave), afl. 17, 3).

Kan men omgekeerd uit de aard van een belastingvoorschrift afleiden dat er geen kwade trouw is? Artikel 26 W.I.B. 1992 bepaalt dat wanneer een onderneming zich rechtstreeks of onrechtstreeks in enigerlei band van wederzijdse afhankelijkheid bevindt ten aanzien van een in het buitenland gevestigde onderneming, alle abnormale en goedgunstige voordelen die ze wegens die band verleent aan laatstbedoelde onderneming of aan de personen en ondernemingen die met deze belangen gemeen hebben, bij haar eigen winst worden gevoegd. Volgens een hof van beroep zou het eigen zijn aan een dergelijk abnormaal of goedgunstig voordeel, dat het niet wordt aangegeven. Om die reden zou de niet-aangifte dan ook niet met een belastingverhoging kunnen worden gesanctioneerd (Antwerpen 18 mei 1993, *Fisc. Koer.* 1993, 676). Een ander hof van beroep besliste evenwel terecht dat het feit dat er bij abnormale of goedgunstige voordelen er geen sprake is van niet aangegeven inkomsten, niet verhindert dat de fiscus een belastingverhoging mag opleggen (Antwerpen 11 september 1995, *A.F.T.* 1996, 83-85, noot W. PIOT, “Abnormale of goedgunstige voordelen: een toepassing van art. 26, 49, 79 en 444 W.I.B. 1992”).

AFDELING II

MET DE INKOMSTENBELASTINGEN GELIJKGESTELDE BELASTINGEN

§ 1. Toepasselijkheid van artikel 445 W.I.B. 1992

52 Ingevolge artikel 2 derde lid W.I.G.B. zijn inzake die belastingen de regelen van artikel 445 W.I.B. 1992 inzake administratieve boeten van toepassing.

§ 2. Administratieve boeten

A. VERKEERSBELASTING OP DE AUTOVOERTUIGEN

53 Bij afwezigheid van aangifte in de verkeersbelasting op de autovoertuigen binnen de voorgeschreven termijn of in geval van ontoereikende aangifte kan de belastingschuldige door de door de directeur-generaal der directe belastingen aangewezen ambtenaar van ambtswege worden aangeslagen, behoudens bezwaar en hoger beroep (art. 40 eerste lid W.I.G.B.).

Het niet-aanbrengen van het regelmatig fiscaal kenteken betreffende de aanhangwagens en opleggers bedoeld in artikel 29 tweede lid W.I.G.B. wordt gelijkgesteld met gebrek aan aangifte binnen de voorgeschreven termijn (art. 40 tweede lid W.I.G.B.).

Bij niet-aangifte binnen de voorgeschreven termijn of ontoereikende aangifte, wordt de ontdoken belasting op het drievoudige gebracht wanneer zij een tiende van de oorspronkelijke belasting overschrijdt. De van ambtswege vastgestelde belasting moet dadelijk worden betaald (art. 40 derde lid W.I.G.B.).

Wanneer de belasting niet is betaald kan de rechtbank de nummerplaat van het voertuig verbeurd verklaren en de teruggave ervan bevelen aan de Dienst van het Wegverkeer (art. 41 W.I.G.B.).

B. BELASTING OP DE SPELEN EN DE WEDDENSCHAPPEN

54 In geval van bedrog of verzuim inzake de belasting op de spelen en de weddenschappen, hetzij in het register of in de tickets, kaarten of biljetten bedoeld bij de artikelen 54 eerste lid, en 55 W.I.G.B., hetzij in de voorgeschreven aangiften, wordt de belasting verviervoudigd; desnoods wordt zij van ambtswege vastgesteld op grond van de vermoedelijke ontvangsten (art. 68 W.I.G.B.).

De overtredingen inzake spelen en weddenschappen kunnen aanleiding geven tot de sluiting van de inrichting of het verbod inzetten of weddenschappen aan te nemen voor een duur van 10 tot 30 dagen. Wanneer het gaat om een weigering de reglementaire controlemaatregelen na te leven, een waarborg te stellen of de belasting te betalen, ofwel, om een verzet tegen het optreden van de agenten van toezicht, wordt de sluiting of het verbod gehandhaafd zolang die weigering of dat verzet blijft bestaan (art. 70 eerste lid, 2°, W.I.G.B.).

De sluiting van de inrichting of het verbod inzetten of weddenschappen aan te nemen wordt uitgesproken door de minister of zijn gedelegeerde. Er wordt kennis van gegeven aan de bevoegde procureur des Konings die voor de uitvoering ervan zorgt. Er is verhaal mogelijk bij de voorzitter van de rechtbank van eerste aanleg zetelend in kort geding binnen de 10 dagen te rekenen van de kennisgeving. De voorziening schorst de uitvoering van de beslissing,

behalve wanneer ze werd genomen wegens weigering de reglementaire controlemaatregelen na te leven, een waarborg te stellen of de belasting te betalen, ofwel wegens het plegen van verzet tegen de toezichtsagenten (art. 70 tweede, derde en vierde lid W.I.G.B.).

Hij die rechtstreeks, onrechtstreeks of door tussenpersoon, de uitgesproken sluiting of verbod overtreedt wordt gestraft met een gevangenisstraf van acht dagen tot twee jaar en met een boete van 250,00 tot 12.500,00 EUR of met één van die straffen alleen (art. 71 W.I.G.B.). De boeten worden niet verhoogd met opdecimen (art. 72 W.I.G.B.).

C. BELASTING OP DE AUTOMATISCHE ONTSPANNINGSTOESTELLEN

55 Bij niet-betaling van de belasting op de automatische ontspanningstoestellen wordt de belastingschuldige van ambtswege aangeslagen, behoudens het recht om bezwaar in te dienen en beroep in te stellen. De belasting wordt vervijfvoudigd. De van ambtswege vastgestelde belasting moet onmiddellijk worden betaald (art. 89 W.I.G.B.).

D. BELASTING OP DE INVERKEERSTELLING

56 De belasting op de inverkeerstelling, ingevoerd bij Wet van 1 juni 1992, bepaalt geen administratieve boete.

E. EUROVIGNET

57 Het Eurovignet werd ingevoerd bij Wet van 27 december 1994 tot goedkeuring van het Verdrag inzake de heffing van rechten voor het gebruik van bepaalde wegen door zware vrachtwagens, ondertekend te Brussel op 9 februari 1994 door de Regeringen van het Koninkrijk België, het Koninkrijk Denemarken, de Bondsrepubliek Duitsland, het Groothertogdom Luxemburg en het Koninkrijk der Nederlanden, en tot invoering van een Eurovignet overeenkomstig Richtlijn 93/89/EEG van de Raad van de Europese Gemeenschappen 25 oktober 1993 (S. VERTOMMEN, "De eurovignetreglementering", in *Fiscaal Praktijkboek 1998-99. Indirecte belastingen*. Diegem, Ced. Samsom, 1998, 215-247).

In geval van niet-betaling moet de belastingplichtige het ontdoken bedrag betalen, verhoogd met een administratieve boete gelijk aan driemaal dat bedrag; die boete mag evenwel niet minder bedragen dan 250 ecu (art. 13 Wet Eurovignet). De Minister van Financiën maakt jaarlijks de omrekening (art. 15 Wet Eurovignet). Ingevolge artikel 2.1 van de Verordening (EG) nr. 1103/97 Raad 17 juni 1997 over enkele bepalingen betreffende de invoering van de Euro, moet Ecu worden gelezen als Euro.

Bij vaststelling op de openbare weg moet de overtreder de sommen onmiddellijk betalen in handen van de verbalisant. Bij niet-betaling kan het voertuig worden aangehaald (d.i. voorlopig in beslag genomen) en na verloop van zes-en-negentig uur (definitief) in beslag worden genomen. De rechtbank kan de verkoop van het voertuig gelasten. De gerechtskosten, het Eurovignet, de boete en de andere kosten worden aangerekend op de opbrengst; het saldo gaat naar de eigenaar van het voertuig (art. 14 Wet Eurovignet).

AFDELING III

B.T.W.

§ 1. Schalen

58 Ingevolge artikel 84 W.B.T.W. wordt de schaal van de bedragen van de proportionele fiscale boeten bij koninklijk besluit vastgesteld binnen de door de wet bepaalde grenzen. Dit gebeurde bij het Koninklijk Besluit nr. 41 van 30 januari 1987. De schaal van de niet-proportionele fiscale geldboeten werd vastgesteld bij het Koninklijk Besluit nr. 44 van 21 oktober 1993 (A. DELVAUX, "Réglementations relatives aux amendes fiscales T.V.A.", *R.G.F. (M)* 1989, 226-228).

§ 2. Administratieve boeten

A. NIET-VOLDOEN VAN BELASTING OF ONRECHTMATIGE AFTREK

59 Voor iedere overtreding van de verplichting de B.T.W. te voldoen, wordt een administratieve boete opgelegd gelijk aan het dubbele van de ontdoken of niet tijdig betaalde belasting. De boete is individueel verschuldigd door ieder die gehouden is tot voldoening van de belasting (art. 70 § 1 W.B.T.W.). Ieder die onrechtmatig aftrek van belasting heeft genoten krijgt dezelfde boete opgelegd. De beide boeten mogen echter niet worden gecumuleerd (art. 70 § 1bis W.B.T.W.).

De aanwijzing in de wet van de persoon die gehouden is tot voldoening van belasting en hierdoor een administratieve boete kreeg opgelegd, staat er niet aan in de weg dat deze een burgerlijke rechtsvordering tot schadevergoeding instelt tegen degene wiens strafbare gedraging de oorzaak is van de verplichting tot betaling van die administratieve boete, b.v. zijn belastingconsulent. Hij kan dat eventueel doen voor de strafrechter (Cass. 2 november 1993, *Arr. Cass.* 1993, nr. 440; *Verkeersrecht* 1994, 146; *R.W.* 1993-94, 1397).

B. NIET-UITREIKEN VAN FACTUUR OF ONREGELMATIGE FACTUUR

60 Bij niet-uitreiking van een factuur, wanneer dit wettelijk verplicht is of wanneer de factuur onjuiste vermeldingen bevat betreffende het identificatienummer, de naam of het adres van de betrokken partijen, de aard of de hoeveelheid van de geleverde goederen of verstrekte diensten, de prijs of het toebehoren, wordt een administratieve boete opgelegd gelijk aan het dubbel van de verschuldigde B.T.W., zonder dat ze minder mag bedragen dan 50,00 EUR (art. 70 § 2 eerste lid W.B.T.W.).

De administratieve boete is individueel verschuldigd door de leverancier of de dienstverrichter en door zijn medecontractant. Als de overtredingen als louter toevallig kunnen worden beschouwd, wegens het geringe aantal en belang ervan rekening gehouden met het aantal en het belang van de regelmatige facturaties of wanneer de betrokkene geen ernstige reden had om te twijfelen aan het feit dat zijn medecontractant niet-belastingplichtig was, dan is geen boete verschuldigd (art. 70 § 2 tweede lid W.B.T.W.).

Indien iemand moet worden beboet zowel wegens het niet-voldoen van belasting of het verrichten van een onrechtmatige aftrek, als wegens het niet-uitreiken van een factuur of een onregelmatige factuur, dan kan alleen een boete voor deze laatste overtreding worden opgelegd (art. 70 § 2 derde lid W.B.T.W.).

Artikel 8 K.B./W.B.T.W. nr. 1 stelt dat de belastingplichtige ervan ontheven is een factuur uit te reiken wanneer hij goederen levert of diensten verstrekt aan particulieren die deze goederen niet bestemmen voor de uitoefening van een beroepswerkzaamheid; in een aantal in de bepaling vermelde gevallen geldt die ontheffing niet, b.v. bij de leveringen van goederen, die gelet op de aard ervan of op de wijze waarop zij worden aangeboden, kennelijk bestemd zijn voor een handels- of beroepsgebruik, alsmede de leveringen van goederen van de soort waarin de verkrijger handel drijft of die hij normaal bestemt voor beroepsdoeleinden.

C. ONJUISTE VERMELDINGEN OP HET INVOERDOCUMENT

61 Wanneer het wettelijk vereiste invoerdocument onjuiste vermeldingen bevat betreffende de aard of de hoeveelheid van de ingevoerde goederen, de prijs of het toebehoren ervan, de naam of het adres van degene op wiens naam de verschuldigde belasting mag of moet worden voldaan, wordt een administratieve geldboete opgelegd gelijk aan het dubbel van de verschuldigde belasting, zonder dat ze minder mag bedragen dan 50,00 EUR (art. 70 § 3 eerste lid W.B.T.W.).

De administratieve boete is hoofdelijk verschuldigd door allen die wettelijk gehouden zijn tot voldoening van de belasting. Ze is niet verschuldigd als de overtreding als louter toevallig kan worden beschouwd (art. 70 § 3 tweede lid W.B.T.W.).

Indien iemand moet worden beboet zowel wegens het niet-voldoen van belasting of het verrichten van een onrechtmatige aftrek, als wegens het aanbrengen van onjuiste vermeldingen op het invoerdocument, dan kan alleen de boete voor deze laatste overtreding worden opgelegd (art. 70 § 3 derde lid W.B.T.W.).

D. OVERIGE OVERTREDINGEN

62 De overige overtredingen inzake B.T.W. worden bestraft met een proportionele administratieve boete van 25,00 tot 250,00 EUR per overtreding (art. 70 § 4 eerste lid W.B.T.W.). Zij die geen belasting verschuldigd zijn, maar aan wie toch bepaalde verplichtingen zijn opgelegd, zijn hoofdelijk aansprakelijk voor de voldoening van de belasting, de interesten en de geldboeten. Ten aanzien van de onregelmatig ingevoerde goederen rust die hoofdelijke aansprakelijkheid ook op hen, die aan de invoer of de poging tot invoer hebben deelgenomen, op de houder van de goederen en, eventueel, op degene voor wiens rekening die houder heeft gehandeld (art. 70 § 4 tweede lid W.B.T.W.).

E. TEKORT IN WAARDERING

63 Het artikel 59 § 2 W.B.T.W. voorziet in de mogelijkheid van het bewijs door een deskundigenschattning, die door de bevoegde ambtenaar of de belastingplichtige kan worden gevorderd, om de normale waarde vast te stellen, van:

- een nieuw gebouw dat onttrokken werd door een professionele vervreemder of dat door een professionele vervreemder of een toevallige belastingplichtige werd vervreemd;
- een werk in onroerende staat dat betrekking heeft op de oprichting van een gebouw of op de voltooiing van een gebouw dat met B.T.W. werd verkregen (A. TIBERGHIE, e.a., *Tiberghien. Handboek voor Fiscaal Recht* 2000, Brussel, Larcier, 2000, nr. 5931).

Wanneer deze schattning aantoont dat de B.T.W. over een ontoereikende maatstaf werd voldaan, verbeurt de schuldenaar van de aanvullende belasting een administratieve boete van hetzelfde bedrag indien het tekort gelijk is aan of groter dan een achtste (art. 70 § 4 tweede lid W.B.T.W.).

F. ONJUISTE DOCUMENTEN BIJ UITVOER

64 Wanneer bij uitvoer of tot staving ervan stukken worden overgelegd waarop een grotere hoeveelheid dan de werkelijk uitgevoerde hoeveelheid, een hogere prijs of waarde dan de werkelijke prijs of waarde, of de aard of de soort van de goederen onjuist is vermeld, loopt de aangever een administratieve boete op gelijk aan het dubbel van de verschuldigde belasting volgens de normale waarde van de geleverde goederen, respectievelijk soortgelijke goe-

deren (art. 71 § 1 eerste, tweede en derde lid W.B.T.W.). Die geldboete bedraagt ten minste 50,00 EUR per overtreding. Indien de aangever voor een lastgever handelt, is de boete hoofdelijk door beiden verschuldigd (art. 71 § 1 laatste lid W.B.T.W.).

AFDELING IV

ZEGELRECHTEN

§ 1. Algemeen

65 De personen die in de hier nabesproken gevallen een boete hebben opgelopen, zijn hoofdelijk gehouden tot de betaling van het ontdoken recht, behoudens verhaal indien daar toe grond bestaat (art. 50 W. Zeg.). Eveneens zijn in die gevallen de provincies, gemeenten, openbare instellingen en particulieren hoofdelijk schuldenaar van de ontdoken rechten en van de boeten wegens overtredingen begaan door hun ambtenaren, bedienden of aangestelden welke in die hoedanigheid optreden (art. 51 W. Zeg.).

§ 2. Administratieve boeten

A. NIET-ZEGELEN VAN OPENBARE GESCHRIFTEN

66 De ambtenaren, openbare officieren of magistraten zijn betreffende de door hen of door hun tussenkomst opgestelde geschriften, en de opstellers en ondertekenaars voor de andere akten, voor elke overtreding van de verplichting het zegelrecht te kwijten een boete verschuldigd gelijk aan tienmaal het ontdoken recht, met een minimum van 25,00 EUR. Bij overtreding van artikel 33 W. Zeg. met betrekking tot het gebruik van gezegeld papier zijn notarissen en gerechtsdeurwaarders dezelfde boete verschuldigd (art. 42 W. Zeg.).

B. NIET-ZEGELEN VAN REPERTORIUMS

67 De notarissen en gerechtsdeurwaarders zijn een boete gelijk aan tienmaal het ontdoken recht verschuldigd voor elke overtreding met betrekking tot het kwijten van het zegelrecht op de repertoriums die zij moeten houden (art. 43 W. Zeg.).

C. NIET-ZEGELEN VAN BANKGESCHRIFTEN

68 Voor elke overtreding van de verplichting het zegelrecht te kwijten op de bij artikel 11 W. Zeg. getarifeerde akten en geschriften, is persoonlijk en zonder verhaal een boete van 10,00 EUR verschuldigd door ieder van de

opstellers of ondertekenaars, alsook door de bankiers, wisselagenten of wisselagent-correspondenten (art. 44 W. Zeg.). Na de Wet van 4 december 1990 op de financiële transacties en de financiële markten bestaat de titel van wisselagenten of wisselagent-correspondenten niet meer; het zijn nu effectenmakelaars.

D. ALLERLEI OVERTREDINGEN

69 Loopt een boete op van 25,00 EUR per overtreding:

- de notaris die het neerleggen onder zijn minuten aanvaardt van een akte of een geschrift die niet bekleed is met het voorgeschreven zegel;
- ieder persoon die een niet behoorlijk gezegelde akte of geschrift hecht aan een door de artikelen 4 tot 12 W. Zeg. aan het zegelrecht onderworpen akte of register;
- de ontvanger die dergelijke akte of geschrift registreert.

De notarissen mogen echter de aangehechte of neergelegde akten en geschriften welke in overtreding met de bepalingen van het wetboek opgemaakt werden voor zegel laten viseren tezeldertijd als zij ze laten registreren (art. 49 W. Zeg.).

E. NIET-OVERLEGGEN VAN BEWIJSBESCHEIDEN

70 Openbare instellingen of instellingen van openbaar nut, verenigingen, maatschappijen of vennootschappen die in België hun hoofdinrichting, een filiaal of enigerlei zetel van verrichtingen hebben, bankiers of wisselagenten-correspondenten, thans effectenmakelaars, zijn ertoe gehouden hun registers, repertoriums, boeken, akten en alle andere bescheiden in verband met hun handels-, beroeps- of statutaire bedrijvigheid, zonder verplaatsing mede te delen aan de agenten van B.T.W.-administratie. Ze moeten handelen krachtens een bijzondere machtiging van de directeur-generaal van dit bestuur om zich te vergewissen van de juiste heffing van verschuldigde zegelrechten. Voor elke overtreding wordt een boete opgelopen van 250,00 tot 2.500,00 EUR, waarvan het bedrag door de directeur der registratie en domeinen wordt vastgesteld (art. 65 W. Zeg.).

AFDELING V

MET HET ZEGEL GELIJKGESTELDE TAKSEN

§ 1. Schalen

71 Binnen de door de wet gestelde grenzen wordt het bedrag van de proportionele fiscale geldboeten inzake W. Taksen bepaald volgens een bij ko-

ninklijk Besluit te bepalen schaal (art. 202⁴ W. Taksen). Die schaal is vastgelegd bij Koninklijk Besluit van 31 maart 1936 houdende algemeen reglement van de met het zegel gelijkgestelde taksen. Het algemeen reglement bevat een barema voor de ambtshalve vermindering.

§ 2. Administratieve boeten

A. BEURS- EN REPORTVERRICHTINGEN

72 De tussenpersonen zijn gehouden op elke vordering van een ambtenaar van het bestuur der registratie en domeinen die ten minste de graad van adjunct-verificateur heeft, zonder verplaatsing inzage te geven van zijn boeken en stukken in verband met hun verrichtingen met openbare fondsen. Op een overtreding staat een boete van 250,00 tot 2.500,00 EUR (art. 130² en 143 W. Taksen).

De bemiddelaar die een verrichting heeft uitgevoerd zonder borderel of zonder de zegels op het borderel te vernietigen, loopt een boete op van tienmaal het ontdoken recht met een minimum van 250,00 EUR. Overtredingen betreffende het houden van de stamboeken en de inventaris worden gestraft met een boete van 250,00 tot 2.500,00 EUR. Alle overtreders zijn hoofdelijk gehouden tot betaling van de ontdoken rechten (art. 131 en 143 W. Taksen).

B. TAKS OP DE AFLEVERING VAN EFFECTEN AAN TOONDER

73 Op de laattijdige opgave van de verrichting op het bevoegde kantoor staat een boete van 12,50 EUR per week vertraging. Iedere onjuistheid of onvolledigheid in de opgave wordt gestraft met een boete gelijk aan vijf maal de ontdoken taks zonder dat ze minder dan 250,00 EUR mag zijn (art. 162 § 2 W. Taksen).

De tussenpersonen, de bewaarnemende inrichtingen of vennootschappen en de uitgevende vennootschappen zijn gehouden op elke vordering van een ambtenaar van het bestuur der registratie en domeinen die ten minste de graad van adjunct-verificateur heeft, zonder verplaatsing inzage te geven van hun boeken en stukken in verband met hun verrichtingen met openbare fondsen. Op een overtreding staat een boete van 250,00 tot 2.500,00 EUR (art. 165 W. Taksen).

C. JAARLIJKSE TAKS OP DE VERZEKERINGSCONTRACTEN

74 Elke overtreding door beroepsverzekeraars van de verplichting een voorafgaande beroepsaangifte te doen op het daartoe aangewezen kantoor van registratie of van de verplichting voor vreemde verzekeraars door de Minister van Financiën een in België verblijvende aansprakelijke vertegenwoordiger te doen aannemen, wordt gestraft met een boete van 250,00 EUR (art. 178 W. Taksen).

Op de laattijdige opgave van de verrichting op het bevoegde kantoor staat een boete van 12,50 EUR per week vertraging (art. 179¹ W. Taksen). Elke onnauwkeurigheid of weglating in de staat van aangifte wordt gestraft met een boete gelijk aan vijf maal de ontdoken taks zonder dat ze minder dan 250,00 EUR mag zijn (art. 180 W. Taksen).

De Belgische verzekeraars, de pensioenfondsen, de vertegenwoordigers in België van de vreemde verzekeraars en de makelaars zijn gehouden op elke vordering van een ambtenaar van het bestuur der registratie en domeinen die ten minste de graad van adjunct-verificateur heeft, zonder verplaatsing inzage te geven van zijn boeken en stukken in verband met hun verrichtingen met openbare fondsen. Op een overtreding staat een boete van 250,00 tot 2.500,00 EUR (art. 183 W. Taksen).

D. JAARLIJKE TAKS OP DE WINSTDEELNEMINGEN

75 Op de laattijdige opgave van de verrichting op het bevoegde kantoor staat een boete van 12,50 EUR per week vertraging (art. 183*octies* W. Taksen). Elke onnauwkeurigheid of weglating in de staat van aangifte wordt gestraft met een boete gelijk aan vijf maal de ontdoken taks zonder dat ze minder dan 250,00 EUR mag zijn (art. 183*novies* W. Taksen).

De Belgische verzekeraars en de vertegenwoordigers in België van de vreemde verzekeraars zijn gehouden op elke vordering van een ambtenaar van het bestuur der registratie en domeinen die ten minste de graad van adjunct-verificateur heeft, zonder verplaatsing inzage te geven van zijn boeken en stukken in verband met hun verrichtingen met openbare fondsen. Op een overtreding staat een boete van 250,00 tot 2.500,00 EUR (art. 183*undecies* W. Taksen).

E. TAKS OP HET LANGE TERMIJN SPAREN

76 Op de laattijdige opgave van de verrichting op het bevoegde kantoor staat een boete van 12,50 EUR per week vertraging (art. 187³ § 2 W. Taksen). Elke onnauwkeurigheid of weglating in de staat van aangifte wordt gestraft met een boete gelijk aan vijf maal de ontdoken taks zonder dat ze minder dan 250,00 EUR mag zijn. Elke weigering tot mededeling van de stukken waarvan de overlegging nodig is voor de controle, wordt beteugeld met 250,00 tot 2.500,00 EUR (art. 187⁴ W. Taksen).

De schuldenaars van de taks zijn gehouden op elke vordering van een ambtenaar van het bestuur der registratie en domeinen die ten minste de graad van adjunct-verificateur heeft, zonder verplaatsing inzage te geven van zijn boeken en stukken in verband met hun verrichtingen met openbare fondsen. Op een overtreding staat een boete van 250,00 tot 2.500,00 EUR (art. 187⁶ W. Taksen).

F. BELASTING VOOR AANPLAKKING

77 Elke aanplakking gedaan of behouden vóór de betaling van de belasting wordt gestraft met een boete gelijk aan twintigmaal de ontdoken belasting, zonder zij minder dan 25,00 EUR mag zijn (art. 195 W. Taksen).

G. BIJZONDERE TAKS OP KASBONS IN HET BEZIT VAN FINANCIËLE TUSSEN-PERSONEN

78 Op de laattijdige opgave van de verrichting op het bevoegde kantoor staat een boete van 12,50 EUR per week vertraging. Elke onnauwkeurigheid of weglating in de aangifte wordt gestraft met een boete gelijk aan vijf maal de ontdoken taks zonder dat ze minder dan 250,00 EUR mag zijn (art. 201⁶ W. Taksen).

De door de wet bedoelde instellingen, vennootschappen, ondernemingen, wisselagenten, thans effectenmakelaars, en fondsen zijn gehouden op elke vordering van een ambtenaar van de B.T.W.-administratie die ten minste de graad van adjunct-verificateur heeft, zonder verplaatsing inzage te geven van hun boeken en stukken in verband met hun verrichtingen met openbare fondsen (art. 201⁹ W. Taksen). De wet bepaalt geen administratieve sanctie.

H. GEMENE BEPALING

79 De ambtenaren van het Bestuur der registratie kunnen met bijzondere machtiging van de directeur-generaal van dit bestuur bij professionelen zonder verplaatsing inzage nemen van alle dienstige boeken en bescheiden. De bedoelde professionelen zijn: de openbare inrichtingen of de inrichtingen van openbaar nut, de verenigingen, maatschappijen of vennootschappen die in België hun hoofdinrichting, een filiale of enigerlei zetel van verrichtingen hebben, de bankiers, de wisselagenten, de wisselagent-correspondenten, en bij alle andere personen bij wie, ter voldoening van de W. Taksen controle kan uitgeoefend worden (art. 205¹ W. Taksen). Een weigering wordt gestraft met 250,00 tot 2.500,00 EUR.

AFDELING VI

REGISTRATIE-, HYPOTHEEK- EN GRIFFIERECHTEN

§ 1. Algemeen

80 De betaling van de registratierechten, boeten en interesten wordt gereguleerd door het K.B./W. Reg. De administratieve boeten zijn verbon-

den aan het materieel feit van de overtreding en zijn aldus verschuldigd buiten elk bedrieglijk inzicht.

§ 2. Administratieve boeten

A. OVERTREDING VAN DE REGISTRATIEVERPLICHTING

81 Inzake de registratieverplichtingen verbeuren:

- de personen die de formaliteit, de vereiste consignati of de betaling binnen de gestelde termijn niet hebben gedaan: ondeelbaar een administratieve boete gelijk aan het bedrag der rechten, zonder dat ze lager dan 25,00 EUR mag zijn (art. 41 W. Reg.);
- de personen die de rechten verschuldigd op de akten die van registratie zijn vrijgesteld niet betaald hebben op de voorgeschreven wijze en binnen de voorgeschreven termijn of die geen afschrift van deze akte hebben neergelegd: ondeelbaar een boete van 25,00 tot 250,00 EUR per overtreding; indien zij ten onrechte de vrijstelling hebben toegepast: ondeelbaar een boete gelijk aan de ontdoken rechten (art. 41*bis* W. Reg.);
- de notaris die een akte of geschrift aan een verplicht te registreren akte hecht die niet vooraf geregistreerd is: een boete van 25,00 EUR per overtreding (art. 42 W. Reg.);
- de griffiers die de te registreren vonnissen en arresten niet binnen de voorziene termijn hebben doen registreren: een boete van 25,00 EUR per overtreding (art. 43 W. Reg.).

B. FICTIEVE BEROEPSHANDELAAR IN ONROERENDE GOEDEREN

82 Wanneer een persoon die zijn beroep maakt van de aankoop van onroerende goederen met het oog op wederverkoop een onroerend goed verkrijgt, is een verlaagd tarief van toepassing (art. 62 W. Reg.). Hiervoor is vereist dat de betrokkene vóór de registratie een ondertekende beroepsverklaring heeft ingediend (art. 63¹ W. Reg.). Indien hij die een beroepsverklaring heeft ondertekend bij het verstrijken van een termijn van vijf jaar na die verklaring, niet bij machte is om door een reeks wederverkopen te laten blijken dat hij het aangegeven beroep werkelijk uitoefent, wordt hij schuldenaar van de gewone rechten op zijn aankopen, onder aftrek van de reeds geheven rechten, en daarenboven van een som gelijk aan de aanvullende rechten als boete (art. 71 W. Reg.).

Deze sanctie is een fiscale boete die van rechtswege is verschuldigd wanneer de wettelijke voorwaarden daartoe zijn verenigd (Brussel 22 april 1997, *Rec. gen. enr. not.* 1997, 382, noot).

C. TEKORT IN WAARDERING, BEWIMPELING EN VEINZING

83 Inzake tekort in waardering, bewimpeling en veinzing, verbeurt:

- de verkrijgende partij, indien de door de ontvanger der registratie gevorderde controleschatting uitwijst dat de in overeenkomsten betreffende eigendom of vruchtgebruik van in België gelegen onroerende goederen opgegeven prijs of aangegeven waarde te laag is en het tekort gelijk is of hoger dan het achtste van de opgegeven prijs of aangegeven waarde: een administratieve boete ten bedrage van het ontdoken recht (art. 201 W. Reg.);
- zij die in de gevallen waar geen aanleiding tot schatting bestaat, een ontoereikende waardering hebben gedaan: ondeelbaar het ontdoken recht; daarenboven zo het tekort gelijk is of hoger dan het achtste van de waardering: ondeelbaar een boete gelijk aan het aanvullend recht (art. 202 eerste lid W. Reg.);
- zij die de verklaring hebben gedaan bij elke andere onjuistheid in de opgegeven elementen tot vereffening van de belasting: benevens het recht, ondeelbaar een administratieve boete gelijk aan het ontdoken recht (art. 202 tweede lid W. Reg.);
- elk der contracterende partijen bij prijsbewimpeling: ondeelbaar een boete gelijk aan het ontdoken recht (art. 203 eerste en tweede lid W. Reg.);
- de notaris bij niet uitdrukkelijke vermelding van de voorlezing van artikel 203: een administratieve boete van 25,00 EUR (art. 203 laatste lid W. Reg.);
- elk der contracterende partijen bij veinzing van de overeenkomst of bij onvolledige of onjuist vermelde overeenkomst: ondeelbaar een administratieve boete gelijk aan het ontdoken recht (art. 204 W. Reg.).

De door artikel 203 eerste lid en artikel 204 W. Reg. opgelegde administratieve boeten kunnen niet kwijtgescholden worden, behalve ten voordele van de overtreder die, vóór alle reclamatie van het bestuur, aan dit bestuur zijn overtreding spontaan bekend heeft, of ten voordele van de erfgenamen van een overleden overtreder (art. 205 W. Reg.). Dit is het geval bij de vrijwillige overhandiging van de onderhandse akte die het de administratie mogelijk maakt de veinzing te bewijzen (Rb. Gent 15 september 1988, *F.J.F.* nr. 89/52).

D. TE LATE NEERLEGGING VAN BEPAALDE AKTEN VAN EEN VENNOOTSCHAP

84 Wegens te late neerlegging van aan bekendmaking onderworpen akten van vennootschappen wordt een boete van 25,00 tot 250,00 EUR per maand vertraging verbeurd. De boete wordt vastgesteld door de Minister van Financiën of zijn gemachtigde (art. 256 W. Reg.).

Wat de openbare akten betreft, is de boete verschuldigd door de instrumenterende notaris; wat de onderhandse akten betreft is ze hoofdelijk verschuldigd door de hoofdelijk aansprakelijke vennoten of door de zaakvoerders, bestuurders of vereffenaars (art. 257 W. Reg.).

AFDELING VII

SUCCESSIERECHTEN

§ 1. Algemeen

85 Artikel 141 derde lid W. Succ. stelt dat binnen de door de wet gestelde grenzen het bedrag van de proportionele fiscale geldboeten worden vastgesteld volgens een bij koninklijk besluit te bepalen schaal. Die schaal is vastgesteld bij het Koninklijk Besluit van 31 maart 1936 houdende algemeen reglement van de successierechten. Ze bevat een barema voor de ambtshalve vermindering. Bij meerdere overtredingen worden de boeten gecumuleerd (art. 123¹ W. Succ.). De partijen worden vrijgesteld van de boeten van de artikelen 126 tot 128 W. Succ., indien zij bewijzen dat zij niet in fout zijn (art. 131 W. Succ.).

In geval van overlijden van een persoon die een evenredige boete opgelopen heeft, is zijn erfgenaam, legataris of begiftigde niet gehouden tot betaling van een som hoger dan de helft van de rechten, uitgenomen wanneer hij persoonlijk aan de overtreding meegeholpen heeft (art. 132 W. Succ.).

§ 2. Administratieve boeten

A. LAATTIJDIGE INDIENING VAN AANGIFTE

86 Iedereen die een aangifte te laat inlevert, loopt een boete op van 25,00 EUR per maand vertraging; het totaal mag het tiende van de verschuldigde successierechten niet te boven gaan, noch minder dan 25,00 EUR bedragen. Zo de verzuimde aangifte betrekking heeft op een nalatenschap of een voorwerp niet vatbaar voor rechten, is een boete van 25,00 EUR per maand vertraging verschuldigd, vanaf vijftien dagen nadat de overtreder bij aangetekende brief wordt aangemaand de aangifte in te leveren (art. 124 W. Succ.).

Ten laste van de nalatenschap kan dan ook geen belastingverhoging worden gevestigd voor inkomstenjaren die aan het overlijden van de belastingplichtige voorafgaan (Brussel 20 maart 1997, *Fisc. Koer.* 1997, 363, noot).

B. LAATTIJDIGE BETALING NA DWANGBEVEL

87 De erfgenaam, legataris of begiftigde die achterstaat met de betaling van de op een gedane aangifte of aanvaarde transactie verschuldigde rechten, is een boete verschuldigd gelijk aan het tiende van die rechten, indien de betaling niet gedaan is binnen vijftien dagen na de betekening van het ten laste uitgevaardigd dwangbevel (art. 125 W. Succ.).

C. VERZUIM IN DE AANGIFTE

88 De erfgenaam, legataris of begiftigde die verzuimd heeft onroerende goederen of renten en schuldvorderingen aan te geven, welke in de bij artikel 109 W. Succ. opgegeven registers en rekeningen, d.i. het kohier der grondbelasting, de registers der hypotheekbewaarders, het Grootboek der Staatsschuld of de registers en rekeningen van de provincies, gemeenten en openbare instellingen of instellingen van openbaar nut ingeschreven zijn, loopt, boven de rechten, een gelijke som als administratieve boete op (art. 126 eerste lid W. Succ.).

Wanneer het verzuim andere goederen betreft, is de boete gelijk aan tweemaal der rechten (art. 126 tweede lid W. Succ.).

D. ONTOEREIKENDE WAARDERING

89 Wanneer de aangegeven waarde van aan de onder artikel 111 W. Succ. bepaalde schatting onderworpen goederen te laag is en het tekort gelijk of hoger is dan het achtste van het totaal der waarderingen van de goederen, zoals zij in aangiften vermeld zijn, is er een boete verschuldigd gelijk aan die bijkomende rechten (art. 127 eerste lid W. Succ.).

Bij verklaring van de waarde van niet aan schatting onderworpen goederen niet gedaan overeenkomstig de bepalingen van het wetboek, is boven de belasting op het bedrag van het tekort, een boete verschuldigd gelijk aan tweemaal de rechten (art. 127 tweede lid W. Succ.).

E. ONJUISTE VERKLARINGEN IN DE AANGIFTE

90 De erfgenaam, legataris of begiftigde, die ten nadele van de Staat, een schenking of een graad van verwantschap verheelt of slecht aangeeft, hij die schulden aangeeft die niet deel uitmaken van het passief der nalatenschap, of hij die, betreffende het getal wettige kinderen van de erfopvolgers van de overledene, een onjuiste aangifte doet wordt gestraft met een boete gelijk aan tweemaal de ontdoken rechten (art. 128 eerste lid W. Succ.).

Dezelfde die verzuimt de door artikel 4 VIII^{bis} W. Succ. bedoelde verklaring – in verband met schenkingen onder de levenden die dagtekenen van minder dan drie jaar vóór het overlijden – te doen of die een onnauwkeurige of onvolledige verklaring heeft afgelegd, loopt dezelfde boete op (art. 128 eerste lid W. Succ.).

F. INBETALINGGEVING VAN NIET TOT DE NALATENSCHAP BEHORENDE TITELS

91 De belanghebbende die in het geval van artikel 83 W. Succ. in betaling van de verschuldigde successierechten titels aanbiedt die niet onder de nala-

tenschap behoorden, loopt een boete op gelijk aan tweemaal de som die aan de Staat zou kunnen onttrokken worden zijn (art. 129 W. Succ.).

G. VERSCHILLENDE OVERTREDINGEN

92 Bij elke overtreding van de artikelen 34, 46, 95 tot 97, 99, 100, 103¹ en 107 W. Succ., is ieder overtreder individueel een boete van 250,00 tot 500,00 EUR verschuldigd (art. 130 eerste lid W. Succ.). Bij elke overtreding van de artikelen 98, 101 en 102¹ W. Succ. wordt dat een boete van 25,00 tot 250,00 EUR (art. 130 eerste lid W. Succ.).

De rechtspersoon die een zetel van verrichtingen in België bezit en huurder is van een brandkast die hij ter beschikking stelt van een rijksinwoner en die dit niet binnen de voorgeschreven termijn heeft genotificeerd overeenkomstig artikel 102³ W. Succ. is solidair met de betrokkene een boete van 500,00 tot 10.000,00 EUR verschuldigd (art. 130 tweede lid W. Succ.). De schuldenaars van de vermelde boeten zijn persoonlijk aansprakelijk voor de rechten, interesten, boeten en kosten die door het feit van de overtreding niet meer konden worden ingevorderd (art. 130 derde lid W. Succ.).

Het bedrag van de boeten wordt vastgesteld door de gewestelijke directeur van de Administratie van de B.T.W., Registratie en Domeinen (art. 130 vierde lid W. Succ.).

DEEL II

MISDRIJVEN EN STRAFFEN

HOOFDSTUK I ALGEMENE REGELS

93 Het fiscaal recht is niet langer alleen maar een uitsluitend nationale aangelegenheid, maar ook een communautaire. De lidstaten van de Europese Gemeenschap moeten gemeenschapsregels naleven die behoren tot het belastingsrecht, zoals de douaneverordeningen, de B.T.W.-Richtlijnen, de fiscale Moeder-dochter en Fusierichtlijnen en de Richtlijnen op het inbrengen van kapitaal. Bepaalde nationale fiscale maatregelen vallen binnen het toepassingsgebied van het gemeenschapsrecht in zoverre zij de fundamentele verdragsvrijheden raken, zoals het non-discriminatiebeginsel of het vrije verkeer binnen de Europese Gemeenschap (L.A. DENYS, "De doorwerking van het Europees gemeenschapsrecht op het gebied van de fiscale rechtsbescherming", *R.W.* 1995-96, 1134-1144, inzonderheid nr. 2 e.v.; D. ALBREGSTE en S. VAN EIJCK, *Europees Fiscaal Recht*, reeks "Europees Recht", Leuven, Peeters, 1995).

Ook na het Verdrag van Amsterdam van 2 oktober 1997 dat voorziet in een grotere samenwerking op het gebied van Justitie en Binnenlandse zaken, blijft het strafrecht in wezen een nationale zaak (raadpleeg b.v. J.A.E. VERVAELE (ed.), *Transnationale handhaving van de financiële belangen van de Europese Unie. Ontwikkelingen in het Verdrag van Amsterdam en het Corpus Juris*, Antwerpen-Groningen, Intersentia Rechtswetenschappen, 1999). De nationale wet bepaalt welke gedragingen, overtredingen of verzuimen in verband met de fiscale wet strafbaar zijn en met welke straffen ze worden gestraft. De bepaling van de inhoud van de gedragingen, overtredingen of verzuimen zelf is evenwel vaak een soms zelfs uitsluitend communautaire aangelegenheid zoals b.v. inzake douane (B. SPRIET, "De doorwerking van het Europees gemeenschapsrecht in de strafbaarstelling van het interne Belgische strafrecht", *R.W.* 1995-96, 1159-1171, inzonderheid nr. 5 e.v.).

Het bijzonder karakter van het fiscaal strafrecht en de brede nationale, deels communautaire, strafbaarstellingen doen de vraag rijzen betreffende de legaliteit van de strafbaarstelling, de interpretatie van de wet, de werking ervan in tijd en ruimte en de toepasselijkheid van de algemene regels van het strafrecht.

AFDELING I

LEGALITEITSBEGINSEL

§ 1. Fiscale wet

94 Het legaliteitsbeginsel is een van de meest fundamentele principes van het belastingrecht. Krachtens artikel 170 G.W. kan slechts een door de Grondwet aangewezen overheid belastingen invoeren en kan ze dit slechts doen op grond van een beslissing van haar hiertoe bevoegde orgaan (b.v. J.J. COUTURIER en B. PEETERS, *Belastingsrecht*, Antwerpen, Maklu, 2001, nr. 11 e.v.; M. DASSESE en P. MINNE, *Droit fiscal*, Brussel, Bruylant, 2001, 31 e.v.).

Ook internationale belastingverdragen moeten aan het legaliteitsbeginsel worden getoetst. Ze worden eerst van kracht nadat de Belgische wetgever ze heeft goedgekeurd; ze primeren dan de Belgische wetsbepalingen (Cass. 27 mei 1971, *Pas.* 1971, 1, 886, concl. W.J. GANSHOF VAN DER MEERSCH). Het Arbitragehof wees er evenwel op dat de Belgische wetgever geen bevoegdheid heeft om verdragen te sluiten die in strijd zijn met de Grondwet (Arbitragehof, nr. 12/94, 3 februari 1994, *A.A.* 1994, 221; R. DEBLAUWE, "Verdrag vs. Grondwet en Arbitragehof vs. Cassatie. De hiërarchie der normen", *Fisco-log (I.) (extra)*, nr. 132, 15 november 1994, 9-12).

§ 2. Strafwet

95 Het legaliteitsbeginsel is ook een van de meest fundamentele principes van het Belgische strafrecht. Krachtens artikel 12 tweede lid G.W. en ook artikel 363 Sv. kan men alleen worden vervolgd in de gevallen die de wet bepaalt en in de vorm die ze voorschrijft; bovendien bestaat er krachtens artikel 14 G.W. en artikel 2 tweede lid Sw. geen straf zonder wet (L. DUPONT en R. VERSTRAETEN, *Handboek Belgisch Strafrecht*, Leuven-Amersfoort, Acco, 1990, nr. 94 e.v.; M. VERDUSSEN, *Contours et enjeux de droit constitutionnel pénal*, Brussel, Bruylant, 1995). Men vat het legaliteitsbeginsel samen met de rechtsspreuk: *nullum crimen, nulla poena sine lege*. Ook bepalingen van internationale verdragen die in België rechtstreekse werking hebben, namelijk artikelen 7 eerste lid E.V.R.M. en 15 eerste lid B.U.P.O. huldigen het legaliteitsbeginsel. Het is een absoluut mensenrecht dat in geen enkele omstandigheid kan worden beperkt of opgeschort (C. VAN DEN WYNGAERT, *Strafrecht en Strafprocesrecht*, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu Uitgevers, 1999, 70).

Het legaliteitsbeginsel beantwoordt aan de behoefte van rechtszekerheid en aan de wil de macht van de Staat te onderwerpen aan de wet (L. DUPONT, *Beginselen van behoorlijke strafrechtsbedeling*, Deurne, Kluwer Rechtswetenschappen, 1980, 49-50). Krachtens het legaliteitsbeginsel hebben alleen de wetgevende macht en de publiekrechtelijke organen die de wetgever hiertoe

formeel heeft gemachtigd, de bevoegdheid om gedragingen strafbaar te stellen. De wet moet bovendien de strafbare gedragingen zo precies en nauwkeurig mogelijk omschrijven.

96 Uit het legaliteitsbeginsel volgt dat een gedraging die de strafwet niet gebiedt of verbiedt, geacht moet worden strafrechtelijk geoorloofd te zijn (L. DUPONT en R. VERSTRAETEN, *Handboek Belgisch Strafrecht*, Leuven-Amersfoort, Acco, 1990, nr. 141, meer in het bijzonder nr. 148). Deze regel belet nochtans niet dat men zo nodig bij stilzwijgen, duisternis of onvolledigheid de strafwet interpreteert (P.E. TROUSSE, “L’Interprétation des lois pénales”, *Rev. dr. pén.* 1952-53, 411-425, inzonderheid 413). Het legaliteitsbeginsel verbiedt alleen maar te bestraffen wat de wet niet wilde strafbaar stellen.

Het is de wetgever ook niet verboden, wanneer hij zich tot een bepaalde categorie van personen richt, om voort te gaan op hun kennis van het desbetreffende domein. Een wet moet eventueel ook in zijn context worden gelezen. Een bepaling die op zich genomen misschien niet duidelijk is, kan dat zijn in samenhang met andere bepalingen van de wet (J. VELU en R. ERGEC, *La convention européenne des droits de l’homme*, Brussel, Bruylant, 1990, nr. 628). Zo oordeelde het Hof van Cassatie dat de legaliteit van de strafbepaling vereist dat ze, op zichzelf of in samenhang met andere wetsbepalingen, op voldoende precieze wijze de strafbare gedraging omschrijft. Aan deze vereiste is voldaan als het mogelijk is om de feiten en nalatigheden te kennen die strafrechtelijke verantwoordelijkheid meebrengt, zelfs als de nadere omschrijving daarvan wordt overgelaten aan de rechter. Bij het verrichten van deze toets mag men rekening houden met de bijzondere hoedanigheid of functie van de personen tot wie de strafbepaling zich richt (Cass. 25 november 1997, *Arr. Cass.* 1997, nr. 504).

97 Het legaliteitsprobleem stelt zich zeer in het bijzonder bij omissiemisdrijven. De verplichting om iets te doen of iets niet te doen moet precies zijn omschreven (C. HENNAU en J. VERHAEGEN, *Droit pénal général*, Brussel, Bruylant, 1991, nr. 163). De zeer algemene formulering van het misdrijf “overtreding van de bepalingen van de fiscale wetboeken en de uitvoeringsbesluiten” werd bekritiseerd omdat daardoor twijfel zou ontstaan over de strafbaarheid van bepaalde gedragingen; dit past niet in het strafrecht (R. DECLERCQ, “Strafrechtelijke aspecten van de recente wetswijzigingen inzake inkomstenbelastingen”, *Acta Falc.* 83/5, 3-38, nr. I.1.A).

AFDELING II

INTERPRETATIE VAN DE WET

§ 1. Interpretatoren

A. RECHTSLEER

98 De rechtsleer interpreteert de wet op wetenschappelijke wijze. Ze heeft wel geen wettelijk bindende kracht, maar afhankelijk van haar kwaliteit oefent ze een belangrijke invloed uit op de interpretatie die de rechter zal geven. Ingevolge de wetenschappelijke vrijheid speelt de rechtsleer bovendien een grote rol bij de ontwikkeling van het recht (H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil belge*, I, Brussel, Bruylant, 1962, nr. 211).

B. OVERHEID

99 Het is nogal evident dat hij die een wettekst heeft ontworpen goed geplaatst is om hem te interpreteren; de interpretatie van de wet door de overheid is evenwel niet bindend (A. ALEN, *Algemene beginselen en grondslagen van het Belgisch Publiek recht. Boek I: De Instellingen*, Brussel, Story-Scientia, 1988, 119).

C. RECHTER

1. Verplichting om de wet te interpreteren

100 De rechter is verplicht de wet te interpreteren; doet hij dat niet, dan maakt hij zich schuldig aan rechtsweigeren. Luidens artikel 5 Ger. W. bestaat er rechtsweigeren wanneer de rechter weigert recht te spreken onder enig voorwendsel, zelfs van het stilzwijgen, de duisternis of de onvolledigheid van de wet. Stilzwijgen betekent dat de wet het geval niet uitdrukkelijk vermeldt, duisternis dat de wet voor meer dan één interpretatie vatbaar is, onvolledigheid dat de wet haar regeling op onvoldoende wijze heeft uitgewerkt. De verplichting om recht te spreken geeft evenwel de rechter, ook niet het Hof van Cassatie, de bevoegdheid om de wet te wijzigen (Cass. 21 mei 1987, *Arr. Cass.* 1986-87, nr. 567; *R.W.* 1987-88, 470).

2. Rechtsweigeren

101 Vroeger legde men het verbod van rechtsweigeren uit als een toepassing van de scheiding der machten; het beoogde te vermijden dat de rechter bij stilzwijgen, duisternis of onvolledigheid van de wet, de partijen naar de Koning – versta zowel de wetgever als de uitvoerende macht – zou verwijzen zoals dat onder het Ancien Régime vaak gebeurde (*Novelles, Droit pénal*, III,

“Crimes et délits contre l’ordre public commis par des fonctionnaires”, nr. 4694). De dag van vandaag biedt het verbod van rechtsweigeren de waarborg dat ieder, overeenkomstig artikel 6 eerste lid E.V.R.M. en artikel 14 eerste lid B.U.P.O., bij het vaststellen van zijn burgerlijke rechten en verplichtingen of bij het bepalen van de gegrondheid van een tegen hem ingestelde strafvervolging een eerlijke en openbare behandeling van zijn zaak krijgt en dit binnen een redelijke termijn en door een onafhankelijke en onpartijdige bij de wet ingestelde rechterlijke instantie (J. VELU en R. ERGEC, “Convention européenne des droits de l’homme”, *R.P.D.B.*, VII, inzonderheid nr. 448 tot 68; R. ERGEC en A. SCHAUS, “Examen de jurisprudence (1990-1994), La convention européenne des droits de l’homme”, *R.C.J.B.* 1995, 341-419, inzonderheid nr. 100 tot 116).

102 Er is rechtsweigeren, hetzij wanneer de rechter helemaal niet over het geschil wil beslissen (G. BELTJENS, *Droit criminel Belge*, Brussel-Parijs, Bruylant-Christophe-Librairie A. Maresq, 1901, art. 258, nr. 1), hetzij wanneer hij gelet op de omstandigheden zijn beslissing op onredelijke termijn uitstelt (E. GUTT, A. STRANART, J. LINSMEAU, “Examen de jurisprudence (1965-1970), Droit judiciaire privé”, *R.C.J.B.* 1973, 94, nr. 1). Een gecombineerd voorbeeld van beide soorten van rechtsweigeren was de beslissing van de rechter om een regelmatig bij hem aanhangige zaak “terug naar het parket op onbepaalde datum te verwijzen”, terwijl geen enkele wettelijke bepaling hem dit toeliet (Antwerpen 16 januari 1986, *R.W.* 1986-87, 950, noot M. DE SWAEF, “Over rechtsweigeren”).

Pleegt daarentegen geen rechtsweigeren de rechter die volgens de geldende interpretatieregels beslist over het geschil, zelfs indien hij op onbillijke wijze of met schending van de wet beslist of de vordering wegens niet-ontvankelijkheid of onbevoegdheid afwijst (*R.P.D.B.*, III, “Dénî de justice”, nr. 7, 8 en 9). Maakt zich ook niet schuldig aan rechtsweigeren de rechter die de heropening der debatten beveelt om de partijen toe te laten uitleg te geven over de punten die hij aangeeft of een punt van het geschil aanhoudt om er later uitspraak over te doen (M. RIGAUX en P.E. TROUSSE, *Les crimes et les délits*, IV, Brussel-Parijs, Bruylant-Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1963, 336). Er is vanzelfsprekend geen rechtsweigeren wanneer de rechter de zaak uitstelt ingevolge een uitdrukkelijke wetsbepaling. Zo is het uitstel van de uitspraak betreffende een fiscaal misdrijf, bij toepassing van het nu opgeheven artikel 462 W.I.B. 1992 e.a. evenmin een vorm van rechtsweigeren (zie verder, nr. 478).

3. Gezag van de interpretatie door de rechter

103 De interpretatie van de rechter geldt slechts voor de zaak waarvan hij is geadieerd. Artikel 6 Ger. W. verbiedt hem uitspraak te doen bij wijze van algemene en als regel geldende beschikking. Deze bepaling verbiedt de rechter op de eerste plaats recht te spreken als ware hij wetgever (Rb. Hasselt 10

november 1994, noot M. ADAMS, “Een rechtstheoretische glosse bij artikel 6 van het Gerechtelijk Wetboek”, *R.W.* 1994-95, 1087); dit houdt weer eens verband met de scheiding der machten. Ze verbiedt de rechter ook om bij zijn beslissing gewoon te verwijzen naar een precedent zonder uit te leggen waarom hij zich hierbij aansluit (Cass. 12 april 1994, *Arr. Cass.* 1994, nr. 170; *P.&B.* 1995, 6; *R.W.* 1994-95, noot S. VAN OVERBEKE, “Verwijzing naar rechtspraak in de rechterlijke beslissing”; Cass. 24 juni 1998, *Arr. Cass.* 1998, nr. 337; *J.T.* 1998 (verkort), 662; Cass. 20 september 1999, *Arr. Cass.* 1999, nr. 471). Wanneer de rechter evenwel tot staving van de redenen van zijn beslissing een arrest van het Hof van Cassatie aanvoert, kent hij hieraan niet het karakter toe van een algemene en als regel geldende beschikking, wanneer uit de redenen van het aangenomen vonnis blijkt dat hij zich uit eigen overtuiging bij de rechtsleer van dat arrest aansluit (Cass. 30 september 1996, *Arr. Cass.* 1996, nr. 338; *J.L.M.B.* 1997, 1072, noot M. BOLLAND; *J.T.T.* 1997, 32, noot; Cass. 2 april 1998, *Arr. Cass.* 1998, nr. 189; Cass. 14 mei 1999, *Arr. Cass.* 1999, nr. 284; Cass. 1 december 1999, *Arr. Cass.* nr. 649).

D. WETGEVER

104 Artikel 84 G.W. bepaalt dat alleen de wet een authentieke uitlegging of interpretatie van wetten kan geven, terwijl artikel 133 G.W. eraan toevoegt dat alleen het decreet een authentieke uitlegging van de decreten kan geven. Naar luid van artikel 7 Ger. W. zijn de rechters gehouden zich naar de uitleggingswetten te gedragen in alle zaken waarin het rechtspunt nog niet definitief is berecht op het tijdstip waarop die wetten bindend worden.

De interpretatieve wet is een wet die een andere wet of wetsbepaling uitlegt; zij vereenzelvigd zich met de geïnterpreteerde wet die vanaf haar inwerking-treding wordt geacht de betekenis te hebben gehad die de interpretatieve wet vastlegt (Cass. 28 februari 2000, *Arr. Cass.* 2000, nr. 145; *F.J.F.* nr. 2000/121).

§ 2. Interpretatiemethodes

A. EERSTE LECTUUR

105 De wet stelt een algemene regel en doet dit bij wijze van synthese. Zoals het Europees Hof voor de Rechten van de Mens betreffende een strafbepaling deed opmerken “... en raison même du principe de généralité des lois, le libellé de celles-ci ne peut présenter une précision absolue” (E.H.R.M. 15 november 1996, Cantoni t/ Frankrijk, *Rev. trim. D.H.* 1997, 685).

De wet is algemeen maar de werkelijkheid is zeer verscheiden. De moeilijkheid bestaat erin de algemene en synthetische regel toe te passen op steeds andere feiten en toestanden. Vermeldt de wettekst uitdrukkelijk het geval, is hij slechts voor één uitleg vatbaar, bevat hij een volledige regeling, dan hoeft hij geen interpretatie. Om te kunnen constateren dat een wettekst aan

deze criteria beantwoordt, moet men echter eerst lezen, begrijpen en dus ... reeds uitleggen. Overigens is de affirmatie dat de uitleg van de wettekst duidelijk is, vaak subjectief en vooral voorlopig (P. FORIERS, "Réflexions sur l'interprétation de la loi et ses méthodes", *R.C.J.B.* 1957, 333-343, inzonderheid 7). Blijft er onduidelijkheid heersen dan moet men de wet interpreteren. Hiervoor bestaan verschillende methodes. Over het soort, de juiste betekenis en de draagwijdte van de mogelijke interpretatiemethodes bestaat soms heel wat verwarring; iedere auteur heeft daar zo ... zijn eigen visie op.

B. VERDERE INTERPRETATIE

1. *Louter verklarende of taalkundige interpretatie*

106 De louter verklarende of taalkundige interpretatie is de verklaring van de wet door de draagwijdte en de zin van de woorden van de wettekst zelf. Het gebeurt dat de wettekst aan een woord een specifieke betekenis geeft of dit zelfs uitdrukkelijk definieert; indien dit niet het geval is moet het woord in zijn gebruikelijke betekenis worden begrepen (b.v. Cass. 8 september 1992, *Arr. Cass.* 1991-92, nr. 596). Dit belet niet dat het kan voorkomen dat uit de context blijkt dat de wetgever een verkeerd woord heeft gebruikt dat men anders moet lezen. Wijken de Nederlandstalige en de Franstalige wettekst van elkaar af dan moet de men de juiste betekenis zoeken overeenkomstig de wil van de wetgever zonder de voorkeur te geven aan de ene tekst boven de andere (H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil belge*, I, Brussel, Bruylant, 1962, nr. 315).

2. *Interpretatie naar de bedoeling van de wetgever of teleologische interpretatie*

107 De teleologische interpretatie is de verklaring van de wet naar de bedoeling van de wetgever. Hierbij houdt men rekening met de plaats die de wet inneemt in het geheel van de wetten en met de *ratio legis*, dit is het doel van de wet. Een belangrijk interpretatiemiddel hierbij is de parlementaire voorbereiding; men mag evenwel de parlementaire voorbereiding niet aanvoeren tegen een werkelijk duidelijke wettekst (Cass. 22 december 1994, *Arr. Cass.* 1994, nr. 573; *R. Cass.* 1995, 224, noot J. BAEL, "Het testament waarbij de langstlevende echtgenoot wordt onterfd overeenkomstig artikel 915bis § 3 eerste lid B.W.: op welk ogenblik kan dit geldig opgemaakt worden?"; *Rev.not.b.* 1995, 162, noot C. DE BUSSCHERE, "Het cassatiearrest van 22 december 1994 of het einde van een nodeloze betwisting in verband met artikel 915bis § 3 B.W., betreffende het belang van de datum van het testament waarbij de langstlevende echtgenoot wordt onterfd"; *R.W.* 1995-96, 393).

3. *Systematische of inductieve interpretatie*

108 De systematische of inductieve interpretatie zoekt de uitleg van de wet door vergelijking met gelijkaardige gevallen of op grond van de algemene

systematiek van de wet. Ze neemt verschillende vormen aan. De extensieve of ruime interpretatie zoekt de werkelijke inhoud en bedoeling van de wet zonder zich te houden aan de letterlijke en strikte betekenis van de tekst. De restrictieve of beperkende interpretatie kiest bij twijfel de interpretatie die voor de hen die de wet beschermt, het meest gunstige is. De progressieve of “evolutieve” interpretatie verklaart de wet toepasselijk op feiten of toestanden die de wetgever niet heeft ingezien of kon voorspellen. De analogische interpretatie vult de leemten in de wet aan en past ze toe buiten haar grenzen.

C. GRENZEN VAN INTERPRETATIE

109 Er bestaat geen principieel onderscheid tussen de interpretatie van de fiscale wet en de strafwet; de rechter moet de juiste interpretatie geven en hij heeft hiertoe een ruime bevoegdheid zonder door een bepaalde methode gebonden te zijn. Waar het op aankomt is dat de interpretatie op objectieve wijze gebeurt, niet in het arbitraire vervalt en bepaalde grenzen in acht neemt (R. LEGROS, “*Considérations sur les lacunes et l’interprétation en Droit Pénal*”, *Rev. dr. pén.* 1966-67, 3-35). Zo hebben het fiscaal recht en het strafrecht analoge grenzen welke voortvloeien uit onder meer het legaliteitsbeginsel en het beginsel van niet retro-activiteit.

1. Fiscale wet

110 De fiscaliteit is van beperkende aard en de rechter is dus steeds door de wet gebonden (E. KRINGS, “De rol van de rechter bij de ontwikkeling van de fiscale rechtspraak”, in *Knelpunten in de fiscale rechtspraak*, Diegem, Kluwer Rechtswetenschappen België, 1994, 269-297, inzonderheid nr. 20 e.v.). Er kan geen sprake zijn de wet toe te passen op gevallen die de wet niet heeft bedoeld. Dit verhindert evenwel de interpretatie van de belastingwet niet, maar er zijn grenzen in acht te nemen.

De rechter mag de “externe leemten” niet opvullen, hij mag de belastingwet niet toepassen op rechtshandelingen, akten of daden die de wet niet uitdrukkelijk aan de belasting onderwerpt. Analogische interpretatie is dus verboden (Cass. 13 april 1978, *Arr. Cass.* 1978, 928). Dat de wet stipt moet worden toegepast, betekent evenwel nog niet dat de interpretatie steeds in het voordeel van de belastingplichtige uitvalt (b.v. Cass. 24 oktober 1975, *Arr. Cass.* 1976, 244, concl. E. KRINGS).

De rechter moet wel de “interne leemten” opvullen, dit wil zeggen nader de draagwijdte van de wettekst bepalen wanneer deze niet voldoende omstandig is bepaald. Hij mag hem dan interpreteren naar de bedoeling van de wetgever. Blijft echter twijfel heersen, dan wordt de fiscale wet uitgelegd ten gunste van de belastingplichtige (P. VAN ORSHOVEN, *Behoorlijke rechtsbedeling bij geschillen over directe belastingen*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen België, 1987, nr. 12; S. VAN CROMBRUGGE, “De interpretatie van de fiscale wet op nieuwe wegen”, *T.R.V.* 1989, 336-337).

2. *Strafwet*

111 De verklarende en teleologische interpretaties zijn toegelaten. Ook mag de rechter de strafwet toepassen op feiten die de wetgever onmogelijk kon voorzien ten tijde van de afkondiging van de strafbepaling. Wel moet dan voldaan zijn aan de dubbele voorwaarde dat de wil van de wetgever om zodanige feiten strafbaar te stellen ondubbelzinnig vaststaat en dat men de feiten onder de wettelijke omschrijving van het misdrijf kan brengen (Cass. 18 november 1992, *Arr. Cass.* 1991-92, nr. 737; *R. Cass.* 1994, 245, noot G. VERMEULEN, “De verhuur van pornovideo’s en de goede zeden”).

112 De analogische interpretatie is verboden wanneer ze ertoe strekt het toepassingsgebied van de strafbaarstelling uit te breiden; ze is wel toegelaten, maar niet verplicht, wanneer ze leidt tot verruiming van de grond van strafvermindering of strafopheffing. De strafwet moet inderdaad op beperkende wijze worden geïnterpreteerd (Arbitragehof, nr 45/96, 12 juli 1996 (prejudiciële vraag), *Rev. trim. D.H.* 1997, 47, noot F. RINGELHEIM, “Le négationisme contre la loi”; *T. Vreemd.* 1996, noot E. BREMS, “Revisionismewet verenigbaar met vrije meningsuiting”). Beperkende interpretatie wil evenwel niet zeggen louter verklarende, maar naar de op redelijke wijze begrepen bedoeling van de wetgever (F. TULKENS en M. VAN DE KERCHOVE, *Introduction au droit pénal*, Brussel, Story-Scientia, 1993, 159).

113 Het is onjuist dat steeds de interpretatie moet worden gekozen die het meest gunstige voor de beklaagde is (C. HENNAU en J. VERHAEGEN, *Droit pénal général*, Brussel, Bruylant, 1991, nr. 100 e.v.). Slechts wanneer de verschillende aanvaarde interpretatiemethodes geen oplossing bieden, dit wil zeggen er twijfel blijft bestaan over de uitlegging van de wet, moet men de voor de beklaagde meest gunstige aannemen. Men mag objectieve twijfel over de uitlegging van de wet evenwel niet verwarren met de subjectieve twijfel hierover bij de beklaagde. Ook de regel dat twijfel de beklaagde ten goede komt, heeft hiermee geen uitstaans. De twijfel die een beklaagde ten goede komt is de twijfel van de rechter omtrent de schuld van de beklaagde, niet de twijfel van de beklaagde omtrent een bestanddeel van het misdrijf (Cass. 2 mei 1990, *Arr. Cass.* 1989-90, 1130; *Rev. dr. pén.* 1990, 972, noot).

AFDELING III

WERKING VAN DE WET IN DE TIJD

114 Het fiscaal recht bepaalt de verplichtingen van de belastingplichtigen; het fiscaal strafrecht stelt de overtredingen van de bepalingen van de fiscale wetboeken of hun uitvoeringsbesluiten strafbaar. In het fiscaal strafrecht

stelt het probleem van de werking van de wet in de tijd zich derhalve op twee vlakken: dit van de fiscale bepalingen en dit van de strafbepalingen.

§ 1. Fiscale wet

A. BEGINSEL VAN NIET-RETRO-ACTIVITEIT

115 Het verbod van retro-activiteit van de wet is een fundamenteel beginsel van het fiscaal recht (R. ERGEC, “La rétroactivité en droit fiscal”, *R.G.F.* 1997, 4-17). Anders dan in het strafrecht is het echter geen grondwettelijk beginsel maar een algemeen rechtsbeginsel, dat slechts wordt vermeld in artikel 2 B.W. Het is dan ook niet zo stringent als het internationaal verdragsrechtelijk en grondwettelijk verbod van retro-activiteit in het strafrecht (b.v. Cass. 22 maart 1994, *Arr. Cass.* 1994, 294).

Sedert lang beschouwt men het verbod van retro-activiteit van de wet als “een voorschrift voor de wetgever, een verplichting voor de rechter en een waarborg voor de burger” (Cass. 18 januari 1924, *Pas.* 1924, I, 141) en als de fundamentele grondslag van de rechtszekerheid; toch aanvaardt men dat de wetgever een wet – echter geen strafwet – mag doen terugwerken (concl. W.J. GANSHOF VAN DER MEERSCH bij Cass. 22 oktober 1970, *Pas.* 1971, I, 144, inzonderheid 154). Vandaag neemt men aan dat het rechtszekerheidsbeginsel grondwettelijke waarde heeft maar dat het toch de wetgever niet kan beletten aan een wet terugwerkende kracht te verlenen. Retro-activiteit kan men alleen maar aanvaarden in zoverre zij door uitzonderlijke omstandigheden is gerechtvaardigd (L.P. SUTENS, “De retro-activiteit van wetten, decreten en ordonnanties”, *T.F.R.* 1993, 218-222). Zelfs dan mag ze nog geen afbreuk doen aan verworven rechten, zoals het eigendomsrecht (E.H.R.M. 20 november 1995, *S.A. Pressos Compania Naviera e.a. t/ België, TRD&I*, 1996, 90). Overigens heeft rechtszekerheid ook te maken met stabiliteit van de wetgeving; in fiscale zaken is het vooral hier dat het schoentje wringt (F. BLANQUAERT, “Het fenomeen retro-activiteit: een ‘gevaarlijke’ fictie die nog steeds tot onze werkelijkheid behoort?”, *Jura Falc.* 1996-97, 11-64).

B. UITZONDERINGEN

1. Onmiddellijke toepasbaarheid van de wet

116 Het verbod van retro-activiteit mag men niet verwarren met de onmiddellijke toepasbaarheid van de wet. Ter zake gelden volgende regelen (H. DE PAGE, *Droit civil*, I, Brussel, Bruylant, 1962, nr. 231):

- een nieuwe wet is niet van toepassing op de toestanden die ontstonden en definitief en volledig zijn voltrokken onder de oude wet;
- daarentegen is de nieuwe wet niet enkel onmiddellijk van toepassing op alle nieuwe toestanden, maar ook op de toekomstige gevolgen van de onder de oude wet ontstane toestanden, voor zover, preciseert de rechtspraak, die

toepassing geen afbreuk doet aan reeds onherroepelijk vastgestelde rechten (Cass. 9 september 1993, *Arr. Cass.* 1993, nr. 337; *A.J.T.* 1994-95, 181, noot K. WOUTERS-LAMBEIN, “Problemen van intertemporeel conflictenrecht en het huwelijks-vermogensrecht”; *J.L.M.B.* 1994, noot, M. LIENARD-LIGNY, “Effets patrimoniaux du mariage et conflits de lois dans le temps en droit international privé”; *F. Rechtspr.* 1993, afl. 16, 3; *Rev. dr. étr.* 1995, 158; *Rev. not. b.* 1993, 563, concl. E. LIEKENDAEL; *R.C.J.B.* 1994, noot N. WATTE, “Les régimes matrimoniaux, les conflits de lois dans l’espace et dans le temps”; *Rev. dr. étr.* 1995, 158; *Rev. trim. dr. fam.* 1994, noot N. COIPEL, “Conflit transitoire international, régime matrimonial légal et conflit mobile”; *R.W.* 1993-94, 776; *T.B.B.R.* 1995, 123, noot; *T. Not.* 1994, 523; *T. Vreemd.* 1995, 257);

– overeenkomsten worden echter beheerst door de oude wet, tenzij de nieuwe wet van openbare orde is of uitdrukkelijk op de nieuwe toestanden toepasselijk werd verklaard (Cass. 12 februari 1993, *Arr. Cass.* 1993, nr. 88; *R.W.* 1993-94, 20).

Wat de fiscale wet betreft moet men de onmiddellijke toepasbaarheid beoordelen naar het ontstaan en de aard van elke belasting. De toepasselijke wet is deze welke geldt tijdens het ontstaan van de belastingschuld.

Zo is het determinerend tijdstip (F. AMERIJCKX, “Non-retro-activiteit terzake rijksbelastingen”, in *Liber Amicorum Albert Tiberghien*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1984, 1-21, nr. 31):

– voor de successierechten, de wet van de datum van het overlijden;

– voor de registratierechten, hetzij de wet van de datum waarop de rechtshandeling volkomen is, indien ze wegens haar bestaan zelf en ongeacht de akte welke ze vaststelt moet worden geregistreerd (b.v. een verkoop van onroerende goederen), hetzij, indien de registratie verplicht is wegens de aard of het voorwerp ervan, de wet van de datum van de akte zelf (b.v. een vonnis);

– voor de inkomstenbelasting, de wet die geldt voor het tijdperk waarvan de inkomsten dienen tot de maatstaf van de heffingen. Volgens het Hof van Cassatie bestaat er geen definitief verworven toestand vóór het einde van het aanslagjaar (Cass. 5 mei 1970, *Pas.* 1970, I, 766, en concl. P. MAHAUX, inzonderheid 770). Deze jurisprudentie wordt bekritiseerd met het argument dat een toestand definitief is verworven en daarom het toepasselijke belastingstelsel definitief is vastgesteld aan het einde van het belastbare tijdperk (J. KIRKPATRICK, “Examen de jurisprudence (1968 – 1982). L’impôt sur les revenus et l’impôt des sociétés”, *R.C.J.B.* 1984, 670-745, inzonderheid 688).

2. Andersluidende wil van de wetgever

117 Retro-activiteit is de toepasbaarheid van de wet voor het verleden op toestanden die zijn ontstaan en definitief en volledig zijn voltrokken onder de oude wet. Zoals gezegd is dit niet per se uitgesloten. Volgens het Hof van Cassatie zal, indien de retro-activiteit de zekere wil van de wetgever is ge-

weest, de rechter de nieuwe wet moeten toepassen op toestanden of gevolgen van vóór de inwerkingtreding van de nieuwe wet (Cass. 5 mei 1970, *Pas.* 1970, I, 766, concl. P. MAHAUX, inzonderheid 770; Cass. 22 oktober 1970, *Pas.* 1970, I, 167, concl. W.J. GANSHOF VAN DER MEERSCH; P. POPELIER, *Toepassing van de wet in de tijd. Vaststelling en beoordeling van temporele functies*, in *A.P.R.*, Antwerpen, Story-Scientia, 1999, nr. 59). Volgens sommigen is het niet voldoende dat de retro-activiteit de zekere wil van de wetgever was; het moet diens uitdrukkelijke wil zijn geweest (concl. W.J. GANSHOF VAN DER MEERSCH bij Cass. 22 oktober 1970, *Pas.* 1970, I, 167, inzonderheid 155; A. ALEN, *Algemene beginselen en grondslagen van het Belgisch Publiek Recht. Boek I: De instellingen*, Brussel, Story-Scientia, 1988, 98).

De uitzondering betreffende op het verbod retro-activiteit geldt eveneens inzake belastingen (Bergen 28 maart 1984, *F.J.F.* nr. 84/193, noot). Ook hier kan de wetgever dus afwijken van het beginsel van niet-retro-activiteit en zelf de datum bepalen, waarop de wet in werking treedt (Luik 25 februari 1987, *F.J.F.* nr. 87/164).

3. Uitvoeringsbesluiten

118 Het verbod van retro-activiteit is *a fortiori* toepasselijk op de koninklijke besluiten (Arbitragehof nr. 31/35, 4 april 1995, *B.S.* 16 mei 1995, 12.959; *A.A.* 1995, 451; *J.L.M.B.* 1995, 1272, noot S. DEPRÉ, “A propos de la compétence décrétable de la Commission communautaire française”; *TRD&I* 1995, 553). De uitvoerende macht moet evenzeer als de wetgever het algemeen beginsel van de niet-retro-activiteit in acht nemen; zij mag evenwel de bepalingen van een uitvoeringsbesluit doen retroageren indien dit de wil van de wetgever is.

In het fiscaal recht is vereist dat de wet uitdrukkelijk de retro-activiteit bepaalt. Artikel 108 Charter van 1986 zegt inderdaad: “De ter uitvoering van belastingwetten genomen besluiten beschikken alleen over het toekomstige; zij hebben geen terugwerkende kracht, behoudens uitdrukkelijke afwijking in de wet bepaald”. Hierdoor werd voor de uitvoeringsbesluiten van de fiscale wetboeken een stringenter regel van niet-retro-activiteit ingevoerd, dan die geldt voor de fiscale wetboeken zelf (T. AFSCHRIFT, “La loi du 4 août 1986 portant des dispositions fiscales”, *J.T.* 1986, 677-690, nr. 29 en 30). De uitvoerende macht kan zich dus niet meer op de algemene beginselen en de bedoeling van de wet beroepen om een uitvoeringsbesluit retro-actieve kracht te verlenen (S. VAN CROMBRUGGE, *Fiscale programmawet 1986. Deel 2: het handvest van de belastingplichtige*, Kalmthout, Biblo, 1986, nr. 28).

Net zoals bij de fiscale wet moet men het verbod van retro-activiteit van de uitvoeringsbesluiten verstaan volgens de bijzonderheden eigen aan elke belasting. Bij de parlementaire voorbereiding gaf men een voorbeeld; een besluit inzake inkomstenbelastingen dat in de loop van 1986 genomen werd en

geldt met ingang vanaf het aanslagjaar 1987 is niet retroactief, hoewel het aanslagjaar 1987 de inkomsten van 1986 betreft (M.v.T., *Gedr. St. Senaat* 1985-86, nr. 310-1, 29).

§ 2. Strafwet

A. BEGINSSEL VAN DE NIET-RETRO-ACTIVITEIT VAN DE STRENGERE STRAFWET

119 Artikel 7 eerste lid E.V.R.M. verbiedt om feiten te bestraffen die op het ogenblik dat ze werden gepleegd, niet strafbaar waren gesteld, of om een zwaardere straf toe te passen dan die gold tijdens de feiten. Artikel 15 eerste lid B.U.P.O. bevat een gelijkaardige bepaling maar voegt daaraan toe dat indien, na het begaan van het strafbare feit de wet mocht voorzien in de oplegging van een lichtere straf, de overtreder daarvan dient te profiteren.

Artikel 2 eerste en tweede lid Sw. huldigen naast het verbod van retro-activiteit van de strafbepaling of de zwaardere straf tevens de regel van retro-activiteit van de lichtere straf (O. VANDEMEULENBROECKE, “Propos sur la rétroactivité des incriminations pénales (art. 2, al. 2 du Code pénal)”, in *Liber Amicorum José Vanderveeren*, Brussel, Bruylant, 1997, 141-197). Onder het interne recht is de regel van de retro-activiteit van de lichtere straf niet zo stringent als het verbod van retro-activiteit van de strafbepaling of de zwaardere straf. De wetgever kan van het gebod afwijken voor zover, zegt men, dat in overeenstemming kan zijn met artikel 15 eerste lid B.U.P.O. (Cass. 3 oktober 2000, *R.W.* 2000-01, 1233, concl. M. DE SWAEF, noot L. DELBROUCK, “De werking in de tijd van art. 5, tweede lid, Sw.”; *T. Straf.* 2000, 263, noot F. DERUYCK en B. SPRIET, “De (niet-)retro-activiteit van de decumulbepaling van artikel 5, lid 2, van het strafwetboek: een gesloten discussie?”; *J.L.M.B.* 2000, 408, noot L. BIHAIN, “Responsabilité pénale des personnes morales: présentation synthétique”).

B. TOEPASSINGEN

1. Afgeschafte strafbepaling

120 Is de op het ogenblik van de feiten gepleegde overtreding – het ging om een douane-overtreding – niet meer strafbaar op het ogenblik van het vonnis, dan levert die vanzelfsprekend geen misdrijf meer op (Corr. Brussel 5 april 1991, *J.T.* 1991, 543).

2. Gewijzigde incriminatie of wetsomschrijving

121 Wanneer de strafwet een nieuwe incriminatie of wetsomschrijving in het leven roept dan heeft deze in principe geen terugwerkende kracht, d.w.z. dat de rechter ze niet mag toepassen op feiten die de beklaagde pleegde vóór

de inwerkingtreding van de nieuwe wet. Wanneer echter een nieuwe strafwet dezelfde aangelegenheid regelt als een wet die zij opheft, een feit onder dezelfde voorwaarde als die van de opgeheven wet strafbaar stelt en daarop dezelfde straffen bepaalt, is de nieuwe wet toepasselijk op de feiten die de beklagde onder de gelding van de vroegere wet heeft gepleegd (Cass. 21 november 1989, *Arr. Cass.* 1989-90, nr. 179; *R.W.* 1989-90, 1350, noot L. HUYBRECHTS, "De goudbank"). In het eerste geval geniet de beklagde van het voordeel van de beperking van de vroegere wet, in het tweede geval van het voordeel van de beperking van de nieuwe wet. Dit probleem heeft zich vooral gesteld na de Herstelwet van 1981 (zie verder, nr. 256).

Het Hof van Cassatie oordeelde dat artikel 2 tweede lid Sw. geen toepassing vindt wanneer een vroeger uitvoeringsbesluit van een ongewijzigde strafwet wordt vervangen door een later besluit ter uitvoering van dezelfde wet zonder dat de wet zelf wordt gewijzigd (Cass. 21 februari 1995, *Arr. Cass.* 1995, nr. 103; *A.J.T.* 1995-96, 139, noot E. VAN MUYLEM, "Gunstige wijziging van het verkeersreglement – Toepassing van het retro-activiteitsbeginsel"; *Verkeersrecht* 1995, 186). Deze rechtspraak wordt bekritiseerd in zoverre men ze zou toepassen in geval van een gunstige wijziging van een uitvoeringsreglementering (B. SPRIET, "Het strafrechtelijk retro-activiteitsbeginsel toegepast op een gunstige wijziging van de uitvoeringsreglementering", in *Om deze redenen – Liber Amicorum Armand Vandeplass*, Gent, Mys & Breesch, 1994, 349-378).

3. Gewijzigde bestraffing

122 Vóór de Herstelwet van 1981 werd fiscale valsheid beschouwd als een misdad en gestraft met een criminele straf, sedertdien als een wanbedrijf gestraft met een correctionele straf. Wanneer de rechter nog heeft te oordelen over feiten gepleegd vóór de inwerkingtreding van de Herstelwet van 1981, moet hij de mildere straffen toepassen van de latere wet (Brussel 25 februari 1982, *A.F.T.* 1985, 190; Bergen 9 april 1985, *Bull. Bel.* 1986, 148).

De Wet van 17 juli 1990 die artikelen 42, 43 en 505 Sw. wijzigde en een artikel 43bis in het Strafwetboek invoegde, heeft de mogelijkheid tot verbeurdverklaring van criminele vermogensvoordelen ingevoerd. Onwettig is de verbeurdverklaring van vermogensvoordelen, die rechtstreeks zijn verkregen uit een misdrijf dat gepleegd is vóór de inwerkingtreding van de wet (Cass. 23 november 1993, *Arr. Cass.* 1993, nr. 479).

Het vroegere artikel 100 tweede lid Sw. schakelde de regel van artikel 2 tweede lid Sw. uit ten aanzien van de geldstraffen "gesteld om de inning van fiscale rechten te verzekeren". Het vermelde artikel had tot gevolg dat steeds de geldboete op het ogenblik van de feiten werd toegepast, zelfs indien inmiddels een nieuwe wet ze had verminderd. Wanneer de opheffing van artikel 100 tweede lid Sw. in werking is getreden vóór het tijdstip van de

uitspraak, moeten voor de geldboeten en de vervangende gevangenisstraf de regelen van samenloop van verscheidene misdrijven worden toegepast (Corr. Brussel 5 april 1991, *J.T.* 1991, 543).

4. Gewijzigde regel van strafvordering

123 Het Hof van Cassatie heeft geoordeeld dat de nieuwe wetten betreffende de strafvordering van onmiddellijke toepassing zijn op alle niet-definitief besliste strafvorderingen. Daarom is de Wet van 24 december 1993 die de verjaringstermijn van de strafvordering voor gecorrectionaliseerde misdaden van drie op vijf jaar brengt, van toepassing wanneer de feiten waarvoor de beklaagden worden vervolgd, bij de inwerkingtreding van de nieuwe wet onder de oude wet nog niet waren verjaard (Cass. 5 april 1996 (Verenigde kamers), *Arr. Cass.* 1996, nr. 111; *Jaarboek Mensenrechten 1995-1996* 1996, 429; *J.T.* 1996 (verkort), 411; *R. Cass.* 1996, 257; *Rev. dr. pén.* 1996, 634). Een annotator laat opmerken dat het hof bij de interpretatie van de vermelde wet zich niet heeft laten leiden door de verwarde denkoefeningen van de parlementaire voorbereiding, maar door de consequente gelding van bepaalde, in voorkomend geval door de jurisprudentie vastgelegde beginselen (R. VERSTRAETEN, “De afwezigheid van verjaring van de strafvordering”, *R. Cass.* 1996, 249).

Het beginsel van de retro-activiteit van de minst strenge strafwet geldt evenwel voor alles wat de toestand van de beklaagde aangaande zijn bestraffing verbetert (Cass. 17 november 1993, *Arr. Cass.* 1993 (samenvatting), 957; *Rev. dr. pén.* 1994, 799; *TRD&I* 1994, 63). Omgekeerd geldt het verbod van retro-activiteit voor alles wat de toestand van de beklaagde aangaande zijn bestraffing verzwakt. Artikel 45 Wet van 11 juli 1994 waarbij artikel 65 Sw. betreffende de samenloop van misdrijven wordt gewijzigd, is geen interpretatieve wet maar een wijzigingswet, zodat de rechter de bepalingen ervan, wanneer ze strenger zijn dan die van de oude wet, niet mag toepassen op de vóór de inwerkingtreding van de nieuwe bepaling gepleegde misdrijven (Cass. 16 november 1994, *Arr. Cass.* 1994, nr. 491; *J.L.M.B.* 1995, 204; *P.&B.* 1995, noot P. TRAEST, “Inwerkingtreding van het nieuwe artikel 65 van het strafwetboek en het niet-retro-activiteitsbeginsel van de strengere strafwet”; *R. Cass.* 1995, 35, noot G. STESSENS, “Het collectief misdrijf en de werking van de strafwet in de tijd”; *Rev. dr. pen.* 1995, noot J. MINNE; *TRD&I* 1995, 61; J. DE CODT, “Le nouvel article 65 du code pénal ou la législation du délit collectif”, *J.T.* 1995, 289-292; J. MESSINNE, “A propos du nouvel article 65 du code pénal”, *J.T.* 1995, 293). Zelfs een wijzigende strafbepaling inzake bewijsvoering die de uitoefening van het recht van verdediging aantast, mag niet retroactief worden toegepast (Cass. 19 oktober 1999, *Arr. Cass.* 1999, nr. 547; *R. Cass.* 2000, 336, noot P. ARNOU, “De werking in de tijd van nieuwe wettelijke bewijsregels in strafzaken: een nieuw geluid?”; *Verkeersrecht* 2000, 118).

5. *Verhoogde opdecimen*

124 De verhoging van de geldboete met opdecimen moet men toepassen naar de datum van de feiten, waarvoor de beklaagde wordt gestraft; de nieuwe verhoging van de opdecimen is niet van toepassing op de geldboeten die worden uitgesproken wegens misdrijven die de beklaagde pleegde vóór het in werking treden van de verhogingswet (b.v. Cass. 12 december 1994, *Arr. Cass.* 1994, nr. 551; *A.J.T.* 1994-95, 379, noot E. VAN MUYLEM, “Toepassing van nieuwe opdecimes in de tijd”).

6. *Verhoogde bijdrage tot de financiering van het Fonds tot hulp aan de slachtoffers van opzettelijke gewelddaden*

125 De bijdrage tot de financiering van het Fonds tot hulp aan de slachtoffers van opzettelijke gewelddaden is geen straf (Cass. 17 december 1991, *Arr. Cass.* 1991-92, nr. 204; Cass. 18 december 1991, *Arr. Cass.* 1991-92, nr. 210; *J.L.M.B.* 1992, 473). De verplichting ze uit te spreken of de verhoging ervan toe te passen, gaat in op datum van de inwerkingtreding van de wet die haar voorschrijft, ongeacht de datum waarop het misdrijf is gepleegd (Cass. 30 juni 1993, *Arr. Cass.* 1993, nr. 314).

§ 3. Interpretatie van de wet en retro-activiteit

A. DOOR DE RECHTER

126 In België beslist elke rechter individueel; de jurisprudentie heeft geen kracht van wet. Hierdoor is het mogelijk dat de rechtspraak evolueert en op een bepaald ogenblik, soms zelfs vrij radicaal, omkeert. De vraag rijst of dergelijke evolutie en ommekeer niet strijdig zijn met het verbod van retro-activiteit van de strengere strafwet. Een uitspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens geeft een begin van antwoord.

Op de datum van de feiten kon in Engeland, volgens de *Common Law*, een man in de regel niet worden veroordeeld wegens verkrachting van zijn echtgenote. Toch werd een beklaagde voor dergelijke feiten veroordeeld op grond van een nieuwe interpretatie van de strafwet waardoor er nu onder begrepen werd wat tot dan ervan uitgesloten was. Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens heeft unaniem beslist dat er geen schending was van artikel 7 eerste lid E.V.R.M. In het kort redeneerde het hof als volgt. Artikel 7 eerste lid E.V.R.M. verbiedt de retro-activiteit van de strafwet die in het nadeel van de beklaagde is. Dit verbod houdt verband met het legaliteitsbeginsel van misdrijven en straffen. Hieruit volgt dat een overtreding duidelijk moet omschreven zijn in de wet. Aan deze voorwaarde is voldaan wanneer de beklaagde uit de strafbepaling kan afleiden welke gedragingen of verzuimen strafbaar zijn. Toch, hoe duidelijk de bewoordingen van een wetsbepaling ook kunnen zijn, bestaat in om het even welk rechtssysteem, inbegrepen het

strafrecht, onvermijdelijk een element van rechterlijke interpretatie. Artikel 7 E.V.R.M. kan niet worden geïnterpreteerd alsof het verbiedt dat de regels van de strafrechtelijke aansprakelijkheid geleidelijk worden verduidelijkt van geval tot geval, op voorwaarde dat het resultaat samenhangend is met de kern van de inbreuk en redelijk voorzienbaar zou zijn (E.H.R.M. 22 november 1995, S.W. t/ Verenigd Koninkrijk, *Rev. trim. D.H.* 1996, 459, noot S. VAN DROOGHENBROECK).

B. DOOR DE WETGEVER

127 De interpretatie van een wet gebeurt niet alleen door de rechter, ook de wetgever kan de wet interpreteren. Een interpretatieve wet legt een wet uit en deze wordt geacht steeds de draagwijdte te hebben gehad die eraan wordt gegeven door de interpretatieve wet, ongeacht of die interpretatieve wet de beklaagde al dan niet tot voordeel strekt (Cass. 18 oktober 1949, *Pas.* 1950, I, 91; Cass. 21 september 1956, *Pas.* 1957, I, 29; Cass. 28 februari 2000, *Arr. Cass.* 2000, nr. 145; *F.J.F.* nr. 2000/121). Een interpretatieve wet heeft niet meer of niet minder terugwerkende kracht dan de interpretatie van de rechter; ze is onder dezelfde voorwaarden toegelaten als de interpretatie door de rechter.

Het volstaat vanzelfsprekend niet om een wet interpretatief te noemen om het verbod van strafrechtelijke retro-activiteit te omzeilen. Het staat de rechter te oordelen of de wet werkelijk interpretatief is. Hij moet dus nagaan wat de wil van de wetgever van de oorspronkelijke wet was en of de uitleg die door de interpretatieve wet wordt gegeven, hiermee in overeenstemming is. Uiteindelijk is de uitleg die de wetgever aan een wet geeft hetzelfde als de uitleg die de rechter aan een wet geeft; zonder interpretatieve wet zou de rechter tot dezelfde uitleg zijn gekomen. Maar dat is nog niet voldoende. Ook de uitleg die de interpretatieve wet aan de wet geeft moet samenhangend zijn met de kern van de inbreuk en redelijk voorzienbaar zijn. Onder die voorwaarden kan men worden gestraft op grond van een door de wetgever geïnterpreteerde wet (b.v. in fiscale strafzaken, Cass. 7 mei 1996, *Arr. Cass.* 1996, nr. 155; *F.J.F.* nr. 96/226).

AFDELING IV

WERKING VAN DE STRAFWET IN DE RUIMTE

§ 1. Territorialiteitsbeginsel en personaliteitsbeginsel

128 Voor de werking van de Belgische Strafwet in de ruimte geldt op de eerste plaats het territorialiteitsbeginsel (L. DUPONT en R. VERSTRAETEN, *Handboek Belgisch Strafrecht*, Leuven-Amersfoort, Acco, 1990, nr. 195

e.v.). Krachtens dit beginsel is de Belgische Strafwet toepasselijk op alle misdrijven op het grondgebied van het Rijk gepleegd (art. 3 Sw.). De toepassing ervan beperkt zich in principe tot deze misdrijven, behoudens de uitzonderingen door de wet bepaald (art. 4 Sw.).

Internationale verdragen kunnen de territoriale werking van de strafwet uitbreiden. De Overeenkomst van 29 april 1969 inzake de administratieve en strafrechtelijke samenwerking op het gebied van de regelingen die verband houden met de verwezenlijkingen van de doelstellingen van de Benelux Economische Unie, omvat zeer belangrijke bepalingen op strafrechtelijk vlak. Ze maakt onder meer de wettelijke bepalingen van elk van de drie landen eveneens toepasselijk op de feiten begaan in één van beide andere landen (art. 9). Aldus wordt één gemeenschappelijk strafrechtelijk territorium gecreëerd (zie verder, nr. 507).

129 Naast het territorialiteitsbeginsel wordt ook het personaliteitsbeginsel gehanteerd. De artikelen 6 tot 13 van de V.T.Sv. laten in bepaalde gevallen strafvervolgung toe voor in het buitenland gepleegde misdrijven. Enkele van deze vervolgingsmogelijkheden kunnen ook van belang zijn voor sommige gemeenrechtelijke misdrijven die verband houden met fiscaliteit.

Iedere Belg die zich in het buitenland schuldig maakt aan een feit dat door de Belgische wet misdaad of wanbedrijf wordt genoemd, kan in België worden vervolgd indien op het feit een straf is gesteld door de wet van het land waar het is gepleegd (art. 7 § 1 V.T.Sv.). Indien het misdrijf is gepleegd tegen een vreemdeling, kan de vervolging slechts plaatshebben op vordering van het Openbaar Ministerie en moet die bovendien voorafgegaan worden door een klacht van de benadeelde vreemdeling of van zijn familie ofwel door een officieel bericht, aan de Belgische overheid gegeven door de overheid van het land waar het misdrijf is gepleegd (art. 7 § 2 V.T.Sv.).

Een vreemdeling kan in België worden vervolgd o.m. wanneer hij zich buiten het grondgebied van het Rijk schuldig maakt aan een misdaad tegen een Belgisch onderdaan, indien het feit strafbaar is krachtens de wet van het land waar het gepleegd werd met een straf waarvan het maximum vijf jaar vrijheidsberoving overtreft (art. 10, 5° V.T.Sv.). Een vreemdeling die mededader is van of medeplichtig is aan een misdaad, buiten het grondgebied van het Rijk door een Belg gepleegd, kan in België vervolgd worden, samen met de verdachte Belg of na diens veroordeling (art. 11 V.T.Sv.). De vervolging van deze misdrijven kan alleen plaatshebben wanneer de verdachten in België werden gevonden (art. 12 eerste lid V.T.Sv.).

De vermelde bepalingen zijn niet toepasselijk wanneer de verdachte, wegens hetzelfde misdrijf gevonnis in een vreemd land, vrijgesproken is, of na te zijn veroordeeld, zijn straf heeft ondergaan, verjaring ervan is ingetreden of hem genade of amnestie is verleend (art. 13 V.T.Sv.). De verdachte wordt vervolgd en gevonnis volgens de bepalingen van de Belgische wetten (art. 14 V.T.Sv.).

§ 2. Lokalisatie van het misdrijf: de ubiquoteitstheorie

130 Om het territorialiteitsbeginsel te kunnen toepassen moet men in principe het misdrijf in België kunnen lokaliseren. Overeenkomstig de door de rechtspraak gehuldigde objectieve ubiquoteitstheorie zijn de Belgische strafrechten bevoegd om een misdrijf te bestraffen indien één van de constitutieve bestanddelen ervan op Belgisch grondgebied heeft plaatsgevonden of, anders gezegd, wanneer de in België en in het buitenland gepleegde feiten een geheel vormen (Cass. 20 juni 1977, *Arr. Cass.* 1977, 1084; Cass. (verenigde kamers) 23 december 1998, *Arr. Cass.* 1998, nr. 534; *A.J.T.* 1998-99, 541; *J.L.M.B.* 1999, 61; *Rev. dr. pén.* 1999, 393; *R.W.* 1998-99, 1309; Cass. 24 januari 2001, P.00.1627.F).

Een merkwaardige toepassing van deze theorie betrof de uitgifte te Teheran van een ongedekte cheque door een Iranees. De Belgische strafrechter werd bevoegd geacht omdat die cheque getrokken was op een Belgische bank en ook in België betaalbaar was gesteld, en de afwezigheid van een voorafgaand, toereikend en beschikbaar fonds een constitutief element van het complexe misdrijf van uitgifte van cheque zonder dekking uitmaakt (Cass. 23 januari 1979, *Arr. Cass.* 1978-79, 575). Een commentator meent dat indien de uitgifte van de cheque determinerend was voor de afgifte of levering de Belgische rechter meteen ook bevoegd zou zijn voor de daarmee gepleegde oplichting (J. SPREUTELS, "Escroquerie, cheque sans provision et compétence territoriale", *Rev. dr. pen.* 1981, 237-258).

§ 3. Lokalisatie van fiscale oplichting

131 De fiscale administratie kan het slachtoffer worden van een oplichting van een niet-verschuldigd B.T.W.-tegoed. Afgezien van de vraag of oplichting van B.T.W.-tegoed wel strafbaar is als een gemeenrechtelijke oplichting, dient te worden vermeld dat inzake oplichting de plaats van afgifte of levering (Cass. 25 september 1899, *Pas.* 1899, I, 362; Cass. 8 december 1930, *Pas.* 1931, I, 8), de plaats van de bedrieglijke handelingen (Cass. 29 oktober 1928, *Pas.* 1928, I, 258) of van de materiële buitenbezitstelling van de benadeelde (Cass. 14 juni 1988, *R.W.* 1989-90, 358, noot B. SPRIET, "De lokalisatie van het misdrijf van oplichting"), de bevoegdheid van de Belgische strafrechten kunnen bepalen.

AFDELING V

TOEPASSELIJKHEID VAN DE ALGEMENE REGELS VAN HET STRAFWETBOEK

132 Het fiscaal strafrecht behoort tot het zogenaamd bijzonder strafrecht, d.i. het strafrecht van de bijzondere strafwetten. In principe zijn de regels van het eerste boek van het Strafwetboek, d.i. het algemeen deel, toepasselijk op het bijzonder strafrecht. Artikel 100 Sw. stelt inderdaad dat bij gebreke van andersluidende bepalingen in bijzondere wetten en verordeningen, de bepalingen van het Strafwetboek worden toegepast op de misdrijven die bij die wetten en verordeningen strafbaar zijn gesteld, met uitzondering van hoofdstuk VII en van artikel 85 Sw. Deze uitzonderingen betreffen de bepalingen die de verschillende vormen van strafbare deelneming, d.i. mededaderschap of medeplichtigheid, omschrijven en de bestraffing ervan bepalen (hfdst. VII, art. 66 tot 69 Sw.) en deze van de strafvermindering wegens verzachtende omstandigheden bij wanbedrijven (art. 85 Sw.).

De fiscale wetboeken verklaren in de regel alle bepalingen van het eerste Boek, Strafwetboek, met inbegrip van hoofdstuk VII en van artikel 85, toepasselijk (zie art. 457 § 1 W.I.B. 1992 e.a.). Tot aan het Charter van 1986 had artikel 100 Sw. evenwel een tweede lid, luidens hetwelk de toepassing van de bepalingen van het eerste Boek niet plaatsvindt, wanneer zij zou leiden tot vermindering van geldstraffen, gesteld om de inning van fiscale rechten te verzekeren. Dit thans opgeheven artikel 100 tweede lid Sw. had tot gevolg dat betreffende die geldstraffen volgende bepalingen niet toepasselijk waren op de geldboeten gesteld op fiscale misdrijven:

- artikel 2 tweede lid Sw. dat bepaalt dat indien de straf, ten tijde van het vonnis bepaald, verschilt van die welke ten tijde van het misdrijf was bepaald, de minst zware straf wordt toegepast; de beklaagde genoot niet van een mildere bestraffing;
- artikel 60 Sw. dat bij samenloop van verscheidene wanbedrijven de straffen beperkt tot het dubbele van het maximum van de zwaarste straf; de straffen werden zonder beperking gecumuleerd;
- artikel 85 Sw. betreffende de verzachtende omstandigheden bij wanbedrijven; verzachtende omstandigheden lieten niet toe onder het minimum te gaan van de bij de wet op het misdrijf bepaalde straf;
- artikel 86 Sw. betreffende het verval van de straf door de dood van de veroordeelde; de geldstraffen werden als gewone geldschulden beschouwd die het patrimonium van de overledene troffen en verhaalbaar waren op de erfgenamen.

133 De *ratio legis* van artikel 100 tweede lid Sw. was dat de geldboeten gesteld om de inning van fiscale rechten te verzekeren, een dubbel karakter hadden: het waren, enerzijds, straffen, anderzijds, herstelmaatregelen ten

gunste van de schatkist (E. SCHREUDER, "Sanctions et peines pécuniaires en matière fiscale", *Annales du notariat et de l'enregistrement* 1949, 361-399, inzonderheid 363). De grondgedachte was realistisch en begrijpelijk. Er wordt zeer veel gefraudeerd maar slechts enkele fraudeurs worden gepakt, welnu die zullen een groter aandeel in de schade moeten herstellen. Het moderne rechtsgevoelen aanvaardt dit echter niet meer (R. VAN CAMP, "Hoe bijzonder is het bijzonder strafrecht inzake douane en accijnzen", *R.W.* 1985-86, 833-868, inzonderheid 845.) Door de opheffing van artikel 100 tweede lid Sw. heeft de wetgever gewild dat de inbreuken op de fiscale wetgeving behandeld werden zoals de andere misdrijven (M.v.T., *Gedr. St. Senaat* 1985-86, nr. 310/1, 4.). Al de vermelde uitzonderingsregels zijn hierdoor vervallen.

De Correctionele Rechtbank te Oudenaarde stelde het Arbitragehof volgende prejudiciële vraag: "Schenden de artikelen 25 en 30 van de Wet van 28 december 1983 betreffende het verstrekken van sterke drank en betreffende het vergunningsrecht, en artikel 100 van het Strafwetboek niet artikelen 10 en 11 van de Grondwet en, in zoverre het Arbitragehof hieromtrent zou bevoegd zijn, artikel 6 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens, door ongelijke behandeling van de fiscale misdadiger, met de misdadiger in gemeen recht". Het Arbitragehof oordeelde dat artikel 100 Sw. geen onderscheid maakt tussen fiscale en andere misdrijven. De vraag van de verwijzende rechter die gesteund is op een onderscheid tussen "een fiscale misdadiger" en de "misdadiger in gemeen recht", faalt naar recht (Arbitragehof nr. 60/95, 12 juli 1995 (prejudiciële vraag), *B.S.* 12 augustus 1995, 23.420; *A.A.* 1995, 895; *Fisc. Koer.* 1995 (weergave), 472, noot).

HOOFDSTUK II BESTRAFFING

AFDELING I

STRAFFEN

§ 1. Hoofdstraffen

A. GEVANGENISSTRAF EN GELDBOETE

1. Voor natuurlijke personen

134 Volgende aan alle fiscale wetboeken gemene misdrijven worden gestraft met gevangenisstraf en/of geldboete zonder toepassing van opdecie-
men:

- de met een bijzonder opzet gepleegde overtreding van de bepalingen van een fiscaal wetboek of van de ter uitvoering ervan genomen besluiten: acht dagen tot twee jaar en/of 250,00 tot 2.500,00 EUR (art. 449 W.I.B. 1992 e.a.);
- de met een bijzonder opzet gepleegde fiscale valsheid in geschrifte of het gebruik daarvan: één maand tot vijf jaar en/of 250,00 tot 2.500,00 EUR (art. 450 eerste lid W.I.B. 1992 e.a.);
- het wetens en willens opstellen van een vals fiscaal getuigschrift of het gebruik daarvan: acht dagen tot twee jaar en/of 250,00 tot 2.500,00 EUR (art. 450 tweede lid W.I.B. 1992 e.a.);
- de rechtstreekse of onrechtstreekse overtreding van een verbod of sluiting uitgesproken krachtens de bepalingen van de fiscale wetboeken: acht dagen tot twee jaar en/of 250,00 tot 2.500,00 EUR (art. 456 W.I.B. 1992 e.a.).

De schending van het beroepsgeheim door fiscale ambtenaren, eveneens een aan alle fiscale wetboeken gemeen misdrijf, wordt gestraft met de straffen van het artikel 458 Sw.: acht dagen tot zes maanden en 100,00 tot 500,00 EUR met toepassing van opdecie-
men (art. 453 W.I.B. 1992 e.a.).

Inzake inkomstenbelastingen wordt valse getuigenis, valse verklaring als tolk of deskundige, verleiding van één of meer getuigen, deskundigen of tolken in een van de door de artikel 322, 325 en 374 W.I.B. 1992 omschreven administratieve onderzoeken gestraft met de straffen van de artikelen 220 tot 224 Sw., d.i. twee maanden tot drie jaar (art. 220 Sw.). Voor de schuldige, die geld, enige beloning of beloften heeft ontvangen, is de geldboete 50,00 tot 3.000,00 EUR met toepassing van opdecie-
men (art. 224 Sw.).

Niet-verschijning of weigering om te getuigen bij in een van de door de artikelen 322, 325 en 374 W.I.B. 1992 omschreven administratieve onderzoeken wordt gestraft met gevangenisstraf van acht dagen tot zes maanden en/of een geldboete van 125,00 tot 1.250,00 EUR zonder toepassing van opdecie-men (art. 452 W.I.B. 1992).

Het W.I.G.B. en het W.Zeg. bestraffen enkele specifieke misdrijven.

2. Voor rechtspersonen

135 Voor de misdrijven gepleegd door rechtspersonen is ingevolge de artikelen 7bis en 41bis § 1 Sw. in criminele zaken en correctionele zaken, wanneer de wet op het feit vrijheidstraf en/of geldboete stelt, de toepasselijke straf een geldboete van minimum 500,00 EUR, vermenigvuldigd met het getal van de maanden van de minimumvrijheidstraf maar niet lager dan de minimumgeldboete, met als maximum 2.000,00 EUR maal het getal van de maximumvrijheidstraf maar niet lager dan het dubbele van de maximumgeldboete. In politiezaken is de toepasselijke straf een geldboete van 25,00 tot 250,00 EUR.

De straffen worden dus voor (R. VERSTRAETEN en B. SPRIET, “De rechtspersoon en de geldboete”, in *Liber Amicorum Jean du Jardin*, Deurne, Kluwer, 2000, 321-340):

- de met een bijzonder opzet gepleegde overtreding van de bepalingen van een fiscaal wetboek of van de ter uitvoering ervan genomen besluiten: de minimumgeldboete van 10.000,00 EUR tot het dubbele van de maximumgeldboete of 1.000.000,00 EUR;
- de met een bijzonder opzet gepleegde valsheid in geschrifte of gebruik: de minimumgeldboete van 10.000,00 EUR tot het dubbele van de maximumgeldboete of 1.000.000,00 EUR;
- het wetens en willens opstellen van een vals fiscaal getuigenschrift of gebruik: de minimumgeldboete van 10.000,00 EUR tot het dubbele van de maximumgeldboete of 1.000.000,00 EUR;
- de rechtstreekse of onrechtstreekse overtreding van een verbod of sluiting uitgesproken krachtens de bepalingen van de fiscale wetboeken: de minimumgeldboete van 10.000,00 EUR tot het dubbele van de maximumgeldboete of 1.000.000,00 EUR;
- bij contraventionalisatie wordt het 25,00 tot 250,00 EUR.

B. OPDECIEMEN

136 Krachtens de Wet van 5 maart 1952 betreffende de opdecie-men op de strafrechtelijke geldboeten worden de geldboeten in de regel verhoogd met opdecie-men. Artikel 457 § 2 W.I.B. 1992 (vgl. de gelijkaardige bepalingen van de andere fiscale wetboeken) bepaalt dat de Wet van 5 maart 1952 betreffende de opdecie-men op de strafrechtelijke geldboeten, herhaaldelijk

gewijzigd en laatst bij de Programmawet van 24 december 1993, geen toepassing vindt op de misdrijven bedoeld in de artikelen 449, 450, 452 en 456 W.I.B. Aldus worden geen opdecieimen toegepast op de misdrijven waarvoor de fiscale wetboeken zelf de straf bepalen. Wanneer de fiscale wetboeken verwijzen naar de straffen bepaald in het Strafwetboek, dan worden de geldboeten wel met opdecieimen verhoogd.

De laatste jaren werden de opdecieimen bepaald als volgt:

- op de feiten gepleegd vanaf 8 juli 1981: 590 opdecieimen, d.i. vermenigvuldigen met zestig (art. 36 Wet van 2 juli 1981);
 - op de feiten gepleegd vanaf 9 januari 1990: 790 opdecieimen, d.i. vermenigvuldigen met tachtig (art. 326 Programmawet van 22 december 1989);
 - op de feiten gepleegd vanaf 11 augustus 1991: 890 opdecieimen, d.i. vermenigvuldigen met negentig (art. 48 Wet van 20 juli 1991 houdende begrotingsbepalingen);
 - op de feiten gepleegd vanaf 10 juli 1992: 990 opdecieimen, d.i. vermenigvuldigen met honderd (art. 162 Wet van 26 juni 1992 houdende sociale en diverse bepalingen);
 - op de feiten gepleegd vanaf 1 januari 1994: 1490 opdecieimen, d.i. vermenigvuldigen met honderdvijftig (art. 1 Programmawet van 24 december 1993);
 - op de feiten gepleegd vanaf 1 januari 1995: 1990 opdecieimen, d.i. vermenigvuldigen met twee honderd (art. 1 Programmawet van 24 december 1993).
- (P. ARNOU, “Opdecimes”, in *Comm.Straf.*, Deurne, Kluwer Rechtswetenschappen België).

Ingevolge de invoering van de euro moeten op de geldboeten uitgesproken vanaf 1 januari 2002 in plaats van 1990 opdecieimen er 40 opdecieimen worden toegepast, d.i. vermenigvuldiging met vijf (art. 4 eerste lid van de Wet van 26 juni 2000) (J. ROZIE, “De euro en de geldboete: nieuwe wiskundige regels vanaf 1 januari 2002”, *T. Strafr.* 2000, 201-204). Hierbij moet worden opgemerkt dat de wetgever klaarblijkelijk uit het oog heeft verloren dat er nog steeds geldboeten moeten worden uitgesproken volgens oudere opdecieimenschalen.

137 De verhoging van de geldboete met opdecieimen wordt toegepast naar de datum van de feiten, waarvoor de beklaagde wordt gestraft. Het vonnis dat zegt dat de aan de beklaagde opgelegde geldboete wordt verhoogd met bepaalde opdecieimen en de vermenigvuldiging maakt, is wettig met redenen omkleed; het moet geen melding maken van de wetsbepalingen betreffende de opdecieimen (Cass. 14 juni 1988, *Arr. Cass.* 1987-88, nr. 622; zie ook Cass. 9 november 1999, *Arr. Cass.* 1999, nr. 596).

Indien de strafrechter een te hoge verhoging toepast, is zijn beslissing niet naar recht verantwoord. In dit geval vernietigt het Hof van Cassatie enkel die verhoging (Cass. 17 september 1997, *Arr. Cass.* 1997, nr. 355; Cass. 4 november 1997, *Arr. Cass.* 1997, nr. 445).

C. VERVANGENDE GEVANGENISSTRAF

138 Artikel 40 Sw. schrijft voor dat het vonnis of arrest van veroordeling de duur dient te bepalen van de gevangenisstraf waardoor de geldboete kan worden vervangen, indien die niet wordt betaald binnen de gestelde termijn van twee maanden na de uitspraak op tegenspraak of na de betekening van de verstekbeslissing. Uiteraard is de vervangende gevangenisstraf niet van toepassing op de rechtspersonen.

Volgens artikel 25 Sw. is de duur van een maand gevangenisstraf dertig dagen en de duur van een dag vierentwintig uren. Bij veroordeling wegens wanbedrijven, fiscale misdrijven zijn wanbedrijven, mag de duur van de vervangende gevangenisstraf de drie maanden niet te boven gaan. Voor gecontractionaliseerde fiscale misdrijven is dit drie dagen.

De vervangende gevangenisstraf voor wanbedrijven bedraagt minimum acht dagen (Cass. 27 mei 1974, *Arr. Cass.* 1974, 1067) en die voor de politiestrafen minimum één dag (Cass. 12 december 1949, *Pas.* 1950, I, 248). De voor een wanbedrijf uitgesproken vervangende gevangenisstraf mag geen drie maanden, dit is negentig dagen, overschrijden (Cass. 3 april 1987, *Arr. Cass.* 1986-87, nr. 460). De vervangende gevangenisstraf die voor een overtreding wordt uitgesproken, mag niet meer dan drie dagen bedragen (Cass. 21 april 1999, *Arr. Cass.* 1999, nr. 229).

De rechter bepaalt binnen de door de wet vastgestelde grenzen vrij de duur van de vervangende gevangenisstraf (Cass. 18 februari 1957, *Pas.* 1957, I, 733).

§ 2. Bijkomende straffen

A. BIJZONDERE VERBEURDVERKLARING

1. Gewone verbeurdverklaring

a) Zaken

139 Artikel 42 Sw. stelt dat bijzondere verbeurdverklaring wordt toegepast op:

1° de zaken die het voorwerp van het misdrijf uitmaken en die welke gediend hebben of bestemd waren tot het plegen van het misdrijf, wanneer zij eigendom van de veroordeelde zijn;

2° de zaken die uit het misdrijf voortkomen;

3° ...

Naar luid van artikel 43 eerste lid Sw., wordt bij misdaden of wanbedrijven de bijzondere verbeurdverklaring welke toepasselijk is op de zaken bedoeld in artikel 42, 1° en 2° Sw. altijd uitgesproken.

Ingevolge artikel 7bis Sw. is de bijzondere verbeurdverklaring ook toepasselijk op de misdrijven gepleegd door rechtspersonen. De bijzondere verbeurdverklaring van artikel 42, 1° Sw. die wordt uitgesproken ten aanzien van een publiekrechtelijke rechtspersoon, kan enkel betrekking hebben op goederen die vatbaar zijn voor burgerlijk beslag.

140 De bijzondere verbeurdverklaring van artikel 42, 1° en 2° Sw. betreft in principe enkel bepaalde roerende zaken. Slechts zeer uitzonderlijk kan ze een onroerend goed betreffen, b.v. het geschonken onroerend goed bij de veroordeling wegens omkoping van een openbaar ambtenaar in toepassing van het nu opgeheven artikel 253 Sw. (A. DE GEEST, *Verbeurdverklaring*, in *A.P.R.*, Brussel, Larcier, 1971, nr. 4).

Artikel 42, 1° Sw. bedoelt met de zaken "die het voorwerp van het misdrijf uitmaken" het voorwerp waarop het misdrijf materieel werd gepleegd, niet het voorwerp dat de dader door het misdrijf heeft ontvreemd, verkregen, verduisterd of geheeld (Cass. 9 november 1999, *Arr. Cass.* 1999, nr. 596). Artikel 42, 2° Sw. viseert de nieuwe zaken die door het misdrijf totstandkwamen.

141 Wat de bijzondere verbeurdverklaring met toepassing van artikel 42, 1° Sw. betreft moet, uitgezonderd afwijkende regelen in bijzondere strafwetten, het verbeurdverklaarde eigendom zijn van de veroordeelde. Het eigendomsvereiste moet enkel vervuld zijn op het ogenblik van het misdrijf (L. DUPONT en R. VERSTRAETEN, *Handboek Belgisch Strafrecht*, Leuven-Amersfoort, Acco, 1990, nr. 692), dus niet op het ogenblik dat de rechter de verbeurdverklaring uitsprekt.

De beslissing tot verbeurdverklaring dient vast te stellen dat de wettelijke vereisten vervuld zijn (Cass. 29 oktober 1980, *Arr. Cass.* 1980-81, nr. 130). In het geval van artikel 42, 1° Sw. moet de beslissing dus vaststellen dat de verbeurdverklaarde zaak eigendom van de veroordeelde is (Cass. 11 september 1990, *Arr. Cass.* 1990-91, nr. 18; *J.T.* 1991 (verkort), 643).

De verbeurdverklaring is steeds verplicht. Ze is niet afhankelijk van een voorafgaand beslag. De rechter dient evenwel steeds de verbeurdverklaarde zaken nauwkeurig aan te duiden, zoniet is deze onwettig (Cass. 15 januari 1990, *R.W.* 1990-91, 261, noot M. DE SWAEF, "Over verbeurdverklaring").

b) Valse of vervalste akte

142 Een volledig valse akte is een zaak die uit het misdrijf voortvloeit: een vervalste akte is slechts het voorwerp van het misdrijf. Een vervalste akte kan dan ook maar worden verbeurd verklaard indien hij eigendom van de veroordeelde is (Cass. 8 april 1974, *Arr. Cass.* 1974, 870).

Is de akte niet volledig vals, is hij geen eigendom van de beklaagde of wordt deze vrijgesproken, dan moet niettemin worden belet dat de valse of vervalste akte terug in het maatschappelijk verkeer terecht komt. Krachtens artikel 463 eerste lid Sv. beveelt het hof of de rechtbank, wanneer het authentieke akten geheel of ten dele vals verklaart, dat zij zullen worden hersteld, doorgehaald of verbeterd. Dit is in werkelijkheid geen verbeurdverklaring, doch een voorzorgsmaatregel van civielrechtelijke aard. Die maatregel is niet afhankelijk van een hoofdveroordeling, maar wordt uitgesproken telkens wanneer de rechter die geadeerd is door een ontvankelijke strafvordering, een valsheid vaststelt en dit met betrekking tot gelijk welk geschrift (Cass. 14 januari 1957, *Arr. Cass.* 1957, 340).

c) Rechten van derden

143 Wanneer de strafrechter dreigt een veroordeling, een sanctie of een andere maatregel ten laste van een derde uit te spreken, dan kan hij in de zaak tussenkomen, of wanneer hij dat niet deed en een dergelijke beslissing is genomen, daartegen hoger beroep instellen (Cass. 7 september 1994, *Arr. Cass.* 1994, nr. 361; *A.J.T.* 1994-95, 310; *Verkeersrecht* 1995, 42; W. BIJL, "Derdenverzet en maatregel", in *Strafrecht voor rechtspractici – IV*, Leuven, Acco, 1985, 145-177, inzonderheid, 156; A. DE NAUW, "De tussenkomst van derden in strafzaken", in *Strafrecht voor rechtspractici – I*, Leuven, Acco, 1985, 93-111, inzonderheid, 95 e.v.). De betrokkene wordt inderdaad door de hem nadelige beslissing partij in het geding zelf als zijn identiteit niet in het vonnis wordt vermeld (Antwerpen 10 maart 1994, *R.W.* 1994-95, 161, noot A. VANDEPLAS, "De verbeurdverklaring van zaken die aan derden toebehooren").

Is de uitgesproken maatregel geen straf maar een civielrechtelijke maatregel, dan kan de betrokkene derdenverzet doen. Dit was b.v. het geval bij de vroeger bestaande beslissing tot de terugkeer van de bedrieglijk ontvreemde goederen, rechten of rechtsoverdrachten naar de faillissementsboedel (opgeheven art. 579 Faill. W.) (Cass. 9 februari 1988, *Arr. Cass.* 1987-88, nr. 352; *R.W.* 1988-89, 155-159, noot R. VERSTRAETEN, "De teruggave en het derdenverzet in strafzaken").

2. "Nieuwe" verbeurdverklaring van criminele vermogensvoordelen

a) Vermogensvoordelen die uit een misdrijf voortkomen

144 De Wet van 17 juli 1990 heeft, enerzijds, de bijzondere verbeurdverklaring van criminele vermogensvoordelen, anderzijds, de witwasmisdrijven ingevoerd. De Wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld die artikel 505 Sw. wijzigde, heeft het domein van het strafbare witwassen nog uitgebreid (zie verder, nr. 293).

Artikel 42 Sw. bepaalt ook dat bijzondere verbeurdverklaring wordt toegepast op:

1°;

2°;

3° de vermogensvoordelen die rechtstreeks uit het misdrijf zijn verkregen, de goederen en waarden die in de plaats ervan zijn gesteld en de inkomsten uit belegde voordelen.

Artikel 43 eerste lid Sw. stelt dat de rechter de verbeurdverklaring van artikel 42, 3° Sw. in elk geval kan uitspreken: hij is daartoe evenwel niet verplicht. Artikel 43bis tweede lid Sw. bepaalt dat de rechter, indien de zaken niet kunnen worden gevonden in het vermogen van de veroordeelde, de geldwaarde ervan raamt en de verbeurdverklaring betrekking heeft op het daarmee overeenstemmend bedrag.

Ingevolge artikel 7bis Sw. is de bijzondere verbeurdverklaring van criminele vermogensvoordelen e.a. ook toepasselijk op de misdrijven gepleegd door rechtspersonen.

145 De “nieuwe” bijzondere verbeurdverklaring, of beter gezegd voordeelsontneming, betreft niet het ganse vermogen, artikel 17 G.W. verbiedt dat trouwens, maar enkel bepaalde primaire vermogensvoordelen, vervangingsgoederen en inkomsten uit belegde voordelen. Het kunnen zowel lichamelijke als onlichamelijke zaken, roerende of onroerende goederen zijn.

De verbeurdverklaring van de artikelen 42, 3° en 43bis Sw. is facultatief. Aan de strafrechter wordt dus een grote beoordelingsvrijheid gelaten. Hij moet uitmaken of de maatregel wel noodzakelijk is. De Minister van Justitie heeft bij de parlementaire voorbereiding van de wet de wens uitgedrukt dat de verbeurdverklaring in drugzaken steeds zou worden bevolen (A. VANDEPLAS, “De verbeurdverklaring van vermogensvoordelen”, in *Liber Amicorum Marc Châtel*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1991, 385-406, nr. 34). Ook in andere zaken zou het moeilijk te begrijpen vallen waarom een strafrechter een zware misdadiger in het bezit laat van het loon van zijn misdaad.

146 De strafrechter oordeelt onaantastbaar of een vermogensvoordeel rechtstreeks uit een misdrijf is verkregen (Cass. 13 april 1999, *Arr. Cass.* 1999, nr. 204; *Act.jur.baux* 1999, 135). De ontneming is niet beperkt tot het netto-voordeel. De rechter die de uit het misdrijf verkregen vermogensvoordelen begroot, moet geen aftrek doen van de kosten die verbonden zijn aan de realisatie van het misdrijf (Cass. 18 februari 1997, *Arr. Cass.* 1997, nr. 93; *P.&B.* 1998, 75; *R.W.* 1997-98 (verkort), 300, noot A. VANDEPLAS, “De verbeurdverklaring van vermogensvoordelen en winsten”; Cass. 29 mei 2001, P.00.1434.N). De verbeurdverklaring vereist niet dat de veroordeelde enige eigenaar van het goed is. Wanneer een dader een crimineel vermogensvoordeel geïnvesteerd heeft in een onroerend goed waarvan een derde mede-eigenaar is, wordt het gehele goed verbeurdverklaard zonder beperking naar het

aandeel daarin van de veroordeelde (Cass. 10 februari 1999 (volt. kamer), *Arr. Cass.* 1999, nr. 74; *R. Cass.* 1999, 338, noot G. STESSENS, “Geen verbeurdverklaring van vermogensvoordelen die zich in het vermogen van een derde bevinden”).

147 De verbeurdverklaring van de artikelen 42, 3^o en 43 Sw. kan alleen worden uitgesproken tegen de beklaagde en niet ten aanzien van een derde bezitter (M.v.T., *Gedr.St.* Kamer 1989-90, 987/1, 6). Wat evenwel wanneer de vermogensvoordelen die uit het misdrijf zijn voortgekomen, rechtstreeks zijn terecht gekomen in het vermogen van een rechtspersoon, b.v. een vennootschap? Bij de parlementaire voorbereiding voelde men de problematiek aan. Men dacht evenwel uitsluitend aan het geval waarin de scheiding tussen het eigen vermogen en dat van de rechtspersoon niet duidelijk was; de strafrechter kan dan, wegens de zogenaamde autonomie van het strafrecht, vaststellen dat de vennootschap zich vereenzelvigd met de veroordeelde en dat haar patrimonium niets anders is dan dit van de veroordeelde (Verslag Commissie van Justitie, *Gedr. St. Senaat*, nr. 890/2 – 1989-90, 37). Wat echter indien er een werkelijke scheiding tussen het vermogen van de beklaagde en de rechtspersoon bestaat?

Het Hof van Cassatie heeft in 1997 in voltallige kamer, op strijdige conclusie van het Openbaar Ministerie, geoordeeld dat het wettelijk niet mogelijk is de verbeurdverklaring uit te spreken van het uit geldsommen bestaand vermogensvoordeel dat nooit in het vermogen van de beklaagde is getreden, maar dat de rechtspersoon rechtstreeks heeft verkregen uit een misdrijf dat de beklaagde heeft gepleegd (Cass. 18 maart 1997, *Arr. Cass.* 1997, nr. 152, concl. G. BRESSELEERS; *T.M.R.* 1997, 270, concl. G. BRESSELEERS). Deze rechtspraak zette ongewild de ganse bestrijding van het witwassen op de helling (lees de kritische commentaar van M. DE SWAEF en F. DERUYCK, “De bijzondere verbeurdverklaring van vermogensvoordelen t.a.v. derden: een onontwarbaar kluwen?”, *R.W.* 1997-98, 154-157, noot onder Gent 20 juni 1996). In een arrest van 2001 is het hof op deze rechtspraak teruggekomen. Het oordeelt nu dat de verbeurdverklaring van criminele vermogensvoordelen kan worden uitgesproken ook wanneer zij geen eigendom zijn van de veroordeelde (Cass. 29 mei 2001, P.00.1434.N).

Wat er ook van zij, de Wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld die artikel 505 Sw. wijzigde en die het domein van het strafbare witwassen heeft uitgebreid, en de Wet van 4 mei 1999 tot invoering van de strafrechtelijke verantwoordelijkheid van rechtspersonen, in werking getreden op 2 juli 1999, bieden thans in elk geval een oplossing voor het probleem van de verbeurdverklaring van criminele vermogensvoordelen die rechtstreeks in het vermogen van een rechtspersoon zijn getreden.

148 Voor de verbeurdverklaring van een overeenstemmend bedrag mag, bij ontstentenis van nauwkeurige gegevens, de raming *ex aequo et bono* gebeuren

(Cass. 14 december 1994, *Arr. Cass.* 1994, nr. 555; *A.J.T.* 1994-95, 417, noot P. VAN CAENEGEM, "Over de toepassing van art. 43bis Sw."; *J.T.* 1995, 315; *R. Cass.* 1995, 98, noot P. VAN CAENEGEM, "Art. 43bis Sw. En de raming *ex aequo et bono*"; *Rev. dr. pén.* 1995, 650 ; *R.W.* 1996-97 (verkort), 850, noot A. VANDEPLAS, "Over de raming van de vermogensvoordelen").

Verschillende uitspraken onderstrepen dat men tijdens een vooronderzoek geen overeenstemmend bedrag in beslag kan nemen dat zou kunnen worden verbeurd verklaard indien criminele vermogensvoordelen als bedoeld in artikel 42, 3° Sw. niet in het vermogen van de verdachte kunnen worden teruggevonden (K.I. Antwerpen 14 januari 1999, *P.&B.* 2000, 69; *R.W.* 1998-99, 1421, noot A. VANDEPLAS, "Over het verzoek tot opheffing van het beslag"; K.I. Brussel 19 april 1999, *J.T.* 1999, 578, noot D. VANDERMEERSCH, "La légalité de la saisie de choses en vue de leur confiscation 'par équivalent'", en noot O. KLEES; *P.&B.* 2000, 70; K.I. Luik 10 juni 1999, *J.L.M.B.* 1999, 1217, noot C. MEUNIER, "La saisie pénale par 'équivalent': chronique d'une mort annoncée"; *P.&B.* 2000, 71; G. STESENS, "Nogmaals over de verbeurdverklaring van vermogensvoordelen uit een misdrijf en aanverwante aspecten, zoals de strafbaarstelling en witwassen", *R.W.* 1999-2000, 1073-1086, inzonderheid nr. 39). Op goederen en waarden, daarentegen die in de plaats zijn gesteld van criminele vermogensvoordelen, kan men wel beslag leggen. Het Hof van Cassatie oordeelde dat hiervoor niet is vereist dat reeds is bewezen dat het in de plaats gestelde goederen en waarden zijn, oordeel dat aan de vonnisrechter toekomt; het is voldoende dat dienaangaande aanwijzingen bestaan (Cass. 15 februari 2000, *Arr. Cass.* 2000, nr. 124; *R. Cass.* 2000, 333, noot G. STESENS, "Over de niet zo beperkte mogelijkheden om strafrechtelijk beslag bij derden te leggen").

149 Een voorafgaand strafrechtelijk beslag is niet noodzakelijk voor de latere verbeurdverklaring. Zonder voorafgaand beslag is de verbeurdverklaring, zeker wat criminele vermogensvoordelen betreft, evenwel meestal onwerkzaam. Het enige effect is dat men de veroordeelde belet onder zijn naam een vermogen te bezitten.

b) Vermogensvoordeel uit een fiscaal misdrijf

150 De verbeurdverklaring van artikel 42, 3° en 43bis Sw. is zeer ruim. In de rechtsleer is controversie ontstaan over de vraag of ze toepasselijk is op het vermogensvoordeel dat verkregen werd uit een fiscaal misdrijf dat bestond in belastingontduiking. Volgens sommigen kan dat niet; wel gaan ze akkoord dat, indien het fiscaal misdrijf bestaan heeft in oplichting van B.T.W.-tegoeden, de verbeurdverklaring daarvan kan worden uitgesproken (T. AFSCHRIFT en A. ROMBOUTS, "La loi sur le blanchiment est-elle applicable aux infractions fiscales?", *J.T.* 1992, 609-616). Volgens anderen is ontdoken belasting een kostenbesparing wat een vermogensvoordeel is dat voor verbeurdverklaring in aanmerking komt (b.v. M. ROZIE, "De bijzondere verbeurdverklaring

van vermogensvoordelen toegepast op fiscale delicten”, in P. ROZIE (ed.), *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Gent, Mys & Breesch, 1996, 209-219). Daartegen wordt aangevoerd dat het vermogensvoordeel uit een belastingontduiking niet in het vermogen identificeerbaar is en daarom niet kan worden verbeurdverklaard (G. STESENS, “Nogmaals over de verbeurdverklaring van vermogensvoordelen uit een misdrijf en aanverwante aspecten, zoals de strafbaarstelling en witwassen”, *R.W.* 1999-2000, 1073-1086, nr. 16 e.v.). Iemand betwijfelt dan weer dat fiscale gegevens zouden mogen worden aangewend om het crimineel vermogensvoordeel vast te stellen (N. DE CAMPS, “De interferentie van het fiscaal controleonderzoek met het strafonderzoek in het licht van de raming van het wederrechtelijk verkregen vermogensvoordeel”, *R.W.* 2000-01, 289-302).

151 Indien ontdoken belasting als een crimineel vermogensvoordeel kan worden beschouwd, betekent dit dat een belastingfraudeur twee keer hetzelfde zou moeten betalen. De straf van verbeurdverklaring heft inderdaad de belasting niet op en is ook geen aftrekbare kost (Brussel 20 oktober 2000, *Act. fisc.* 2001 (weergave P. BELLEN), afl. 5, 1; *Fiscoloog* 2000 (weergave G. STESENS), afl. 776, 4). De vraag of ontdoken belasting wel een crimineel vermogensvoordeel is, minstens of het een identificeerbaar vermogensvoordeel is dat voor verbeurdverklaring in aanmerking komt, stelt zich ook ten aanzien van het witwassen bedoeld door artikel 505, 2°, 3° en 4° Sw. (T. AFSCHRIFT, “Blanchiment et fraude fiscale”, *J.D.F.* 1997, 193-224; T. DELAHAYE, “Actualité de droit pénal fiscal”, *C & FP* 1999, afl. 9, 47-58; G. STESENS, “Nogmaals over de verbeurdverklaring van vermogensvoordelen uit een misdrijf en aanverwante aspecten, zoals de strafbaarstelling en witwassen”, *R.W.* 1999-2000, 1073-1086, nr. 16 e.v.; G. STESENS, “Over de beperkte roeping van de witwaswetgeving”, *A.F.T.* 1999, 321-335). De vraag moet evenwel negatief worden beantwoord.

Het ontduiken van belasting genereert op zich geen crimineel vermogensvoordeel; dat voordeel was al in het vermogen anders zou geen belasting verschuldigd zijn. Een belastingontduiking is op zich ook geen kostenbesparing; ze kan wel leiden tot kostenbesparing, maar dat is niet noodzakelijk zo. Ze is dat slechts in de mate dat de dader ingevolge zijn belastingontduiking effectief bepaalde kosten niet hoeft te dragen, b.v. de interest op een opgenomen bankkrediet. Alleen in dat geval levert deze kostenbesparing een crimineel vermogensvoordeel op. Als men het ontsnappen aan belasting dan toch als een crimineel vermogensvoordeel beschouwt, dan is dat alleszins geen op een bepaald object identificeerbaar voordeel. Het niet-identificeerbare voordeel dat men verkreeg door belastingontduiking, wordt ontnomen niet door verbeurdverklaring maar door vestiging en inning van die belasting.

c) Rechten van derden

152 Artikel 43*bis* derde lid Sw. vermeldt dat met toepassing van artikel 42, 3°, verbeurdverklaarde zaken aan de burgerlijke partij zullen worden teruggegeven of toegewezen ingeval:

1° ze haar toebehoren;

2° de verbeurdverklaring betrekking heeft op in de plaats gestelde goederen en waarden die haar toebehoren of op een equivalent bedrag.

Artikel 43*bis* vierde lid Sw. voert in het voordeel van de derde die een recht heeft op de verbeurdverklaarde zaak, de mogelijkheid in om zijn aanspraken te doen gelden na het vonnis. Dit wordt verder geregeld door het Koninklijk Besluit van 9 augustus 1991 tot vaststelling van de termijn waarbinnen en de wijze waarop een rechtsmiddel kan worden aangewend door derden die beverden rechten te hebben op een verbeurdverklaarde zaak. Artikel 1 tweede lid van dat koninklijk besluit bepaalt dat bij aanwending van een rechtsmiddel de goederen het voorwerp uitmaken van de bewarende maatregelen die noodzakelijk zijn om de latere uitvoering van de beslissing te waarborgen. De beslissing moet derhalve deze maatregelen bevelen. Dat onderstelt uiteraard dat de goederen alsnog in bewaring kunnen worden genomen.

153 De schuldeisers behouden bij strafrechtelijk beslag op vermogensvoordelen heel wat actiemogelijkheden (lees V. SAGAERT, "De positie van de schuldeisers bij strafrechtelijk beslag en verbeurdverklaring van vermogensvoordelen", *T.P.R.* 2000, 55-97).

De regeling van artikel 43*bis* vierde lid Sw. doet geen afbreuk aan de mogelijkheid tot tussenkomst van derden in de voor de strafrechter aanhangige zaak (Cass. 31 juli 1995, *Arr. Cass.* 1995, nr. 352; *J.L.M.B.* 1996, 578, noot P. MONVILLE en O. KLEES, "L'intervention devant la juridiction répressive d'un tiers préjudicié par une mesure de confiscation spéciale"; *R. Cass.* 1996, 138, noot P. VAN CAENEGEM, "De tussenkomst van derden voor de strafrechter ter vrijwaring van hun rechten op een voor verbeurdverklaring vatbare zaak"; *J.T.* 1996, 223; *Rev. dr. pén.* 1995, 965, noot P.M.; *R.W.* 1995-96, 1370, noot A. DE NAUW, "De voordeelsontneming van zaken van derden").

Wanneer de veroordeling tot verbeurdverklaring met toewijzing aan de burgerlijke partij in kracht van gewijsde is gegaan, kan de derde alleen nog maar zijn rechten laten gelden voor de burgerlijke rechter (Cass. 22 september 1998, *Arr. Cass.* 1998, nr. 411, concl. G. BRESSELEERS; *R.W.* 1999-2000 (verkort), 16, concl. G. BRESSELEERS).

3. Bijzondere bepalingen

154 Krachtens artikel 43*ter* Sw. kan de bijzondere verbeurdverklaring van de zaken bedoeld in artikel 42 Sw. eveneens worden uitgesproken wanneer deze zich buiten het Belgische grondgebied bevinden.

Wordt opschorting gelast, dan spreekt ingevolge artikel 6 tweede lid Probaticwet de rechter toch de bijzondere verbeurdverklaring uit. De Probaticwet laat ook toe de bijzondere verbeurdverklaring uit te spreken met uitstel of met probatie-uitstel.

Spreekt de rechter met toepassing van het nieuwe artikel 21*ter* Sv. ingevolge overschrijding van de redelijke termijn slechts een eenvoudige schuldigverklaring uit, dan beveelt hij niettemin de bijzondere verbeurdverklaring.

B. ONTZETTING EN ONTBINDING

155 Overeenkomstig artikel 33 Sw. kan de veroordeelde natuurlijke persoon in de gevallen bij de wet bepaald voor een termijn van vijf tot tien jaar, geheel of gedeeltelijk ontzet worden uit de uitoefening van de rechten genoemd in artikel 31 Sw., meer bepaald uit het recht om:

- 1° openbare ambten, bedieningen of betrekkingen te vervullen;
- 2° verkozen te worden;
- 3° enig ereteken te dragen of enige adellijke titel te voeren;
- 4° gezworene of deskundige te zijn, als instrumentair of attesterende getuige bij akten op te treden; in rechte te getuigen, anders dan om enkel inlichtingen te geven;
- 5° deel uit te maken van enige familieraad, geroepen te worden tot het ambt van voogd, toeziende voogd of curator, behalve over hun eigen kinderen en op gunstig advies van de familieraad, of het ambt van gerechtelijk raadsman of voorlopig bewindvoerder uit te oefenen;
- 6° wapens te dragen of deel uit te maken van het leger.

Luidens artikel 451 W.I.B. 1992 wordt hij die valse getuigenis, als tolk of deskundige een valse verklaring aflegt, of een of meer getuigen, deskundigen of tolken in een van de door de artikelen 322, 325 en 374 W.I.B. 1992 bepaalde administratieve onderzoeken verleidt, gestraft overeenkomstig de artikelen 220 tot 244 Sw. Ingevolge artikel 222 Sw. kan de schuldige worden veroordeeld tot ontzetting van rechten overeenkomstig artikel 33 Sw.

De ontzetting uit de rechten opgesomd in artikel 31 Sw. vormt een bijkomende straf bij een hoofdstraf; ze kan slechts uitgesproken worden indien een wettelijke bepaling het toelaat (Cass. 9 april 1997, *Arr. Cass.* 1997, nr. 175; *R.W.* 1997-98, 463, noot M. GELDERS, "Opschorting en ontzetting van bepaalde burgerlijke en politieke rechten").

156 Ingevolge de artikelen 7*bis* en 35 Sw. kan de rechter de ontbinding van de rechtspersoon uitspreken, wanneer die opzettelijk is opgericht om de strafbare werkzaamheden te verrichten waarvoor hij werd veroordeeld of wanneer hij opzettelijk van zijn doel is afgewend om dergelijke werkzaamheden te verrichten. Wanneer de rechter de ontbinding uitsprekt, moet hij de zaak verwijzen naar het gerecht dat bevoegd is om kennis te nemen van de vereffening van de rechtspersoon.

C. BEROEPSVERBOD EN SLUITING VAN DE INRICHTING

1. Ten laste van de belastingplichtige inzake inkomstenbelastingen

157 Artikel 420 § 1 eerste lid W.I.B. 1992 bepaalt dat de gewestelijke directeur der directe belastingen bij gemotiveerde beslissing een zakelijke zekerheid of een persoonlijke borgstelling kan eisen van elke natuurlijke of rechtspersoon die onderworpen is aan één van de inkomstenbelastingen, als genietter van winst of baten, alsmede van elke natuurlijke of rechtspersoon, schuldenaar van een roerende voorheffing of een bedrijfsvoorheffing, wanneer de venale waarde van zijn in België gelegen goederen na aftrek van de schulden en lasten die ze bezwaren, ontoereikend is om het bedrag te dekken dat vermoedelijk voor één jaar zal verschuldigd zijn.

Naar luid van artikel 420 § 1 tweede lid W.I.B. 1992 worden de gegevens die als grondslag dienen voor de bepaling van de bedragen van de zakelijke zekerheid of van de verbintenis van de persoonlijke borg en de voorwaarden en modaliteiten van vaststelling, geregeld bij koninklijk besluit. Dit gebeurde bij de artikelen 211 tot 219 K.B./W.I.B. 1992. Artikel 420 § 2 W.I.B. 1992 regelt het verhaal van de belastingschuldige voor de beslagrechter.

Artikel 421 § 1 W.I.B. 1992 schrijft voor dat het stellen van de zakelijke zekerheid of persoonlijke borg dient te geschieden binnen de twee maanden van de kennisgeving van de beslissing van de directeur of na de datum waarop de rechterlijke uitspraak – dit is die van de beslagrechter – kracht van gewijsde heeft bekomen, tenzij de betrokken belastingschuldige, vóór het verstrijken van deze termijn, elke beroepswerkzaamheid waaruit winst of baten worden verkregen staakt. Krachtens artikel 421 § 2 W.I.B. 1992 moet de zakelijke zekerheid of persoonlijke borg voor een toekomstige beroepswerkzaamheid gesteld worden voor de uitoefening ervan.

Bij overtreding van artikel 421 W.I.B. 1992 kan de rechter de betrokken belastingplichtige verbieden in België, rechtstreeks of onrechtstreeks, een beroepswerkzaamheid uit te oefenen waaruit winsten, baten of bezoldigingen van werkende vennoten worden verkregen, totdat hij zijn verplichting is nagekomen. De rechter kan bovendien, mits hij zijn beslissing op dit stuk motiveert, voor de duur van het verbod de sluiting van de door de belastingplichtige in België geëxploiteerde inrichtingen bevelen.

De gewestelijke directeur kan de dwangmaatregel van borgstelling aanwenden wanneer hij vreest dat de belastingplichtige zich aan de betaling van de belasting zal onttrekken. De beslissing moet vanzelfsprekend behoorlijk gemotiveerd zijn (R.v.St. 5 juli 1994, *J.D.F.* 1994, 265-278, noot M. BALTUS en D. GRÉGOIRE, “La compatibilité de l’art. 446 C.I.R. 1992 avec l’art. 6.1 de la Conv.eur. D.H.J.”; *R.A.C.E.* 1994).

158 De overtreding van artikel 421 § 1 W.I.B. 1992 bestaat van zodra de in de eerste paragraaf voorgeschreven termijn van twee maanden voor het stel-

len van de geëiste zakelijke zekerheid of persoonlijke borgstelling is verstrekken. De omstandigheid dat deze nadien nog wordt gesteld, neemt het misdrijf niet weg (Cass. 16 september 1987, *Arr. Cass.* 1987-88, nr. 34). Veroordelingen wegens dit misdrijf zijn zeldzaam (Corr. Luik 2 mei 1995, *Bull. Bel.* 1998, 717).

Het verbod of sluiting heeft een strafrechtelijk karakter (M. ROZIE, "Krachtlijnen van het materiële fiscale strafrecht na de hervormingen van 1980 en 1986", in *Actuele problemen van strafrecht*, Antwerpen-Arnhem, Kluwer Rechtswetenschappen-Gouda Quint, 1988, 133-150, inzonderheid 144).

2. *Ten laste van de fiscale adviseur inzake alle belastingen*

159 Alle belastingwetboeken bevatten volgende gelijkaardige bepaling (art. 455 W.I.B. 1992 e.a.):

"§ 1. Wanneer de beoefenaar van een van de volgende beroepen:

1. belastingadviseur;
2. zaakbezorger;
3. deskundige in belastingzaken of in boekhouden;
4. of enig ander beroep dat doel heeft voor een of meer belastingplichtigen boek te houden of te helpen houden, ofwel voor eigen rekening ofwel als hoofd, lid of bediende van enigerlei vennootschap, vereniging, groepering of onderneming;
5. of, meer in het algemeen, het beroep dat erin bestaat een of meer belastingplichtigen raad te geven of bij te staan bij het vervullen van de verplichtingen opgelegd bij dit wetboek of bij de ter uitvoering ervan vastgestelde besluiten, wordt veroordeeld wegens één van de misdrijven bedoeld in de artikelen 449 tot 453, kan het vonnis hem verbod opleggen om gedurende drie maanden tot vijf jaar, rechtstreeks of onrechtstreeks, de hierboven bedoelde beroepen op welke wijze ook uit te oefenen.

De rechter kan bovendien, mits hij zijn beslissing op dat stuk motiveert, voor een duur van drie maanden tot vijf jaar de sluiting bevelen van de inrichtingen van de vennootschap, vereniging, groepering of onderneming waarvan de veroordeelde hoofd, lid of bediende is.

§ 2. Het verbod en de sluiting bedoeld in § 1 treden in werking vanaf de dag waarop de veroordeling in kracht van gewijsde is gegaan."

Artikel 445 W.I.B. 1992 e.a. treffen de natuurlijke personen maar kan bij weerkantsing tevens de vennootschap, vereniging, groepering of onderneming treffen waarvan de veroordeelde hoofd, lid of bediende is (Cass. 24 april 2001, P.99.1207.N). Ingevolge de artikelen *7bis*, 36 en 37 Sw. kan ook rechtstreeks een verbod of sluiting worden opgelegd aan de als strafrechtelijk verantwoordelijke veroordeelde rechtspersoon.

160 De bepaling viseert al wie hoofdzakelijk of aanvullend de belastingplichtige raad geeft, hem bijstaat bij het vervullen van zijn belastingverplichtingen en/of hem vertegenwoordigt ten aanzien van de fiscale administraties

zowel ter gelegenheid van controles, als bij contentieux (G. JOSEPH. “De aansprakelijkheid van fiscale consultants”, *R.W.* 1987-88, 1240-1258). Occasionele en/of benevole helpers van belastingplichtigen vallen niet onder het beroepsverbod (Verslag Commissie van Financiën, *Gedr.St. Senaat*, 566, 198081, nr. 2, 28).

Men heeft voorgehouden dat de personen die in dienst zijn van de belastingplichtigen zelf, onder deze bepaling vallen (W. DIERICK, “De verantwoordelijkheid van belastingconsulenten in het kader van de strafrechtelijke betuiging van de belastingontduiking”, *B.T.W.-Revue* 1983, nr. 56, 62-80, inzonderheid 73). Dit is onjuist. Deze uitlegging zou ertoe leiden dat men bij belastingontduiking de sluiting van de inrichting van de belastingplichtige zelf zou kunnen bevelen of minstens van zijn afdeling boekhouding. Het is ten zeerste twijfelachtig of dit ooit de bedoeling van de wetgever is geweest.

Artikel 455 W.I.B. 1992 e.a. viseerden oorspronkelijk in de eerste de belastingconsulenten waarvan vroeger het beroep niet wettelijk was ingericht. De beoefenaars van andere beroepen verstrekken eveneens professioneel belastingadvies of helpen de belastingplichtigen bij het nakomen van hun fiscale verplichtingen of het opkomen voor hun fiscale rechten. Sommige zijn aan een eigen wettelijk statuut en deontologie onderworpen, zoals bedrijfsrevisoren, externe accountants, beoefenaars van het gereguleerde boekhoudersberoep, notarissen en advocaten. Er werd gezegd dat deze beroepsbeoefenaren niet werden geïncrimineerd (P. TROISFONTAINES, “La responsabilité pénale des conseils fiscaux”, *Acta Falc.*, nr. 83/5, 159). Als dat juist zou zijn, dan heeft de bepaling na de wettelijke inrichting van het beroep van belastingconsulent, nagenoeg haar bestaansreden verloren. De wet maakt dit onderscheid echter niet.

Een Nederlandse registeraccountant – in België bedrijfsrevisor – werd wegens mededaderschap aan B.T.W.-valsheid in facturen het verbod opgelegd om gedurende vijf jaar het beroep van accountant uit te oefenen in België (Gent 24 december 1987, *F.J.F.* nr. 88/150). Twee Belgische accountants die mededaders waren aan fiscale misdrijven, liepen een verbod op om het beroep van belastingconsulent of boekhouder uit te oefenen gedurende vijf jaar (Gent 30 juni 1999, *Fiscoloog* 1999 (weergave, afl. 718, 8).

Het beroepsverbod en de sluiting van de inrichting zijn zeer zware straffen. De rechter zal ze vanzelfsprekend slechts na grondig nadenken opleggen, vooral wat de sluiting van de inrichting betreft. Deze maatregel is maar verantwoord wanneer de bedrijvigheid van de veroordeelde een stempel van misdadigheid drukt op het kantoor waar hij werkte. De vennootschap, vereniging, groepering of onderneming waarvan de rechter de sluiting van de inrichting dreigt uit te spreken kan in de zaak tussenkomen, of wanneer ze dat niet deed en een dergelijke beslissing is genomen, daartegen hoger beroep instellen (zie boven, nr. 143).

D. AANPLAKKING EN BEKENDMAKING VAN DE VEROORDELING

161 Artikel 459 W.I.B. 1992 bepaalt (vgl. gelijkaardige bepaling van de andere fiscale wetboeken):

“De rechter kan bevelen dat ieder vonnis of arrest houdende de veroordeling tot een gevangenisstraf, uitgesproken krachtens de artikelen 449 tot 452 en 456, wordt aangeplakt in de plaatsen die hij bepaalt en, eventueel bij uittreksel, wordt bekendgemaakt op de wijze die hij bepaalt, een en ander op kosten van de veroordeelde.

Hetzelfde kan gelden voor iedere krachtens de artikelen 454 en 455 uitgesproken beslissing tot verbod van het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid in België of tot sluiting van de in het land geëxploiteerde inrichtingen.”

De bekendmaking kan worden bevolen wegens overtreding van een voorschrift van de belastingwetboeken of uitvoeringsbesluiten, fiscale valsheid of fiscaal vals getuigschrift en inbreuk op een beroepsverbod of de sluiting van een inrichting. Inzake het W.I.B. kan de bekendmaking ook worden bevolen bij een veroordeling wegens valse getuigenis, valse verklaring als tolk of deskundige, verleiding ertoe en weigering of bij een veroordeling bij toepassing van artikel 421 W.I.B. 1992 wegens de overtreding van het verbod een beroepswerkzaamheid uit te oefenen.

De bekendmaking geschiedt door aanplakking in de plaatsen die de rechter bepaalt of door elke andere bekendmaking, eventueel bij uittreksel op de wijze die hij bepaalt. De rechter zou dus de bekendmaking op radio of TV kunnen bevelen. Wat er ook van zij, het lijkt aangewezen dat de rechter een termijn voor de aanplakking bepaalt (M. ROZIE, “Krachtlijnen van het materiële fiscale strafrecht na de hervormingen van 1980 en 1986”, in *Actuele problemen van strafrecht*, Antwerpen-Arnhem, Kluwer-Gouda Quint, 1988, 133-150, inzonderheid 146). De bekendmaking geschiedt op kosten van de veroordeelde.

Ingevolge de artikelen *7bis* en *37bis* Sw. kan ook bekendmaking worden bevolen van het vonnis van veroordeling of van de beslissing tot verbod of tot sluiting die uitgesproken wordt tegen de als strafrechtelijk verantwoordelijke veroordeelde rechtspersoon.

§ 3. Accessoria van de strafrechtelijke veroordeling

A. BIJDRAGE TOT DE FINANCIERING VAN HET FONDS TOT HULP AAN DE SLACHTOFFERS VAN OPZETTELIJKE GEWELDDADEN

162 Krachtens artikel 29 van de Wet van 1 augustus 1985 houdende fiscale en andere bepalingen moet de rechter vanaf 2 maart 1987 bij iedere veroordeling tot een criminele of correctionele hoofdstraf de verplichting uitspreken een bedrag te betalen bij wijze van bijdrage tot de financiering van het Fonds tot hulp aan de slachtoffers van opzettelijke gewelddaden opgericht bij het

Ministerie van Justitie. Ingevolge het artikel 3 van de Wet van 24 december 1993, in werking getreden op 1 januari 1994, bedraagt deze bijdrage thans 10,00 EUR. Het bedrag ervan wordt verhoogd met opdecimen.

B. GERECHTSKOSTEN

163 De veroordeelde moet worden verwezen in de gerechtskosten (zie o.m. art. 49 en 50 Sw. en art. 66, 121, 162, 176, 187, 194, 211, 281, 305, 321, 355, 365, 369, 415, 436, 444, 446, 478, 623 en 633 Sv). Artikel 96 Koninklijk Besluit 28 december 1950 houdende algemeen reglement op de gerechtskosten in strafzaken bepaalt dat de kosten worden vastgesteld door het vonnis of het arrest (zie A. LORENT, "Les frais de justice répressive", *Rev. dr. pén.* 1983, 609-664).

Artikel 11 tweede lid van de Wet van 1 juni 1849 op de herziening van den tarief in lyfstraffelijke zaken, zoals vervangen bij het artikel 71 van de Wet van 28 juli 1992, bepaalt dat de rechter voor elke criminele, correctionele en politiezaak aan iedere veroordeelde bovendien een vaste vergoeding oplegt waarvan het bedrag door de Koning wordt bepaald in het tarief in strafzaken. Ingevolge artikel 2 tweede lid van het Koninklijk Besluit van 29 juli 1992, in werking getreden op 1 augustus 1992, bedroeg de vaste vergoeding 12,50 EUR; ingevolge artikel 1 Koninklijk Besluit van 23 december 1993, in werking getreden op 1 januari 1994, bedraagt ze thans 25,00 EUR (K.B. 11 december 2001). Het bedrag wordt niet verhoogd met opdecimen.

Artikel 6 tweede lid Probaticwet bepaalt dat wanneer de opschorting wordt gelast de beklaagde in de kosten wordt veroordeeld. Wanneer de rechter de opschorting gelast, moet hij de beklaagde dus eveneens veroordelen in de vaste vergoeding (Cass. 18 mei 1994, *Arr. Cass.* 1994, nr. 248; *Turnh. Rechtsl.* 1994-95 (verkort), 31).

AFDELING II

STRAFTOEMETING

§ 1. Elementen die de bestraffing beïnvloeden

A. WETTELIJKE HERHALING

164 Het fiscaal strafrecht kent geen bijzondere herhaling, wel is de wettelijke herhaling van artikel 56 Sw. van toepassing. Ingevolge deze bepaling kan de beklaagde die na tot een criminele straf te zijn veroordeeld opnieuw een wanbedrijf pleegt, worden veroordeeld tot het dubbele van het maximum van de straf op het wanbedrijf. Dezelfde straf kan worden uitgesproken wanneer de beklaagde vroeger werd veroordeeld tot een gevangenisstraf

van ten minste één jaar en een nieuw wanbedrijf pleegt voordat vijf jaren zijn verlopen, sedert hij zijn straf heeft ondergaan of sinds zijn straf verjaard is.

De vroegere veroordeling moet zijn uitgesproken door een Belgische rechtbank. Ze moet bovendien in kracht van gewijsde zijn gegaan op het ogenblik van het plegen van het nieuwe misdrijf (Cass. 17 juni 1980, *Arr. Cass.* 1979-80, nr. 65); dit dient te blijken uit de gedingstukken (Cass. 8 maart 1988, *Arr. Cass.* 1987-88, nr. 425). De vroegere veroordeling mag evenwel niet uitgewist zijn ingevolge de artikelen 619, 620 en 634 Sw. (Cass. 22 november 1994, *Arr. Cass.* 1994, nr. 505). Werd de vroegere straf opgelegd met uitstel, dan wordt ze geacht te zijn ondergaan bij het verstrijken van de proeftijd (Cass. 15 juli 1997, *Arr. Cass.* 1997, nr. 316).

165 De wettelijke herhaling is geen bestanddeel van het misdrijf maar een persoonlijke omstandigheid betreffende de dader die van invloed kan zijn op de straf (Cass. 3 september 1997, *Arr. Cass.* 1997, nr. 329). De vermelding dat een beklaagde zich bevindt in staat van wettelijke herhaling moet niet noodzakelijk worden vermeld in de verwijzingsbeschikking of in de dagvaarding (Cass. 15 juli 1997, *Arr. Cass.* 1997, nr. 316); de vermelding ervan en de overlegging van het afschrift van de vroegere veroordeling kunnen in elke stand van het geding voor de feitenrechter geschieden, (Cass. 23 juni 1975, *Arr. Cass.* 1975, 1133) ook voor het eerst in hoger beroep (L. DUPONT en R. VERSTRAETEN, *Handboek Belgisch Strafrecht*, Leuven-Amersfoort, Acco, 1990, nr. 806).

B. SAMENLOOP VAN MISDRIJVEN

1. Eendaadse samenloop

a) Vroegere versie van artikel 65 Sw.

166 De vroegere versie van artikel 65 Sw. bepaalde dat wanneer een zelfde feit verscheidene misdrijven oplevert – men noemt dit ééndaadse of ideële samenloop – alleen de zwaarste straf wordt uitgesproken. De zwaarte van de straffen wordt bepaald in de artikelen 7 e.v. en 63 Sw. (L. VRANCKEN, “Artikel 65 van het Strafwetboek: alleen de zwaarste straf – enkele actuele toepassingen”, in *Liber Amicorum Alfons Vandeurzen*, Gent, Mys & Breesch, 1995, 329-336).

De rechtspraak paste de regel van de vroegere versie van artikel 65 Sw. ook toe wanneer verschillende misdrijven de opeenvolgende en voortgezette uitvoering zijn van eenzelfde misdadig opzet. De rechter oordeelt in feite en op onaantastbare wijze over deze eenheid van opzet. Wanneer de feitenrechter vaststelde dat bij hem aanhangige misdrijven vóór een vroegere veroordeling waren gepleegd, en oordeelde dat de dader de vroegere en de nieuwe feiten met een en dezelfde opzet had gepleegd zodat de feiten een enkel strafbaar feit opleveren, dan moest hij de strafvordering wegens het gerechtelijke gewijsde

vervallen verklaren, zonder dat hij zich mocht uitspreken over de schuld van de dader aan de nieuwe feiten (Cass. 24 november 1992, *Arr. Cass.* 1991-92, nr. 750).

De bedoelde opzet is niet het specifieke strafbare opzet dat voor bepaalde misdrijven is vereist, maar de alles omvattende opzet. Het is niet vereist dat het opzet tot het plegen van de verschillende misdrijven reeds bij het eerste misdrijf aanwezig was; ook het voortgezette of opeenvolgende opzet kan verschillende misdrijven tot een enkel feit maken (Cass. 1 maart 1994, *Arr. Cass.* 1994, nr. 102; *R.W.* 1994-95, 467-470, noot B. SPRIET, "Het voortgezet of collectief misdrijf. Omschrijving en gevolgen").

167 De omstandigheid dat het indienen van een aangifte in de personenbelasting een wettelijke verplichting is die elk jaar opnieuw dient te worden nagekomen, staat eraan niet in de weg dat het herhaald niet-nakomen van deze verplichting de uiting kan zijn van een voortgezet of opeenvolgend opzet bij de dader (Cass. 5 september 1995, *Arr. Cass.* 1995, nr. 365).

Bij ééndaadse samenloop tussen gemeenrechtelijke en fiscaalrechtelijke straf feiten kan slechts de zwaarste straf worden opgelegd. Het is dus niet geoorloofd een gemeenrechtelijke geldboete op te leggen omdat die de zwaarste is en bovenop nog eens de geldboete bepaald in artikel 73 § 1 W.B.T.W. omdat één van de misdrijven een fiscaal misdrijf is (Cass. 21 juni 1983, *Arr. Cass.* 1982-83, nr. 584). Wanneer de rechter wegens bankbreuk, nu een faillissementsmisdrijf genaamd, en B.T.W.-misdrijven één straf uitspreekt, namelijk die gesteld op bankbreuk maar bovendien een onwettige fiscale geldboete oplegt, blijft de vernietiging door het Hof van Cassatie beperkt tot de geldboete en spreekt het hof geen verwijzing uit (Cass. 5 december 1989, *Arr. Cass.* nr. 221).

Opdecimen veranderen de zwaarte van de straf niet. Een vroegere geldboete van 100.000 F zonder opdecimen is zwaarder dan een boete van 10.000 F vermeerderd met 590 opdecimen (Cass. 28 juni 1976, *Arr. Cass.* 1976, 220).

b) Huidige versie van artikel 65 Sw.

168 Het nieuwe artikel 65 Sw., zoals vervangen bij artikel 45 van de Wet van 11 juli 1994, stelt dat wanneer een zelfde feit verscheidene misdrijven oplevert of wanneer verschillende misdrijven die de opeenvolgende en voortgezette uitvoering zijn van een zelfde misdadig opzet, gelijktijdig aan een zelfde feitenrechter worden voorgelegd, alleen de zwaarste straf wordt uitgesproken. Wanneer de feitenrechter vaststelt dat er ééndaadse samenloop is tussen de misdrijven waarover hij veroordeelt en misdrijven die reeds het voorwerp waren van een in kracht van gewijsde gegane beslissing, spreekt hij opnieuw een straf uit maar houdt rekening met de voorheen uitgesproken bestraffing. Het geheel van de straffen mag echter het maximum van de zwaarste straf niet te boven gaan. Indien de voorheen uitgesproken bestraf-

fing de strafrechter voldoende lijkt, spreekt hij zich uit over de schuldvraag en verwijst voor het overige naar de reeds uitgesproken straffen (zie M.A. BEER-NAERT, “Le nouvel article 65 du code pénal”, *Rev. dr. pén.* 1995, 678-685; J. DE CODT, “Le nouvel article 65 du code pénal ou la législation du délit collectif”, *J.T.* 1995, 289-292; F. KEFER, “La disparition de l’absorption”, *J.L.M.B.* 1995, 839-841; J. MESSINNE, “A propos du nouvel article 65 du code pénal”, *J.T.* 1995, 293).

Artikel 45 van de Wet van 11 juli 1994 is geen interpretatieve- maar een wijzigingswet zodat de rechter de bepalingen ervan, wanneer ze strenger zijn dan die van de oude wet, niet mag toepassen op de vóór de inwerkingtreding van de nieuwe bepaling gepleegde misdrijven (Cass. 16 november 1994, *Rec. Cass.* 1995, 35, noot G. STESENS, “Over art. 65 Sw., het collectief misdrijf en de werking van de strafwet in de tijd”; *P.&B.* 1995, 66-69, noot P. TRAEST, “Inwerkingtreding van het nieuwe artikel 65 van het Strafwetboek en het niet-retroactiviteitsbeginsel van de strengere strafwet”) (zie boven, nr. 127).

2. Meerdaadse samenloop

169 Er is meerdaadse of materiële samenloop wanneer de dader verschillende feiten heeft gepleegd die niet de opeenvolgende en voortgezette uitvoering zijn van een zelfde misdadig opzet en hij voor het ene niet onherroepelijk was veroordeeld op het ogenblik dat hij het andere pleegde (Cass. 9 mei 1995, *Arr. Cass.* 1995, nr. 228).

Artikel 60 Sw. bepaalt dat bij meerdere wanbedrijven – fiscale misdrijven zijn wanbedrijven – alle straffen tezamen worden opgelegd, zonder dat zij evenwel het dubbele van het maximum van de zwaarste straf te boven mogen gaan, met een absoluut maximum van twintig jaar gevangenisstraf.

C. VERZACHTENDE OMSTANDIGHEDEN

170 Artikel 85 Sw. stelt dat indien verzachtende omstandigheden aanwezig zijn, de gevangenisstraffen en de geldboeten respectievelijk tot beneden de acht dagen en tot beneden 26,00 EUR kunnen worden verminderd, zonder dat zij lager mogen zijn dan politiestraffen. De rechter kan ook één van die straffen afzonderlijk toepassen. Is alleen gevangenisstraf bepaald, kan de rechter die straf vervangen door een geldboete van ten hoogste 500,00 EUR. Indien ontzetting van de in artikel 31 Sw. genoemde rechten voorgeschreven of toegelaten is, kan hij die straf uitspreken voor een termijn van één jaar tot vijf jaar, of in het geheel niet opleggen.

Artikel 28 Sw. bepaalt dat een politiegevangenisstraf niet minder mag zijn dan een dag en niet meer dan zeven dagen, behoudens de bij de wet uitgezonderde gevallen. Ingevolge artikel 38 eerste lid Sw. bedraagt de geldboete wegens overtreding ten minste 1,00 EUR en ten hoogste 25,00 EUR, behoudens de door de wet bepaalde uitzonderingen.

§ 2. Opschorting, uitstel en probatie

171 De Wet van 29 juni 1964 betreffende de opschorting, het uitstel en de probatie voerde een aantal nieuwigheden om de bestraffing verder te individualiseren en ze zoveel mogelijk te richten op het voorkomen van recidive en op de reclassering van de veroordeelde (*R.P.D.B.*, compl. IV, “*Suspension, sursis et probation*”, nr. 55 e.v.). De Wet van 10 februari 1994 heeft de Probatielwet gewijzigd (zie M. VAN DE KERCHOVE, “*Médiation pénale et travaux d'intérêt général, Réflexions et commentaires relatifs aux lois du 10 février 1994*”, *J.T.* 1995, 61-67, inzonderheid 65-66). De tweede Snelrechtwet van 22 maart 1999 heeft de mogelijkheden van de Probatielwet nog uitgebreid.

Ingevolge de Probatielwet kunnen de strafrechters, met uitzondering van de hoven van assisen, ambtshalve, op vordering van het Openbaar Ministerie of op vraag van de beklaagde die een natuurlijk persoon is, met diens instemming opschorting van de veroordeling gelasten wanneer hij nog niet is veroordeeld tot een criminele straf of een correctionele hoofdgevangenisstraf van meer dan zes maanden. Het feit mag evenwel niet van die aard schijnen te zijn dat het gestraft zou moeten worden met een hoofdstraf van meer dan vijf jaar correctionele gevangenisstraf of een zwaardere straf. De opschorting kan eveneens worden gelast door de onderzoeksgerechten wanneer zij van oordeel zijn dat de openbaarheid van het debat de declassering van de verdachte zou kunnen veroorzaken of zijn reclassering in gevaar zou kunnen brengen. De duur van de opschorting mag niet minder dan één jaar en niet meer dan vijf jaar bedragen (art. 3 Probatielwet). Voor een rechtspersoon mag de vroegere straf niet meer dan 4.000,00 EUR bedragen en de mogelijks op te leggen straf niet meer dan 120.000,00 EUR (art. 18*bis* Probatielwet).

Van hun kant kunnen de vonnisgerechten, wanneer zij tot een of meer straffen van niet meer dan vijf jaar veroordelen, uitstel van de tenuitvoerlegging toestaan hetzij van het vonnis of het arrest, hetzij van de hoofdstraffen of vervangende straffen dan wel een gedeelte ervan. Voorwaarde is dat de beklaagde nog niet is veroordeeld tot een criminele straf of een correctionele hoofdgevangenisstraf van meer dan twaalf maanden. Wanneer artikel 65 tweede lid Sw. wordt toegepast vormt de vroegere veroordeling evenwel geen beletstel voor het toestaan van uitstel. De duur van het uitstel mag niet minder dan één jaar en niet meer dan vijf jaar bedragen; voor de geldstraffen en de gevangenisstraffen die de zes maanden niet te boven gaan, mag de duur echter niet meer dan drie jaar bedragen (art. 8 § 1 Probatielwet). Voor een rechtspersoon mag de vroegere straf niet meer dan 24.000,00 EUR en de opgelegde straf niet meer dan 120.000,00 EUR bedragen en mag, voor een geldboete die de 12.000,00 EUR niet te boven gaat, de duur van het uitstel de drie jaar niet te boven gaan (art. 18*bis* Probatielwet).

172 Opschorting en uitstel kunnen worden gekoppeld aan probatie indien de betrokkene met de voorwaarden daarvan instemt (art. 3 en 8 § 2 Proba-

tiewet). De probatievoorwaarden kunnen onder meer bestaan in dienstverlening en/of het volgen van een bepaalde opleiding gedurende twaalf maanden (art. 1 § 2 tweede lid Probatiwewet). Ze kunnen alleen worden bevolen na een maatschappelijke enquête of een beknopt voorlichtingsrapport, maar deze zijn niet langer vereist zoals dat voorheen wel het geval was (art. *Ibis* § 3 eerste lid Probatiwewet). Wanneer de rechter een effectieve gevangenisstraf uitsprekt die de reeds ondergane voorhechtenis te boven gaat, dan kan hij evenwel geen dienstverlening of opleiding opleggen (art. 1 § 3 Probatiwewet).

Indien het onderzoeksgerecht of het vonnisgerecht probatie overweegt, moet het de betrokkene, vóór de sluiting van de debatten, inlichten over de draagwijdte van dergelijke maatregel en hem horen in zijn opmerkingen (art. 1 § 2 Probatiwewet). De beslissing waarbij de opschorting of het uitstel, in voorkomend geval, probatieopschorting of -uitstel wordt toegestaan of geweigerd, moet met redenen omkleed zijn overeenkomstig artikel 195 Sv. (art. 3 en 8 Probatiwewet).

De wet bepaalt een bijzondere rechtspleging in geval van rechtstreekse dagvaarding door de burgerlijke partij: het Openbaar Ministerie kan dan, indien het oordeelt dat er aanleiding tot opschorting kan bestaan, een gerechtelijk onderzoek vorderen waardoor de zaak wordt onttrokken aan de rechtbank (art. 4 § 1 tweede lid Probatiwewet).

173 Na de wijziging van de Probatiwewet door artikel 106 van het Charter van 1986 is deze toepasselijk op de fiscale misdrijven. Wel bepaalt artikel 20 § 2 Probatiwewet nog steeds dat onder meer inzake de straffen bedoeld in artikelen 143 van de Wet van 15 april 1896 en 27 van de Wet van 12 december 1912 – nu artikel 137 Wet 12 juli 1978 betreffende het accijnsregime van de alcohol – en in artikel 41 van de wetsbepalingen inzake slijterijen van gegiste dranken, gecoördineerd op 3 april 1953, alleen uitstel van de veroordeling mogelijk is maar geen opschorting (Antwerpen 1 april 1988, *F.J.F.* nr. 88/197).

§ 3. Motivering van de veroordeling

174 De motiveringsverplichting van artikel 149 G.W. en het wettelijk voorschrift om in het veroordelend vonnis de toegepaste wetsbepaling te vermelden (art. 163 eerste lid, 195 eerste lid Sv., 211 en 371 Sv.) verplicht de rechter ertoe zowel de wetsbepaling te vermelden die de bewezen verklaarde feiten strafbaar stelt, als deze die de straf bepaalt (b.v. Cass. 27 april 1988, *Arr. Cass.* 1987-88, nr. 521).

§ 4. Keuze en motivering van de straf of maatregel

A. IN HET ALGEMEEN

175 Ingevolge het legaliteitsbeginsel mag de strafrechter slechts een straf of een maatregel toepassen die door de wet is bepaald (art. 12 en 14 G.W., art. 2 eerste lid Sw., art. 363 Sv., art. 7 E.V.R.M. en 15 B.U.P.O.).

Binnen de door de wet gestelde perken bepaalt de strafrechter op onaantastbare wijze de strafmaat die hij gepast acht (b.v. Cass. 21 september 1994, *Arr. Cass.* 1994, nr. 39). Het nieuwe artikel 195 tweede lid Sv., zoals gewijzigd door artikel 2 van de Wet van 27 april 1987, schrijft evenwel voor dat het veroordelend vonnis van de correctionele rechtbank nauwkeurig, maar op een wijze die beknopt mag zijn, de redenen moet vermelden waarom de rechter, als de wet hem daartoe vrije beoordeling overlaat, dergelijke straf of maatregel uitspreekt; het moet bovendien de strafmaat voor elke uitgesproken straf of maatregel rechtvaardigen (F. CLOSE, "La loi du 27 avril 1987 sur la motivation des peines", *J.L.M.B.* 1987, 1405-1417; L. DUPONT, "De motivering van de straftoemeting. Een minicommentaar bij de Wet van 27 april 1987 in verband met de motivering van de straffen", in *Actuele problemen van strafrecht*, Antwerpen-Arnhem, Kluwer Rechtswetenschappen-Gouda Quint, 1988, 505-530; J. SACE, "La loi belge du 27 avril 1987 sur la motivation des peines", *Rev. dr. pén.* 1987, 961-965; J. SPREUTELS, "Le contrôle de la motivation de la sanction pénale", in *Présence du droit public et des droits de l'homme. Mélanges offerts à Jacques Velu*, I, Brussel, Bruylant, 1993, 901-927). Deze bijzondere motiveringsverplichting van de straf en de strafmaat geldt ook voor het hof van beroep (art. 211 Sv.).

De bijzondere motiveringsplicht geeft in de praktijk vaak aanleiding tot moeilijkheden omdat de wet geen strafdoelen bepaalt en ook niet aangeeft welke elementen de rechter voor de keuze en de maat van de straf in aanmerking moet nemen (P.H., "La motivation des peines", *J.L.M.B.* 1989, 291-292; M. DE SWAEF, "De motivering van de straftoemeting", noot onder Cass. 6 november 1990, *R.W.* 1990-91, 1200-1201; M. DE SWAEF, "Vervangende gevangenisstraf en motiveringsverplichting", noot onder Cass. 31 maart 1992, *R.W.* 1991-92, 1365; J.-L. DENIS, "La motivation des peines", *Rev. dr. pén.* 1997, 1023-1039).

B. GELDBOETE

176 Binnen de door de wet vastgestelde grenzen bepaalt de rechter het bedrag van de geldboete. Hij kan hierbij uiteraard rekening houden met de financiële draagkracht van de beklaagde. Het feit dat de opdecimien de laatste jaren zo sterk in de hoogte zijn gegaan, bracht de wetgever er evenwel toe de rechter nog eens uitdrukkelijk te wijzen op die mogelijkheid. Artikel 195 tweede lid Sv., zoals aangevuld bij artikel 2 van de Wet van 24 december 1993, bepaalt dat de rechter voor de vaststelling van het bedrag van de geld-

boete rekening kan houden met de door de beklagde aangevoerde elementen over zijn sociale toestand. De Minister van Justitie heeft verklaard dat die nieuwe bepaling geen afbreuk aan de keuzevrijheid van de rechter doet en dat de bewijsvoering in verband met de financiële draagkracht dus in geen geval een voorwendsel zal kunnen zijn om de debatten nodeloos te verlengen of om uitstel te verkrijgen (Verslag Commissie voor Justitie, *Gedr.St. Kamer* 1993-94, 1211/8, 5).

AFDELING III

CIVIELE SANCTIES

§ 1. Hoofdelijke gehoudenheid tot de ontdoken belasting

177 Artikel 458 eerste lid W.I.B. 1992 bepaalt (vgl. gelijkaardige bepalingen van de andere fiscale wetboeken): "Personen die als daders of mededaders van misdrijven bedoeld in de artikelen 449 tot 452 werden veroordeeld, zijn hoofdelijk gehouden tot betaling van de ontdoken belasting."

Personen die veroordeeld werden als daders of medeplichtigen aan overtreding van de fiscale wetgeving, fiscale valsheid, fiscaal vals getuigschrift en, inzake W.I.B., aan valse getuigenis, valse verklaring van tolk of deskundige of verleiding ertoe, niet-verschijning of weigering om te getuigen, zullen dus samen met de eigenlijke belastingplichtige gehouden zijn tot de gehele ontdoken belasting. Dit houdt in dat het scherm van de stroman of van een gesimuleerde constructie wordt opgelicht. Het kan echter ook tot gevolg hebben dat een veroordeelde die zelf uit de belastingontduiking geen enkel voordeel heeft gehaald, b.v. een bedrijfsleider die alleen maar met de zwart-handel van zijn bedrijf de zwarte lonen van zijn werknemers heeft gefinancierd, persoonlijk het volle pond zal moeten betalen.

Hoofdelijkheid impliceert onder meer: de éénheid van de verbintenis, de individuele gehoudenheid van elke schuldenaar en het wettelijke en onomkeerbare vermoeden van wederzijdse vertegenwoordiging door de schuldenaars met het gemeenschappelijke karakter van sommige excepties (*Comm.I.B.* 92 nr. 485/3).

178 De hoofdelijke gehoudenheid slaat alleen op de eigenlijke belasting, niet op de accessoria, zoals de belastingverhogingen, administratieve boeten, interesten en kosten (*Comm.I.B.* 92 nr. 348/5). Het bedrag van de ontdoken belasting dient niet vast te staan op het ogenblik van de strafveroordeling (Antwerpen 18 april 1984, *F.J.F.* nr. 85/20). Trouwens de belasting of aanvullende belasting zal vaak maar eerst kunnen worden gevestigd na de strafrechtelijke veroordeling. De hoofdelijke gehoudenheid geldt ook wanneer de staat geen burgerlijke partij is (Cass. 26 januari 1983, *Arr. Cass.* 1982-83, nr.

305). Het is de rechter zelfs niet toegelaten een afstand van solidariteit door de administratie in acht te nemen (Cass. 8 november 1979, *Arr. Cass.* 1979-80, 391).

De hoofdelijke gehoudenheid is één van de meest dreigende en zwaarste sancties van het fiscaal strafrecht. Toch is het geen eigenlijke straf, maar slechts een civielrechtelijk gevolg van de veroordeling dat van rechtswege werkt; daarom wordt bij een onwettige beslissing ter zake door het Hof van Cassatie slechts de vernietiging zonder verwijzing uitgesproken (Cass. 20 juni 1995, *Arr. Cass.* 1995, nr. 312).

179 De administratie der directe belasting kan de door een vennootschap ontdoken belasting niet als verdoken inkomsten belasten in hoofde van de afgevaardigd bestuurder; een akkoord tussen de administratie en de betrokkene bindt de rechter niet (Antwerpen 15 december 1998, *F.J.F.* nr. 99/96). De administratie zal de ontdoken belasting ten laste van de derde moeten invorderen middels een gemeenrechtelijke procedure.

De hoofdelijke gehoudenheid heeft ook niet tot gevolg dat de staat zou beschikken over de waarborg van de wettelijke hypotheek op de goederen van de personen, die niet de oorspronkelijke belastingplichtigen waren (Bergen 11 oktober 1984, *Bull. Bel.* 1986, 2441).

Inzake B.T.W. kan er tegen de veroordeelde mededader of medeplichtige een dwangbevel worden uitgevoerd (Cass. 11 oktober 1996, *Arr. Cass.* 1996, nr. 376; *B.T.W.-Revue* 1997, 336; *Fisc. Koer.* 1996 (weergave), 601, noot X., “De hoofdelijkheid in fiscale strafzaken”; *R.W.* 1996-97 (verkort), 996).

§ 2. Civielrechtelijke aansprakelijkheid

180 De personen die ingevolge artikel 1384 B.W. aansprakelijk zijn voor de schade veroorzaakt door de daad van hen voor wie ze moeten instaan, zijn civielrechtelijk aansprakelijk voor de kosten van het strafproces ten laste van deze laatsten en voor de vergoeding van de schade van de benadeelden (A. LORENT, “Les frais de justice répressive”, *Rev. dr. pén.* 1983, 609-664, inzonderheid nr. 50).

Soms regelt een bijzondere wet de civielrechtelijke aansprakelijkheid op eigen manier en breidt ze deze uit tot andere personen dan deze vermeld in het Burgerlijk Wetboek en zelfs tot de geldboeten en kosten. Dit is het geval in fiscale strafzaken. Zo bepaalt artikel 458 tweede lid W.I.B. 1992 (vgl. gelijkaardige bepalingen van de andere fiscale wetboeken): “De natuurlijke personen of rechtspersonen zijn burgerlijk en hoofdelijk aansprakelijk voor de geldboeten en kosten die het gevolg zijn van de veroordelingen welke krachtens de artikelen 449 tot 456 tegen hun gemachtigden of bestuurders, zaakvoerders of vereffenaars zijn uitgesproken.”

Artikel 50*bis* Sw. voert een uitzondering in op de burgerlijke aansprakelijkheid. Krachtens deze wetbepaling kan niemand burgerlijk aansprakelijk worden gesteld voor de betaling waartoe een ander wordt veroordeeld, indien hij wegens dezelfde feiten wordt veroordeeld. Dit heeft onder meer tot gevolg dat wanneer zowel de rechtspersoon als een natuurlijk persoon wegens een bepaald misdrijf worden veroordeeld, de rechtspersoon niet civielrechtelijk aansprakelijk is voor de natuurlijke persoon.

181 Ingevolge artikel 182 Sv., zoals gewijzigd bij artikel 10 van de Wet van 11 juli 1994, kunnen het Openbaar Ministerie en de burgerlijke partij de civielrechtelijke aansprakelijke in de zaak betrekken, hetzij bij dagvaarding, hetzij bij oproeping indien de beklaagde zelf op die wijze wordt opgeroepen, conform het nieuwe artikel 216*quater* Sv., zoals ingevoegd bij artikel 13 van de Wet van 11 juli 1994. Artikelen 162 en 194 Sv. bepalen dat de veroordeelde en zijn civielrechtelijke aansprakelijke in de kosten worden veroordeeld, zelfs die van de strafvordering. Het Openbaar Ministerie is niet gehouden de civielrechtelijk aansprakelijke partij in het strafgeding te betrekken; het is geen voorwaarde van vervolgbaarheid of strafbaarheid van de beklaagde (Cass. 28 januari 1997, *Arr. Cass.* 1997, nr. 51; *Fisc. Act.* 1997 (weergave F. DESTERBECK), afl. 16, 1; *F.J.F.* nr. 97/95; *R.W.* 1997-98 (verkort), 399). De beklaagde zelf kan het niet; de burgerlijke aansprakelijkheid is niet ingesteld in zijn voordeel, maar in het voordeel van zijn schuldeisers.

De omstandigheid dat het Openbaar Ministerie en de burgerlijke partij de civielrechtelijk aansprakelijke in de strafzaak kan betrekken, terwijl de beklaagde dat niet kan, werd door sommigen discriminatoir geacht. Het nieuwe artikel 182 Sv. maakte dan ook het voorwerp uit van een prejudiciële vraag aan het Arbitragehof. Dit wees de aangevoerde schending van de artikelen 10 en 11 G.W. van de hand (Arbitragehof arrest nr. 8/96, 1 februari 1996 (prejudiciële vraag), *B.S.* 28 februari 1996, 4285; *A.A.* 1996, 69; *J.L.M.B.* 1996, 576; *Rev. dr. pén.* 1996, 1112; *R.W.* 1996-97, 774, noot S. VAN OVERBEKE, "De houding van de beklaagde t.a.v. de civielrechtelijke aansprakelijke partij in het strafproces"; *T.B.P.* 1996 (verkort), 313).

HOOFDSTUK III STRAFBAARHEID

AFDELING I

PLEGEN VAN HET MISDRIJF

§ 1. Deelneming

A. IN HET ALGEMEEN

182 Artikel 66 Sw. bepaalt wie dader is:

“Als daders van een misdaad of een wanbedrijf worden gestraft:

Zij die de misdaad of het wanbedrijf hebben uitgevoerd of aan de uitvoering rechtstreeks hebben meegewerkt;

Zij die door enige daad tot de uitvoering zodanige hulp hebben verleend dat de misdaad of het wanbedrijf zonder hun bijstand niet had kunnen worden gepleegd;

Zij die, door giften, beloften, bedreigingen, misbruik van gezag of van macht, misdadige kuiperijen of arglistigheden, de misdaad of het wanbedrijf rechtstreeks hebben uitgelokt;

Zij die, hetzij door woorden in openbare bijeenkomsten of plaatsen gesproken, hetzij door enigerlei geschrift, drukwerk, prent of zinnebeeld, aangeplakt, rondgedeeld of verkocht, te koop geboden of openlijk tentoongesteld, het plegen van het feit rechtstreeks hebben uitgelokt, onverminderd de straffen die bij de wet bepaald zijn tegen de daders van aanzetting tot misdaden of wanbedrijven, zelfs voor het geval dat die aanzetting zonder gevolg is gebleven.”

Artikel 67 Sw. omschrijft de medeplichtigheid als volgt:

“Als medeplichtigen aan een misdaad of een wanbedrijf worden gestraft:

Zij die onderrichtingen hebben gegeven om de misdaad of het wanbedrijf te plegen;

Zij die wapens, werktuigen of enig ander middel hebben verschaft, die tot de misdaad of het wanbedrijf hebben gediend, wetende dat ze daartoe zouden dienen;

Zij die, buiten het geval van artikel 66 § 3 met hun weten, de dader of de daders hebben geholpen of bijgestaan in daden die de misdaad of het wanbedrijf hebben voorbereid, vergemakkelijkt of voltooid.”

Krachtens artikel 69 tweede lid Sw. is de straf tegen medeplichtigen aan een wanbedrijf – fiscale misdrijven zijn wanbedrijven – niet hoger dan twee derden van de straf die op dat wanbedrijf is gesteld. De feitelijke straf die men aan de medeplichtige oplegt, mag evenwel hoger zijn dan die welke men aan de dader oplegt. (Cass. 4 oktober 1983, *Arr. Cass.* 1983-84, nr. 64).

1. Mededaderschap

183 Het strafbare mededaderschap vereist:

- dat de mededader een door de wet bepaalde vorm van medewerking aan een misdrijf verleent;
- dat hij weet dat hij zijn medewerking aan een bepaalde misdaad of wanbedrijf verleent;
- dat hij het opzet heeft aan dat misdrijf mede te werken.

a) Strafbaar hoofdfeit

184 Mededaderschap veronderstelt in de eerste plaats een strafbaar hoofdfeit, dat ook objectief strafbaar is. Het is echter niet nodig dat de hoofddader zelf effectief gestraft wordt, zelfs niet dat hij wordt vervolgd (Cass. 16 november 1971, *Arr. Cass.* 1972, 261; Cass. 26 september 1978, *Arr. Cass.* 1978-79, 113). Ook een subjectieve schulditsluitingsgrond of verschoningsgrond in hoofde van één van de daders heeft geen invloed op de strafbaarheid van de andere.

b) Medewerking

185 Artikel 66 Sw. onderscheidt:

- materiële daders;
- noodzakelijke helpers;
- morele daders door individuele uitlokking;
- morele daders door publieke uitlokking.

Men spreekt vaak van “daders en mededaders”, ofschoon de wet geen onderscheid maakt (Cass. 15 oktober 1986, *Arr. Cass.* 1986-87, nr. 90; *R.W.* 1987-88, 21, noot M. DE SWAEF, “Over daders en mededaders”).

De verleende hulp moet een noodzakelijke hulp zijn, hoe groot of hoe klein die ook is (Cass. 9 april 1974, *Arr. Cass.* 1974, 873). “Relatief noodzakelijke hulp” is nog steeds noodzakelijke hulp (Cass. 28 september 1993, *Arr. Cass.* 1993, nr. 382).

c) Kennis

186 De deelnemer moet kennis hebben van de omstandigheid dat hij deelneemt aan een welbepaalde misdaad of een welbepaald wanbedrijf. Hiertoe is vereist dat hij kennis heeft van alle omstandigheden die aan het feit waaraan hij zijn medewerking verleent, het kenmerk geven van een welbepaalde misdaad of een welbepaald wanbedrijf; het is evenwel niet vereist dat hij bovendien de uitvoeringsmodaliteiten van het misdrijf kent, d.w.z. weet waar en wanneer of ten nadele van wie het zal worden gepleegd (Cass. 9 december 1986, *Arr. Cass.* 1986-87, nr. 217; *R.W.* 1987-88, 856, noot M. DE SWAEF,

“Over strafbare deelneming”; Cass. 18 mei 1993, *Arr. Cass.* 1993, nr. 244; *R.W.* 1994-95 (verkort), 359, noot B. SPRIET, “Het materieel en het moreel bestanddeel van een strafbare deelneming aan diefstal”). Als de deelnemer de vereiste kennis niet bezat, is hij niet strafbaar (Cass. 24 maart 1998, *Arr. Cass.* 1998, nr. 164).

d) Opzet

187 Zeer belangrijk is de regel dat strafbare deelneming niet vereist dat alle bestanddelen van het misdrijf begrepen zijn in de deelnemingshandelingen of dat de mededader zich het strafbare opzet van de dader toeëigent; het volstaat dat de mededader wetens en willens zijn medewerking verleent aan het door een dader gewilde misdrijf (zie o.m. m.b.t. valsheid in geschrifte, Cass. 1 februari 1984, *Arr. Cass.* 1983-84, nr. 298; Cass. (verenigde kamers) 5 april 1996, *Arr. Cass.* 1996, nr. 111; *Jaarboek Mensenrechten* 1995-1996, 429; *J.T.* 1996 (verkort), 411; *R. Cass.* 1996, 257; *Rev. dr. pén.* 1996, 634; Cass. 5 juni 1996, *Arr. Cass.*, nr. 214; Cass. (verenigde kamers) 23 december 1998, *Arr. Cass.* 1998, nr. 534; *R.W.* 1998-99, 1309; m.b.t. diefstal door middel van braak, inklimming of valse sleutels; Cass. 15 mei 1985, *Arr. Cass.* 1984-85, nr. 554; *Rev. dr. pén.* 1985, 793; m.b.t. bedrieglijk onvermogen, Cass. 9 oktober 1990, *Arr. Cass.* 1990-91, nr. 69; m.b.t. bedrieglijke bankbreuk, Cass. 22 maart 1994, *Arr. Cass.* 1994, nr. 139). Er moet evenwel steeds een verband zijn tussen de deelnemingshandelingen en het misdrijf. In de regel kan dit verband onrechtstreeks zijn; bij uitlokking moet het rechtstreeks zijn. Eender hoe, het verband tussen de deelnemingshandelingen en het misdrijf moet zeker zijn (C. HENNAU en J. VERHAEGEN, *Droit pénal général*, Brussel, Bruylant, 1991, nr. 305 en 306). Zo is het louter feit dat iemand voordeel uit een misdrijf heeft getrokken geen voldoende verband en levert het geen strafbare deelneming op (Cass. 24 september 1951, *Arr. Cass.* 1952, 13).

2. Medeplichtigheid

188 Onderrichtingen zijn meer dan een gewone raad; ze betreffen aanwijzingen die voor het plegen van een misdrijf nuttig zijn (Cass. 29 oktober 1973, *Arr. Cass.* 1974, 237). Ze kunnen ook bestaan in onderrichtingen om de omvang van het misdrijf te beperken (Cass. 23 mei 1949, *Arr. Cass.* 1949, 343).

Wegens het zeer ruime toepassingsgebied van de daderschap is het beroep op de medeplichtigheid eerder zeldzaam.

3. Procedurele aspecten

189 Wanneer een misdrijf in België wordt gepleegd, worden de in het buitenland gestelde daden van deelneming geacht in België te zijn gepleegd. De deelnemer valt derhalve onder toepassing van de Belgische Strafwet en kan

tevens in België worden vervolgd (Cass. 24 maart 1998, *Arr. Cass.* 1998, nr. 164).

De rechtspraak neemt aan dat de omschrijving van het daderschap van artikel 66 tweede en derde lid Sw. niets anders is dan de uitdrukking van een algemeen beginsel dat toepasselijk is op alle misdrijven. Een vervolging als dader betreft zowel een daad van rechtstreekse uitvoering als een daad welke slechts een uitvoeringsmodaliteit is (Cass. 16 november 1959, *Arr. Cass.* 1960, 231; Cass. 13 maart 1961, *Pas.* 1961, I, 761; Cass. 1 april 1963, *Pas.* 1963, I, 835). Dit heeft verschillende gevolgen op procedureel gebied. De beklagde weet dat hij zowel in hoedanigheid van dader als deze van mededader verweer moet voeren (Cass. 7 september 1999, *Arr. Cass.* 1999, nr. 438). Zo moet de rechter de beklagde die wordt vervolgd als dader, niet verwittigen dat hij als “zedelijke dader door individuele uitlokking” kan worden veroordeeld (Cass. 9 maart 1993, *Arr. Cass.* 1993, nr. 133). Ten slotte hoeft het veroordelend vonnis niet eens melding te maken van artikel 66 tweede of derde lid Sw. (Cass. 31 maart 1998, *Arr. Cass.* 1998, nr. 179). Door een als dader beklagde te veroordelen wegens één van die deelnemingshandelingen geeft de rechter aan het feit geen uitbreiding of verzwarende omschrijving en miskent hij het recht van verdediging niet (Cass. 13 september 1994, *Arr. Cass.* 1994 (verkort), nr. 372).

De in artikel 66 vierde lid Sw. omschreven deelnemingshandeling is daarentegen een bijzondere vorm van deelneming. De strafrechter mag een beklagde die slechts wegens één van de in artikel 66 tweede of derde lid Sw. vermelde deelnemingshandelingen wordt vervolgd, niet veroordelen wegens de rechtstreekse aanzetting omschreven in artikel 66 vierde lid Sw. Dit is een wijziging van kwalificatie; de beklagde moet daarvan worden verwittigd zodat hij zich erop kan verdedigen (Cass. 26 oktober 1993, *Arr. Cass.* 1993, nr. 432).

B. BIJZONDERE GEVALLEN VAN DEELNEMING

1. *Bedrijfsleider*

a) Rechtstreekse aanzetting

190 Onder de rechtstreekse aanzetting omschreven in artikel 66 derde lid Sw. valt het door het bedrijfshoofd aan zijn aangestelde gegeven bevel of toelating om een misdrijf te plegen (Cass. 17 maart 1958, *Arr. Cass.* 1958, 521). In dat geval is het bedrijfshoofd een morele dader, ook al is hij aan de uitvoering zelf van het feit vreemd gebleven. Werd zo als dader beschouwd de zaakvoerder van een B.V.B.A. die aan zijn werknemers opdracht geeft fraude te plegen bij het invullen van bescheiden die als bewijs van aflevering van brandstof golden (Cass. 28 oktober 1986, *Arr. Cass.* 1986-87, nr. 125). Ook werd de werkgever veroordeeld die zijn aangestelde van wie hij wist dat die geen leurkaart had, opdracht had gegeven op de openbare weg ambulante

activiteiten uit te oefenen voor zijn rekening (Antwerpen 28 november 1990, *R.W.* 1990-91, 993).

Het loutere feit dat een aangestelde in de uitoefening van zijn bediening een misdrijf heeft gepleegd impliceert nog niet de strafrechtelijke verantwoordelijkheid van het bedrijfshoofd. De rechtstreekse aanzetting vereist steeds een positieve daad die van determinerende invloed was op het plegen van het misdrijf (F. TULKENS en M. VAN DE KERCHOVE, *Introduction au droit pénal*, Brussel, Kluwer Editions Juridiques, 1993, 274). Het bedrijfshoofd moet bovendien weet hebben van het bestaan van het misdrijf (Cass. 10 oktober 1989, *Arr. Cass.* 1989-90, nr. 86).

Hij die een derde als een louter instrument gebruikt om een misdrijf te doen plegen, wordt als de materiële dader van dat misdrijf beschouwd en niet als de morele dader ervan door rechtstreekse aanzetting. Zo werd als materiële dader gestraft een beklagde die zijn metgezel en bestuurder van een in een ongeval betrokken voertuig door misleiding ertoe had gebracht een onjuiste verklaring voor de verzekering af te leggen (Cass. 9 maart 1993, *Arr. Cass.* 1993, nr. 133).

b) Gekwalificeerde onthouding

191 Een loutere onthouding is niet gelijk te stellen met een bevel of toelating. Behoudens uitzonderlijke gevallen, wanneer b.v. openbare ambtenaren nalaten een wederrechtelijke vrijheidsberoving te doen ophouden of aan te geven (art. 155 en 156 Sw.), is de loutere onthouding ten overstaan van een door een ander gepleegd misdrijf geen deelneming (C. HENNAU en J. VERHAEGEN, *Droit pénal général*, Brussel, Bruylant, 1991, nr. 299).

Een zogenaamde gekwalificeerde onthouding kan daarentegen wel strafbaar zijn, wanneer drie voorwaarden cumulatief zijn vervuld (S. VAN OVERBEKE, "Strafbare deelneming door gekwalificeerde onthouding", noot onder *Corr.* Brugge 29 augustus 1991, *R.W.* 1992-93, 648; zie ook *Gent* 20 februari 1992, *R.W.* 1992-93, 305, noot J. SOENEN, "Deelneming door onthouding");

- er een rechtsplicht, d.w.z. een wettelijke of contractuele plicht tot handelen, bestaat;
- de onthouding opzettelijk is;
- ze een werkelijke goedkeuring en aansporing inhoudt tot het plegen van het feit.

De wet legt vaak aan de verantwoordelijke van ondernemingen of vennootschappen strafrechtelijk gesanctioneerde verplichtingen op. Een afgevaardigd bestuurder heeft de plicht een permanente en effectieve controle uit te oefenen op de verrichtingen van zijn vennootschap. In het geval van een vennootschap die zich schuldig had gemaakt aan woeker, d.i. een gewoonte-

misdrijf, werd aangenomen dat dit gebeurd was met instemming van de afgevaardigd bestuurder, minstens op zijn instructie (Corr. Brussel 3 november 1964, *J.T.* 1946, 737).

Werd ook schuldig verklaard de directeur-generaal van een firma die de toepasselijke wetgeving kende, maar nagelaten had de nodige maatregelen te nemen voor het houden van het voorgeschreven register van de verkoop van radiotoestellen en het vervullen van de eraan verbonden formaliteiten (Corr. Brussel 14 januari 1986, *Rev. dr. pén.* 1986, 629, noot, R.S.).

2. *Echtgenoten*

192 Bijzonder is wel de toestand van samenwerkende echtgenoten of echtgenoten die een gezamenlijke aangifte in de personenbelasting indienen. In principe rust op beiden een aangifteplicht. Dit houdt nog niet automatisch de strafrechtelijke schuld in van hen beiden aan het misdrijf met betrekking tot die aangifte; ieders schuld zal moeten blijken uit de concrete omstandigheden van de zaak. De rechtspraak vermeldt volgende voorbeelden.

Een snoephandelaar en zijn echtgenote hadden een Nederlandse bankrekening op gemeenschappelijke naam. De vrouw verklaarde dat ze zich nooit met financiële vragen had beziggehouden, maar moest toegeven dat ze op de hoogte was van de geldplaatsingen in het buitenland. De vrouw werd schuldig verklaard wegens medeplichtigheid aan fiscale valsheid en aan het niet aangeven van inkomsten gepleegd door haar echtgenoot (Corr. Charleroi 9 januari 1986, *Bull. Bel.* 1987, 357).

Een andere echtgenote werd eveneens veroordeeld op volgende grond: “dat het eveneens bewezen is dat (zij) zich schuldig maakte aan de haar ten laste gelegde feiten; dat zij zelf aan de gerechtelijke politie verklaarde dat zij samen met haar echtgenoot (eerste beklaagde) voor hun woning een lening van 10.000.000 F aanging en dat deze lening altijd stipt afbetaald werd; dat zij dus (minstens in belangrijke aangelegenheden) samen met haar echtgenoot besliste welke bestemming aan het inkomen gegeven werd; dat uit de fiscale berekeningsnota's tevens blijkt dat de beide beklaagden gedurende de vijf litigieuze jaren aan pensioensparen deden, ook gedurende de jaren waarvoor geen frank inkomstenbelastingen werd betaald; dat deze vaststelling slechts wordt gedaan om aan te tonen dat de beklaagden in de bewuste periode hun inkomen niet enkel aanwendden voor levensnoodzakelijke doeleinden of ter uitvoering van wettelijke of contractueel aangegane verbintenissen” (Antwerpen 23 februari 1995, *A.J.T.* 1994-95, 522).

Een medewerkende echtgenote die de haar opgelegde taak moreel niet kon weigeren, werd vrijgesproken gelet op haar juridische en feitelijke positie van afhankelijkheid in de handelszaak (Corr. Brugge 10 juni 1985, *F.J.F.* nr. 85/209).

3. *Professionele adviseurs*

193 In het fiscaal strafrecht zal het probleem van de deelneming vooral rijzen in hoofde van professionele adviseurs, zoals bedrijfsrevisoren, externe accountants en zelfstandige boekhouders, externe belastingconsulenten, notarissen en advocaten. Belastingplichtigen die fiscale misdrijven plegen, doen dit inderdaad vaak na professioneel advies te hebben ingewonnen. Het kan b.v. gaan om het advies voor het opzetten van een zogenaamde fiscale constructie waarvan achteraf blijkt dat het een verboden simulatie en derhalve belastingontduiking is. Dergelijk foutief advies doet het probleem rijzen van de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de adviseur (A. VAN OEVEREN, "De civielrechtelijke aansprakelijkheid van de belastingconsulent", *Fiskofoon* 1987, 158).

Het gegeven advies kan mededaderschap aan een misdrijf uitmaken. Hiertoe moeten de voorwaarden van strafbare deelneming zijn vervuld. Het loutere feit dat een professioneel advies heeft verstrekt dat bij een fiscaal misdrijf werd gebruikt, impliceert nog niet diens strafbare deelneming aan dit misdrijf. Het behoort nu eenmaal tot de taken van de professioneel om zijn cliënt de minst belaste weg te adviseren. Deze adviezen zijn op zich niet misdadig, omdat ze door de cliënt voor een belastingmisdrijf worden misbruikt in omstandigheden die de adviseur misschien niet kende of waaraan aan hij geen medewerking verleende.

194 Vermeldenswaard is de uitspraak betreffende een boekhouder die het advies had verstrekt om een Zwitserse vennootschap op te richten die privé-gelden ter beschikking stelde van een Belgische vennootschap. Dit werd niet beschouwd als deelneming aan de fiscale valsheid in de jaarrekening welke die terbeschikkingstelling van gelden vermeldde. De vrijspraak van de boekhouder was ingegeven door de omstandigheid dat de Zwitserse vennootschap juridisch werkelijk bestond en dat uit niets bleek en alleszins de boekhouder niet wist dat die privé-gelden voortkwamen van een vroegere belastingontduiking (Brussel 7 december 1983, *F.J.F.* nr. 86/10).

Belastingconsulenten die niet ontkenden belastingmethodes te hebben geadviseerd, bestaande in het gebruik van "off-shorestructuren", werden daarentegen veroordeeld als deelnemers met volgende motivering: "Dat in casu het onderzoek heeft uitgewezen dat de door de beklagden geadviseerde fiscale methodes steunen op een bestuurschap in de Kanaaleilanden van fictieve organen en/of bestuurders die in realiteit Belgen zijn; dat desalniettemin beklagden zich van deze realiteit moesten bewust zijn, zij toch de off-shorestructuren buiten de Belgische belastingheffing hebben gehouden of laten houden mits het indienen of het laten indienen desomtrent van fictieve belastingaangiften; ... dat het strafonderzoek ook in hoofde van beklagden een fictief opzet heeft uitgewezen in die mate dat de in beslag genomen notities toelaten aan te nemen dat beklagden aan al hun medewerkers instructies en middelen verstrekten met het doel het opzetten en de werking van de off-

shorestructuur zo te regelen dat de werkelijke bedoeling van de oprichting en de achtergrondconstructies voor de belastingdiensten, en -verificaties niet te ontdekken zouden zijn, derhalve aanleiding zouden geven tot een verminderde belasting in voornoemde onwettelijke omstandigheden” (Corr. Brussel 12 oktober 1990, geciteerd in R. TOURNICOURT, *Fisikaal Strafrecht, Overzicht van Rechtspraak 1980-1990*, Gent, Mys & Breesch, 1991, nr. 73).

195 Zeer delicaat is de toestand van de professioneel aan wie men om advies of zelfs hulp vraagt bij het regulariseren van in boekhouding of jaarrekening gepleegde fiscale valsheid, zonder dat de voordien gepleegde belastingontduiking wordt bekendgemaakt. Men zou kunnen denken dat dergelijk advies slechts volledig voltooide misdrijven betreft. Dergelijke regularisatie vergt evenwel bijna steeds een kunstgreep in de boekhouding of de jaarrekening. Wat de belastingplichtige dus in feite vraagt is advies of hulp voor het plegen van een bijkomende misdaad of wanbedrijf.

C. BENDEVORMING EN CRIMINELE ORGANISATIE

196 Belastingontduiking kan het oogmerk zijn van een vereniging van personen. Artikel 322 e.v. Sv. stellen nl. strafbaar (M. DE SWAEF, “Bendevorming”, in *Comm.Straf.*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen België):

- het inrichten van een vereniging met het oogmerk om aanslagen te plegen op personen of eigendommen⁴ > ;
- het feit deel uit te maken van een dergelijke vereniging.

Deze misdrijven hebben als wezenlijk bestanddeel, enerzijds, het bestaan van een georganiseerde groep personen met als doel op personen of eigendommen aanslagen te plegen die een misdaad of een wanbedrijf opleveren, anderzijds, de bewuste wil om van die groep lid te zijn (Cass. 4 december 1984, *Rev. dr. pén.* 1991, 647, noot J.S.).

197 Belastingontduiking kan kaderen in de bedrijvigheid van een criminele organisatie. Artikel 324bis Sw. bedoelt met dergelijke organisatie iedere gestructureerde vereniging van meer dan twee personen die duurt in de tijd, en als oogmerk heeft om in onderling overleg misdaden of wanbedrijven te plegen die strafbaar zijn met gevangenisstraf van ten minste drie jaar. De beoogde misdrijven moeten tot doel hebben om direct of indirect vermogensvoordelen te verkrijgen. Hierbij moet gebruik worden gemaakt van intimidatie, bedreiging, geweld, listige kunstgrepen of corruptie, of moeten commerciële of andere structuren worden aangewend om het plegen van de misdrijven te verbergen of vergemakkelijken (zie in verband met de Wet van 10 januari 1999 betreffende de criminele organisaties, I. ONSSEA, “Wet betreffende de criminele organisaties: een eerste effectieve stap in de strijd tegen georganiseerde criminaliteit?”, *Panopticon* 1999, 278-286).

Artikel 324ter bestraft hij die wetens en willens deel uitmaakt van dergelijke organisatie, deelneemt aan de voorbereiding of de uitvoering van enige ge-

oorloofde activiteit ervan of deelneemt aan het nemen van welke beslissing ook, terwijl hij weet dat zijn deelneming bijdraagt tot de criminele oogmerken.

§ 2. Poging

198 Krachtens artikel 51 Sw. bestaat er strafbare poging, wanneer het voornemen om een misdaad of een wanbedrijf te plegen zich heeft geopenbaard door uitwendige daden die een begin van uitvoering van die misdaad of van dat wanbedrijf uitmaken en alleen ten gevolge van omstandigheden, van de wil van de dader onafhankelijk, zijn gestaakt of hun uitwerking hebben gemist. Volgens artikel 52 Sw. is een poging tot misdaad steeds strafbaar met de onmiddellijk lagere straf dan deze gesteld op het voltooide misdrijf. Artikel 53 Sw. zegt dat de wet bepaalt in welke gevallen en met welke straffen poging tot wanbedrijf wordt gestraft.

Strafbare poging vereist het vervuld zijn van drie voorwaarden:

- 1° het voornemen om een misdaad of een wanbedrijf te plegen;
- 2° een begin van uitvoering;
- 3° het niet voltooien van het misdrijf buiten de wil van de dader.

Het delicaatste probleem bij strafbare poging is dit van de afbakening van de grens tussen de nog niet-strafbare voorbereidingshandelingen en het strafbare begin van uitvoering. Het criterium voor de beantwoording van de vraag of een bepaalde handeling een voorbereidingshandeling is of een uitvoeringshandeling, is de vraag of het gaat om een gedraging welke naar haar uiterlijke verschijningsvorm moet worden beschouwd als te zijn gericht op de voltooiing van het voorgenomen misdrijf (Hoge Raad 8 december 1992, *Adv.* 1993, 246). Dit is een feitenkwestie. Sinds 1 april 1994 kent Nederland een algemene strafbaarstelling van voorbereidingshandelingen (b.v. C. KELK, *Studieboek materieel strafrecht*, Gouda Quint, 1998, nr. 7.9.2). Deze strafbaarstelling kadert in de strijd tegen de georganiseerde misdaad (J. CORSTENS, "La rénovation de la procédure pénale néerlandaise", *Rev. dr. pén.* 1995, 571-586, inzonderheid 577).

Alle fiscale misdrijven zijn wanbedrijven. De fiscale wetboeken stellen poging niet strafbaar. Vóór de Herstelwet van 1981 was het plegen van een poging tot fiscale valsheid in geschrifte nochtans strafbaar omdat het toen nog een gemeenrechtelijke misdaad was. De poging tot fiscale valsheid in geschrifte is sinds de Herstelwet geen misdaad meer, maar een wanbedrijf; ze is derhalve niet meer strafbaar. Dit is wellicht een vergetelheid van de wetgever geweest.

AFDELING II

STRAFRECHTELIJKE VERANTWOORDELIJKHEID VAN DE RECHTSPERSOON

§ 1. Vroegere niet-straftbaarheid van de rechtspersoon

199 Bij de activiteiten van een onderneming of een rechtspersoon kunnen feiten worden gepleegd, onvoorzichtigheden begaan of verplichtingen verzuimd waardoor de strafwet wordt overtreden, die in feite aan de onderneming of de rechtspersoon toe te rekenen zijn. In België was, tot de Wet van 4 mei 1999, de rechtspersoon niet strafrechtelijk verantwoordelijk. In de vorige eeuw dacht men dat een rechtspersoon gewoon niet in staat was om misdrijven te willen, dus ook niet om ze te plegen (J.J. HAUS, *Principes généraux du droit pénal belge*, I, Gent, Librairie Générale Ad. Hoste, 1879, nr. 265-268). Men verwoordde dit met het *adagium*: *societas non delinquere potest*, d.i. een vennootschap, versta een rechtspersoon, kan geen misdrijf plegen.

In afwijking van de oorspronkelijke opvatting ging de rechtspraak nadien aanvaarden dat een rechtspersoon wel een misdrijf kan plegen, maar ervoor niet kan worden gestraft; het is de natuurlijke persoon door wiens toedoen de rechtspersoon heeft gehandeld die de dader van het misdrijf is en ervoor kan worden gestraft (b.v. Cass. 19 maart 1991, *Arr. Cass.* 1990-91, nr. 373; Cass. 12 september 1995, *Arr. Cass.* 1995, nr. 377; *R.W.* 1996-97, 9; Cass. 17 februari 1998, *Arr. Cass.* 1998, nr. 97; *J.T.* 1998 (verkort), 661; Cass. 18 februari 1997, *Arr. Cass.* 1997, nr. 94; *Verkeersrecht* 1998, 139). Het *adagium* ging dan luiden: *societas delinquere potest, sed puniri non potest* (b.v. F. DERUYCK, *De rechtspersoon in het strafrecht*, Gent, Mys & Breesch, 1996; F. TULKENS en M. VAN DE KERCHOVE, "Chronique de Droit pénal, 1988-1991", *J.T.* 1993, 213-225, inzonderheid nr. 2.1.1.5; P. TRAEST, "Strafrechtelijke toerekening van handelingen en feiten aan rechtspersonen", in M. STORME, E. WYMEERSCH en H. BRAECKMANS (ed.), *Handels-, Economisch en Financieel Recht*, Gent, Mys & Breesch, 1995, 285-310).

200 Men kan zich afvragen wat het praktisch gevolg was van de vermelde ommekeer in de rechtspraak? Er zijn of waren twee niet onbelangrijke verschillen met vroeger. Vooreerst loopt de rechtspersoon nu civielrechtelijke aansprakelijkheid op voor het door hem gepleegde misdrijf (Cass. 16 oktober 1922, *Pas.* 1923, I, 14). Daarbij komt dat wanneer een benadeelde een rechtspersoon civielrechtelijk aanspreekt, het volstaat dat hij de fout van de rechtspersoon aantoot; hij moet de personen niet aanwijzen door wiens toedoen de rechtspersoon heeft gehandeld (A. DE NAUW, "Le vouloir propre de la personne morale et l'action civile résultant d'une infraction", *R.C.J.B.* 1995, 237-238, noot onder Cass. 19 oktober 1992).

Vervolgens werd de burgerlijke rechtsvordering tot herstel van de schade door het misdrijf veroorzaakt, onderworpen aan de verjaring van vijf jaar van artikel 26 V.T.Sv. in plaats van aan de gemeenrechtelijke dertigjarige verjaring (Cass. 16 december 1948, *J.T.* 148-153, met uittreksels uit de conclusie R. HAYOIT DE TERMICOURT en met noot C. CAMBIER). De kortere verjaring is vanzelfsprekend een voordeel voor de rechtspersoon en geen nadeel. Het Arbitragehof heeft ondertussen beslist dat artikel 26 V.T.Sv. welk tot gevolg heeft dat de benadeelde van een misdrijf in een minder gunstige positie verkeert dan de benadeelde van een fout die geen misdrijf is, de artikelen 10 en 11 G.W. schendt (Arbitragehof nr. 25/95, 21 maart 1995 (prejudiciële vraag), *B.S.* 31 maart 1995, 8.184; *A.A.* 1995, 377; *A.J.T.* 1994-95, 419 noot L. ARNOU, "De verjaring van de burgerlijke vordering voortvloeiend uit een misdrijf"; *J.L.M.B.* 1995, 496; *J.T.* 1995, 261; *P.&B.* 1995, 40; noot; *Rev. dr. pén.* 1995 (verkort), 660; *R.W.* 1994-95, 1324, noot P. TRAEEST, "De verjaring van de burgerlijke vordering voortvloeiend uit een misdrijf; de geschiedenis en de onzekere toekomst"; *R.G.A.R.* 1995, nr. 12.529; *Soc. Kron.* 1995 (verkort), 303, noot *T.B.P.* 1995 (verkort), 404; *TRD&I* 1995, 365; *T. Gez.* 1995-96, 51, noot J. FAYNART; *Verkeersrecht* 1995, noot B. VEECKMANS en J. DEPUYDT; Arbitragehof nr. 51/96, 12 juli 1996 (prejudiciële vraag), *B.S.* 14 augustus 1996, 21.580; *A.A.* 1996, 649; *T.B.P.* 1996 (verkort), 796; *Verkeersrecht* 1996, 304; Arbitragehof nr. 8/97, 19 februari 1997 (prejudiciële vraag), *B.S.* 3 april 1997, 7846; *A.A.* 1997, 105; *J.T.* 1997 (verkort), 293, noot M. MAHIEU, "L'autorité dans le temps des arrêts préjudiciels de la Cour d'arbitrage"; *T.B.P.* 1997 (weergave), 436; *T. Gez.* 1997-98, 27; *Verkeersrecht* 1997, 118; Arbitragehof nr. 81/99, 30 juni 1999 (prejudiciële vraag), *B.S.* 11 november 1999, 42.348; *A.A.* 1999, 933; *R.W.* 1999-2000, 1155, noot I. CLAEYS, "De eerste jurisprudentiële stappen sinds de nieuwe verjaringswet"). Om de bepaling te conformeren aan die grondswetsbepalingen heeft de Wet van 10 juni 1998 artikel 26 V.T.Sv. gewijzigd. Thans verjaart de burgerlijke rechtsvordering uit een misdrijf volgens de desbetreffende civielrechtelijke regels zonder te verjaren vóór de strafvordering.

201 Om de nadelen van de strafrechtelijke niet-verantwoordelijkheid van de rechtspersoon te ondervangen hebben bijzondere wetten voorzien in een aantal sancties die rechtstreeks of onrechtstreeks de rechtspersoon kunnen treffen (H.D. BOSLY en J. SPREUTELS, "Aspects actuels du droit pénal des affaires en Belgique", *Rev. dr. pén.* 1983, 27-65; P. DELATTE, "La question de la responsabilité pénale des personnes morales en droit belge", *Rev. dr. pén.* 1980, 191-223, inzonderheid 198; A. DE NAUW, "L'évolution législative vers un système punitif administratif", *Rev. dr. pén.* 1989, 337-387; J. DETIENNE, *Droit pénal de affaires*, Brussel, De Boeck-Wesmael, 1989; L. HUYBRECHTS, "Sanctions civiles, administratives et pénales en matière de criminalité des affaires en droit belge", in *Changements de société, crime et justice pénale en Europe*, C. FIJNAUT, J. GOETHALS, T. PETERS en L. WALGRAVE (ed.), II, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen België, 1995, 215-246; J. SPREU-

TELS, *Droit pénal de affaires*, Brussel, Presses Universitaires de Bruxelles, 1992-93; F. DERUYCK, "Pour quand la responsabilité pénale des personnes morales en droit pénales belge?", *J.T.* 1997, 697-704).

Het betreft:

- civielrechtelijke sancties, zoals de vordering tot staking in bepaalde materies en de ontbinding van de rechtspersoon;
- administratieve sancties, zoals beroepsverbod en administratieve boeten;
- strafrechtelijke sancties waarvan de gevolgen rechtstreeks de rechtspersonen treffen, zoals de sluiting van de onderneming of de inrichting, de publicatie of de aanplakking van het vonnis van veroordeling, bepaalde inbeslagnemingen en verbeurdverklaringen;
- de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de rechtspersoon voor de geldboeten en kosten ten laste van de bestuurders of de aangestelden.

Zo voorziet het fiscaal strafrecht, enerzijds, in de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de rechtspersoon voor geldboeten en kosten ten laste van de bestuurders of de aangestelden, anderzijds, in het verbod tot uitoefening van een beroepswerkzaamheid en de sluiting van de inrichting en de aanplakking en in de bekendmaking van de veroordeling.

§ 2. Naar de strafbaarheid van de rechtspersoon

202 Het aanwijzen en identificeren van de natuurlijke persoon door wie de rechtspersoon heeft gehandeld, was vaak een onoverkomelijke moeilijkheid bij grote, soms multinationale ondernemingen met een uitgebreid administratief raderwerk en een zeer sterk doorgevoerde verdeling van taken en verantwoordelijkheden (J. D'HAENENS, "Sanctions pénales et personnes morales", *Rev. dr. pén.* 1975-76, 731-759, nr. 10). De moeilijkheid van de toerekening van het door de rechtspersoon gepleegde misdrijf aan een bepaald natuurlijke persoon en de daarbij aansluitende moeilijkheid van het bewijs van de persoonlijke schuld, vooral dan bij collectief genomen beslissingen, leidden vaak tot vrijspraak. Om hieraan te verhelpen pleitte men reeds sedert lang voor de rechtstreekse strafbaarstelling van rechtspersonen, wanneer de organen of de aangestelden van de rechtspersoon hebben gehandeld binnen de perken van hun bevoegdheden en voor rekening van de rechtspersoon, omdat dit beantwoordt aan de maatschappelijke realiteit. Vanzelfsprekend moesten dan bestraffingen worden ingevoerd die op de rechtspersonen kunnen worden toegepast (b.v. J. D'HAENENS, "De onderneming en het economisch strafrecht", in *Ekonomisch en Financieel Recht Vandaag – I*, G. SCHRANS en J. GROOTAERT (ed.), Gent, Gakko, 1974, 453-465).

In 1978 deed de Commissie voor de herziening van het Strafwetboek het voorstel om het principe van de niet-strafbaarheid van de rechtspersonen op te geven. De toenmalige koninklijk commissaris voor de hervorming van het Strafwetboek hield echter stevig aan het principe van de niet-strafbaarheid vast: "De idee van een strafrechtelijke verantwoordelijkheid van

een rechtspersoon lijkt mij rechtstreeks in strijd met de grondslagen van ons strafrecht, waarvan de functie is een straf of een maatregel op te leggen aan een wezen dat zich bewust is van zijn verantwoordelijkheid, en zulks met een precies doel dat niet kan worden bewerkstelligd dan door een beroep te doen op een vertrouwen in dat gevoel van verantwoordelijkheid" (R. LEGROS, *Voorontwerp van Strafwetboek*, Ministerie van Justitie, 1985, 138). Deze opvatting heeft nog steeds felle voorstanders (C. HENNAU, G. SCHAMPS en J. VERHAEGEN, "Indispensable responsabilité de l'entreprise, inacceptable culpabilité collective. A propos de l'avant-projet de la loi belge relative à la responsabilité pénale des personnes morales", *J.T.* 1998, 561-570; Y. HANNEQUART, "La responsabilité pénale des personnes morales: punir l'être collectif ou corriger ses déficiences?", *J.T.* 1999, 281-283; W. CASSIERS, "La responsabilité pénale des personnes morales; une solution en trompe-l'œil?", *Rev. dr. pén.* 1999, 823-859).

203 Een aantal Europese landen, b.v. Nederland en het Verenigd Koninkrijk, kennen reeds sedert geruime tijd de strafbaarheid van rechtspersonen (R. SCREVEVS, "Les sanctions applicables aux personnes morales dans les États des Communautés Européennes", *Rev. dr. pén.* 1980, 163-190; S. GEEROMS, "De toerekening van het misdrijf aan de rechtspersoon: een rechtsvergelijkende analyse", *Panopticon* 1997, 421-454; J. VERVAELE, "De strafbare aansprakelijkheid van en binnen de rechtspersoon in Nederland. Een voorbeeldig huwelijk tussen pragmatisme en juridische dogmatiek als een inspiratiebron voor Europese harmonisatie?", *Panopticon* 1997, 455-479). De Franse *Nouveau Code Pénal* heeft eveneens de strafrechtelijke verantwoordelijkheid van de rechtspersonen, met uitzondering van de staat, ingevoerd (lois nr. 92-683, 92-684, 92-685 en 92-686, *Journal Officiel*, 23 juillet 1992).

De Raad van Europa heeft reeds in 1982 de lidstaten aanbevolen om ten aanzien van de misdadigheid van commerciële aard de mogelijkheid van de strafbaarstelling van de rechtspersonen te onderzoeken of minstens andere maatregelen te nemen, die hetzelfde doel hebben ("Recommandation n° R (81) 12 du comité des ministres aux États Membres du Conseil de l'Europe sur la criminalité des affaires", *Rev. dr. pén.* 1982, 407).

Van haar kant heeft de Commissie van de Europese Gemeenschappen in 1994 voorstellen gedaan met betrekking tot het sanctioneren van rechtspersonen (J. VERVAELE, "L'application du droit communautaire: la séparation des biens entre le premier et le troisième pilier", *Rev. dr. pén.* 1996, 5-22, inzonderheid 12), namelijk:

1. een Verordening (EG.Euratom) van de Raad inzake de bescherming van de financiële belangen van de Gemeenschappen (*PB.* nr. C.216, 6 augustus 1994, 11);
2. een Besluit van de Raad van de Europese Unie tot opstelling van het Verdrag betreffende bescherming van de financiële belangen van de Gemeenschappen (*PB.* nr. C.216, 6 augustus 1994, 18). Ondertussen keurde de Raad

op 26 mei 1997 de tekst van een verdrag goed (PB. nr. C.191, 23 juni 1997, 1-10).

De zogenaamde *Corpus Juris*, d.i. een project van Europees Strafwetboek voorziet in een bijzondere regeling voor de strafrechtelijke verantwoordelijkheid van, enerzijds, de bedrijfsleider, anderzijds, de rechtspersoon (*Corpus Juris portant dispositions pénales pour la protection des intérêts financiers de l'Union Européenne*, sous la direction de Mireille DELMAS-MARTY, Parijs, Economica, 1997, 69-72, art. 13 en 14; M. DELMAS-MARTY en J.A.E. VERVAELE (ed.), *La mise en œuvre du Corpus Juris dans les États Membres*, I, Antwerpen-Groningen-Oxford, Intersentia, 2000, 76 en 77).

204 Zelfs in België werd een aantal jaar geleden de aanzet gegeven voor de invoering van een strafrechtelijke verantwoordelijkheid van de rechtspersoon. Het artikel 11 van de Bijzondere Wet van 8 augustus 1980 tot hervorming van de instellingen, zoals gewijzigd bij artikel 5 van de Bijzondere Wet van 16 juli 1993 tot vervollediging van de federale staatsstructuur, bepaalt: "Binnen de grenzen van de bevoegdheden van de Gemeenschappen en de Gewesten kunnen de decreten de niet-naleving van hun bepalingen strafbaar stellen en de straffen wegens de niet-naleving bepalen; de bepalingen van Boek I van het Strafwetboek zijn hierop van toepassing, behoudens de uitzonderingen die voor bijzondere inbreuken door een decreet worden gesteld. Het eensluitend advies van de Ministerraad is vereist voor iedere beraadslaging in de Gemeenschaps- of Gewestregering over een voorontwerp van decreet waarin een straf of een strafbaarstelling is opgenomen waarin Boek I van het Strafwetboek niet voorziet.

Binnen de grenzen vermeld in het eerste lid, kunnen de decreten:

- 1° de hoedanigheid van agent of officier van gerechtelijke politie toekennen aan de beëdigde ambtenaren van de Gemeenschaps- of Gewestregering of van instellingen die onder het gezag of het toezicht van de Gemeenschaps- of Gewestregering ressorteren;
- 2° de bewijskracht regelen van processen-verbaal;
- 3° de gevallen bepalen waarin een huiszoeking kan plaatshebben."

De gemeenschappen en gewesten zijn aldus in bepaalde domeinen een bijzondere wetgever met volledige bevoegdheid geworden, nl. de bevoegdheid om in bepaalde domeinen de strafrechtelijke verantwoordelijkheid van rechtspersonen in te voeren (R. ANDERSEN, "Les compétences", in F. DELPÉRIÉ, *La Consitution fédérale du 5 mai 1993*, Brussel, Bruylant, 1993, 156; J. CLEMENT, H. D'HONDT, J. VAN CROMBRUGGE en C. VANDERVEEREN, *Het Sint-Michielsakkoord en zijn achtergronden*, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu Uitgevers, 1993, 52-54; P. PEETERS, "Wijzigingen aan de bevoegdheden van de Staat, de Gemeenschappen en de Gewesten", in A. ALEN en L.P. SUETENS, *Het federale België na de vierde staatsvorming*, Brugge, Die Keure, 1993, 54-56). Sommigen betreuren de uitbreiding van het aantal strafwetgevers en de versnippering van het strafrecht op een ogenblik dat Europa streeft naar meer eenmaking (J. MESSINNE, F. TULKENS en C. VAN DEN WYNGAERT, "De

Sint-Michielsakkoorden en de federalisering van het strafrecht: een Belgenmop?", *Panopticon* 1993, 1).

Krachtens artikel 6 van de Bijzondere Wet van 8 augustus 1980 tot hervorming van de instellingen, gestemd in toepassing van artikel 39 G.W. valt het milieu grotendeels onder bevoegdheid van de gewesten. Het is inzake het milieu dat zich wellicht het meest de noodzakelijkheid van de invoering van de strafrechtelijke verantwoordelijkheid van de rechtspersoon laat voelen (J. VAN REMOORTERE, "La question de la responsabilité pénale des personnes morales en droit de l'environnement", *Rev. dr. pén.* 1991, 311-348). Het voorontwerp van decreet betreffende het milieustrafrecht, voorgesteld door de Interuniversitaire commissie tot herziening van het milieurecht in het Vlaamse Gewest, ingesteld door de Vlaamse Minister van Leefmilieu, regelt de strafrechtelijke aansprakelijkheid van rechtspersonen (M. FAURE, *De strafrechtelijke toerekening van milieudelicten*, Antwerpen/Apeldoorn, Maklu Uitgevers, 1992, 128). Het vooruitzicht ervan veroorzaakte alvast beroering in de bedrijfswereld, die verrassend genoeg het principe van de niet-strafbaarheid van rechtspersonen bewaard wil zien blijven ("Bestrafing milieumisdrijf mag van VEV niet leiden tot heksenjacht", *De Standaard* 4 februari 1993, 2). Anderen drongen erop aan de kwestie van de strafrechtelijke aansprakelijkheid van de publiekrechtelijke rechtspersoon niet over het hoofd te zien (M. FAURE en D. ROEF, "Naar een wettelijke formulering van de strafrechtelijke aansprakelijkheid van de rechtspersoon", *R.W.* 1995-96, 417-432).

§ 3. Strafrechtelijke verantwoordelijkheid van de rechtspersoon

205 De Wet van 4 mei 1999 (*B.S.* 22 juni 1999) heeft de strafrechtelijke verantwoordelijkheid van de rechtspersoon ingevoerd (o.m. A. DE NAUW en F. DERUYCK, "De strafrechtelijke verantwoordelijkheid van rechtspersonen", *R.W.* 1999-2000, 897-914; A. MASSET, "La loi du 4 mai 1999 instaurant la responsabilité pénale des personnes morales: une extension du filet pénal modalisée", *J.T.* 1999, 653-660; J. MESSINNE, "Propos provisoires sur un texte curieux: la loi du 4 mai 1999 instituant la responsabilité pénale des personnes morales", *Rev. dr. pén.* 2000, 637-659; P. TRAEST, "De wet van 4 mei 1999 tot invoering van de strafrechtelijke verantwoordelijkheid van rechtspersonen", *T.R.V.* 1999, 451-489; H. VAN BAVEL, "De wet van 4 mei 1999 tot invoering van de strafrechtelijke verantwoordelijkheid van rechtspersonen", *A.J.T.* 1999-2000, 209-229).

Het opnieuw ingevoegde artikel 5 Sw. bepaalt:

"Een rechtspersoon is strafrechtelijk verantwoordelijk voor misdrijven die hetzij een intrinsiek verband hebben met de verwezenlijking van zijn doel of de waarneming van zijn belangen, of die, naar blijkt uit de concrete omstandigheden, voor zijn rekening zijn gepleegd.

Wanneer de rechtspersoon verantwoordelijk gesteld wordt uitsluitend wegens het optreden van een geïdentificeerde natuurlijke persoon, kan enkel degene die de zwaarste fout heeft begaan worden veroordeeld. Indien de geïdentificeerde natuurlijke persoon de fout wetens en willens heeft gepleegd kan hij samen met de verantwoordelijke rechtspersoon worden veroordeeld.

Met rechtspersonen worden gelijkgesteld:

- 1° tijdelijke verenigingen en verenigingen bij wijze van deelneming;
- 2° vennootschappen bedoeld in artikel 2 derde lid van de Gecoördineerde Wetten op de handelsvennootschappen, alsook handelsvennootschappen in oprichting;
- 3° burgerlijke vennootschappen die niet de vorm van een handelsvennootschap hebben aangenomen.

Voor de toepassing van dit artikel kunnen niet als strafrechtelijk verantwoordelijke rechtspersoon worden beschouwd: de federale staat, de gewesten, de gemeenschappen, de provincies, de Brusselse agglomeratie, de gemeenten, de binnengemeentelijke territoriale organen, de Franse Gemeenschapscommissie, de Vlaamse Gemeenschapscommissie, de gemeenschappelijke Gemeenschapscommissie en de openbare centra voor maatschappelijk welzijn.”

De wet voorziet tevens in een specifieke bestraffing voor de misdrijven gepleegd door rechtspersonen.

206 De Wet van 4 mei 1999 doet vele vragen rijzen vooral dan wat het systeem betreft van alternatieve bestraffing van de natuurlijke persoon of de rechtspersoon voor een misdrijf dat het gevolg is van een fout. Voorzover de natuurlijke persoon de fout niet wetens en willens heeft gepleegd, kan inderdaad alleen deze van hen beiden die de zwaarste fout heeft begaan, worden veroordeeld. In een eerste arrest heeft het Hof van Cassatie geoordeeld dat ingevolge de wil van de wetgever de nieuwe strafuitsluitingsgrond van artikel 5 eerste en tweede lid Sw. niet toepasselijk is op onder de oude wet gepleegde misdrijven (Cass. 3 oktober 2000, *J.L.M.B.* 2000, 408, noot L. BIHAIN, “Responsabilité pénale des personnes morales: présentation synthétique”; *R.W.* 2000-01, 1233, concl. M. DE SWAEF, noot L. DELBROUCK, “De werking in de tijd van art. 5, tweede lid, Sw.; *T. Strafr.* 2000, 263, noot B. SPRIET en F. DERUYCK, “De (niet-) retroactiviteit van de decumulbepaling van art. 5, lid 2, van het strafwetboek: een gesloten discussie?”)(zie boven, nr. 119).

Voor de misdrijven die zoals de meeste fiscale misdrijven een bijzonder opzet vergen, schijnen zich minder problemen te stellen. Zowel de natuurlijke persoon als de rechtspersoon kunnen ervoor worden gestraft. Voor de veroordeling van de rechtspersoon zal moeten worden aangetoond dat het misdrijf voortkomt uit een opzettelijke beslissing van de rechtspersoon. Indien het fiscaal misdrijf enkel de opzettelijke daad is van een natuurlijk persoon, dan kan alleen deze ervoor worden gestraft.

AFDELING III

TOEREKENING

§ 1. Toerekening, verantwoordelijkheid, schuldbekwaamheid en schuldigverklaring

207 Volgens de toenmalige koninklijk commissaris LEGROS vloeit de principiële strafrechtelijke verantwoordelijkheid voort uit het objectief causaal verband tussen een bepaald misdrijf en een natuurlijke persoon. Het vaststellen wie deze persoon is, noemt hij de toerekening (R. LEGROS, "Imputabilité pénale et entreprise économique", *Rev. dr. pén.* 1968-69, 365-386, inzonderheid nr. 11). De eigenlijke strafrechtelijke verantwoordelijkheid, ook toerekeningsvatbaarheid of schuldbekwaamheid genaamd is dan de mate waarin een persoon om een hem eigen algemeen geldende reden al dan niet strafbaar zal zijn (C. VAN DEN WYNGAERT, *Strafrecht en strafprocesrecht*, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu Uitgevers, 1999, 246 e.v.). Dit kan b.v. het gevolg zijn van zijn staat van krankzinnigheid, ernstige geestesstoornis of zwakzinnigheid, die hem ongeschikt maakt tot het controleren van zijn daden (art. 1 Wet Bescherming Maatschappij) of van zijn leeftijd (art. 36, 4° Jeugdbeschermingswet). De schuldigverklaring is tenslotte de vaststelling van het bestaan in hoofde van de verantwoordelijke persoon van het voor het misdrijf vereiste moreel element. Toerekening, die dan per definitie steeds materieel is, verantwoordelijkheid, schuldbekwaamheid en schuldigverklaring zijn aldus wel onderscheiden begrippen.

Voor anderen heeft de term "toerekening" de betekenis van het gehele juridische beoordelingsproces, dat leidt tot schuldigverklaring en veroordeling (Y. HANNEQUART, "Imputabilité pénale et dommages survenus aux personnes et aux biens à l'occasion des activités de l'entreprise", *Rev. dr. pén.* 1968-69, 409-488). Men onderscheidt dan de fysieke of materiële toerekening en de psychische of morele toerekening (C. HENNAU en J. VERHAEGEN, *Droit pénal général*, Brussel, Bruylant, 1991, nr. 327). In dit perspectief kan ook aan het woord "schuld" een dubbele betekenis worden gegeven van morele toerekening en schuldigverklaring (L. DUPONT en R. VERSTRAETEN, *Handboek Belgisch Strafrecht*, Leuven-Amersfoort, Acco, 1990, nr. 399).

Om het dubbelzinnige van de term "toerekening" werd voorgesteld om voor de (materiële) toerekening het woord "attribution" (toewijzing?) te gebruiken (A. DE NAUW, "La délinquance des personnes morales et l'attribution de l'infraction à une personne physique par le juge", noot onder Cass. 23 mei 1990, *R.C.J.B.* 1992, 552-572). Wat er ook van zij, de grens tussen toerekening en schuldigverklaring is soms moeilijk te trekken.

§ 2. Verschillende vormen van toerekening

208 Men onderscheidt meestal vier vormen van toerekening van een misdrijf:

- de toerekening aan de materiële dader;
- de wettelijke toerekening;
- de conventionele toerekening;
- de rechterlijke toerekening.

A. TOEREKENING AAN DE MATERIËLE DADER

209 De toerekening aan de materiële dader ligt voor de hand. Zo is de dief de strafrechtelijk verantwoordelijke voor diefstal (F. VELLINGA-SCHOOTSRA, "De dader heeft het gedaan", in *Liber Amicorum Th. W. Van Veen*, Arnhem, Gouda Quint, 1985, 369-399).

B. WETTELIJKE TOEREKENING

210 Soms bepaalt de wet de persoon aan wie een misdrijf moet worden toegerekend. Dit komt zeer vaak voor in de sfeer van de sociaal-economische misdrijven. Het gebeurt meestal bij verzuimsdelicten.

Zijn, om in de fiscale sfeer te blijven, expliciet strafrechtelijk verantwoordelijk gesteld:

- voor sommige inbreuken in verband met vennootschappen, al naar het geval: de bestuurders, zaakvoerders, directeurs of lasthebbers van vennootschappen of personen die met het bestuur van een vestiging in België zijn gelast (b.v. art. 126 § 1 en 128 W. Venn.);
- voor de inbreuken in verband met boekhouding of jaarrekening: de natuurlijke personen die koopman zijn en de bestuurders, zaakvoerders, directeurs en procuratiehouders van de rechtspersonen (art. 17 eerste lid Boekhoudwet);
- vroeger voor bankbreuk, de gefailleerde handelaar of de natuurlijke personen die het orgaan vormen van de gefailleerde vennootschap (art. 573, 574 en 577 Faill. W.). Artikel 576 Faill. W. stelde inderdaad uitdrukkelijk de zaakvoerders van nv's strafbaar voor het niet verstrekken van inlichtingen aan de rechter-commissaris of de curators, en artikel 440 bepaalde dat wanneer een nv wordt failliet verklaard de rechtspleging wordt voortgezet tegen de zaakvoerders;
- vandaag voor de faillissementsmisdrijven, de koopman die zich in staat van faillissement bevindt, en de bestuurders, in rechte of in feite, van handelsvennootschappen die zich in staat van faillissement bevinden (art. 489, 489bis en 489ter Sw.).

Zijn impliciet strafrechtelijk verantwoordelijk gesteld:

- voor de inbreuken op het W.I.B. en de ter uitvoering ervan genomen besluiten (art. 449 W.I.B. 1992): de belastingplichtige;

– voor de inbreuken op het W.B.T.W. en de ter uitvoering ervan genomen besluiten (art. 73 W.B.T.W.): de belastingplichtige.

Deze fiscale misdrijven vergen echter meer dan een gewoon verzuim; ze vereisen een bijzonder opzet.

211 De wettelijke toerekening impliceert dat de door de wet aangewezen persoon verantwoordelijk zal worden geacht voor bepaalde verzuimen. Is het een rechtspersoon die heeft verzuimd een wettelijke verplichting na te leven, dan berust de strafrechtelijke verantwoordelijkheid in principe op de natuurlijke personen die, als organen of aangestelden, belast waren met het nakomen van die verplichting voor rekening van de rechtspersoon (Cass. 25 april 1989, *Arr. Cass.* 1988-89 nr. 484). Ingevolge de Wet van 4 mei 1999 kan thans evenwel de rechtspersoon rechtstreeks strafrechtelijke verantwoordelijkheid oplopen.

Dit geldt ook b.v. inzake douane en accijns misdrijven (Cass. 6 november 1991, *Arr. Cass.* 1991-92, nr. 132; Cass. 17 februari 1998, *Arr. Cass.* 1998, nr. 97; *J.T.* (verkort), 1998, 245) of in fiscale misdrijven. Zo rust in geval van verzuim van een wettelijke verplichting inzake directe belastingen of B.T.W. de strafrechtelijke verantwoordelijkheid op de natuurlijke persoon, orgaan of aangestelde die voor rekening van de rechtspersoon moest optreden en dit niet heeft gedaan (Cass. 29 maart 1994, *Arr. Cass.* 1994 nr. 154; *F.J.F.* nr. 94/200).

C. CONVENTIONELE TOEREKENING

212 In enkele uitzonderlijke gevallen verplicht de wet tot het aanduiden van een strafrechtelijke verantwoordelijke die dit aanvaardt (b.v. J. COLAES, “De strafrechtelijke aansprakelijkheid van mandatarissen van rechtspersonen”, in *Sociaal strafrecht*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1984, 151-154, inzonderheid nr. 13 e.v.). Zo verplicht artikel 2 § 1 Koninklijk Besluit van 14 maart 1956 aangaande de uitvoering van de Wet van 4 augustus 1955 betreffende de veiligheid van de staat op het gebied van kernenergie aan bepaalde instellingen om, een natuurlijke persoon aan te wijzen die verantwoordelijk zal zijn voor de uitvoering van de voorschriften bedoeld in het koninklijk besluit. Deze aanduiding is onderworpen aan de goedkeuring van de directeur van de veiligheid inzake kernenergie. Men noemt dergelijke aanwijzing van een verantwoordelijke een conventionele toerekening. Ze vloeit inderdaad voort uit een overeenkomst met de natuurlijke persoon, die strafrechtelijk verantwoordelijk zal zijn.

D. RECHTERLIJKE TOEREKENING

213 De rechterlijke toerekening is het resultaat van de zoektocht van de rechter – vanzelfsprekend wordt die voorafgegaan door die van het Openbaar Ministerie of van de burgerlijke partij – om de werkelijke verantwoorde-

lijke aan te wijzen. Deze zoektocht grijpt plaats (F. DERUYCK, *De rechtspersoon in het strafrecht*, Gent, Mys & Breesch, 1996, nr. 41):

- bij een feit waarvan de feitelijke dader niet als de verantwoordelijke kan worden beschouwd. Dit is het geval wanneer iemand een ander als louter instrument gebruikt om een misdrijf te doen plegen (Cass. 9 maart 1993, *Arr. Cass.* 1993 nr. 133);
- bij een misdrijf waarvoor in principe een wettelijk orgaan de strafrechtelijke verantwoordelijkheid draagt, maar waarvoor in werkelijkheid iemand anders verantwoordelijk blijkt te zijn. Deze vorm van rechterlijke toerekening is maar mogelijk voor zover de wet hem niet verbiedt.

§ 3. Bijzondere gevallen van rechterlijke toerekening

A. BESTUURDER IN FEITE

214 Normaliter vindt men de natuurlijke persoon door wiens toedoen de rechtspersoon is opgetreden, onder de bevoegde organen en aangestelden van de vennootschap. De ware verantwoordelijke kan evenwel een ander persoon zijn, inzonderheid een bestuurder in feite. De rechtspraak aanvaardt sinds lang dat de rechter de wettelijke toerekening aan de wettelijke verantwoordelijke van een vennootschap mag terzijde schuiven, wanneer blijkt dat in feite iemand anders de leiding had. Zo kan de strafrechtelijke verantwoordelijkheid voor de bij of naar aanleiding van het beheer van een handelsvennootschap begane misdrijven gelegd worden bij de feitelijke bestuurders van die vennootschap, ook al zijn zij de organen er niet van (Cass. 23 mei 1990, *Arr. Cass.* 1989-90, nr. 558; *J.D.S.C.* 2000 (samenvatting), 307, noot M. DELVAUX, “La problématique de la sanction pénale des infractions commises par ou dans le cadre d’une société”; *J.L.M.B.* 1990, 1373; *R.C.J.B.* 1992, 550, noot A. DE NAUW, “La délinquance des personnes morales et l’attribution de l’infraction à une personne physique par le juge”; *Rev. dr. pén.* 1990, noot; *Rev. prat. soc.* 1991, 129; *T.R.V.* 1991, 49, noot S. RAES, “De strafrechtelijke aansprakelijkheid voor misdrijven van rechtspersonen”). De feitenrechter beoordeelt *in concreto* en onaantastbaar wie de ware verantwoordelijk is (Cass. 26 maart 1991, *Arr. Cass.* 1990-91, nr. 399), eveneens in fiscale strafzaken (Cass. 20 juni 1995, *Arr. Cass.* 1995, nr. 315; *R.W.* 1996-97, 981, noot A. VANDEPLAS).

215 De rechterlijke toerekening aan de bestuurder in feite kan ertoe leiden dat iemand verantwoordelijk wordt geacht voor het plegen of nalaten van feiten of handelingen, waartoe hij zelf de bevoegdheid niet had om ze te verrichten. Twee voorbeelden mogen dit aantonen.

Wanneer een handelaar of een handelsvennootschap zich in een feitelijke toestand van faillissement bevindt, dan is, ingevolge het vroegere artikel 440 Faill. W., de handelaar respectievelijk het verantwoordelijk orgaan, verplicht, binnen de 3 dagen nadat hij of de vennootschap opgehouden heeft te

betalen, hiervan aangifte te doen ter griffie van de rechtbank van koophandel van zijn woonplaats of van de zetel van de vennootschap. Deed de betrokkene dit niet, dan was hij strafrechtelijk verantwoordelijk ingevolge artikel 574 4° Faill. W. Nu kan in principe alleen maar de handelaar of het orgaan aangifte doen van het faillissement; niemand anders kan het (A. CLOQUET, "Les concordats et la faillite", in *Novelles, Droit commercial*, nr. 1073 e.v.). Wanneer de handel of de vennootschap in feite uitgebaat of bestuurd werd door een andere dan de handelaar zelf of dan de organen van de vennootschap, is niettemin de feitelijke handelaar of bestuurder strafrechtelijk verantwoordelijk voor het nalaten van een aanmelding of een tijdige aanmelding van faillissement, zelfs al had hij niet de bevoegdheid om ze zelf te verrichten. Hij moest er maar voor zorgen dat de formele verantwoordelijke de aangifte verrichtte (P. DEMBOUR, *Les faillites et la Cour de Cassation*, Brussel, Bruylant, 1971, 96 e.v.)

Artikel 98 W. Venn. legt de zaakvoerders en bestuurders van Belgische handelsvennootschappen de verplichting op om, binnen 30 dagen nadat ze is goedgekeurd door de algemene vergadering, de jaarrekening te doen neerleggen bij de Nationale Bank van België. Artikel 128 W. Venn. stelt het enkele verzuim strafbaar met geldboete en een verzuim met bedrieglijk opzet is strafbaar met gevangenisstraf en/of geldboete. Werd de jaarrekening niet of niet-tijdig neergelegd zijn de bestuurders of zaakvoerders strafrechtelijk verantwoordelijk voor dit verzuim. De rechter kan die verantwoordelijkheid niettemin leggen bij de feitelijke bestuurder van de vennootschap, ofschoon die formeel genomen de bevoegdheid niet had de jaarrekening te doen neerleggen (H.D. BOSLY, "Le droit pénal des sociétés, examen de doctrine et de jurisprudence", *Rev. prat. soc.* 1974, 122; L. HUYBRECHTS, "De jaarrekeningen", noot onder Antwerpen 19 maart 1981, *R.W.* 1981-82, 41).

B. BEVOEGDHEIDSDELEGATIE

216 Men kan uiteraard zijn strafrechtelijke verantwoordelijkheid voor de feiten waarvan men de materiële of morele dader is, niet delegeren of er zich voor vrij tekenen bij contract of eenzijdige wilsuiking (R. LEGROS, "Le droit pénal dans l'entreprise", *J.T.T.* 1977, 169-178, inzonderheid nr. 21). Dit wil nog niet zeggen dat een bedrijfsleider of een verantwoordelijke van een vennootschap of de vennootschap zelf zijn bevoegdheden en derhalve zijn verantwoordelijkheid niet kan delegeren. Voorwaarde is dat de wet deze delegatie niet verbiedt en de statuten van de vennootschap ze toestaan (Cass. 11 februari 1965, *Pas.* 1965, I, 458).

Bevoegdheidsdelegatie kan horizontaal zijn, d.w.z. dat de bestuurders onder elkaar bepaalde taken verdelen. Ze kan verticaal zijn, wanneer een bepaalde taak bij een ondergeschikte wordt gelegd. De bevoegdheidsdelegatie kan blijken uit het organogram van de vennootschap, maar ook uit de feitelijke toestand. Soms is het erg moeilijk om uit te maken wie nu in feite de bevoegde

en derhalve verantwoordelijke persoon is; in andere gevallen is het nogal evident, b.v. in het geval van een werfverantwoordelijke bij kabelbeschadigingen.

Men beweert dat de schikking van de bevoegdheden binnen de onderneming, een burgerlijk schild zou zijn tegen het strafrechtelijke zwaard (W. VANDERHAEGHE, "L'organisation des pouvoirs au sein de l'entreprise: un bouclier civil contre le glaive pénal?", in *Le risque pénal dans la gestion des entreprises*, Commission droit et vie des affaires de l'université de Liège, Brussel, Story-Scientia, 1992, 79-86). Dit is natuurlijk een provocatieve stelling. Om geldig te bevrijden moeten volgende voorwaarden zijn vervuld. Vooreerst moet de bevoegdheidsdelegatie reëel zijn en niet fictief. Een ondergeschikte, die uitsluitend maar mag handelen op bevel of met toelating van het bedrijfshoofd, kan dus niet verantwoordelijk zijn (R. LEGROS, "Imputabilité pénale et entreprise économique", *Rev. dr. pén.* 1968-69, 365-386, inzonderheid 376). Vervolgens moet de keuze van een delegataris vrij van fout zijn; hij dient over de bekwaamheid, het gezag en de middelen beschikken om de overgedragen bevoegdheid naar behoren uit te oefenen. De delegant moet hem deze middelen ter beschikking stellen, de nodige instructies geven en toezicht houden (E. ROGER-FRANCE, "La délégation de pouvoirs en droit pénal ou comment prévenir le risque pénal dans l'entreprise", *J.T.* 2000, 257-263). Omwille van de verplichting toezicht te houden is het bevrijdend karakter van een delegatie nooit definitief verworven.

217 Er werd gevonnist dat, indien niets aantoonde dat de afgevaardigd bestuurder was betrokken bij het opstellen van valse inkomende facturen, hem geen strafrechtelijke verantwoordelijkheid treft. Het stond wel vast dat iemand namens de firma gevraagd had valse facturen op te stellen, maar het kon niet aangetoond worden dat de afgevaardigd bestuurder hiervan op de hoogte was (Brussel 23 december 1987, *Rev. prat. soc.* 1988, 53, noot, "Fraude fiscale et abus de confiance"). Die uitspraak mag toch niet tot een overhaaste conclusie leiden. Een afgevaardigd bestuurder heeft de plicht een permanente en effectieve controle uit te oefenen op de verrichtingen van zijn vennootschap. Die controleplicht geldt des te meer ten aanzien van de boekhouding. De Boekhoudwet dwingt hen inderdaad tot een bijzondere en scherpe controle (C. RESTEAU, *Traité des sociétés anonymes*, III, 3^{de}, Brussel, Swinnen, 1981, nr. 1351). De afgevaardigd bestuurder kan wel een specialist gelasten met de boekhouding, maar de keuze van die persoon moet zorgvuldig gemaakt worden (P. TROISFONTAINES, "La responsabilité pénale des dirigeants d'entreprise, aspects du droit pénal comptable", *Ann. dr. Louvain* 1983, 53). Het zal wel afhangen van de omvang van de onderneming, maar meestal kan het een normaal attent afgevaardigd bestuurder toch niet ontgaan dat een deel van de facturatie vals is.

C. ORGAAN DAT ZELF EEN RECHTSPERSOON IS

218 Een rechtspersoon kan bestuurder zijn van een andere rechtspersoon. In dat geval zetelt hij in de raad van bestuur van deze laatste door toedoen van een natuurlijk persoon die hem vertegenwoordigt (L. FREDERICQ, *Belgisch handelsrecht*, I, Brussel, Bruylant, 1962, nr. 804). Deze laatste is dan “de verantwoordelijke van de verantwoordelijke”. Dergelijke situatie kan tot delicate problemen van toerekening leiden (b.v. Corr. Gent 13 september 1994, *T.M.R.* 336, noot).

AFDELING IV

SCHULD

§ 1. Moreel element

219 Elk misdrijf vereist een moreel element (Cass. 12 april 1994, *Arr. Cass.* 1994, nr. 168; *F.J.F.* nr. 95/123). Ook wanneer de misdrijfomschrijving geen moreel element vermeldt, moet de dader gehandeld of nagelaten hebben te handelen met hetzij opzet, hetzij uit onachtzaamheid (Cass. 12 mei 1987, *Arr. Cass.* 1986-87, nr. 531, concl. J. DU JARDIN; *J.T.* 1988, 439, noot J. MESSINNE, “La seule infraction matérielle à la loi”; *Rev. dr. pén.* 1988, 711; *R.W.* 1987-88, 538, concl. J. DU JARDIN; Cass. 13 december 1994, *Arr. Cass.* 1994, nr. 553; *A.J.T.* 1994-95, 425, noot R. POTE; *R.W.* 1995-96, 533, noot B. SPRIET, “Elk misdrijf – ook uit het bijzonder strafrecht – vereist een moreel element of een schuldbestanddeel”; F. GORLE, “Nogmaals over het moreel bestanddeel van het misdrijf”, *R.W.* 1980-81, 9).

Het communautair recht zou zich niet verzetten tegen de invoering van een objectieve strafrechtelijke verantwoordelijkheid (B. SPRIET, “De doorwerking van het Europees Gemeenschaprecht in de strafbaarstelling van het interne Belgisch strafrecht”, *R.W.* 1995-96, 1159-1171), maar het Belgisch strafrecht kent geen strafrechtelijke verantwoordelijkheid omwille van de enkele materiële wetsovertreding. Toch verwekken bepaalde wetsomschrijvingen en wettelijke toerekeningen de indruk dat de enkele materiële wetsovertreding strafbaar zou zijn. Er moet evenwel onderscheid worden gemaakt tussen, enerzijds, de schuld als bestanddeel van een misdrijf, anderzijds, het bewijs van die schuld. Zo bestraffen b.v. de meeste douane- en accijns misdrijven een verzuim. De enkele materiële overtreding houdt het vermoeden van schuld in: het is echter een omkeerbaar vermoeden. De rechter mag de beklaagde slechts vrijspreken ingeval van een noodtoestand die de wederrechtelijkheid van het feit wegneemt, of van schulduitsluitingsgrond zoals overmacht en onoverkomelijke dwaling (Cass. 20 juni 1995, *Arr. Cass.* 1995, nr. 315; *R.W.* 1996-97, 981, noot A. VANDEPLAS; L. HUYBRECHTS,

“Problemen van douanestrafrecht”, in F. TULKENS, C. VAN DEN WYNGAERT en I. VEROUGSTRAETE, *De juridische bescherming van de financiële belangen van de Europese Gemeenschappen*, Antwerpen-Apeldoorn, Brussel, Maklu Uitgevers-Bruylant, 1992, 175-241, 19 e.v.).

Het probleem van het moreel element stelt zich nagenoeg niet ten aanzien van de fiscale misdrijven, want in de regel vergen die een bijzonder opzet.

§ 2. Noodtoestand

220 Algemeen wordt aanvaard dat een noodtoestand ertoe kan dwingen de strafwet te overtreden, wanneer in uitzonderlijke omstandigheden een conflict van belangen of plichten ontstaat (P. FORIERS, *De l'état de nécessité*, Brussel-Parijs, Bruylant-Sirey, 1951, nr. 8 e.v.). In dat geval moet er een afweging plaatsgrijpen. Als de gevolgen van het naleven van de wet nadeliger zijn dan het overtreden ervan, dan kan de keuze van de wetsovertreding gerechtvaardigd zijn. De handelingen of verzuimen waardoor men de wet overtreedt, moeten echter nuttig, beperkt tot het strikt noodzakelijke en evenredig zijn met het belang dat men wil vrijwaren (C. HENNAU en J. VERHAEGEN, *Droit pénal général*, Brussel, Bruylant, 1991, nr. 202 e.v.; A. DE NAUW, “La consécration jurisprudentielle de l'état de nécessité”, noot onder Cass. 13 mei 1987, *R.C.J.B.* 1989, 599-630).

De laatste jaren beginnen ondernemers meer en meer in te roepen, vooral dan bij milieudelicten, en soms met succes, dat zij de wet niet konden naleven ingevolge de onoverkomelijke financiële lasten die eraan verbonden zijn en de ondergang van hun onderneming zouden betekenen (M. FAURE, “Financiële problemen als rechtvaardigingsgrond voor milieuverontreiniging”, *R.W.* 1988-89, 286-297). Wat er ook van zij, beperkingen en ongemakken die niet onvoorzienbaar waren bij het uitvaardigen van de wetgeving of reglementering leveren geen noodtoestand op (Cass. 10 januari 1995, *Arr. Cass.* 1995, nr. 17; *Verkeersrecht* 1995, 239). Het opleggen van een fiscale last is per definitie de bedoeling van de wetgever. Een noodtoestand lijkt hier ondenkbaar.

§ 3. Onwetendheid omtrent de wet en rechtsdwaling

A. EVOLUTIE VAN DE OPVATTINGEN

221 Men citeert vaak het oude *adagium*: *nul n'est censé d'ignorer la loi*. Hiermee bedoelt men dat eenieder verplicht wordt kennis te nemen van de wetten, die de overheid uitvaardigt en bekendmaakt. De wet kan niet anders dan dit principe aannemen, zoniet wordt de samenleving onmogelijk. Men kan dus zijn onwetendheid van het bestaan van de wet en van haar inhoud niet invoeren, wanneer de wet op regelmatige wijze werd bekendgemaakt.

In de vorige eeuw aanvaardde men uitzonderlijk onwetendheid wel als schulduitsluitingsgrond, wanneer ze betrekking heeft op het bestaan van een wet, die feiten strafbaar stelt welke dat voorheen niet waren. Als de onwetendheid onoverkomelijk was, b.v. omdat de beklaagde zwaar ziek was, in het buitenland verbleef of omwille van enige andere reden in de absolute onmogelijkheid verkeerde van de nieuwe wet kennis te nemen, dan ontbreekt het moreel element van het misdrijf (J.J. HAUS, *Principes généraux du droit pénal belge*, I, Gent, Librairie générale Ad. Hoste, 1879, nr. 704 e.v.)

Omwille van het geciteerde beginsel werd de rechtsdwaling lange tijd als schulduitsluitingsgrond verworpen (R. LEGROS, *L'élément moral dans les infractions*, Parijs-Luik, Sirey-Desoer, 1952, 5361; zie over de dwaling in feite: J. VERHAEGEN, "L'erreur non invincible de fait et ses effets en droit pénal belge", *Rev. dr. pén.* 1989, 17-27). Sinds 1946 aanvaardt het Hof van Cassatie echter de rechtsdwaling als een overmacht, d. i. een schulduitsluitingsgrond, op voorwaarde dat ze onoverwinnelijk was (Cass. 10 juli 1946, *Pas.* 1946, I, 293), thans zegt men onoverkomelijk, voor zover ze vanzelfsprekend relevant was, d.i. verband hield met het misdrijf (Cass. 2 september 1954, *Pas.* 1954, I, 1029).

B. RECHTSDWALING

222 Rechtsdwaling kan slaan op het bestaan van de strafrechtelijke bepaling of op de interpretatie of het toepassingsgebied ervan (F. TULKENS en M. VAN DE KERCHOVE, *Introduction au droit pénal*, Brussel, Kluwer Editions Juridiques, 1993, 244). Ze kan het gevolg zijn van (M. FAURE, "De onoverkomelijke rechtsdwaling in milieustrafzaken", *R.W.* 1991-92, 937-950):

- het complexe karakter van de wetgeving; op zich zal dit echter zelden aanvaard worden als onoverkomelijke dwaling;
- het verkeerde advies van de bevoegde overheid of van professionelen, b.v. een advocaat (P. ARNOU, "Verkeerd advies als grond voor onoverwinnelijke dwaling", noot onder *Corr. Veurne* 3 juni 1983, *R.W.* 1983-84, 2782);
- het gedogen van de overheid;
- het handelen krachtens een vergunning, die achteraf onwettig blijkt te zijn; vanaf het ogenblik dat men echter weet dat de vergunning onwettig was, is het later handelen, b.v. het instandhouden van een wederrechtelijk bouwwerk, niet langer gerechtvaardigd (Cass. 24 mei 1989, *Arr. Cass.* 1988-89, nr. 542; *T. Gem.* 1990, 217).

223 Of de rechtsdwaling onoverkomelijk was, is een feitenkwestie. De rechtspraak is ter zake streng. De beklaagde moet gehandeld hebben zoals ieder redelijk en voorzichtig mens, geplaatst in dezelfde omstandigheden, zou hebben gedaan. De dader moet vanzelfsprekend te goeder trouw zijn geweest, maar dat is nog niet voldoende; zijn gedraging moet bovendien vrij zijn van elke fout (b.v. Cass. 15 maart 1994, *Arr. Cass.* 1994, nr. 120; *R. Cass.* 1994,

245, noot G. VERMEULEN, “De verhuur van pornovideo’s en de goede zeden”; Cass. 21 september 1994, *Arr. Cass.* 1994, nr. 392). Wanneer b.v. de beklagde beter had kunnen weten, is zijn dwaling niet onoverkomelijk. Zo moet hij die economisch bedrijvig is, alleszins de wetgeving kennen die toepasselijk is op de activiteiten van zijn sector (S. BRAHY, “De l’effet justificatif de l’erreur en droit pénal”, *Rev. dr. pén.* 1976-77, 339-362, inzonderheid 343). Vanzelfsprekend moet een bestuurder het Wetboek van Vennootschappen en de statuten van zijn vennootschap kennen.

De door de beklagde ingeroepen omstandigheden moeten worden getoetst aan het criterium van de effectieve afwezigheid van fout. Zo volstaat b.v. de eenvoudige vaststelling niet dat iemand slecht werd geadviseerd, zelfs door een “geschikt persoon” (Cass. 20 april 1982, *Arr. Cass.* 1981-82, nr. 486) of door een deskundige (Cass. 31 oktober 1994, *Arr. Cass.* 1994, 898; *A.J.T.* (verkort), 639; *J.T.T.* 1995, 122; *R.W.* 1994-95, 1122). Een eenvoudige aanvoering dat de beklagde slecht werd geadviseerd, volstaat niet (Cass. 26 juni 1996, *Arr. Cass.* 1996, nr. 260; *Div. Act.* 1997, 107, noot A. MASSET; *J. dr. jeun.* 1998, afl. 173, 72, noot J. JACMAIN; *J.L.M.B.* 1996 (verkort), 1180, noot G. DE L.; *Rev. dr. fam.* 1997, 225; *R.W.* 1997-98, 398). Een beklagde moet echter zijn onschuld niet bewijzen. Beroept hij zich echter op een rechtsdwaling dan zal hij moeten aanvoeren aan welke omstandigheden die te wijten is. Als zijn beweringen relevant en niet van alle grond ontbloot zijn, zal het Openbaar Ministerie ze moeten weerleggen (R. DECLERCQ, *Beginselen van Strafrechtspleging*, Deurne, Kluwer Rechtswetenschappen België, 1999, nr. 1196 e.v.).

C. VERSCHALKT VERTROUWEN IN DE OVERHEID

224 Ook inzake belastingen gelden de algemene beginselen van behoorlijk bestuur en van rechtszekerheid: dit houdt o.m. in dat de burger moet kunnen vertrouwen op wat door hem niet anders kan worden opgevat dan als een vaste gedrags- of beleidsregel van de overheid (Cass. 27 maart 1992, *Arr. Cass.* 1991-92, nr. 405; *B.T.W.-Revue* 1995, 815, noot; *Fisc. Koer.* 1992 (weergave), 374, noot F. BALTUS, “Het recht op rechtszekerheid”; *Not. Fisc. M.* 1993, 70, noot K. LEUS, “Contra legem-werking van het rechtszekerheidsbeginsel, meer in het bijzonder van het vertrouwensbeginsel”; *R.C.J.B.* 1995, 57-105, 259-313 en 488-523, noot N. GEELHAND, “Le principe de la croyance légitime en droit administratif et en droit fiscal”). Wanneer een beklagde vertrouwend op een vaste gedrags- of beleidsregel van de overheid een fiscaal misdrijf pleegt, dan bevindt hij zich in een toestand van onoverkomelijke rechtsdwaling.

§ 4. Collectieve schuld

A. COLLECTIEVE BESLISSING

225 De organen van rechtspersonen nemen vaak collectieve beslissingen. Ingevolge de Wet van 4 mei 1999 kan de rechtspersoon rechtstreeks strafrechtelijke verantwoordelijkheid oplopen. Kunnen de natuurlijke personen die het verantwoordelijke orgaan van de rechtspersoon vormen, strafrechtelijk verantwoordelijk zijn? Het louter feit dat een orgaan beslist heeft een misdrijf te plegen, brengt nog niet de strafrechtelijke verantwoordelijkheid mee van de personen die dat orgaan samenstellen. Het strafrecht kent inderdaad geen collectieve strafrechtelijke verantwoordelijkheid. De schuld van ieder natuurlijk persoon moet *in concreto* worden aangetoond. In de hierna vermelde gevallen kon dit niet.

Een O.C.M.W. had de dagprijzen in een rustoord hoger vastgesteld dan door de Minister van Economische Zaken was toegelaten. In een O.C.M.W. worden de beslissingen genomen door de raad voor maatschappelijk welzijn en niet door de voorzitter of de secretaris. Deze laatsten zijn dan ook niet individueel verantwoordelijk voor die overtreding op de Prijzenwet. Uiteindelijk is dus niemand verantwoordelijk aansprakelijk. Een weinig bevredigende oplossing zoals een annotator terecht doet opmerken (Antwerpen 22 november 1984, *R.W.* 1985-86, 1851, noot M. DE SWAEF, "Over de strafrechtelijke verantwoordelijkheid van rechtspersonen").

Een ander geval was dit van een bestuurslid van een intercommunale. Hij is niet strafrechtelijk verantwoordelijk wegens het louter feit dat hij deelgenomen heeft aan een collegiale beslissing nu zijn individueel stemgedrag niet gekend is. Inderdaad de individuele stemmen werden niet gerapporteerd en de notulen vermelden geen eenparigheid (Brussel 24 april 1985, *R.W.* 1985-86, 882, noot M. DE SWAEF, "Over de strafrechtelijke verantwoordelijkheid van rechtspersonen").

Wanneer er met eenparigheid en zonder voorbehoud werd beslist dan is elkeen individueel verantwoordelijk. Op die grond werden alle leden van een college van burgemeester en schepenen strafrechtelijk veroordeeld wegens onopzettelijke doodslag en slagen en verwondingen als gevolg van hun gezamenlijke eenstemmige beslissing (Cass. 3 maart 1999, *Arr. Cass.* 1999, nr. 124, concl. J. SPREUTELS; *Juristenkrant* 1999 (weergave S. LUST), afl. 3, 5; *R. Cass.* 1999, 324-333, noot L. VENLY, "De burgerrechtelijke aansprakelijkheid en strafrechtelijke verantwoordelijkheid van lokale mandatarissen"; *Rev. dr. pén.* 1999, 1197).

B. ZWIJGEN EN INSTEMMEN

226 Bestuurders van vennootschappen zullen er niet even gemakkelijk vanaf komen. Zo moeten krachtens artikel 528 W. Venn. de bestuurders van

N.V.'s beletten dat de raad van bestuur overtredingen pleegt op de statuten en het Wetboek van Vennootschappen. Die wet veronderstelt dat de bestuurders, hetzij rechtstreeks, hetzij onrechtstreeks deelgenomen hebben aan de onregelmatige verrichtingen van de raad van bestuur. Zij zijn jegens de vennootschap en jegens derden civielrechtelijk hoofdelijk aansprakelijk. Alleen wanneer ze niet aan de overtreding hebben deelgenomen en ze deze hebben aangeklaagd op de eerste algemene vergadering nadat ze er kennis van gekregen hebben, worden ze van hun burgerlijke aansprakelijkheid ontheven (L. FREDERICQ, *Belgisch Handelsrecht*, I, Brussel, Bruylant, 1962, nr. 827).

Kan men dan op strafrechtelijk vlak niet besluiten dat, wanneer een bestuurder aan een vergadering van een raad van bestuur deelneemt en zich op generlei wijze verzet tegen de overtreding waartoe men beslist, hij ermee instemt? Die vraag lijkt een bevestigend antwoord te verdienen.

HOOFDSTUK IV MISDRIJVEN

AFDELING I

ALGEMEEN

- 227** Alle fiscale wetboeken, uitgenomen het W.I.G.B., bestraffen:
- de overtreding, gepleegd met een bijzonder opzet, van de bepalingen van het wetboek of zijn uitvoeringsbesluiten;
 - de valsheid in geschrifte en het gebruik van een vals geschrift, gepleegd met een bijzonder opzet;
 - het vals fiscaal getuigschrift en het gebruik ervan;
 - de schending van het fiscaal beroepsgeheim;
 - de overtreding van een verbod of sluiting uitgesproken krachtens een bepaling van een fiscaal wetboek.

Voor het W.I.G.B. gelden de bijzonderste strafbepalingen van het W.I.B. voor zover die inzake het W.I.G.B. toepassing kunnen vinden. Artikel 2 derde lid W.I.G.B. bepaalt inderdaad:

“De overtredingen van de bepalingen van dit wetboek en van de besluiten genomen tot uitvoering ervan worden gestraft met dezelfde straffen als gesteld in de artikelen 445, 449 tot 459 en 455 tot 459 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, met inachtneming van de voorwaarden in die artikelen bepaald, behalve in zover daarin wordt verwezen naar bepalingen die geen toepassing vinden inzake met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen.”

Artikel 2 van de Wet van 27 december 1994 maakt de artikelen 2 en 37 W.I.G.B. toepasselijk op het Eurovignet: overtredingen worden dus gestraft overeenkomstig de bepalingen van het W.I.B. Voor het overige bevatten het W.I.B., W.I.G.B. en W. Zeg. enkele specifieke strafbepalingen.

AFDELING II

OVERTREDING VAN DE FISCALE WET

§ 1. Wettelijke bestanddelen

228 Artikel 449 W.I.B. 1992 bepaalt:

“Onverminderd de administratieve sancties, wordt hij, die met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden, de bepalingen van dit wetboek of van de ter uitvoering ervan genomen besluiten overtreedt, gestraft met gevangenisstraf van acht dagen tot twee jaar en met geldboete van 250,00 EUR tot 12.500,00 EUR of met één van die straffen alleen.”

(vgl. art. 73 W.B.T.W., art. 66 W. Zeg., art. 207.1 W. Taksen, art. 206 W. Reg. en art. 133 W. Succ.).

De wettelijke bestanddelen van dit misdrijf zijn:

- een overtreding van een bepaling van een fiscaal wetboek of een uitvoeringsbesluit (materieel element);
- een bedrieglijk opzet of oogmerk om te schaden (moreel element).

Volgens de parlementaire voorbereiding van de Herstelwet van 1981 betreft het misdrijf alle inbreuken op een bepaling van een fiscaal wetboek of een uitvoeringsbesluit “die een verplichting opleggen iets te doen of iets niet te doen” (Verslag Commissie voor de Financiën, *Gedr.St.* Senaat 1980-81, 566, nr. 2, 10).

§ 2. Bedrieglijk opzet of oogmerk om te schaden

A. VEREISTE OPZET

229 Uit de parlementaire voorbereiding van de Herstelwet van 1981 blijkt dat het vereiste bedrieglijk opzet of oogmerk om te schaden dit van de gemeenrechtelijke valsheid in geschrifte is. In een nota verwees men naar de rechtspraak van het Hof van Cassatie (nota betreffende “bedrieglijk opzet en het oogmerk om te schaden”, gevoegd bij Verslag Commissie voor de Financiën, *Gedr.St.* Senaat 1980-81, 566, nr. 2, bijlage 1).

“Het oogmerk om te schaden” is de wil om anderen nadeel te berokkenen. ‘Het bedrieglijk opzet’ is het oogmerk zichzelf of anderen een ongeoorloofde winst te verschaffen (Cass. 20 september 1973, Pas. 1974, I, 310) zonder onderscheid tussen het geval waarin afbreuk wordt gedaan aan een particulier belang en het geval waarin afbreuk wordt gedaan aan een openbaar belang (Cass. 25 april 1960, Pas. 1960, I, 988). Het oogmerk om te schaden bestaat los van enigerlei verkregen resultaat (Cass. 10 november 1947, Pas. 1947, I, 470). Het gelijktijdig bestaan van het bedrieglijk opzet en het oogmerk om te schaden is niet noodzakelijk (Cass. 28 januari 1942, Pas. 1942, I, 21)”.

Door een bijzonder opzet te vereisen heeft de wetgever de loutere nalatigheid, de zuivere materiële overtreding willen uitsluiten (*Instructie betreffende de strafrechtelijke beteugeling van de belastingontduiking*, Ministerie van Financiën, nr. 30). Dit blijkt eveneens uit de parlementaire voorbereiding (nota betreffende “bedrieglijk opzet en het oogmerk om te schaden”, gevoegd bij Verslag Commissie voor de Financiën, *Gedr.St.* Senaat 1980-81, 566, nr. 2, bijlage 1).

“Om te beoordelen of het bijzonder opzet, vereist door het ontwerp, meer in het bijzonder te vinden is in de gevallen van belastingontduiking, zal de rechter onder meer rekening kunnen houden met de verschillende feitelijke gegevens, eigen aan het geval, zoals het toepassen van bedrieglijke praktijken, het omkopen van ambtenaren, het veelvuldig herhalen van ongeoorloofde daden enz.”.

B. OOGMERK VAN BELASTINGONTDUIKING

230 De vraag rijst of de dader van een fiscale overtreding belastingontduiking op het oog moet hebben dan wel of gelijk welk frauduleus oogmerk volstaat? Ze zal wellicht verbazing wekken. Het kan zo vanzelfsprekend lijken dat het hier enkel om een oogmerk van belastingontduiking kan gaan, dat het tegengestelde soms onbegrijpelijk voorkomt (in die zin, R. TOURNICOURT, *Fisikaal Strafrecht, Overzicht van Rechtspraak 1980-1990*, Gent, Mys & Breesch, 1990, nr. 75 e.v.).

De stelling dat het strafbaar oogmerk op belastingontduiking moet zijn gericht, haalt twee zaken door elkaar: het materiële oogmerk en het morele. Het materiële oogmerk kan alleen maar een voorschrift van een fiscaal wetboek of van een uitvoeringsbesluit betreffen. Dat het bedrieglijk opzet waarmee dat geschiedt, op belastingontduiking of op een ander onrechtmatig voordeel of onrechtmatig nadeel is gericht, is onverschillig; de overtreding tast in beide gevallen en met hetzelfde gevolg de fiscale orde aan.

Dat het wel degelijk de bedoeling van de wetgever was om het bedrieglijk opzet niet te beperken tot belastingontduiking, blijkt uit de parlementaire voorbereiding van de Herstelwet van 1981 (Verslag Commissie voor de Financiën, *Gedr.St. Senaat 1980-81*, 566, nr. 2, 10).

“Bij het onderzoek van de kwalificatie van het opzet dat aanwezig moet zijn voor een strafrechtelijke vervolging in belastingzaken heeft de Commissie Ganshof van der Meersch allereerst het begrip ‘met het opzet de belasting te ontduiken of een derde daaraan te doen ontsnappen’ buiten beschouwing gelaten, hoewel dat begrip voorkomt in verscheidene bepalingen van de belastingwetten (zie o.m. art. 342 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen (1964)).

In dit verband stelt het verslag van de Commissie (nota betreffende ‘bedrieglijk opzet en het oogmerk om te schaden’, gevoegd bij Verslag namens de Commissie voor de Financiën, *Gedr.St. Senaat 1980-81*, 566, nr. 2, bijlage 1).

“De grenzen waarbinnen de wetgever de toepassing van de wet heeft beperkt zijn door niets verantwoord.

Hoewel een inbreuk niet begaan werd met de bedoeling de belasting te ontduiken, toch kan hij van bedrieglijke aard zijn wanneer hij poogt de rechten of de belangen van derden te schaden.

Een belastingplichtige kan trachten zich aan zijn fiscale verplichtingen te onttrekken om inzonderheid te kunnen genieten van sommige bepalingen van de Militiewet of om aan zijn belanghebbende echtgenote het werkelijk

bedrag van zijn inkomsten te verbergen in het vooruitzicht van een verzoek tot het bekomen van een alimentatierente. Op stuk van het met het zegel gelijkgestelde taksen is belastingontduiking dikwijls een belangrijk element van oneerlijke mededinging. Dank zij fiscale ontduiking waaraan hij zich schuldig maakt, schept de ontduiker verkoopsvoorwaarden waartegen zijn mededingers niet bestand zijn. De economische en sociale storingen die hieruit voortvloeien zijn aanzienlijk.

De ontduiking moet bijgevolg zowel in economisch als in fiscaal opzicht worden bekampt.

De Commissie heeft er dus de voorkeur aan gegeven het zo ruim mogelijk opgevat bijzonder opzet te hanteren.

De uitdrukking 'met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden' die onder meer voorkomt in artikel 193 van het Strafwetboek is hiervoor een gepaste omschrijving. Zij heeft sinds ongeveer een eeuw de proef van de praktijk doorstaan en een omvangrijke rechtspraak werd eraan gewijd. Toegepast op de fiscale inbreuken, laat de voorgestelde tekst dus de rechter een zeer ruime appreciatie. Elke gekarakteriseerde fraude kan aanleiding geven tot strafrechtelijke vervolgingen, ongeacht de bedoeling van de ontduiker (nota betreffende 'bedrieglijk opzet en het oogmerk om te schaden', gevoegd bij Verslag namens de Commissie voor de Financiën, *Gedr.St. Senaat* 1980-81, 566, nr. 2, bijlage 1).'

231 Het Hof van Cassatie heeft de discussie omtrent het opzet gesloten (Cass. 26 januari 1983, *Arr. Cass.* 1982-83, nr. 305; *Rec. gén. enr. not.* 1985, 303, noot A.C.; *R.W.* 1983-84, 1232). Beklaagden werden vervolgd wegens overtreding van artikel 50 § 1, 4° W.B.T.W., meer bepaald wegens het niet voldoen van de verschuldigde belasting binnen de termijn van indiening bepaald van de bij 3° voorgeschreven aangifte. De feitenrechters hadden vastgesteld dat "de door de vennootschap bij haar klanten geïnde en niet aan de Staat afgedragen belasting over de toegevoegde waarde zeker 1.206.496 frank bedraagt; dat het bedrieglijk opzet van de beklaagden erin bestaat dat ze, ofschoon ze hun betalingen hadden gestaakt, handel drijven en deze voortzetten en dat ze daarbij hun handelswerkzaamheden financieren met bedragen die ze ontvingen van hun klanten die een belastingplicht vervulden". Naar de vaststelling van de feitenrechters was het opzet van de beklaagden dus elders gelegen dan in belastingontduiking. Welnu het Hof van Cassatie besliste dat de rechters "uit het feit dat de eisers van bij de oprichting van die onderneming voortdurend hebben gehandeld met het oogmerk zich een onrechtmatig voordeel toe te eigenen door de bij hun klanten geïnde belasting over de toegevoegde waarde niet af te dragen aan de Staat", het bestaan van alle bestanddelen van de overtreding van artikel 73 W.B.T.W. vaststellen (zie ook Cass. 10 maart 1993, *Arr. Cass.* 1993, nr. 138; *F.J.F.*, (verkort), nr. 93/149; *F. Rechtspr.* 1993, afl. 7, 7; *Rev. dr. pén.* 1993, 864; Cass. 14 februari 2001, P.00.1350.F).

In een arrest van een hof van beroep wordt het als volgt uitgedrukt: “dat beklagden mogelijk niet handelden met het specifieke doel de Staat te benadelen; dat zulks voor het bestaan van het fiscale misdrijf ook niet vereist is; dat het bijzonder opzet van het fiscale misdrijf er immers in bestaat gehandeld te hebben met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden; dat één van beide vormen van bijzonder opzet volstaat, dat het bedrieglijk opzet zichzelf een onrechtmatig voordeel te verschaffen het bijzonder opzet uitmaakt en te dezen aanwezig is” (Antwerpen 23 februari 1995, *A.J.T.* 1994-95, 522-526, noot W. DE BRUYN, “Het bijzonder opzet als constitutief element van een fiscaal misdrijf”).

Men kan dus niet instemmen met de bewoordingen van het vonnis dat zegt dat fiscale valsheid in geschrifte een gans bijzonder opzet vereist. Het bedrieglijk opzet of het oogmerk om te schaden is doelgericht aangezien er sprake moet zijn van fiscale voordelen; *in casu* moet de valsheid worden gekwalificeerd als gemeenrechtelijke valsheid, aangezien de valse facturen werden opgesteld met het oogmerk de concurrentiepositie van de onderneming te handhaven (Corr. Leuven 3 december 1996, *Fisc. Koer.* 1997, 245, noot M. EULAERTS, “Interpretatie van de begrippen ‘gemeenrechtelijke valsheid in geschriften’ en ‘fiscale valsheid in geschriften’”. Alleen wanneer de dader bij het vervalsen van documenten niet het oogmerk had om een fiscale overtreding te plegen, is de vervalsing ervan geen fiscale.

C. PROBLEMEN INGEVOLGE DE WIJZIGING VAN HET WETTELIJK VEREISTE OPZET

232 Tot aan de Herstelwet van 1981 stelde het W.I.B. strafbaar: de overtreding van een beperkt aantal artikelen van het wetboek, met name de vrijwillige onthouding een aangifte over te leggen of het indienen van een vrijwillig onvolledige of onjuiste aangifte, de valsheid in geschrifte en het gebruik van een vals getuigschrift, de hulp door bijzondere personen bij belastingontduiking en de overtreding van een verbod uitgesproken krachtens het wetboek (J. VAN HOUTTE, *Beginnelsen van het Belgisch Belastingrecht*, Gent, Story-Scientia, 1966, nr. 751 e.v.; J. VAN HALEWIJN en L. DUPONT, *Valsheid in geschriften*, in *A.P.R.*, Gent-Leuven, Story-Scientia, 1975, nr. 685 e.v.). De eerst genoemde overtredingen vergden geen bijzonder opzet: het algemeen opzet, dit is het wetens en willens stellen van de strafrechtelijk verboden daad of het wetens en willens nalaten van de strafrechtelijk geboden handeling, volstond. De vrijwillige onthouding een aangifte over te leggen of het indienen van vrijwillig onvolledige of onjuiste aangifte en de valsheid in geschrifte en gebruik vereisten daarentegen het “inzicht de belasting te ontduiken of een derde daaraan te doen ontsnappen”. Werden onder de vroegere wetgeving valse balansen opgesteld met het oogmerk om tegenover de schuldeisers en het Openbaar Ministerie de financiële toestand van een in moeilijkheden verkerende vennootschap wat te “vergulden” dan was dat geen fiscale vals-

heid inzake W.I.B. (Corr. Brussel 8 november 1985, *Rev. prat. soc.* 1985, 367) maar een vennootschapsrechtelijke of een gemeenrechtelijke.

De nieuwe omschrijving van artikel 449 W.I.B. 1992 had, enerzijds, een enorme toename van het aantal overtredingen (van enkele overtredingen naar een algemene strafbaarstelling), anderzijds, het strenger omschrijven van het vereiste opzet (van algemeen naar bijzonder), tot gevolg. Bovendien werd wat de misdrijven betreft die voorheen een "inzicht de belasting te ontduiken of een derde daaraan te doen ontsnappen" vereisten, het opzet verruimd (van een oogmerk van belastingontduiking naar een algemeen bedrieglijk oogmerk) (H.D. BOSLY en A.M. DUETZ-DE WISPELAERE, "De strafrechtelijke beteugeling inzake belastingfraude", *A.F.T.* 1981, 231, nr. 11).

233 Rechters hebben het vaak moeilijk gehad met de vraag of de oude dan wel de nieuwe wet de mildere strafwet is. Volgens een hof van beroep was de omschrijving van het misdrijf nauwkeuriger bepaald in de vroegere wet en bijgevolg minder streng – het dacht duidelijk aan de omschrijving van het morele element – zodat de vroegere wet moet worden toegepast (Brussel 25 februari 1982, *A.F.T.* 1985, 190). Een ander hof van beroep was daarentegen de mening toegedaan dat er geen verruiming van het opzet is, omdat het "inzicht de belasting te ontduiken of een derde daaraan te doen ontsnappen 'slechts' een vorm is van het ruimere begrip 'bedrieglijk opzet'; dat bedrieglijk opzet immers bestaat in de bedoeling zichzelf of anderen een onrechtmatig voordeel te verschaffen" (Brussel 11 maart 1985, *F.J.F.* nr. 86/203). Deze uitspraak is ongelukkig geformuleerd; eigenlijk wordt bedoeld dat het vroegere engere opzet nog steeds onder het ruimere nieuwe opzet valt. Eender hoe, het zeer ruime karakter van het bedrieglijk opzet of het oogmerk om te schaden, doet geen afbreuk aan het feit dat het oogmerk om belastingontduiking te plegen er nog steeds onder valt (Brussel 25 februari 1982, *F.J.F.* nr. 83/14). Wanneer dus de overtreding van een fiscale bepaling gebeurt met het oogmerk belastingontduiking te plegen is het door de wet vereiste opzet alleszins aanwezig (Antwerpen 20 januari 1983, *F.J.F.* nr. 83/100; Antwerpen 18 april 1984, *F.J.F.* nr. 85/20).

Het vonnis dat de beklaagde veroordeelt na de Herstelwet van 1981 voor feiten gepleegd vóór de inwerkingtreding daarvan, moet evenwel vaststellen dat zij op het ogenblik van de uitspraak nog strafbaar zijn onder de nieuwe wet; doet het vonnis dat niet, dan is de beslissing niet op regelmatige wijze gemotiveerd (Cass. 26 oktober 1982, *Arr. Cass.* 1982-83, 297). De rechter moet ook de bepaling van de oudere wet die de bestanddelen van het misdrijf omschreef, vermelden. Een arrest dat een beklaagde schuldig achtte aan fiscale valsheden die nog werden gepleegd onder vigeur van het vroegere artikel 342 W.I.B. 1964 en de vroegere versie van artikel 73 W.B.T.W., en hem bij toepassing van artikel 2 Sw. strafte met de straffen van de Herstelwet van 1981, werd vernietigd omdat de rechter had nagelaten de wettelijke bepaling te vermelden die de bestanddelen van het misdrijf omschrijft (Cass. 26

januari 1988, *Arr. Cass.* 1987-88, 654; *Cass.* 15 april 1997, *Arr. Cass.* 1997 nr. 185; *F.J.F.* nr. 97/145; *Cass.* 14 februari 2001, P.00.1350.F).

D. VOORBEELDEN VAN OVERTREDINGEN

234 De administratie heeft indertijd een inventaris opgemaakt van alle mogelijke fiscale misdrijven (zie “Voorbeelden van overtredingen van de bepalingen van de fiscale wetboeken of van de ter uitvoering ervan genomen besluiten”, bijlage 1/2 bij *Instructie betreffende de strafrechtelijke beteugeling van de belastingontduiking*, Ministerie van Financiën; “Commentaar van de art. 339 tot 350 – nieuw – W.I.B.”, *Circulaire* 5 februari 1982 nr. Ci.D. 19/329.460, *Bull. Bel.* 1982, 422-489). De rechtspraak geeft volgende voorbeelden van overtreding van bepalingen van een fiscaal wetboek.

Artikel 305 W.I.B. 1992 verplicht de belastingplichtigen – behoudens zij die overeenkomstig artikel 306 daarvan zijn vrijgesteld – ieder jaar een belastingaangifte te doen in de vormen en termijnen omschreven in de artikelen 307 tot 311. Het niet-jaarlijks indienen van een aangifte en het niet-aangeven van ontvangen bezoldigingen is een overtreding (*Corr. Mechelen* 11 oktober 1985, *Bull. Bel.* 1986, nr. 652, 1552); hetzelfde geldt bij het niet-aangeven inzake inkomstenbelastingen van voordelen *in natura* en het niet-vermelden van een factuur in een B.T.W.-aangifte (*Corr. Luik* 12 november 1985, *Bull. Bel.* 1986, 2170).

Naar luid van artikel 420 W.I.B. 1992 kan de gewestelijke directeur der directe belastingen soms een zakelijke zekerheid of een persoonlijke borgstelling eisen (zie boven, nr. 157). Het niet-verlenen van de geëiste zakelijke zekerheid of persoonlijke borgstelling is een overtreding (*Corr. Luik* 8 januari 1985, *Bull. Bel.* 1986, 2152; *Corr. Luik* 24 juni 1985, *Bull. Bel.* 1986, nr. 654, 2168).

Artikel 413 W.I.B. 1992 bepaalt dat de directe belasting die niet aan de bron verschuldigd is, binnen de twee maanden na toezending van het aanslagbiljet moet worden betaald. Het met bedrieglijk opzet of het oogmerk om te schaden niet betalen van die belasting is een fiscaal misdrijf. Dat de beklaagden dat niet deden met het opzet om belastingontduiking te plegen maar om de niet betaalde bedragen te beleggen, doet daaraan geen afbreuk (*Antwerpen* 23 februari 1995, *A.J.T.* 1994-95, 522, noot W. DE BRUYN, “Het bijzonder opzet als constitutief element van een fiscaal misdrijf”).

E. SPECIALIA GENERALIBUS DEROGANT

235 Feiten die een overtreding van een fiscaal wetboek of zijn uitvoeringsbesluiten opleveren, kunnen tezelfdertijd onder een omschrijving van een gemeenrechtelijk misdrijf vallen. Het probleem dat rijst is te weten of het bestaan van het gemeenrechtelijke misdrijf dan niet dient te worden uitgesloten krachtens de regel *specialia generalibus derogant*, d.i. dat de bijzondere

wet de toepassing van de algemene wet verhindert. Hetzelfde probleem doet zich trouwens voor bij fiscale valsheid in geschrifte.

De toepassing van de regel *specialia generalibus derogant* is delicaat; het komt erop aan te weten of de wetgever met de bijzondere bepaling een vollediger strafregeling heeft willen invoeren, dan wel of hij de mogelijkheid van de toepassing van de algemene strafbepaling niet heeft willen uitsluiten (L. DUPONT, "Valsheid in geschriften", in *Bijzonder strafrecht voor rechtspractici*, Leuven-Amersfoort, Acco, 1990, 138-188, nr. 92; zie ook conclusie E. KRINGS bij Cass. 28 september 1982, *Arr. Cass.* 1982-83, nr. 68).

De vraag rijst of oplichting (art. 496 Sw.) ten nadele van de fiscus, misbruik van vertrouwen (art. 491 Sw.) betreffende belasting of bedrieglijk onvermogen ten nadele van de fiscus mogelijk is, dan wel of de strafbepalingen van het fiscaal strafrecht die misdrijven uitsluiten.

1. *Oplichting van B.T.W.-tegoed*

236 De B.T.W.-administratie kan slachtoffer worden van oplichting ingevolge het creëren van niet-verschuldigd B.T.W.-tegoed. Dit gebeurt uiteraard door de in artikel 73 W.B.T.W. omschreven overtreding, met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden, van de bepalingen van het W.B.T.W. of van de ter uitvoering ervan genomen besluiten of door de fiscale valsheid in geschrifte of gebruik van artikel 73bis eerste lid van hetzelfde wetboek. Fiscale valsheid sluit gemeenrechtelijke valsheid uit (R. DECLERCQ, "Strafrechtelijke aspecten van de recente wijzigingen inzake inkomstenbelastingen", *Acta Falc.* 1983, 3-39, nr. 11). De genoemde B.T.W.-misdrijven sluiten dan ook de gemeenrechtelijke oplichting van B.T.W.-tegoed uit.

2. *Afwending van ontvangen B.T.W.*

237 Het aanrekenen en niet doorstorten van B.T.W. wordt soms als misbruik van vertrouwen beschouwd (Corr. Aarlen 18 mei 1977, *Jur. Liège* 1978, 52). Dit lijkt in strijd te zijn met de regel *specialia generalibus derogant* (Brusel 30 oktober 1979, *B.T.W.-Revue* 1980, nr. 46, 359).

3. *Niet-betalen van belasting*

238 Het met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden niet-betalen van verschuldigde belasting is een fiscaal misdrijf. Het ontsnappen aan de invordering van de belasting kan gebeuren door het creëren van een situatie van bedrieglijk onvermogen. Beide misdrijven hebben evenwel een andere inhoud; men kan het ene plegen zonder het andere. Wanneer men bedrieglijk zijn onvermogen heeft bewerkt om geen belasting te moeten betalen, zal de rechter de regels van de ideële samenloop toepassen.

AFDELING III

FISCALE VALSHEID EN GEBRUIK

§ 1. Wettelijke bestanddelen

239 Artikel 450 eerste lid W.I.B. 1992 bepaalt:

“Met gevangenisstraf van een maand tot vijf jaar en met geldboete van 250,00 tot 12.500,00 EUR of met één van die straffen alleen wordt gestraft hij, die met het oogmerk om een van de in artikel 449 bedoelde misdrijven te plegen, in openbare geschriften, in handelsgeschriften of in private geschriften valsheid pleegt, of die van een zodanig vals geschrift gebruik maakt.” (vgl. art. 73bis eerste lid W.B.T.W., art. 66bis eerste lid W. Zeg., art. 207bis eerste lid W. Taksen, art. 206bis eerste lid W. Reg. en art. 133bis eerste lid W. Succ., die respectievelijk verwijzen naar art. 73 W.B.T.W., art. 66 W. Zeg., art. 207/1 W. Taksen, art. 206 W. Reg. en art. 133 W. Succ.).

De wet omschrijft het misdrijf van fiscale valsheid en gebruik wel erg kort. De wettelijke bestanddelen ervan zijn evenwel nagenoeg dezelfde als deze van de gemeenrechtelijke valsheid in geschrifte van de artikelen 196 en 197 Sw. (zie betreffende de gemeenrechtelijke valsheid: A. DE NAUW, *Inleiding tot het bijzonder strafrecht*, Deurne, Kluwer Rechtswetenschappen België, 1998, nr. 21 e.v.; L. DUPONT, “Valsheid in geschriften”, in *Bijzonder strafrecht voor rechtspractici*, nr. 5, Leuven-Amersfoort, Acco, 1990, 137-188; A. MARCHAL, “Faux commis dans les écritures et les dépêches télégraphiques”, in *Novelles, Droit pénal*, II, 399-623; A. MARCHAL en J.P. JASPAR, *Droit criminel*, I, Brussel, Larcier, 1975, 124-236; M. RIGAUX en P.E. TROUSSE, “Le faux en écritures”, in *Les crimes et les délits du code pénal*, Brussel-Parijs, Bruylant-Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1957; J. VANHALEWIJN en L. DUPONT, *Valsheid in geschriften*, in *A.P.R.*, Gent-Leuven, Story-Scientia, 1975; *R.P.D.B.*, V, “Faux”).

De wettelijke bestanddelen van de fiscale valsheid zijn:

- een door de wet beschermd geschrift;
- een materiële of intellectuele vervalsing van dat geschrift;
- een bijzonder oogmerk;
- een nadeel of, beter gezegd, een mogelijk nadeel (L. DUPONT, “Fiscale valsheid in geschrifte”, *Acta Falc.* 83/5, 187-137; P. STIÉNON, “Fiscale valsheid in geschrifte”, *A.F.T.* 1989, 328-332).

§ 2. Door de wet beschermd geschrift

A. BEGRIP GESCHRIFT

1. Materieel

240 Uit materieel oogpunt is een geschrift een systeem van op of in materie aangebrachte grafische tekens die door derden kunnen worden gelezen en verstaan. De vraag rijst of een computerbestand een geschrift uitmaakt. Volgens een hof van beroep zou dit, zelfs wanneer het op het scherm wordt opgeroepen, niet beantwoorden aan de definitie geschrift; het is echter wel een geschrift wanneer de gegeven impulsen op enigerlei wijze gematerialiseerd worden, zoals op papier of diskette (Luik 26 februari 1992, *J.L.M.B.* 1992, 1346). In een andere zaak ging het om een nevenaspect van computercriminaliteit en valsheid in geschrifte. De beklaagden waren door misbruik te maken van het paswoord binnengedrongen in een informaticasysteem dat toegang geeft tot bepaalde databanken. Ze werden vervolgd wegens o.m. valsheid in geschrifte wegens misbruik van het paswoord en zware diefstal van elektrische energie door middel van een valse sleutel, meer bepaald dat paswoord. De Correctionele Rechtbank van Brussel achtte deze beide tenlasteleggingen bewezen. Ze oordeelde onder meer dat het invoeren in de computer van de code die de beklaagden niet toebehoorde, een valsheid in geschrifte oplevert (Corr. Brussel 8 november 1990, *J.T.* 1991, 11). In hoger beroep werden de beklaagden op beide punten vrijgesproken omdat het ingeven van een codewoord dat men misbruikt, geen geschrift uitmaakt (Brussel 24 juni 1991, *Rev. dr. pén.* 340; B. DE SCHUTTER, "Het Belgisch Bistelsyndroom", *Computerr.* 1991/3, 166; D. MERCKX, "Overzicht van rechtspraak van economisch strafrecht (periode 1990-31 juli 1993)", *T.B.H.* 176-262, inzonderheid nr. III; J. SPREUTELS, "Le vol de données informatiques", *Rev. dr. pén.* 1991, 1027-1064, inzonderheid nr. 22).

De informaticamisdrijven worden thans beteugeld door de nieuw ingevoegde artikelen 210bis e.v. Sw. (S. EVRARD, "La loi du 28 novembre 2000 relative à la criminalité informatique", *J.T.* 2001, 241-245).

2. Inhoudelijk

a) Enige bewijswaarde

241 Inhoudelijk moet het geschrift aan drie voorwaarden voldoen. Het moet een gedachte uitdrukken, een juridische draagwijdte kunnen hebben en zich aan de openbare trouw opdringen. Dit laatste betekent dat de overheid of de particulieren die er kennis van nemen of aan wie het wordt voorgelegd, kunnen worden overtuigd van de akte of het juridisch feit in het geschrift vastgelegd of kunnen gerechtigd zijn daaraan geloof te hechten (Cass. 18 juni 1985, *Arr. Cass.* 1984-85, nr. 633; *Rev. dr. pén.* 1986, 298; Cass.

27 september 1988, *Arr. Cass.* 1988-89, nr. 53; *Cass.* (voltallige zitting) 16 juni 1999, *Arr. Cass.* 1999, nr. 362; *Rev. dr. pén.* 2000, 81). Aan deze laatste voorwaarde is vrij snel voldaan: het volstaat dat het geschrift in zekere mate tot bewijs kan strekken.

b) Geschriften zonder bewijswaarde

242 In het gemeen strafrecht geldt de regel dat leugens en overdrijvingen in geschriften die door de geadresseerde moeten worden nagezien, zoals een factuur, in principe geen strafbare valsheid opleveren, omdat ze slechts bewijswaarde hebben na hun aanvaarding (J. VANHALEWIJN en L. DUPONT, *Valsheid in geschriften*, in *A.P.R.*, Gent-Leuven, Story-Scientia, 1975, nr. 68 en 69; D. MERCKX, "Overzicht van rechtspraak van economisch strafrecht (periode 1990-31 juli 1993)", *T.B.H.* 176-262, inzonderheid nr. 4). Die regel moet nochtans worden genuanceerd. Op de eerste plaats is hij maar waar tussen de partijen onderling, niet tegenover derden (M. RIGAUX en P.E. TROUSSE, "Le faux en écritures", in *Les crimes et les délits du code pénal*, Brussel-Parijs, Bruylant-Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1957, nr. 114). Hij onderstelt bovendien dat de controle door de bestemming mogelijk is. Wanneer dit niet het geval is (*Cass.* 25 oktober 1988, *Arr. Cass.* 1988-89, nr. 112) of wanneer door toedoen van de uitreiker van de factuur de controle onmogelijk werd gemaakt (*Cass.* 15 juni 1994, *Arr. Cass.* 1994, nr. 309), dan kan het geschrift wel een strafbare valsheid opleveren (zie ook *Cass.* 19 september 1995, *Arr. Cass.* 1995, nr. 388; *R.W.* 1995-96, 1209, noot M. GELDERS, "Deelneming; motivering; valsheid in geschrifte"). Op de tweede plaats levert een factuur waarin de uitreiker een valse vermelding aanbracht om een derde te schaden, strafbare valsheid op (*Cass.* 5 oktober 1982, *Arr. Cass.* 1982-83, 185).

c) Belastingaangifte

243 De aangifte in de directe belasting is aan controle onderworpen. Evenwel kan de belastingadministratie niet alle vermeldingen op hun waarheid toetsen; dit is b.v. het geval bij het verzwijgen van inkomsten of het vermelden van fictieve uitgaven. Dit kan dus aanleiding geven tot valsheid in geschrifte (L. DUPONT, "Fiscale valsheid in geschrifte", *Acta Falc.* 83/5, 187-137, nr. 41). Een hof van beroep was evenwel van oordeel dat de niet-aangifte van roerende inkomsten slechts een overtreding van een W.I.B.-bepaling en geen fiscale valsheid was (Brussel 27 september 1989, *F.J.F.* nr. 90/19). Een ander hof van beroep besliste dan weer dat het een W.I.B.-valsheid is, wanneer valse facturen worden opgesteld om op grond daarvan onjuiste belastingaangiften te verrichten (Brussel 11 maart 1985, *F.J.F.* nr. 86/203). Meestal zal er in dat geval bedrieglijke verstandhouding bestaan tussen de uitreiker en de geadresseerde.

B. SOORTEN GESCHRIFT

244 De door de wet beschermde geschriften betreffen vooreerst openbare geschriften, dit zijn geschriften opgesteld door een openbaar ambtenaar en die juist tot doel hebben akten en feiten met een maximum aan geloofwaardigheid *erga omnes* vast te stellen. Het betreft vervolgens alle handelsgeschriften en private geschriften. Het geschrift moet niet eens een akte uitmaken en het moet zelfs niet ondertekend zijn (M. RIGAUX en P.E. TROUSSE, “Le faux en écritures”, *Les crimes et les délits du code pénal*, Brussel-Parijs, Bruylant-Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1957, nr. 136), als het maar aan een bepaald persoon kan worden toegewezen. Zo kan b.v. een kasbonnetje het voorwerp uitmaken van valsheid. Vanzelfsprekend kan ook het voor eensluidend verklaard afschrift van een vals stuk valsheid in geschrifte opleveren (Antwerpen 24 december 1976, *R.W.* 1978-79, 2249, noot L. DUPONT, “Herstel, doorhaling en verbetering van kopieën en eensluidend verklaarde afschriften van een vervalst getuigenschrift”). Hetzelfde geldt trouwens voor gewone afschriften, indien deze in het maatschappelijk verkeer in enigerlei mate tot bewijs kunnen strekken (Cass. 27 maart 1985, *Arr. Cass.* 1984-85, nr. 457).

§ 3. Vervalsing

A. VERVALSINGSMETHODEN

245 Anders dan het Strafwetboek, bepalen de fiscale wetten niet op welke wijze de vervalsing moet geschieden. De mogelijke methoden van vervalsing vermeld in de artikelen 194, 195 en 196 Sw. gelden evenwel ook voor de fiscale valsheid. De vervalsing kan gebeuren door een materieel ingrijpen, b.v. doordat het geschrift wordt opgemaakt onder een valse handtekening of met namaking van een geschrift of een handtekening of wanneer achteraf aan het geschrift materiële wijzigingen worden aangebracht; dit noemt men materiële valsheid. Ook het plaatsen van zijn handtekening op een geschrift om bedrieglijk te doen geloven dat een gelijknamige persoon heeft getekend, is een strafbare valsheid in geschrifte (Cass. 13 april 1999, *Arr. Cass.* 1999, nr. 203).

De vervalsing kan ook gebeuren door in de akte of het geschrift zaken op te nemen en vast te stellen welke niet met de waarheid overeenstemmen: dit noemt men intellectuele valsheid (Cass. 21 juni 1994, *Arr. Cass.* 1994, nr. 324). Zo is het door list doen opnemen in een notariële akte van een niet-bestaande kapitaalverhoging intellectuele valsheid (Cass. 16 april 1991, *R.W.* 1992-93, 675, noot). Intellectuele valsheid kan men evenzeer plegen door omissie en door simulatie van overeenkomsten.

B. VALSHEID DOOR OMISSIE

246 Er is intellectuele valsheid door omissie wanneer men in een geschrift zaken niet vermeldt die het beweert te vermelden of die het krachtens een wetsbepaling of de statuten van een rechtspersoon moest vermelden. Krachtens de Boekhoudwet moeten de aan de wet onderworpen ondernemingen een voor de aard en de omvang van hun bedrijvigheid passende boekhouding voeren en daarbij de bijzonderste wetsvoorschriften betreffende dat bedrijf in acht nemen (art. 2 Boekhoudwet). De boekhouding van rechtspersonen moet al hun verrichtingen, bezittingen, vorderingen, schulden en verplichtingen van welke aard ook, omvatten; de boekhouding van de natuurlijke personen die koopman zijn moet dezelfde gegevens betreffende hun bedrijf omvatten (art. 3 eerste lid Boekhoudwet). Elke boekhouding wordt door middel van een stelsel van boeken en rekeningen gevoerd met inachtneming van de gebruikelijke regels van het dubbel boekhouden; alle verrichtingen moeten zonder uitstel, getrouw, volledig en naar tijdsorde worden ingeschreven (art. 4 eerste en tweede lid Boekhoudwet).

Het weglaten van verplicht te vermelden verrichtingen uit de boekhouding, b.v. van ontvangsten wegens zwarthandel, is valsheid in geschrifte (Antwerpen 11 maart 1987, *Bull. Bel.* 1987, 2488). Het niet-vermelden van de oorsprong van 72.000.000 F in een balans werd niet als W.I.B.-valsheid beschouwd, maar als een gewone tekortkoming, nu uit het fiscaal dossier niet bleek dat de beklagde belastbare inkomsten had verborgen gehouden en de vermelde bedragen zijn eigendom niet waren (Brussel 7 december 1983, *F.J.F.* nr. 86/10).

C. VALSHEID DOOR SIMULATIE

247 Simulatie is iets voorwenden wat helemaal niet is of iets anders voorwenden dan wat werkelijk is. Wanneer uitreiker en geadresseerde van een factuur met bedrieglijke verstandhouding daarin minder, meer of andere goederen, een hogere of lagere prijs voor de goederen dan werkelijk werden geleverd of overeengekomen, vermelden, respectievelijk doen vermelden met het oogmerk om b.v. de fiscus – de fiscus is hier een derde – te bedriegen, dan zal wel niemand in twijfel trekken dat dit strafbare valsheid in geschrifte door simulatie oplevert.

Het ware probleem rijst bij simulatie in overeenkomsten. Aanvankelijk was men in de rechtsleer en de rechtspraak de mening toegedaan dat een gesimuleerde overeenkomst geen aanleiding kon geven tot een strafbare valsheid in geschrifte om reden dat de waarheid in dat geschrift dan niet wordt vervalst, vermits het precies zegt wat de partijen eraan hebben toevertrouwd. Een arrest van het Hof van Cassatie (Cass. 12 december 1927, *Pas.* 1928, I, 45) gooide het roer om. Het besliste dat ook geveinsde overeenkomsten valsheid in geschrifte kunnen opleveren, wanneer ze met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden de waarheid verhullen en van aard zijn om nadeel te

berokkenen door het gebruik waartoe zij werden opgesteld (zie verder, nr. 426).

§ 4. Bijzonder oogmerk

A. IN HET ALGEMEEN

248 Het moreel element bij gemeenrechtelijke valsheid in geschrifte bestaat, hetzij in het bedrieglijk opzet, hetzij in het oogmerk te schaden (Cass. 29 september 1992, *Arr. Cass.* 1991-92, nr. 634). De valsheid moet hoe dan ook zijn gepleegd met dat bijzonder opzet: een vergissing of een nalatigheid kan geen strafbare valsheid opleveren, zelfs niet het feit dat de dader enkel wetens en willens de waarheid heeft vermomd.

De drijfveer of uiteindelijke bedoeling is onverschillig. De omstandigheid dat hij verschillende drijfveren had, heeft geen invloed op het hem ten laste gelegde bedrieglijk opzet om zichzelf of anderen een onrechtmatig voordeel te verschaffen (Cass. 26 oktober 1994, *Arr. Cass.* 1994 (samenvatting), nr. 452). Handelt met bedrieglijk opzet hij die, om de erkenning van zijn, weze het zelfs gegronde rechten, te verkrijgen, in het ontbreken van een titel voorziet door zijn naam, voornaam en adres bij te voegen op een afschrift van een verkoopbelofte (Cass. 13 maart 1996, *Arr. Cass.* 1996, nr. 97; *Rev. dr. pén.* 1996, 755, noot).

Door vast te stellen dat er aan de zijde van de beklagde voor het geheel geen kwaadwilligheid blijkt, oordeelt de rechter wettig dat zowel bedrieglijk opzet als oogmerk om te schaden niet bewezen zijn (Cass. 13 september 1994, *Arr. Cass.* 1994, nr. 374; *R.W.* 1996-97, 460).

B. BIJ FISCALE VALSHEID

249 Valsheid in geschrifte is de techniek bij uitstek om de zetting en heffing van belasting wederrechtelijk te beïnvloeden (L. DUPONT, "Fiscale valsheid in geschrifte", *Acta Falc.* 83/5, 187-137, nr. 4). Het oogmerk dat voor fiscale valsheid is vereist, wordt op merkwaardige wijze geformuleerd: "met het oogmerk om één van de in artikel ... bedoelde misdrijven te plegen". Nu vergen de misdrijven waarnaar wordt verwezen, reeds een bijzonder oogmerk meer bepaald "met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden".

Een valsheid die niet wordt gepleegd met het oogmerk om een fiscaal afschrift te overtreden, maar met een ander oogmerk, is geen fiscale valsheid, ook al kan het valse of vervalste stuk een fiscaal gevolg hebben of worden gebruikt ten overstaan van de fiscus (voor "Voorbeelden van geschriften die kunnen worden vervalst met fiscale oogmerken" zie de bijlage 1/4 bij, Ministerie van Financiën, *Instructie betreffende de strafrechtelijke betuiging van de belastingontduiking*).

C. GEMEENRECHTELIJKE VALSHEID OF FISCALE VALSHEID

250 Men heeft gezegd: als een valsheid fiscaal is, dan is ze geen andere valsheid. Ter zake geldt inderdaad de regel: *specialia generalibus derogant* (R. DECLERCO, "Strafrechtelijke aspecten van de recente wetwijzigingen inzake inkomstenbelastingen", *Acta Falc.* 83/5, 3-38, inzonderheid nr. 6)(zie boven, nr. 235). Deze regel werd door de rechtspraak voornamelijk gehanteerd ten aanzien van de valsheid inzake W. Reg. (Cass. 20 april 1970, *R.W.* 1970-71, noot A. VANDEPLAS; zie voor vroegere rechtspraak: J. VAN HALEWIJN en L. DUPONT, *Valsheid in geschriften*, in *A.P.R.*, Gent-Leuven, Story-Scientia, 1975, nr. 460).

Om uit te maken of een valsheid fiscaal is of niet, kunnen volgende vuistregels worden in acht genomen:

- wanneer het geschrift enkel moet worden gehouden ter uitvoering van een fiscaal voorschrift of speciaal werd opgesteld om enkel *pro fisco* dienstig te zijn, dan kan een valsheid moeilijk anders dan fiscaal zijn;
- wanneer het geschrift tezelfdertijd moet worden gehouden ter uitvoering van een fiscaal en een ander voorschrift of wanneer het zowel *pro fisco* als elders dienstig kan zijn, dan moet het oogmerk van de dader worden vastgesteld; is zijn oogmerk het plegen van een overtreding op een belastingvoorschrift dan is de valsheid fiscaal.

1. Geschriften ter uitvoering van een fiscaal voorschrift

a) W.I.B.

251 Artikel 320 § 1 W.I.B. 1992 bepaalt dat de personen die een vrij beroep, een ambt of een post uitoefenen gehouden zijn voor elke in geld, per cheque of op andere wijze gedane inning van honoraria, commissielonen, bezoldigingen, terugbetalingen van kosten of andere beroepsontvangsten, een gedagtekend en ondertekend ontvangstbewijs af te leveren. Dat ontvangstbewijs dient gelijktijdig in origineel en duplo te worden opgesteld en het moet worden getrokken uit een boekje waarvan het model en de wijze waarop de bedoelde belastingplichtigen ervan worden voorzien, worden vastgesteld door de Minister van Financiën.

Artikel 320 § 2 W.I.B. 1992 bepaalt dat de in eerste paragraaf vermelde personen daarenboven een dagboek houden dat dag voor dag het bedrag aanwijst, eensdeels van de uit hun ontvangstbewijsboekje overgebrachte ontvangsten en anderdeels van alle andere ontvangsten of voordelen waarvoor zij ervan ontslagen zijn, een ontvangstbewijs af te leveren, zomede van hun behoorlijk verantwoorde beroepsuitgaven. Het model van het dagboek wordt vastgesteld door de Minister van Financiën die aanvullende gegevens kan opleggen of sommige categorieën van belastingplichtigen van de verplichting tot het houden van een dagboek kan ontslaan.

Artikel 321 W.I.B. 1992 laat de Minister van Financiën toe aan de belastingplichtigen de verplichting op te leggen boeken te houden of documenten en formulieren te bezigen waarvan hij het model en het gebruik bepaalt en die hij, hetzij voor de controle van hun ontvangsten of hun uitgaven, hetzij voor de controle van de ontvangsten of de uitgaven van derden nuttig acht.

b) B.T.W.

252 Artikel 14 § 1 K.B./B.T.W. nr. 1 verplicht de belastingplichtigen een aan de omvang van hun activiteiten aangepaste boekhouding te voeren om de B.T.W. te kunnen toepassen en controleren. De volgende paragrafen van het artikel leggen bijzondere boekhoudverplichtingen op.

De in artikel 56 § 2 W.B.T.W. bedoelde kleine ondernemingen zijn ontheven van de boekhoudverplichting op voorwaarde dat:

- zij facturen en de stukken, of in voorkomend geval, de dubbels, bewaren volgens een ononderbroken reeks volgnummers welke zij eraan toekennen bij de ontvangst, de uitreiking of het opmaken;
- een boek houden waarin zij de facturen en de stukken met betrekking tot hun activiteit inschrijven die de handelingen vaststellen waarvoor zij, of in een bepaald geval de medecontractant, B.T.W. verschuldigd zijn (art. 14 §§ 5 en 6 K.B./W.B.T.W. nr 1).

2. Geschriften ter uitvoering van bijzondere wetten

253 Bepaalde geschriften moeten worden gehouden ter naleving van bijzondere wetten, die zelf de vervalsing ervan strafbaar stellen. Het W. Venn. eist het opstellen van een jaarrekening die aan de algemene vergadering moet worden overgelegd; de statuten kunnen dienaangaande nadere regelen bepalen. Artikel 127 W. Venn. bestraft met criminele straf de valsheid in de door deze wet of de statuten van de vennootschap voorgeschreven jaarrekening en het gebruik daarvan (zie L. HUYBRECHTS, "Valse jaarrekeningen", noot onder Cass. 19 november 1985, *R.W.* 1985-86, 2899).

De Boekhoudwet legt het houden van boeken en opstellen van een jaarrekening op; ze straft met correctionele gevangenisstraf en geldboete de met bedrieglijk opzet gepleegde overtredingen van bepaalde voorschriften van de wet met betrekking tot de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen (art. 17 eerste lid Boekhoudwet).

Ook bij geschriften die krachtens een bijzondere wetgeving moeten worden gehouden, komt het er op aan uit te maken of de vervalsing geschiedde met het oogmerk om een bepaling van een fiscaal wetboek of een uitvoeringsbesluit te overtreden. De wettelijke omschrijving van fiscale valsheid is zo ruim dat ze ook valsheid in de jaarrekening kan omvatten (Verslag Commissie voor de Financiën, *Gedr.St.* Senaat 1980-81, 566, nr. 2, 10). Aldus kan valsheid in een door de door het W. Venn. of de statuten voorgeschreven jaar-

rekening fiscale valsheid opleveren in plaats van valsheid van de W. Venn. (Brussel 11 maart 1985, *F.J.F.* nr. 86/203).

Het wordt in deze gevallen toch zeer moeilijk: men is wel verplicht naar de achterliggende bedoeling te gaan kijken. Had de dader van een valse jaarrekening uitsluitend de bedoeling om belastingontduiking te plegen dan zal hij vermoedelijk in de eerste plaats wel een fiscaal voorschrift hebben willen overtreden. Blijkbaar om die reden zeggen rechters soms dat er fiscale valsheid is, wanneer het bedrieglijk opzet bestaat in belastingontduiking (Antwerpen 20 januari 1983, *F.J.F.* nr. 83/100; Antwerpen 18 april 1984, *F.J.F.* nr. 85/20). Had de vervalser echter niet het oogmerk om een fiscale overtreding te plegen dan is het al naar het geval gemeenrechtelijke valsheid, valsheid van de W. Venn. en/of overtreding met bedrieglijk opzet van de Wet op de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen.

3. *Procedurele implicaties*

a) Onbevoegdheid van de correctionele rechtbank

254 De gemeenrechtelijke valsheid in geschrifte en het gebruik van de valse akte of van het valse stuk van de artikelen 196 en 197 Sw. is een misdrijf, bestraft met opsluiting en geldboete. Om vóór 1 augustus 1994 een verdachte wegens een dergelijke misdrijf voor de correctionele rechtbank te vervolgen moest men eerst door de raadkamer bij de rechtbank van eerste aanleg, bij toepassing van artikel 2 van de Wet van 4 oktober 1867, vooraf verzachtende omstandigheden of een reden van verschoning doen aannemen, waardoor de misdrijf werd "gecorrectionaliseerd". Deze correctionalisatie maakt van de misdrijf een wanbedrijf, dat wordt bestraft overeenkomstig de regelen gesteld in de artikelen 80 en 83 Sw., meer bepaald met gevangenisstraf van ten minste een maand en met een geldboete van 26,00 EUR vermeerderd met opdecimen.

Door van de fiscale valsheid een wanbedrijf te maken beoogde de Herstelwet van 1981 de nadelen van de verplichte voorafgaande correctionalisatie door de raadkamer, "die de vervolging slechts kan vertragen", uit te schakelen (Verslag Commissie voor Financiën, *Gedr. St. Senaat* 1980-81, 566 nr. 2, 11). Dit heeft tot gevolg dat de strafvervolging wegens fiscale valsheid bij de correctionele rechtbank kan worden ahangig gemaakt bij rechtstreekse dagvaarding of vrijwillige verschijning. Was de valsheid evenwel een gemeenrechtelijke misdrijf, dan moest ze evenwel nog steeds vooraf door het onderzoeksgerecht worden gecorrectionaliseerd. Zo dit niet was gebeurd dan moest de correctionele rechtbank zich onbevoegd verklaren en moest het Hof van Cassatie met toepassing van de artikelen 525 e.v. Sv. het rechtsgebied regelen, vooraleer de strafvordering kon worden verder gezet.

De Wet van 11 juli 1994 betreffende de Hervorming van de Politierechtbanken heeft artikel 2 van de Wet van 4 oktober 1867 op de Verzachtende Omstandigheden gewijzigd. Voortaan kan het Openbaar Ministerie, indien geen gerechtelijk onderzoek is gevorderd, de beklaagde rechtstreeks voor de correctionele rechtbank dagvaarden of oproepen met mededeling van de verzachtende omstandigheden of van de reden van verschoning. Dit kan wanneer het Openbaar Ministerie van oordeel is dat er wegens verzachtende omstandigheden of om reden van verschoning geen grond is om een hogere straf te vorderen dan een correctionele straf. Krachtens het nieuwe artikel 3 tweede lid van de Wet op de Verzachtende Omstandigheden kan de rechtbank zich in dit geval evenwel onbevoegd verklaren ten aanzien van de verzachtende omstandigheden of grond van verschoning.

b) Niet-ontvankelijkheid van de strafvordering

255 Het Charter van 1986 heeft de strafvervolgning wegens fiscale misdrijven onderworpen aan een dubbel filtersysteem. Krachtens het nieuwe artikel 29 tweede lid Sv. kan de procureur des Konings slechts strafvervolgning instellen nadat hij het advies van de door de wet vernoemde ambtenaren van de bevoegde belastingadministratie heeft ingewonnen of na een regelmatige klacht of aangifte van een fiscaal ambtenaar die daartoe in het bijzonder door zijn bevoegde hiërarchische overste werd gemachtigd. Ontbreekt het voorafgaand advies of gaat de aangifte of klacht uit van een niet-gemachtigd ambtenaar, dan is de strafvordering niet ontvankelijk. Dit euvel kan niet meer worden verholpen wanneer de strafvervolgning reeds was ingesteld.

De Programmawet van 28 december 1992 heeft de vraag om voorafgaand advies facultatief gemaakt, maar de eis van machtiging voor een klacht of aangifte door fiscale ambtenaren bestaat nog steeds (zie verder, nr. 329).

c) Voorbeeld

256 Onder de vroegere tekst van het artikel 29 tweede lid Sv. kon een verkeerde wetsomschrijving, leiden tot de onbevoegdheid van de rechter of tot de niet-ontvankelijkheid van de strafvordering (M. ROZIE, "Krachtlijnen van het materiële fiscale strafrecht na de hervormingen van 1980 en 1986", in *Actuele problemen van strafrecht*, Antwerpen-Arnhem, Kluwer Rechtswetenschappen-Gouda Quint, 1988, 138).

Een zeer illustratieve, maar reeds vergeten casus van verkeerde kwalificatie was de volgende. De zaak speelde zich af onder de wetgeving van vóór de Herstelwet van 1981 toen fiscale valsheid inzake W.I.B. nog het "inzicht de belasting te ontduiken of een derde daaraan te doen ontsnappen" vereiste. In de directe belastingen kunnen door de administratie met toepassing van artikel 248 § 1 tweede lid W.I.B. 1964, thans artikel 342 § 1 tweede lid W.I.B. 1992 in overleg met de beroepsgroepering van de sector forfaitaire grondslagen van aanslag vastgesteld. De inkomsten worden dan vastgesteld

op grond van bepaalde objectieve criteria, zoals voor de horeca de aankopen van drank in flessen en vaten. Uitbaters van een horeca-zaak kopen vaak dranken aan zonder factuur b.v. in een supermarkt om ze in het zwart te slijten. Dit was voor sommigen blijkbaar te omslachtig. Ze eisten van de vertegenwoordigers van groothandelaren dat ze hen rechtstreeks in het zwart zouden beleveren. De betrokkenen die vreesden hun verkoopcijfer te zien dalen, deden dat en dekten de zwarte leveringen met fictieve leveringen aan particulieren met aanrekening van B.T.W.

Het Openbaar Ministerie had de feiten omschreven als een B.T.W.-valsheid: de door de W.B.T.W. voorgeschreven facturen waren inderdaad vervalst. Het hof van beroep oordeelde echter dat het noch om een B.T.W.-, noch om een W.I.B.-valsheid ging maar om gemeenrechtelijke. Het opzet van de horeca-uitbaters was de directe belastingen te ontduiken. Het opzet van de vertegenwoordigers van de groothandelaren bestond volgens de rechters echter niet in "het inzicht belasting te ontduiken of een derde daaraan te doen ontsnappen" – het toenmalige W.B.T.W. vereiste nog dit oogmerk – maar in het oogmerk hun aandeel in de omzet te doen stijgen (materieelrechtelijk aspect). Nu het hof niet was geadieerd voor gemeenrechtelijke valsheid (procedureel aspect), moest het de beklagden vrijspreken (Brussel 25 februari 1982, *F.J.F.* nr. 83/14).

4. Samenloop van fiscale valsheden

257 Fiscale valsheid sluit dus een andere valsheid uit. Sluit de ene fiscale valsheid ook de andere uit? Gelet op de regel *specialia generalibus derogant* kan een fiscale valsheid in principe slechts een valsheid in het raam van één bepaald fiscaal wetboek zijn. Een beklagde werd niettemin tegelijkertijd veroordeeld wegens eenzelfde in algemene bewoordingen gestelde wetsomschrijving die zowel B.T.W.- als W.I.B.-valsheid vermeldde, wegens beide soorten valsheid. Bij nader toezien betrof de wetsomschrijving twee verschillende feiten, meer bepaald het uitreiken van fictieve facturen (B.T.W.-valsheid) en het opnemen ervan in de boekhouding (W.I.B.-valsheid) (Corr. Antwerpen 18 november 1985, *Bull. Bel.* 1986, 1561).

D. VERMELDING VAN DE OVERTREDEN FISCALE WETSBEPALINGEN

258 Artikel 149 G.W. bepaalt dat elk vonnis met redenen moet worden omkleed. Niettegenstaande deze rechterlijke motiveringsverplichting slechts een vormvereiste is, betreft het toch een belangrijke waarborg tegen willekeur die geen uitzondering duldt (A. ALEN, *Algemene beginselen en grondslagen van het Belgisch Publiek recht, Boek I: De instellingen*, Brussel, Story-Scientia, 1988, 224). In strafzaken gelden bijkomende motiveringsverplichtingen. De artikelen 161 eerste lid, 195 eerste lid en 371 Sv. vereisen dat ieder veroordelend vonnis van een politie- of correctionele rechtbank en ieder veroordelend arrest van een hof van assisen, vermeldt én de feiten waaraan de be-

klaagden of beschuldigden schuldig of waarvoor zij aansprakelijk geoordeeld worden, én de toegepaste wetsbepaling. De vermelding van de feiten is de opgave van alle bestanddelen die voorhanden moeten zijn om van het ten laste gelegde feit een misdrijf te maken. De vermelding van de toegepaste wetsbepaling betreft zowel deze bepalingen die het ten laste gelegde feit strafbaar stellen als deze die voor dat feit een straf bepalen (J. DU JARDIN, "Motivering van vonnissen en arresten in strafzaken", in *Comm.Straf.*, nr. 6, 1).

De plaats waar het vonnis of het arrest de feiten en wetsbepalingen vermeldt, is zonder belang. Het hoeft niet noodzakelijk in het beschikkend gedeelte te zijn. De vermelding gebeurt vaak in de kwalificatie of wetsomschrijving van het ten laste gelegde feit. De vermelding kan zelfs gebeuren door verwijzing naar de motivering van een beroepen beslissing. Een vergissing in de vermelding van de wetsbepalingen levert krachtens de artikelen 411 en 414 Sv. geen cassatiemiddel op tenminste wanneer de straf wettig is verantwoord door de werkelijk toepasselijke wetsbepaling. Is er echter geen wetsbepaling betreffende de straf vermeld, dan wordt de veroordeling vernietigd (B. MAES, *De motiveringsverplichting van de rechter*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1990, nr. 11.2). Deze vernietiging gebeurt niet in toepassing van de vermelde artikelen van het Wetboek van Strafvordering, maar omwille van het feit dat de beslissing niet naar het vereiste van de Grondwet naar recht is verantwoord (R. DECLERCQ, *Beginnelsen van Strafrechtspleging*, Deurne, Kluwer Rechtswetenschappen België, 1999, nr. 1093).

259 De vraag rijst nu of om een veroordeling wegens fiscale valsheid wettig te verantwoorden het volstaat dat ze b.v. inzake W.I.B. slechts vermeldt "het oogmerk om één van de in artikel 449 bedoelde misdrijven te plegen, nl. het oogmerk om met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden, de bepalingen van het W.I.B. of van de ter uitvoering ervan genomen besluiten te overtreden" en alleen opgave doet van de artikelen 449 en 450 W.I.B. 1992? Of moet ze ook vermelden welk precieze bepaling van het W.I.B. of uitvoeringsbesluit daarvan de dader heeft overtreden of heeft willen overtreden? Het Hof van Cassatie heeft geoordeeld dat inderdaad de vermelding van de precieze bepaling is vereist (Cass. 10 maart 1993, *Arr. Cass.* 1993, 274).

Het komt evenwel vaak voor dat de tenlastelegging van fiscale valsheid niet vermeldt welke precieze fiscale bepaling de beklaagde heeft overtreden of heeft willen overtreden. Al even vaak worden tezelfdertijd een fiscale valsheid en een fiscale overtreding ten laste gelegd. Uit de context van de rechtsvordering of de dagvaarding of uit deze van de motiveringen van de rechter kan men soms afleiden over welke fiscale bepaling het gaat. Wanneer b.v. de rechter veroordeelt wegens de vermengde feiten van A. fiscale valsheid en gebruik inzake W.I.B. en B. overtreding van bepaalde voorschriften inzake W.I.B. en de tenlastelegging B. verwijst naar de tenlastelegging A., geeft hij door deze verwijzing aan welk het precieze oogmerk van de vervalsing was (Cass. 15 april 1997, *F.J.F.* 1997, 308). Ook B.T.W.-valsheid vereist de vermelding van de bepaling van het B.T.W.-Wetboek of van de uitvoeringsbe-

sluiten die de beklagde heeft overtreden of heeft willen overtreden. Die vermelding kan echter blijken uit de context van de motivering van het bestreden arrest (Cass. 3 februari 1998, *Arr. Cass.* 1998, nr. 60; zie ook Cass. 14 februari 2001, P.00.1350.F, P.00.1353.F en P.00.1363.F).

§ 5. Nadeel

260 De gemeenrechtelijke valsheid in geschrifte vergt steeds een nadeel of minstens een mogelijk nadeel. Bedrieglijk opzet of oogmerk om te schaden en nadeel zijn twee verschillende begrippen; toch zijn het maar twee aspecten van hetzelfde. Het nadeel is slechts de objectieve keerzijde van het subjectieve element, d.i. het oogmerk (M. RIGAUX en P.E. TROUSSE, *Les crimes et délits du code pénal*, III, Brussel-Parijs, Bruylant-Librairie Générale de droit et de jurisprudence, 1957, 243). Het nadeel of mogelijke nadeel is met andere woorden niets anders dan de mogelijkheid om het bedrieglijk opzet te verwezenlijken. Zonder nadeel of mogelijk nadeel is er geen misdrijf. De mogelijkheid van een nadeel moet bestaan op het ogenblik van de valsheid. Dit nadeel kon zowel materieel als moreel zijn en zowel openbare als private belangen betreffen.

Dezelfde regelen gelden bij fiscale valsheid. Vermits een fiscale overtreding noch een fiscale valsheid op belastingontduiking moet zijn gericht, kan het nadeel evenwel elders liggen dan bij de fiscus. Dit neemt niet weg dat de fiscale valsheid moet zijn gebeurd met het bijzondere oogmerk een fiscale overtreding te plegen.

§ 6. Poging

A. GEMEENRECHTELIJKE VALSHEID

261 Gemeenrechtelijke valsheid in geschrifte en gebruik is een misdaad. Krachtens artikel 51 Sw. is poging tot een misdaad steeds strafbaar. Werden als strafbare poging tot gemeenrechtelijke valsheid in geschrifte beschouwd (J. VANHALEWIJN en L. DUPONT, *Valsheid in geschriften*, in *A.P.R.*, Gent-Leuven, Story-Scientia, 1975, nr. 550):

- het verschijnen voor de notaris onder de naam van een derde om er een akte van hypothecaire lening te laten verlijden die onvolledig bleef omdat de notaris uit wantrouwen geweigerd had de akte te ondertekenen (Luik 10 juli 1884, *Pas.* 1884, II, 376);
- het feit dat een valse akte onvolledig blijft tengevolge van omstandigheden buiten de wil van de vervalser (M. RIGAUX en P.E. TROUSSE, *Les crimes et les délits*, III, Brussel-Parijs, Bruylant-Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1957, 429);
- het feit om een bepaalde zin uit een akte zo onhandig uit te vagen of weg te krabben dat de oorspronkelijke zin nog leesbaar blijft (Mil. Ger. 9 december 1968, *Rev. dr. pén.* 1969-70, 505).

Hierbij moet worden opgemerkt dat de valsheid wel is voltooid wanneer de oorspronkelijk tekst niet meer leesbaar werd gemaakt, zelfs wanneer dit opvalt. Dit geval van materiële valsheid is inderdaad vergelijkbaar met dit van intellectuele valsheid, waarbij de beklagde tevergeefs tot zijn verweer inriep dat de hem verweten vervalsing van de balans onmiddellijk opviel (Antwerpen 4 december 1980, *R.W.* 1980-81, 2193, noot).

B. FISCALE VALSHEID

262 Ingevolge artikel 53 Sw. is poging tot een wanbedrijf maar strafbaar in de bij de wet bepaalde gevallen. Vóór de Herstelwet van 1981 was een fiscale valsheid in geschrifte een misdaad, zodat de poging strafbaar was. Sinds de Herstelwet van 1981 is ze geen misdaad meer, maar slechts een wanbedrijf; de poging is derhalve niet meer strafbaar. Dit was blijkbaar een vergetelheid van de wetgever.

§ 7. Gebruik van een vals of vervalst stuk en verjaring

A. ALGEMEEN

1. Valsheid en gebruik

263 De valsheid in geschrifte en het gebruik van het valse of vervalste stuk worden als één en hetzelfde misdrijf bestraft, wanneer het de vervalser is die het stuk gebruikt waartoe het was bestemd (Cass. 19 januari 1988, *Arr. Cass.* 1987-88, nr. 298). Nochtans zijn valsheid en gebruik afzonderlijke misdrijven die door verschillende personen kunnen worden gepleegd. Dit heeft tot gevolg dat wanneer de dader van de valsheid zelf niet strafbaar is, omdat hij b.v. zonder bedrieglijk opzet of zonder het oogmerk om te schaden heeft gehandeld, niettemin hij die met bedrieglijk opzet of het oogmerk om te schaden van het valse of vervalste stuk gebruik maakt, strafbaar is (Cass. 12 maart 1940, *Arr. Cass.* 1939-40, 36). Het gebruik is strafbaar ook al blijft de vervalser onbekend (Cass. 16 juli 1888, *Pas.* 1888, I, 298) en ook al werd het doel dat de vervalser voor ogen had, niet verwezenlijkt (Cass. 25 september 1933, *Pas.* 1993, I, 317).

2. Gebruik en verjaring

264 Het gebruik bestaat in de aanwending van het valse stuk tot het doel waarvoor het was bestemd. Het wordt voortgezet zolang het valse stuk het nuttig gevolg heeft dat de vervalser ermee beoogde en zolang het oorspronkelijk doel van de vervalsing, zonder dat hij zich tegen het gebruik verzet, niet werd bereikt. Dat de vervalser hierbij volledig passief blijft doet er niet toe (Cass. 10 januari 1955, *Arr. Cass.* 1954-55, 344). Hij is strafrechtelijk verantwoordelijk voor het gebruik dat de normale door hem gewilde of voorziene voortzetting van de valsheid is, zelfs als de derde gebruiker zonder verstand-

houding met de vervalser of zelfs in de onwetendheid van de vervalsing heeft gehandeld (Cass. 2 november 1993, *Arr. Cass.* 1993, nr. 439; Cass. 26 oktober 1994, *Arr. Cass.* 1994 (samenvatting), nr. 452; Cass. 13 oktober 1999, *Arr. Cass.* 1999, nr. 526). Evenwel betekent de loutere mogelijkheid dat van het valse stuk gebruik zou kunnen worden gemaakt, nog niet dat het gebruik blijft voortduren (Cass. 29 februari 1984, *R.W.* 1984-85, 1922, noot A. VANDEPLAS, "Gebruik van valse stukken in het fiscaal strafrecht"; Cass. 4 maart 1986, *Arr. Cass.* 1985-86, nr. 423): het gebruik moet effectief zijn.

Het gebruik van een vals of vervalst stuk is een voortdurend misdrijf. Bij dergelijk misdrijf begint de verjaring van de strafvordering slechts te lopen de dag nadat het misdrijf niet verder wordt gepleegd (b.v. Cass. 16 mei 1989, *Arr. Cass.* 1988-89, nr. 524, concl. R. DECLERCQ; *R.W.* 1989-90, 193).

3. *Geen gebruik*

265 Is geen strafbaar gebruik van een vals stuk het feit dat een beklagde die wordt vervolgd wegens valsheid in geschrifte, zich voor de strafrechter verweert met de bewering dat het stuk niet vals is (Cass. 16 juni 1987, *Arr. Cass.* 1986-87, nr. 628). Dit is evident, maar het werd toch reeds over het hoofd gezien. Legt de beklagde evenwel tot zijn verweer een vals stuk over waarvoor hij niet werd vervolgd, dan is dat vanzelfsprekend wel een strafbaar gebruik van een vals stuk (vgl. Cass. 19 februari 1991, *Arr. Cass.* 1990-91, nr. 320). Evenmin is de uitoefening, door een wegens valsheid in geschrifte vervolgte persoon, van een burgerlijke rechtsvordering die op de van valsheid betichte akte is gegrond, geen verweermiddel tegen de tegen hem ingestelde strafvordering, maar een gebruik van dit valse stuk (Cass. 9 december 1992, *Arr. Cass.* 1991-92, nr. 780).

B. FISCALE VALSHEID

1. *Nuttig gevolg en bereikt doel*

a) Verschillende hypothesen

266 Hoelang heeft inzake fiscale valsheid een vals stuk nuttig gevolg en wanneer heeft het zijn doel bereikt? Nemen we b.v. het gebruik van valse stukken bij een aangifte inzake inkomstenbelastingen met het oogmerk om belasting te ontduiken. Is dit:

1. op het ogenblik van de aangifte?
2. bij de controle ervan door de administratie?
3. bij haar bericht van wijziging van de aangifte?
4. bij de aanslag op grond van de aangifte binnen de termijn van artikel 359 W.I.B. 1992, d.i. binnen de periode tot 30 juni van het jaar dat volgt op dat waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd?

5. bij de aanslag van ambtswege of een aanvullende aanslag binnen de termijn van artikel 354 W.I.B. 1992, d.i. gedurende drie jaar vanaf 1 januari waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd, of vijf jaar bij inbreuk op een belastingvoorschift gedaan met bedrieglijk opzet of het oogmerk om te schaden?

6. bij de aanslag binnen de buitengewone termijnen van artikel 358 W.I.B. 1992?

Artikel 358 W.I.B. 1992 laat de administratie toe om nog buiten de termijn van artikel 354 W.I.B. 1992 de belasting of aanvullende belasting te vestigen, wanneer in bepaalde omstandigheden nieuwe gegevens over inbreuken inzake roerende voorheffing of bedrijfsvoorheffing of nieuwe inkomsten bekend geraken. Die vestiging kan b.v. binnen twaalf maanden na het in kracht van gewijsde gaan van de eindbeslissing op een rechtsvordering die uitwees, dat belastbare inkomsten niet werden aangegeven in de loop van één der vijf jaren voor het jaar waarin de vordering is ingesteld. Rechtsvordering wil hier o.m. zeggen: de strafvordering. Volgens een bekritiseerde uitspraak wordt in de zin van artikel 358 W.I.B. 1992 de strafvordering niet alleen ingesteld wanneer de procureur des Konings een gerechtelijk onderzoek vordert maar ook wanneer hij een opsporingsonderzoek instelt (Cass. 14 oktober 1987, *Arr. Cass.* 1987-88, nr. 92; *F.J.F.* nr. 88/81; *J.D.F.* 1987, 321, noot; *R.W.* 1987-88, 815). Aldus wordt aan het instellen van een opsporingsonderzoek een juridisch gevolg toegekend, dat het in de regel niet heeft. De opening van een opsporingsonderzoek kan in de praktijk alleen maar worden afgeleid uit het feit dat de procureur des Konings, hetzij zelf een onderzoekshandeling stelt, b.v. door een deskundig onderzoek te gelasten, of een onderzoeksopdracht toevertrouwt aan een derde. b.v. door een kantschrift aan een politiedienst.

b) Rechtspraak

267 De rechtspraak is over de problematiek van het beoogde nuttig gevolg lange tijd grondig verdeeld geweest. Een eerste opinie was dat het gebruik eindigt op het ogenblik van de aangifte aan de administratie der directe belastingen (Brussel 23 december 1987, *Rev. prat. soc.* 1988, 53, noot, "Fraude fiscale et abus de confiance"). Volgens een andere opvatting eindigt het gebruik op het ogenblik dat de administratie een negatief standpunt inneemt ten aanzien van de van valsheid verdachte stukken (Corr. Brussel 25 juni 1985, *Rev. prat. soc.* 1986, 234). Andere rechtspraak oordeelde dat er inzake inkomstenbelastingen slechts een einde komt aan het gebruik op het ogenblik van de fiscale herziening binnen de normale aanslagtermijn die de valse stukken verwerpt, of bij het verstrijken van de termijn binnen dewelke de herziening had kunnen plaatsgrijpen (Bergen 24 november 1978, *Bull. Bel.* 1980, nr. 583). Het ging hierbij om fictieve facturen voor het verschaffen van commerciële inlichtingen, die het geadresseerde bedrijf toelieten over verschillende aanslagjaren bedrijfslasten voor eenzelfde bedrag in mindering te brengen. De belasting werd gevestigd op grond van deze valse stukken. De

fiscus kwam achter de valsheid en verzond berichten van wijziging (art. 251 W.I.B. 1964, thans art. 347 W.I.B. 1992 en opgeheven door art. 14 van de Wet van 15 maart 1999) en aanvullende inkohieringen (art. 266 W.I.B. 1964, thans 365 W.I.B. 1992 en opgeheven door art. 14 van de Wet van 15 maart 1999). De belastingplichtigen hadden zich verzet tegen de berichten van wijziging door de valsheid te betwisten. Het hof van beroep nam in overweging dat het gebruik van de valse stukken eindigde op het ogenblik van de aanvullende inkohieringen (art. 266 W.I.B. 1964, thans art. 365 W.I.B. 1992).

Het Hof van Cassatie heeft de knoop doorgehakt. Inzake W.I.B. verliest het gebruik van valse stukken die tot staving van een belastingaangifte worden aangewend, in de regel slechts zijn nuttig gevolg bij de definitieve vestiging van de belasting. Bovendien is de verwijzing, in het antwoord op het bericht van wijziging, naar de valse stukken welke tot staving van de aangifte aan de administratie werden overgemaakt, een daad van gebruik van die valse stukken (Cass. 19 april 1994, *Arr. Cass.* 1994 (verkort), nr. 186; *F.J.F.* nr. 96/22). In een tweede arrest bevestigt het hof zijn standpunt dat inzake inkomstenbelastingen de valse stukken die men tot staving van een belastingaangifte aanwendt, in de regel slechts hun nuttig effect verliezen bij de definitieve vestiging van de belasting; hieraan wordt geen afbreuk gedaan door het feit dat de administratie voordien het gebruik van valse of vervalste stukken door de belastingplichtige heeft vastgesteld en op grond daarvan de aanslagprocedure heeft ingesteld. Het gebruik eindigt niet door het loutere feit dat de fiscus daaromtrent een standpunt heeft ingenomen. De overlegging van het dossier van de belastingadministratie doet dan ook niets ter zake en de weigering om die overlegging te bevelen, schendt geenszins het principe van de gelijkheid van wapens (Cass. 27 juni 1995, *Arr. Cass.* 1995, nr. 333; *J.D.F.* 1996 (verkort), 174, noot M. BALTUS; *Rev. dr. pén.* 1996, 420).

268 Er werd geopperd dat het Hof van Cassatie met de vermelde uitspraken een regel heeft geformuleerd die het niet vermag te formuleren omdat het de feitenrechter toekomt te onderzoeken of het valse stuk al dan niet nuttig effect resorteert en op welk ogenblik dit heeft opgehouden; het hof mag inderdaad slechts oordelen of de feitenrechter op grond van de door hem onaantastbaar vastgestelde feiten zijn beslissing wel naar recht verantwoordt. Het hof zou ook de mogelijkheid over het hoofd gezien hebben van een belasting tijdens de bijzondere aanslagtermijn van het artikel 358 § 1, 3° en § 2, 3° W.I.B. 1992. De keerzijde van het standpunt van het hof zou moeten zijn dat wanneer het recht van de belastingheffende overheid om de belasting te vorderen is vervallen, de belastingplichtige niet meer strafrechtelijk ter verantwoording kan worden geroepen; de rechtspraak van feitenrechters toont evenwel het tegenovergestelde aan. Ten slotte stelt men dat de belastingplichtige die tegenover de fiscus de echtheid van een betwist stuk staande houdt, hiervoor niet mag beschuldigd worden van strafbaar gebruik, want dat miskent zijn recht van verdediging. Kortom het hof zit op een verkeerd spoor (R. TOURNICOURT, "De rechtspraak van het Hof van Cassatie inzake

valsheid in geschrifte en gebruik ervan in fiscaal-strafrechtelijke strafzaken”, *A.F.T.* 1996, 282-287). Een andere kritiek houdt voor dat de regel anders moet worden geformuleerd; het gebruik van het valse stuk duurt in principe slechts tot aan de indiening van de aangifte. Slechts wanneer er nog een latere daad van gebruik werd gesteld, zoals de feitenrechters in beide besproken zaken hebben vastgesteld – het gebruik vergt steeds een positieve daad – kan, in zeer uitzonderlijke gevallen en conform de stellingname van het Hof van Cassatie, het gebruik voortduren tot de definitieve vestiging van de belasting (B. COOPMAN, “Inzake inkomstenbelastingen duurt het gebruik van valse stukken in de regel tot de definitieve vestiging van de belasting”, *A.F.T.* 1997, 3-10.)

De eerst vermelde kritiek is onterecht. Het Hof van Cassatie oefent per definitie zijn wettigheidscontrole uit op grond van bepaalde rechtsregels die het aanwijst. Het is hieraan dat het eventueel de onaantastbare vaststellingen van de feitenrechters toetst. In de beide arresten doet het hof niet anders dan de door de feitenrechters gedane feitelijke vaststellingen toetsen aan de rechtsregel om vast te stellen dat hun beslissing naar recht is verantwoord. Anderzijds waren de feitenrechters en het hof niet geconfronteerd met een toepassingsgeval van artikel 358 § 1, 3° en § 2, 3° W.I.B. 1992 en konden en moesten ze daarover dan ook geen uitspraak doen. Trouwens in de hypothese van deze bepalingen is er uitspraak over een “rechtsvordering die uitwijst”, *in casu* een uitspraak over de strafvordering betreffende het valse stuk; de belastingplichtige kan dan nog steeds beweren dat het stuk toch niet vals is, maar er valt te vrezen dat zijn verweer in botsing zal komen met het gezag van het strafrechtelijk gewijsde. De beschouwing, vervolgens, dat wanneer het recht van de belastingheffende overheid is vervallen, de belastingplichtige niet meer strafrechtelijk ter verantwoording zou kunnen worden geroepen, is in strijd met een essentiële regel van de strafvordering. Het verval van de strafvordering kan eventueel het verval van een burgerlijke rechtsvordering inluiden, maar het omgekeerde is niet waar; het verval van een burgerlijke rechtsvordering of van een heffing brengt geen verval van de strafvordering teweeg. Het is trouwens net het artikel 358 § 1, 3° en § 2, 3° W.I.B. 1992 dat na de uitspraak van de strafrechter de vordering van de fiscus als het ware doet herleven. Wel is het juist dat het verweer van de belastingplichtige dat een door de fiscus betwist stuk niet vals is, geen daad van strafbaar gebruik is; maar de enkele affirmatie van een belastingplichtige doet geen afbreuk aan het feit dat hij het gebruik laat voortduren tot op het ogenblik van de definitieve vestiging van de belasting. Wat de tweede kritiek betreft, deze legt in de eerste plaats het hof een andere rechtsregel in de mond dan welke het heeft geformuleerd. Het is wel zo dat een gebruik steeds een initiële positieve daad van de vervalsers vereist – of minstens van de gebruiker als deze niet de vervalsers is – maar eens dat de dader het gebruik heeft ingezet naar het door hem beoogde doel toe, kan ze slechts worden gestopt door een nieuwe positieve daad die aan dat gebruik een einde stelt.

269 Men heeft ook de vraag gesteld wat het Hof van Cassatie bedoelt met “de vestiging van de definitieve belasting”. Het bedoelt hier kennelijk de aanslagen andere dan deze binnen de buitengewone termijnen van artikel 358 W.I.B. 1992. Hierop wordt kritiek geuit. Ze beschouwt het gebruik van het valse stuk na een verzoek om inlichtingen of een bericht van wijziging niet als een voortdurend gebruik maar als een eventueel hernieuwd gebruik (R. VERSTRAETEN, “Actualia van fiscaal strafrecht”, in B. TILLEMEN (ed.), *Ondernemingsstrafrecht*, Brugge, M&D Seminars-Die Keure, 1999, 229-266, inzonderheid 257).

Voortdurend gebruik, hernieuwd gebruik en nieuwe valsheid staan elkaar niet in de weg maar kunnen worden gecombineerd. De bankroetier-zaakvoerder van een bvba had B.T.W. ontdoken; hiermede vervalste hij ook de jaarrekeningen van de vennootschap per 31 december 1975 en 31 december 1976 op grond waarvan onjuiste aangiften in de inkomstenbelastingen werden ingediend. Volgens de feitenrechter werden de ten laste gelegde feiten van belastingontduiking en andere (frauduleus bankroet) gepleegd met één opzet daar ze dezelfde jaarrekeningen betroffen. Het Hof van Cassatie keurde dit goed en merkte terloops op dat niet de beslissing van de algemene vergadering tot in vereffeningstelling van de vennootschap een einde aan de strafbare gedragingen van de beklaagde stelde, maar de werkelijke invereffeningstelling (Cass. 5 februari 1985, *Arr. Cass.* 1984-85, nr. 330; *F.J.F.* nr. 85/170; *R.W.* 1985-86, 110). Het zijn dergelijke cocktails van voortdurend gebruik, hernieuwd gebruik en nieuwe valsheid die de verjaring zeer ver naar de toekomst opschuiven; dat is niet het gevolg van de door het Hof van Cassatie aangewezen rechtsregel, maar van de positieve daden van de vervalser.

2. Verzet tegen het gebruik

270 Het verzet tegen het gebruik is dat welk uitgaat van de vervalser of van de gebruiker. Er werd gevonnist dat er verzet is tegen het gebruik van een vals stuk bij een volledige en eerlijke bekentenis tegenover de bevoegde overheid, ter zake de gerechtelijke politie (Brussel 22 juni 1984, *Pas.* 1984, II, 39; zie ook Luik 17 november 1981, *J.T.* 1982, 311). Deze opvatting is niet correct. Een bekentenis tegenover de politie zal niet steeds beletten dat een vals stuk nog nuttig gevolg heeft tegenover de fiscus, die in de regel tijdens het strafrechtelijk vooronderzoek geen toegang krijgt tot het dossier. Ook de kennis van de valsheid door de benadeelde is op zich niet voldoende om een einde te stellen aan het gebruik. Dit vereist nog een daadwerkelijk verzet tegen het gebruik vanwege de vervalser.

Een goed voorbeeld hiervan is het volgende (Cass. 1 februari 1984, *Arr. Cass.* 1983-84, nr. 44). Een beklaagde had in de jaren 1972 tot 1976 verschillende valsheden gepleegd in de boekhouding van een V.Z.W. en zo meerdere miljoenen verduisterd. Die valsheden in de boekhouding vervalsen vanzelfsprekend de jaarrekening en deze jaarrekeningen op hun beurt de volgende. Terloops, aan het gebruik van herhaalde nieuwe valse jaarrekeningen wordt een

einde gesteld door de effectieve vereffening van de vennootschap (Cass. 5 februari 1985, *Arr. Cass.* 1984-85, nr. 330; *F.J.F.* 1986, 279; *R.W.* 1985-86, 110). De laatste jaarrekening op grond van valse gegevens was die per 30 juni 1979; in die per 30 juni 1980 werden de valsheden verbeterd. De beklaagde had de V.Z.W. verlaten op 21 september 1976. Deze stelde zich tegen hem burgerlijke partij op 14 juni 1977. De beklaagde riep in dat de verjaring was begonnen te lopen vanaf die datum, d.w.z. vanaf het ogenblik dat de benadeelde de vervalsing heeft bemerkt. Dit verweer werd door de feitenrechter niet aangenomen. Het gebruik van de valse stukken had geduurd, zolang de jaarrekening niet verbeterd was. Tot op dat ogenblik had de valsheid de beklaagde het door hem gewilde voordeel opgeleverd, namelijk dat hij de onrechtmatig verkregen goederen kon behouden. Ook hier heeft het Hof van Cassatie uitspraak over gedaan. Noch de omstandigheid dat de administratie het gebruik van valse of vervalste stukken door de belastingplichtige vaststelt, noch het feit dat de fiscus standpunt inneemt nopens die stukken, stelt een einde aan het gebruik (Cass. 27 juni 1995, *Arr. Cass.* 1995, nr. 333; *J.D.F.* 1996 (verkort), 174, noot M. BALTUS; *Rev. dr. pén.* 1996, 420).

Wat in werkelijkheid het gebruik beëindigt is dat de gebruiker aan de fiscus doet weten dat hij niet langer van het stuk wenst gebruik te maken. Wanneer de belastingplichtige aan de fiscus bericht laat dat hij een van valsheid verdachte leningsakte niet meer wenst aan te wenden als tegenbewijs van een vermogensaan groei, dan is er effectief een einde gesteld aan het gebruik van dit stuk (Corr. Kortrijk 7 mei 1984, *Bull. Bel.* 1985, nr. 643).

271 Men heeft de rechtspraak van het Hof van Cassatie betreffende het gebruik van een vals stuk bekritiseerd omdat hierdoor het feit nagenoeg onverjaarbaar zou zijn (A. VANDEPLAS, "Gebruik van valse stukken in het fiscaal strafrecht", noot onder Cass. 29 februari 1984, *R.W.* 1984-85, 1922). Dat dit in werkelijkheid niet het geval is, mag blijken uit het feit dat in zaken van witteboordmisdadigheid, hierin begrepen fiscale misdrijven, vaak de verjaring wordt bereikt. Dit bracht de wetgever ertoe bij Wet van 24 december 1993 het artikel 21 V.T.Sv. te wijzigen en de verjaringstermijn voor wanbedrijven van drie op vijf jaar te brengen (J. MESSINNE, "Les dispositions pénales de la loi programme", *J.T.* 1994, 284-285).

AFDELING IV

VALS GETUIGSCHRIFT

§ 1. Gemeenrechtelijk vals getuigschrift

272 De artikelen 206 en 207 Sw. bestraffen het valselijk opmaken van getuigschriften, het vervalsen ervan en het gebruik van een vals of vervalst

getuigschrift. Het misdrijf vergt een geschrift, een vervalsing van de waarheid, het bijzonder oogmerk van artikel 193 Sw. (Cass. 13 december 1948, *Arr. Cass.* 1948, 628) en een nadeel.

Een getuigschrift is een geschrift dat feiten bevestigt waarvan de vaststelling wordt vereist door een wet, door reglementen of door overeenkomsten, als voorwaarde tot het verwerven van een recht of een of andere gunst of voordeel (J. VANHALEWIJN en L. DUPONT, *Valsheid in geschriften*, in *A.P.R.*, Gent-Leuven, Story-Scientia, 1975, nr. 243). Een getuigschrift is alsof een persoon een getuigenverklaring aflegt. Zijn verklaring is niet bedoeld om op zich een titel te vormen of een bewijs te vormen; ze wil wel bijdragen tot het bewijs (L. DUPONT, "Fiscale valsheid in geschriften", *Acta Falc.* 83/5, 87-137, nr. 61). Daarom is een vals getuigschrift geen valsheid in geschrifte.

§ 2. Fiscaal vals getuigschrift

273 Artikel 450 tweede lid W.I.B. 1992 bepaalt:

"Hij die wetens en willens een vals getuigschrift opstelt dat de belangen van de Schatkist kan schaden of die van een dergelijk getuigschrift gebruik maakt, wordt gestraft met gevangenisstraf van acht dagen tot twee jaar en met geldboete van 250,00 tot 12.500,00 EUR of met één van de straffen alleen."

(*idem* art. 73*bis* tweede lid W.B.T.W., art. 66*bis* tweede lid W. Zeg., art. 207*bis* tweede lid W. Taksen, art. 206*bis* tweede lid W. Reg. en art. 133*bis* tweede lid W. Succ.).

Het fiscaal vals getuigschrift vereist een bijzonder nadeel, d.i. de mogelijke schade van de belangen van de schatkist. Dit beperkt dus het fiscaal vals getuigschrift tot de getuigenis over feiten, die een fiscale relevantie kunnen hebben. Het opzet vereist een "wetens en willens". Moet de getuige dan ook weten dat zijn valse getuigenis fiscale relevantie kan hebben? Indien het antwoord bevestigend zou zijn, zou dit een juridisch belangrijk gevolg hebben (L. DUPONT, "Fiscale valsheid in geschriften", *Acta Falc.* 83/5, 87-137, nr. 72). Als de betrokkene dan niet wist dat zijn vals getuigschrift fiscale relevantie kan hebben, zal hij strafbaar zijn met de gemeenrechtelijke straffen van artikel 206 Sw., zal bedrieglijk opzet of oogmerk om te schaden vereist zijn en zal zijn strafvervolgning vallen buiten het bijzondere vervolgstelsel van de fiscale misdrijven. Het vereiste van het "wetens en willens" slaat echter op de valsheid van het getuigenis, niet op de fiscale relevantie ervan. Dit laatste is slechts een objectieve omstandigheid, die van een vals getuigschrift een fiscaal vals getuigschrift maakt: het fiscaal vals getuigschrift vergt slechts een algemeen opzet: "wetens en willens" (L. DUPONT, "Fiscale valsheid in geschriften", *Acta Falc.* 83/5, 87-137, nr. 72).

AFDELING V

OVERTREDING VAN EEN VERBOD OF SLUITING UITGESPROKEN KRACHTENS EEN BEPALING VAN EEN FISCAAL WETBOEK

274 Artikel 456 W.I.B. 1992 bepaalt:

“Hij, die rechtstreeks of onrechtstreeks het verbod of sluiting uitgesproken krachtens de artikelen 454 en 455 overtreedt, wordt gestraft met gevangenisstraf van acht dagen tot twee jaar en met een geldboete van 250,00 tot 12.500,00 EUR of met één van die straffen alleen.”

(vgl. art. 73^{quater} W.B.T.W., art. 67^{quater} W. Zeg., art. 207^{quater} W. Taksen, art. 207^{bis} W. Reg. en art. 133^{quater} W. Succ.).

Tot de bijkomende straffen van het fiscaal strafrecht behoren het verbod tot beroepsbeoefening opgelegd aan een belastingplichtige of aan een fiscaal adviseur en de sluiting van de inrichting, die de belastingplichtige exploiteerde of waarin de fiscale adviseur werkte. De overtreding van dergelijke maatregel is strafbaar. Het misdrijf vergt slechts een algemeen opzet. Ze kan zowel rechtstreeks als onrechtstreeks worden gepleegd, b.v. door het uitoefenen van het verboden beroep door een stroman en/of in het raam van een vennootschap, waarin men zelf formeel geen verantwoordelijkheid draagt.

Hij die een veroordeelde met kennis van zaken bijstand verleent bij de overtreding van een bevolen maatregel kan worden gestraft als mededader. Artikel 457 § 1 W.I.B. 1992, dat de bestraffing van deelnemers bepaalt, vermeldt inderdaad artikel 456 W.I.B. 1992.

AFDELING VI

SCHENDING VAN BEROEPSGEHEIM DOOR FISCALE AMBTENAREN

275 Artikel 337 W.I.B. 1992 luidt:

“Hij die, uit welken hoofde ook, optreedt bij de toepassing van de belastingwetten of die toegang heeft tot de ambtsvertrekken van de Administratie der directe belastingen, is buiten het uitoefenen van zijn ambt, verplicht tot de meest volstreckte geheimhouding aangaande alle zaken waarvan hij wegens de uitvoering van zijn opdracht kennis heeft.

De ambtenaren van de Administratie der directe belastingen en van de Administratie van het kadaster oefenen hun ambt uit wanneer zij aan andere administratieve diensten van de Staat, daaronder begrepen de parketten en de griffies van de hoven en van alle rechtsmachten, en van de Gemeenschappen en Gewesten en aan de in artikel 329 bedoelde openbare instellingen of

inrichtingen, inlichtingen verstrekken welke voor die diensten, instellingen of inrichtingen nodig zijn voor de hun opgedragen uitvoering van wettelijke en reglementaire bepalingen.

Personen die deel uitmaken van diensten waaraan de Administratie der directe belastingen of Administratie van het kadaster ingevolge het vorige lid inlichtingen van fiscale aard heeft verstrekt, zijn tot dezelfde geheimhouding verplicht en mogen de bekomen inlichtingen niet gebruiken buiten het kader van de wettelijke bepalingen voor de uitvoering waarvan zij zijn verstrekt. De bepalingen van het derde lid zijn eveneens toepasselijk op de personen die behoren tot diensten waaraan ingevolge de controle georganiseerd ter uitvoering van de artikelen 320 en 321, inlichtingen van fiscale aard zouden worden verstrekt.

De ambtenaren van de Administratie van het kadaster oefenen eveneens hun ambt uit wanneer zij inlichtingen, uittreksels of afschriften uit de kadastrale bescheiden verstrekken in uitvoering van de bepalingen van artikel 504 tweede en derde lid.” (vgl. art. 93*bis* W.B.T.W., art. 80*bis* W. Zeg., art. 212 W. Taksen, art. 236*bis* W. Reg. en art. 146*bis* W. Succ.).

Het fiscale beroepsgeheim is zeer strikt. Het noopt “tot de meest volstreckte geheimhouding aangaande alle zaken waarvan hij wegens de uitvoering van zijn opdracht kennis heeft” (J. LECLERCQ, “Secret professionnel”, in *Novelles, Droit pénal*, IV, nr. 7829 tot 7840). Daarom weigerde de Minister van Financiën op bepaalde parlementaire vragen te antwoorden omdat dit een schending van het beroepsgeheim zou opleveren, b.v. op de vraag naar de resultaten van het onderzoek van de bijzondere belastinginspectie inzake de belastingaangifte van parlementariërs (Parl. Vr. 8 januari 1990, *Vr. en Antw.* Kamer 1990-91, 12.392).

Personen aan wie overeenkomstig de vermelde bepalingen inlichtingen werden verstrekt, vallen onder hetzelfde beroepsgeheim. Zij mogen de bekomen inlichtingen niet gebruiken buiten het kader van de wettelijke bepalingen voor de uitvoering waarvan ze verstrekt zijn. Dit kan er echter toe leiden dat deze inlichtingen medegedeeld worden aan derden die van de procureur-generaal of de auditeur-generaal toelating tot inzage en kopieernaam van het strafdossier verkrijgen of zelfs gewoon publiek bekend geraken ingevolge de openbaarheid van de terechtzitting en de uitspraak.

276 Artikel 453 W.I.B. 1992 bepaalt:

“De schending van het bij artikel 337 bepaalde beroepsgeheim wordt gestraft overeenkomstig artikel 458 van het Strafwetboek.” (vgl. art. 73*octies* W.B.T.W., art. 67*octies* W. Zeg., art. 207*octies* W. Taksen, art. 207*sexies* W. Reg. en art. 133*octies* Succ.).

De straffen bepaald in artikel 458 Sw. zijn: gevangenisstraf van acht dagen tot zes maanden en een geldboete van 100,00 tot 500,00 EUR met opdecimen.

Het misdrijf bestaat in de opzettelijke bekendmaking (moreel element) van een geheim van het beroep (materieel element). Kwaad opzet en mogelijk nadeel zijn niet vereist. Er is schending van het beroepsgeheim van zodra de bekendmaking opzettelijk en spontaan is. De houder van een beroepsgeheim moet evenwel spreken als de wet hem daartoe verplicht en hij mag spreken, wanneer hij door een rechter onder eed wordt ondervraagd (A. DE NAUW, *Inleiding tot het bijzonder strafrecht*, 2e ed., Deurne, Kluwer Rechtswetenschappen België, 1992, nr. 298 e.v.).

AFDELING VII

BIJZONDERE FISCALE MISDRIJVEN

§ 1. W.I.B.

A. VALSE GETUIGENIS OF VALSE VERKLARING ALS TOLK OF DESKUNDIGE

277 Artikelen 322 W.I.B. 1992 e.v. verlenen aan de administratie de bevoegdheid om, wat een bepaalde belastingplichtige betreft, tijdens de taxatieprocedure geschreven attesten in te zamelen, derden te horen, een onderzoek in te stellen, en binnen de door haar bepaalde termijn, welke wegens wettige redenen kan worden verlengd, van derden alle nuttige inlichtingen te vorderen. Het recht om derden te horen en om een onderzoek in te stellen mag maar worden uitgeoefend door een ambtenaar met een hogere graad dan die van controleur. De getuigen leggen de bij artikel 934 Ger. W. voorgescreven eed af. Artikel 374 W.I.B. 1992 verleent de administratie dezelfde bevoegdheid tijdens de behandeling van bezwaarschriften.

Artikel 451 W.I.B. 1992 luidt:

“Hij die een valse getuigenis aflegt, als tolk of als deskundige een valse verklaring aflegt, een of meer getuigen deskundigen of tolken in een van de door de artikelen 322, 325 en 374 toegelaten informatiegevallen verleidt, wordt gestraft overeenkomstig de bepalingen van de artikelen 220 tot 224 van het Strafwetboek.”

De bestraffing is gevangenisstraf van twee maanden tot drie jaar, en voor de schuldige die geld, enige beloning of beloften heeft ontvangen, een boete van 50,00 tot 3.000,00 EUR te vermeerderen met opdecimen.

De wettelijke bestanddelen van de misdrijven van valse getuigenis, valse verklaring als tolk of als deskundige, verleiding van getuige, tolk of deskundige inzake W.I.B. zijn vergelijkbaar met het valse getuigenis e.d. in het gemeen strafrecht (A. DE NAUW, *Inleiding tot het bijzonder strafrecht*, Deurne, Kluwer Rechtswetenschappen België, 1991, nr. 43 e.v.; J. DE PEUTER, “Vals getuigenis in correctionele en politiezaken”, in *Strafrecht voor rechtspractici*, Leuven-Amersfoort, Acco, 1991, 9-45). Ze vergen alle bedrieglijk

opzet of oogmerk om te schaden en mogelijk nadeel. Ze vereisen én het opzet te misleiden én de mogelijkheid een invloed te hebben op de beoordeling van de zaak. Een vergissing te goeder trouw is geen valse getuigenis. De verleiding van een getuige, deskundige of tolk is iedere aansporing tot valse getuigenis of valse verklaring. Om strafbaar te zijn moet het valse getuigenis of de valse verklaring evenwel zijn afgelegd zonder dat vereist is dat de dader daarvan zelf veroordeeld werd.

Valse getuigenis is maar strafbaar wanneer het onherroepelijk is geworden, d.w.z. niet meer kan worden ingetrokken omdat het gerechtelijk onderzoek is beëindigd of het debat voor de rechter die het heeft gehoord, gesloten is (Cass. 19 oktober 1999, *Arr. Cass.* 1999, nr. 542; *J.T.* 2001, 90; *T. Strafr.* 2000, 155, noot L. ARNOU, “Het vals getuigenis: een misdrijf onder opschortende voorwaarde?”).

B. DE NIET-VERSCIJNING OF WEIGERING OM TE GETUIGEN

278 Artikel 452 W.I.B. 1992 bepaalt:

“De niet-verschijning of de weigering te getuigen in de door de artikelen 322, 325 en 374 toegelaten onderzoeken wordt gestraft met gevangenisstraf van acht dagen tot zes maanden en met een geldboete van 125,00 EUR tot 1.250,00 EUR of met één van die straffen alleen.”

De geldboete wordt niet vermeerderd met opdecimen.

§ 2. W.I.G.B.

A. VERKEERSBELASTING (VERBEURDVERKLARING VAN DE NUMMERPLAAT)

279 Artikel 41 W.I.G.B. zegt:

“Wanneer de belasting niet is betaald kan de rechtbank de nummerplaat van het voertuig verbeurdverklaren en de teruggave ervan bevelen aan de Dienst van het Wegverkeer.”

Krachtens artikel 2 W.I.G.B. gelden voor dit wetboek dezelfde overtredingen en straffen als inzake W.I.B., behalve in zover daarin wordt verwezen naar bepalingen die geen toepassing vinden inzake het W.I.G.B.

Artikel 41 W.I.G.B. is een bijkomende door de strafrechter facultatief op te leggen maatregel. Deze heeft tot doel het gebruik van het voertuig te verhinderen aan degene die blijft weigeren de belasting te betalen. De rechtbank kan aldus de verbeurdverklaring en de teruggave van de nummerplaat bevelen zelfs b.v. indien de beklaagde wegens een hem persoonlijke reden wordt vrijgesproken (L. DUPONT en R. VERSTRAETEN, *Handboek Belgisch strafrecht*, Leuven-Amersfoort, Acco, 1990, nr. 694 en 695).

B. SPELEN EN WEDDENSCHAPPEN

1. *Bijzondere vorm van deelneming***280** Artikel 69 W.I.G.B. stelt:

“Onverminderd de toepassing van de bepalingen van hoofdstuk VI van het Eerste Boek van het Strafwetboek, wordt, naar het geval, als dader, mededader of medeplichtige van de overtredingen van de bepalingen van deze titel III of van de ter uitvoering ervan genomen maatregelen beschouwd, hij die wetens, om welke plaats en onder welke vorm ook, in het openbaar of op andere wijze, spelen of weddenschappen inricht of exploiteert, aan die inrichting of aan die exploitatie deelneemt door spelen of weddenschappen aan te bieden of door rechtstreeks of met hulp van een tussenpersoon te spelen of te wedden, of nog, zich aanbiedt om gelden bestemd tot de dienst van spelen of weddenschappen in ontvangst te nemen, ze inzamelt of ze stort.”

Artikel 69 W.I.G.B. bestraft, onverminderd de regels van de gemeenrechtelijke deelneming, bijzondere vormen van deelneming aan de overtreding van de wettelijke bepalingen en uitvoeringsmaatregelen van de belasting op de spelen en weddenschappen.

2. *Verbeurdverklaring van sommige fondsen***281** Artikel 70 W.I.G.B. bepaalt:

“Onverminderd de toepassing van artikel 2 derde lid kunnen de overtredingen van de bepalingen van deze titel III of van de ter uitvoering ervan genomen maatregelen aanleiding geven tot:

1° de verbeurdverklaring van de gelden of effecten bij spelen of weddenschappen ingezet, alsmede de gelden of effecten bestemd tot de dienst van de spelen of de weddenschappen in het bezit gevonden van de overtreders op het ogenblik dat het misdrijf wordt vastgesteld;

2° de sluiting van de inrichting of het verbod inzetten of weddenschappen aan te nemen voor een duur van tien dagen tot dertig dagen. Wanneer het gaat om een weigering de reglementaire controlemaatregelen na te leven, een waarborg te stellen of de belasting te betalen, ofwel, om een verzet tegen het optreden van de agenten, wordt de sluiting of het verbod gehandhaafd zolang die weigering of dat verzet blijft bestaan.

De sluiting van de inrichting of het verbod inzetten of weddenschappen aan te nemen wordt door de Minister van Financiën of zijn gedelegeerde uitgesproken; hiervan wordt kennis gegeven aan de bevoegde procureur des Konings die voor de uitvoering ervan zorgt.

De beslissing tot sluiting van de inrichting of tot verbod om inzetten of weddenschappen aan te nemen kan, binnen tien dagen van haar kennisgeving, het voorwerp zijn van een verhaal bij de voorzitter van de rechtbank

van eerste aanleg zetelend in kort geding in wiens bevoegdheid de gemeente valt waar de inrichting gevestigd is of waar de inzetten of de weddenschappen werden aangenomen.

De voorziening schorst de uitvoering van de beslissing niet wanneer deze laatste genomen werd wegens de weigering de reglementaire controlemaatregelen na te leven, een waarborg te stellen of de belasting te betalen, ofwel wegens het verzet tegen het optreden van de agenten van toezicht.”

De verbeurdverklaring is een door de strafrechter uit te spreken straf. De sluiting van de inrichting of het verbod om inzetten of weddenschappen aan te nemen is een door de Minister van Financiën of zijn gedelegeerde op te leggen administratieve sanctie. Wanneer ze tijdelijk is, beoogt ze louter te beteugelen; de sanctie die voortduurt totdat de belastingplichtige zich schikt naar de wet is een dwangmaatregel. Het M.B. van 21 december 1984 geeft delegatie aan de gewestelijke directeur der directe belastingen tot wiens ambtsgebied de gemeente behoort waar de inrichting is gevestigd of waar de inzetten of weddenschappen werden aangenomen.

3. Overtreding van de sluiting van de inrichting of van het verbod inzetten of weddenschappen aan te nemen

282 Artikel 71 W.I.G.B. bepaalt:

“Hij die, hetzij rechtstreeks, hetzij onrechtstreeks, hetzij door een tussenpersoon, de sluiting of het verbod uitgesproken krachtens artikel 70 schendt, wordt gestraft met gevangenisstraf van acht dagen tot twee jaar en met een boete van 250,00 tot 12.500,00 EUR of met één van die straffen alleen.”

Ingevolge artikel 72 W.I.G.B. worden er geen opdecieimen toegepast op het misdrijf bedoeld in artikel 71.

§ 3. W. Zeg.

A. MISBRUIK VAN HET MATERIEEL OF DE ZEGELMACHINES

283 Artikel 67 W. Zeg. bepaalt:

“Wordt gestraft met gevangenisstraf van twee maanden tot drie jaar, al wie het materieel of de zegelmachines, te zijner beschikking gesteld, heeft aangewend om op bedrieglijke wijze zegels te vervaardigen of aan te brengen.”

De betaling van het zegelrecht kan onder meer geschieden door zegeling met gebruik van zegelmachines ter beschikking gesteld van de belastingplichtige. De gestelde gevangenisstraf is zwaarder dan die welke bepaald is voor de overtredingen van de bepalingen van de fiscale wetboeken.

B. VERKOOP ZONDER MACHTIGING VAN GEZEGELD PAPIER OF VAN PLAKZEGELS

284 Artikel 67bis W. Zeg. bepaalt:

“Wordt gestraft met geldboete van 250,00 EUR tot 12.500,00 EUR, degene die gezegeld papier of plakzegels verkoopt zonder ertoe gemachtigd te zijn door de Minister van Financiën. De koper is aan dezelfde sanctie onderworpen.

Het gezegeld papier en de plakzegels in 't bezit van de verkoper worden in beslag genomen en verbeurdverklaard ten bate van de Staat.”

Artikel 67quinquies W. Zeg. bepaalt dat de geldboete niet wordt verhoogd met opdecimen.

De fiscale plakzegels kunnen worden verkocht door daartoe uitdrukkelijk door de Minister van Financiën gemachtigde personen. Een louter toevallige verkoop valt niet onder de strafbepaling.

AFDELING VIII

GEMEENRECHTELIJKE MISDRIJVEN M.B.T. BELASTINGONTDUIKING

§ 1. Bedrieglijk onvermogen

285 Een belastingplichtige kan door een gemeenrechtelijk misdrijf belastingontduiking plegen zonder zich schuldig te maken aan een overtreding van de bepalingen van een fiscaal wetboek of zijn uitvoeringsbesluiten. Een van de meest voorkomende misdrijven ter zake is bedrieglijk onvermogen. Om de belasting niet te moeten betalen maakt men zich gewoon onvermogen. Overigens is dit soms vanaf de aanvang gepland: de belastingplichtige drijft dan gedurende een bepaalde tijd handel op de rug van de fiscus en de RSZ met de bedoeling om die nooit te betalen.

Het bedrieglijk onvermogen kan twee vormen aannemen, namelijk deze van een faillissementsmisdrijf van een koopman of handelsvennootschap – de Faillissementswet van 8 augustus 1997 heeft de term “bankbreuk” gebannen – of deze van het bedrieglijk onvermogen van de particulier. Wezenlijk gaat het om hetzelfde: de bestraffing is evenwel totaal verschillend (N. BAUWENS, “Bedrieglijk onvermogen”, *R.W.* 1989-90, 273-295; A. DE NAUW, *Inleiding tot het bijzonder strafrecht*, Deurne, Kluwer Rechtswetenschappen België, 1998, nr. 353 e.v.; L. BIHAIN, “Le point sur quelques sujets d’actualité en droit pénal des affaires”, in A. JACOBS (ed.), *Le point sur le droit pénal*, Luik, Formation permanente CUP, 2000, 4-12; J. DETIENNE, *Droit pénal des affaires*, Brussel, De Boeck-Wesmael, 1989, 359-376; A. MARCHAL en J.P. JASPAR,

Droit criminel, Brussel, Larcier, 1965, nr. 1431 e.v.; J.P. MASSON, “Le délit d’organisation frauduleuse de l’insolvabilité”, in *Liber amicorum H. Bekaert*, Gent, Snoeck-Ducaju & Zoon, 1977, 244-255; J. SPREUTELS, “La banqueroute et l’insolvabilité frauduleuse”, in G. SCHUIND, *Traité pratique de droit criminel*, I, Brussel, Bruylant, 1993, 437-440N; J. SPREUTELS, *Droit pénal des affaires*, II, Brussel, Presses Universitaires de Bruxelles, 1992-1993, 183-226; zie ook A. DE NAUW, “Constitutieve elementen en gevolgen van enkele tenlasteleggingen inzake bankbreuk”, in *Het faillissementsrecht geactualiseerd*, I, Brugge, Die Keure, 1997, 189-197).

A. VERDUISTERING OF VERBERGING VAN ACTIVA DOOR EEN GEFAILLEERDE

1. Wettelijke bestanddelen en straffen

286 Een koopman of een bestuurder, in rechte of in feite, van een handelsvennootschap die zich in staat van faillissement bevindt, maakt zich schuldig aan een faillissementsmisdrijf, wanneer hij één van de handelingen, verzuimen of bedrieglijke handelingen pleegt die opgesomd zijn in respectievelijk de artikelen 489, 489*bis* en 489*ter* Sw. Gewone overtredingen worden al naar het geval gestraft met gevangenisstraf van een maand tot een jaar of tot twee jaar en/of met een geldboete van 100,00 tot 100.000,00 EUR; bedrieglijke handelingen met gevangenisstraf van een maand tot vijf jaar en/of met een geldboete van 100,00 tot 500.000,00 EUR.

Deze faillissementsmisdrijven vereisen de ontmoeting van twee constitutieve materiële bestanddelen, enerzijds, de staat van faillissement van de koopman of vennootschap, anderzijds, één van de handelingen, verzuimen of bedrieglijke handelingen opgesomd in de artikelen 489, 489*bis* en 489*ter* Sw. Onder de vroegere faillissementswetgeving konden zowel feiten gepleegd vóór dit tijdstip als erna bedrieglijke bankbreuk opleveren. Zo kon de verduistering het faillissement voorafgaan; werd achteraf nog een nieuw feit van verduistering gepleegd dan was dat een voortzetting van het misdrijf (Cass. 5 december 1984, *Arr. Cass.* 1984-85, nr. 214; *J.T.* 1985 (verkort), 186; *Rev. dr. pén.* 1985, 415; zie ook Cass. 30 april 1991, *Arr. Cass.* 1990-91, nr. 453). De handelingen of verzuimen moesten ook niet hebben bijgedragen tot het faillissement, m.a.w. ze moesten dit niet hebben veroorzaakt (Cass. 8 maart 1965, *Pas.* 1965, I, 684). Onder de nieuwe Faillissementswet kunnen alleen de feiten gepleegd tezelfdertijd als het faillissement of erna een faillissementsmisdrijf opleveren (E. FRANCE, “L’infraction de banqueroute: la réforme apportée par la nouvelle loi sur les faillites”, *T.B.H.* 1998, 81-92, inzonderheid 83). Feiten die voordien werden gepleegd zullen eventueel strafbaar zijn onder andere bepalingen.

287 Artikel 498*ter*, 1° Sw. bestraft als bedrieglijke handeling de verduistering of verberging van een gedeelte van de activa, uiteraard ook van alle activa. Poging daartoe is eveneens strafbaar. De verduistering of verberging

kan door zowel materiële daden als rechtshandelingen geschieden. Het vereist de bedoeling de gezamenlijke schuldeisers te benadelen (Cass. 8 maart 1965, *Pas.* 1965, I, 684).

De artikelen 489, 489*bis* en 498*ter*, 2° Sw. sommen daarnaast een aantal handelingen, verzuimen of bedrieglijke handelingen op waarvan sommige kunnen leiden tot onvermogen of er op zijn minst iets mee te maken hebben, maar dit levert op zich geen verduistering of verberging van activa op.

2. *Bijkomende rechterlijke maatregelen*

288 Naar luid van het vroegere artikel 579 Faill. W. besliste de rechter waarvoor de zaak aanhangig is, zelfs in geval van vrijspraak:

1° ambtshalve over de terugkeer tot de failliete boedel van alle goederen, rechten of rechtsvorderingen die bedrieglijk zijn ontvreemd;

2° over de schadeloosstelling die wordt geëist. Bovendien verklaarde hij de overeenkomsten nietig ten aanzien van iedereen.

De schuldeiser was dan verplicht de sommen of waarden terug te geven die hij krachtens vernietigde overeenkomsten had ontvangen. Deze wetsbepaling was slechts toepasselijk op de gelden welke werden verduisterd ten gevolge van de misdrijven vermeld in de artikelen 575, 577 en 578 Faill. W. (Cass. 9 november 1999, *Arr. Cass.* 1999, nr. 596). De strafrechter moest de terugkeer bevelen, wanneer hij bedrieglijke bankbreuk bewezen had verklaard, zonder rekening te houden met de wijze waarop de goederen van de schuldige worden beheerd of verdeeld (Cass. 15 juni 1999, *Arr. Cass.* 1999, nr. 359). De Faillissementswet van 8 augustus 1997 heeft artikel 579 Faill. W. niet overgenomen.

In toepassing van artikel 490 Sw. beveelt de rechter dat het vonnis of het arrest op kosten van de veroordeelde bij uittreksel zal worden bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad*. Deze publicatie is geen straf, maar een veiligheidsmaatregel (Cass. 9 februari 1988, *Arr. Cass.* 1987-88, 730; *J.T.* 1988, 536; *R.W.* 1988-89, 155, noot R. VERSTRAETEN, “De teruggave en het derdenverzet in strafzaken”). De publicatie moet niet worden bevolen wanneer aan de beklaagde opschorting wordt verleend (Cass. 28 mei 1997, *Arr. Cass.* 1997, nr. 242; *J.T.* 840).

B. BEDRIEGLIJK ONVERMOGEN VAN EEN PRIVÉ-PERSOON

1. *Wettelijke bestanddelen en straffen*

289 Artikel 490*bis* Sw. straft met gevangenisstraf van één maand tot zes maanden en met geldboete van 50,00 tot 500.000,00 EUR, of met een van die straffen alleen, hij die bedrieglijk zijn onvermogen heeft bewerkt en aan de op hem rustende verplichtingen niet heeft voldaan; dat de schuldenaar zijn onvermogen zelf heeft bewerkt, kan worden afgeleid uit enige omstandigheid

waaruit blijkt dat hij zich onvermogen heeft willen maken; ten aanzien van de derde die mededader of medepllichtige is, vervalt de strafvordering wanneer hij de hem overhandigde voorwerpen, waarden of geldsommen teruggeeft.

Bedrieglijk onvermogen vergt de vereniging van een materieel en van een moreel bestanddeel:

- een schuldenaar die zelf zijn onvermogen heeft bewerkt en daardoor niet aan zijn verplichtingen heeft voldaan;
- een bedrieglijk oogmerk, dat meteen de materiële bestanddelen met elkaar verbindt.

Met “schuldenaar” wordt bedoeld hij die een verbintenis in geld moet uitvoeren (vgl. H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil belge*, II, Brussel, Bruylant, 1964, nr. 438). Het moet geen vaststaande schuld zijn maar ze moet wel vervallen en opeisbaar zijn. In principe is geen voorafgaande veroordeling noch poging tot gedwongen tenuitvoerlegging vereist. De strafrechter kan zelf vaststellen dat een vervallen en opeisbare schuld bestaat en de schuldenaar hieraan niet heeft voldaan.

“Vermogen” moet worden verstaan in de betekenis van het gemeenschappelijk pand van de schuldeisers (Antwerpen 27 mei 1982, *R.W.* 1982-83, 2677). Vraag is wat onvermogen betekent. Het is gelijkaardig aan het begrip staat van faillissement. Het is de toestand die erin bestaat dat men nog onvoldoende bezit zodat de schulden die men heeft, niet meer door gedwongen tenuitvoerlegging kunnen worden geïnd (H. GEINGER, P. COLLE en C. VAN BUGGENHOUT, “Overzicht van rechtspraak, 1975-1989. Het faillissement en het gerechtelijk akkoord”, *T.P.R.* 1991, 407-695, nr. 23). Als blijkt dat een schuldenaar nog voor beslag vatbare goederen heeft die volstaan voor de gedwongen tenuitvoerlegging van zijn verbintenis, is hij niet onvermogen (Cass. 17 april 1991, *Arr. Cass.* 1990-91, nr. 428; *Rev. dr. pén.* 1992, 94, noot C. DE VALKENEER, “De l’illégalité commise par un tiers dans l’administration de la preuve”; *R.W.* 1991-92, 403).

290 Het onvermogen moet door de schuldenaar zelf zijn bewerkt, of beter gezegd het onvermogen moet aan de schuldenaar toe te rekenen zijn; het onvermogen dat enkel en alleen het gevolg is van externe omstandigheden, zoals toeval of ongeluk, levert geen misdrijf op. Bedrieglijk onvermogen vereist evenwel niet dat men werkelijk onvermogen is. Men kan zijn onvermogen inderdaad op twee essentieel verschillende manieren bewerken: ofwel geeft men zijn bezittingen weg, verbruikt of vernielt ze, zodat men zich werkelijk arm heeft gemaakt, ofwel richt men zijn vermogenstoestand zo in dat wat men bezit onttrokken wordt aan gedwongen tenuitvoerlegging. In dit laatste geval is er geen reële verarming. Maar wat er ook van zij, reëel of fictief, het resultaat is steeds hetzelfde.

Het misdrijf van bedrieglijk onvermogen bestaat slechts en is maar voltooid wanneer de toestand – het onvermogen dat gepaard gaat met het niet voldoen aan zijn verplichtingen – en de handeling met een resultaat – het zelf bewerken van zijn onvermogen – zijn verenigd (Cass. 19 november 1985, *R.W.* 1985-86, 2832-2833, noot L. DUPONT, “Bedrieglijk onvermogen. Definitieve afloop van een meningsverschil of voortdurende betwisting?”; Cass. 23 december 1986, *Arr. Cass.* 1986-87, nr. 255; Cass. 17 april 1991, *Arr. Cass.* 1990-91, nr. 428; *Rev. dr. pén.* 1992, 94, *R.W.* 1991-92, 403).

Bedrieglijk onvermogen vereist het oogmerk om door het bewerken van zijn onvermogen aan zijn verbintenissen niet te voldoen. De vroegere opsomming van bedrieglijke handelingen in artikel 490bis Sw. was niet limitatief, maar slechts exemplarisch. Het bewijs van het bijzonder oogmerk moest dan ook niet bewezen worden met één van de in het artikel 490bis Sw. opgesomde omstandigheden (Cass. 23 december 1986, *Arr. Cass.* 1986-87, nr. 255; Cass. 23 mei 1995, *Arr. Cass.* 1995, nr. 252; *TRD&I* 1995, 704; *Rev. dr. pén.* 1996, 112).

De aard van het misdrijf, voortdurend of aflopend, is lange tijd omstrede geweest. Vandaag oordeelt de rechtspraak dat het om een aflopend misdrijf gaat. Het is, zoals reeds vermeld, voltooid wanneer de twee materiële bestanddelen ervan zijn verenigd; het zelf bewerken van zijn onvermogen en het niet-voldoen aan zijn verplichtingen. Vanaf dat ogenblik begint de verjaring te lopen (Cass. 19 november 1985, *Arr. Cass.* 1985-86, 383; *R.W.* 1985-86, 2832, noot L. DUPONT, “Bedrieglijk onvermogen. Definitieve afloop van een meningsverschil of voortdurende betwisting?”; Cass. 23 december 1986, *Arr. Cass.* 1986-87, nr. 255; Cass. 17 april 1991, *Arr. Cass.* 1990-91, nr. 428; *Rev. dr. pén.* 1992, 94; *R.W.* 1991-92, 403). Bedrieglijk onvermogen kan evenwel een voortgezet misdrijf zijn wanneer de dader niet louter zijn onvermogen in stand houdt of, wellicht beter gezegd, louter laat voortbestaan, maar door nieuwe handelingen zijn vermogen blijft onttrekken aan zijn schuldeisers en aan de middelen waarover die beschikken om hem te dwingen tot het nakomen van zijn verbintenissen (Cass. 8 juni 1988, *Arr. Cass.* 1987-88, nr. 615; *J.T.* 1988, 634; *Rev. dr. pén.* 1988, 965, noot J.S.; Cass. 27 april 1993, *Arr. Cass.* 1993, nr. 202; zie ook Brussel 11 april 1991, *Rev. dr. pén.* 1991, 852; Antwerpen 18 oktober 1991, *R.W.* 1994-95, 470, noot S. VAN OVERBEKE, “Omtrent bedrieglijk onvermogen”). Bij voortgezet bedrieglijk onvermogen begint de verjaring slechts te lopen vanaf de laatste handelingen van de beklaagde waardoor hij zijn bedrieglijk onvermogen bleef bewerken.

2. Mededaderschap en medeplichtigheid

291 Om veroordeeld te kunnen worden als mededader of medeplichtige aan het misdrijf “zelf bewerken van het onvermogen” hoeft de deelnemer niet te hebben gehandeld met het bijzonder oogmerk, bedoeld in artikel 490bis Sw.: het is voldoende dat vaststaat dat een dader het misdrijf heeft gepleegd en dat de mededader of medeplichtige wetens en willens aan de uitvoering ervan

heeft meegewerkt op één van de wijzen bepaald in de artikelen 66 en 67 Sw. (Cass. 9 oktober 1990, *Arr. Cass.* 1990-91, nr. 69)(zie boven, nr. 187).

Het is belangrijk dat de mededaders en medeplichtigen die het weggemaakte vermogen of een deel daarvan onder zich hebben, mee worden vervolgd. Bij ontstentenis van hun strafrechtelijke veroordeling kunnen de weggemaakte of verborgen vermogensbestanddelen niet terugkeren naar het vermogen van de schuldenaar, respectievelijk naar het onderpand van zijn schuldeisers (L. DUPONT en R. VERSTRAETEN, *Handboek Belgisch strafrecht*, Leuven-Amersfoort, Acco, 1990, nr. 1576).

De mededader of medeplichtige kan de strafvordering in elke stand van het geding doen vervallen door de hem overhandigde voorwerpen, waarden of geldsommen, vrijwillig en uit eigen beweging terug te geven. Die bepaling spoort aan tot actief berouw dat de schuldeisers ten goede komt (L. DUPONT en R. VERSTRAETEN, *Handboek Belgisch strafrecht*, Leuven-Amersfoort, Acco, 1990, nr. 1576, nr. 533). De deelnemer aan een faillissementsmisdrijf geniet dergelijk voorrecht niet.

3. *Schade*

292 De schade die de schuldeiser door het misdrijf oploopt, bestaat niet in de niet-uitvoering van de verbintenis, de moratoire interesten, de inningskosten, de protestkosten en de kosten van bewarend beslag, maar slechts in specifieke schade. De schuldeiser kan zich dan ook slechts burgerlijke partij stellen voor de schade die rechtstreeks voortspuit uit de niet onmiddellijke betaling waardoor bijzondere bijkomende kosten zijn ontstaan (Gent 3 april 1979, *R.W.* 1979-80, 849, noot A. VANDEPLAS, "De burgerlijke partijstelling bij bedrieglijk onvermogen").

§ 2. Witwassen

293 Het Strafwetboek stelt allerlei verrichtingen strafbaar die tot resultaat of tot doel hebben om de oorspronkelijke dader het rustige genot van het loon van zijn misdaad te verzekeren, met de bedoeling hem dit ontnemen (zie boven, nr.7). Merkwaardig is dat men daartoe de misdrijfomschrijving stoelt op de straf van de verbeurdverklaring (zie boven, nr. 144).

Artikel 42 Sw. stelt ook dat bijzondere verbeurdverklaring wordt toegepast op:

1° ...;

2° ...;

3° de vermogensvoordelen die rechtstreeks uit het misdrijf zijn verkregen, de goederen en waarden die in de plaats ervan zijn gesteld en de inkomsten uit belegde voordelen.

Artikel 505 Sv. stelt strafbaar:

1° ...

2° zij die zaken bedoeld in artikel 42, 3°, hebben gekocht, in ruil of om niet hebben ontvangen, in bezit, bewaring of beheer hebben genomen, ofschoon zij de oorsprong ervan kennen of moesten kennen;

3° zij die de zaken, bedoeld in artikel 42, 3°, omgezet of overdragen hebben met de bedoeling de illegale herkomst ervan te verbergen of te verdoezelen of een persoon die betrokken is bij een misdrijf waaruit deze zaken voortkomen, te helpen ontkomen aan de rechtsgevolgen van zijn daden;

4° zij die de aard, oorsprong, vindplaats, vervreemding, verplaatsing of eigendom van de in artikel 42, 3°, bedoelde zaken hebben verheeld of verhuld, ofschoon zij de oorsprong ervan kenden of moesten kennen.

Poging tot een van de misdrijven bedoeld in 2°, 3° en 4°, is eveneens strafbaar.

De zaken bedoeld in 2°, 3° en 4°, worden verbeurdverklaard, ook indien zij geen eigendom zijn van de veroordeelde; die verbeurdverklaring doet nochtans geen afbreuk aan de rechten van derden op de goederen (zie boven, nr. 152). Daar deze zaken het voorwerp van het misdrijf uitmaken, is krachtens artikel 43 Sw. de verbeurdverklaring in deze gevallen verplicht (Cass. 31 oktober 1995, *T.R.V.* 1996, 635, noot F. HELLEMANS, "Over het aflopend, dan wel het voortdurend karakter van het witwasmisdrijf").

De voordeelsontneming bij witwassen hangt geheel af van de opsporing. Dit is de opdracht van de Cel voor Financiële Informatieverwerking (CFI) (zie verder, nr. 369).

294 De misdrijven van 3° en 4° kunnen ook worden gepleegd door de dader, mededader of medeplichtige aan het misdrijf waaruit de zaken bedoeld in artikel 42, 3° Sw. voortkomen. Uit de huidige tekst van artikel 505 Sw. volgt inderdaad dat de dader van het misdrijf dat criminele vermogensvoordelen heeft gegenereerd ook de dader kan zijn van een witwasmisdrijf dat die criminele vermogensvoordelen tot voorwerp heeft. Merkwaardig is dat wanneer die dader niet meer deed dan een misdrijf plegen, de verbeurdverklaring van het crimineel vermogensvoordeel facultatief is, terwijl wanneer hij dit voordeel achteraf witwast of maar poogt wit te wassen, de verbeurdverklaring verplicht is. Hierbij komt dat een witwasmisdrijf kan worden gepleegd jaren nadat het misdrijf werd gepleegd dat het crimineel vermogensvoordeel heeft gegenereerd.

De vraag of de ontdoken belasting kan worden verbeurdverklaard en derhalve het voorwerp kan uitmaken van een witwasmisdrijf, werd elders behandeld (zie boven, nr. 150).

§ 3. Knevelarij

295 Knevelarij (art. 243 Sw.) is een bewust en met misbruik van zijn functie invorderen of ontvangen van om het even welke onverschuldigde gelden of

waarden door een ambtenaar (F. VAN VOLSEM en D. VAN HEUVEN, “Knevelarij”, in *Comm.Straf.*, nr. 4). Het misdrijf vereist dat een persoon die een openbaar ambt uitoefent, misbruik maakt van zijn hoedanigheid om de slachtoffers aan te zetten hem bepaalde bedragen af te geven, terwijl zij in de waan konden verkeren dat deze wettelijk verschuldigd zijn of hoger zijn dan wettelijk verschuldigd is. Het vorderen of ontvangen van bedragen die niet werden voorgesteld als verschuldigd is geen knevelarij maar kan omkoping of oplichting opleveren (V. DAUGINET, “Knevelarij”, *A.F.T.* 1992, 3-16; A. DE NAUW, *Inleiding tot het bijzonder strafrecht*, Kluwer Rechtswetenschappen België, 1998, nr. 62 e.v.; M. GRISART-BOVERIE, “Concussion, extortion, ingérence”, *J.L.M.B.* 1993, 677-679, noot onder Brussel 31 maart 1993). Knevelarij vereist niet dat de bedragen geïnd worden ten nadele van de schatkist, enkel dat ze geïnd worden alsof ze verschuldigd zijn (Brussel 17 april 1987, *Jur. Liège* 1987, 644, noot). Een tijdelijk opsteller in een controle-dienst van de B.T.W. die een zekere druk uitoefende op twee belastingplichtigen die hij in de uitoefening van zijn ambt diende te belasten, werd schuldig bevonden aan knevelarij en omkoping (Cass. 23 april 1980, *Arr. Cass.* 1979-80, nr. 535).

Belastingplichtigen maken soms vrij snel het verwijt van knevelarij. Dit misdrijf vereist evenwel dat de openbare officier of ambtenaar wist dat de rechten, taksen, belastingen, gelden, inkomsten of interesten, lonen of wedden, waarvan hij het bevel geeft deze te innen, niet verschuldigd zijn of het verschuldigde te boven gaan (Cass. 14 september 1999, *Arr. Cass.* 1999, nr. 457). Het komt aan de strafrechter toe deze wetenschap in feite vast te stellen. De omstandigheid dat een inkohiering van directe belasting achteraf wegens schending van artikel 251 eerste lid W.I.B. 1964, thans artikel 346 eerste lid W.I.B. 1992, werd vernietigd, levert nog geen vermoeden op dat de dader dergelijke wetenschap bezat. Door vast te stellen dat geenszins was bewezen dat artikel 251 eerste lid W.I.B. 1964 opzettelijk werd geschonden om verjaring te vermijden, oordeelde het hof van beroep wettig dat knevelarij niet was bewezen (Cass. 14 december 1999, *Arr. Cass.* 1999, nr. 677; *F.J.F.* nr. 99/296; *Rec. gén. enr. not.* 2000, 293).

Bovendien aanvaardt de rechtspraak op ruime wijze de rechtvaardiging van een vergissing, lichtzinnigheid of onoplettendheid (A. MARCHAL en P. JASPAR, *Droit criminel*, I, Brussel, Larcier, 1975, nr. 1224). Zo is de weigering om een B.T.W.-tegoed dat was opgenomen in een uittreksel dat aan de belastingplichtige was toegezonden, terug te betalen in afwachting van de afloop van het resultaat van een B.T.W.-onderzoek geen knevelarij (K.I. Luik 7 februari 1991, *F.J.F.* nr. 91/85).

§ 4. Belangenneming

296 Belangenneming (art. 245 Sw.) bestaat erin dat een persoon die een openbaar ambt uitoefent, rechtstreeks of onrechtstreeks, enig belang neemt of aanvaardt in de met zijn ambt onverenigbare verrichtingen, waarover hij

ten tijde van de handeling geheel of ten dele het toezicht had (A. DE NAUW, *Inleiding tot het bijzonder strafrecht*, Deurne, Kluwer Rechtswetenschappen België, 1998, nr. 64 e.v.; V. GRISART-BOVERIE, “Concussion, extorsion, ingérence”, *J.L.M.B.* 1993, 677-679, noot onder Brussel 31 maart 1993; F. VAN VOLSEM en D. VAN HEUVEN, “Belangenneming”, *T.B.P.* 1989, 91-103; F. VAN VOLSEM en D. VAN HEUVEN, “Belangenneming”, in *Comm.Straf.*). Het woord “belang” moet in zijn ruimste betekenis worden genomen (Cass. 13 november 1925, *Pas.* 1926, I, 74). De strafbepaling is evenwel niet toepasselijk op hem die in de gegeven omstandigheden zijn private belangen door zijn betrekking niet kon bevorderen en openlijk heeft gehandeld: deze beide voorwaarden moeten tezelfdertijd vervuld zijn (Cass. 8 december 1965, *Pas.* 1966, I, 487). Belangenneming bestaat door het enkele feit van de inmenging van een ambtenaar in de met zijn bediening onverenigbare zaken zonder dat enig bedrieglijk opzet is vereist: de gevolgen van de inmenging zijn irrelevant (Cass. 28 februari 1955, *Arr. Cass.* 1955, 551). De verjaring van de strafvordering begint dan ook te lopen vanaf het ogenblik van de ongeoorloofde overeenkomst (Bergen 22 maart 1991, *Pas.* 1991, II, 131).

§ 5. Corruptie

297 De Wet van 10 februari 1999 betreffende de bestraffing van omkoping of corruptie heeft de bestraffing van dit misdrijf gemoderniseerd (b.v. A. DE NAUW, “Omkoping van openbare ambtenaren en private omkoping”, in B. TILLEMANS (ed.), *Ondernemingstrafrecht*, Brugge, M&D Seminars-Die Keure, 1999, 41-56; L. BIHAIN, “Le point sur quelques sujets d’actualité en droit pénal des affaires”, in A. JACOBS (ed.), *Le point sur le droit pénal*, Luik, Formation permanente CUP, 2000, 4-12; S. EVRARD, “La loi du 10 février 1999 relative à la répression de la corruption”, *J.T.* 1999, 337-340; D. FLORE, “L’incrimination de la corruption. Les nouveaux instruments internationaux. La nouvelle loi belge du 10 février 1999”, *Rev. dr. pén.* 1999, dossier nr. 4; F. TULKENS, “La corruption en droit pénal. Approche de droit belge et de droit comparé dans les pays de l’Union Européenne”, in *Omkoping van ambtenaren en Europese fraude*, Brussel-Antwerpen, Bruylant-Maklu, 1998, 109-127). Zo is nu onder meer ook de corruptie van buitenlandse openbare ambtenaren strafbaar gesteld (art. 250 Sw.). Corruptie is inderdaad vaak grensoverschrijdend wat de bestrijding ervan vaak zeer moeilijk maakt (B. DEJEMEPPE, “Nouveau plaidoyer pour un espace judiciaire européen, notamment en matière de lutte contre la corruption”, *Journ. proc.* 2000, afl. 394, 10-16).

De openbare ambtenaar die iemand een voordeel vraagt teneinde hetzij een rechtmatige maar niet aan betaling onderworpen handeling van zijn ambt te verrichten, hetzij een onrechtmatige handeling naar aanleiding van de uitoefening van zijn ambt te verrichten of het nalaten van een handeling die tot zijn ambtsplichten behoort, is schuldig aan passieve omkoping. Hij die aan een

openbaar ambtenaar enig voordeel voorstelt om hem om te kopen pleegt actieve omkoping (art. 247 Sw.). Het is niet vereist dat de ambtenaar het voorstel aannam; deed hij het evenwel, dan is de bestraffing zwaarder.

Vroeger vereiste omkoping (oude art. 246 en 247 Sw.) een overeenkomst tussen omkoper en omgekochte voordat de handeling werd verricht of voordat ervan werd afgezien (Cass. 19 april 1983, *Arr. Cass.* 1982-83, nr. 451). Een voorafgaande overeenkomst is nu niet langer vereist.

De handeling moet tot de werkzaamheden van de ambtenaar behoren (Cass. 17 maart 1981, *Arr. Cass.* 1981, nr. 141), ook al heeft hij geen beslissingbevoegdheid of is die bevoegdheid een collegiale (impliciet Cass. 19 april 1983, *Arr. Cass.* 1982-83, nr. 451). Het Hof van Cassatie ziet de werkzaamheden van een fiscaal ambtenaar ruim (Cass. 9 december 1997, *Arr. Cass.* 1997, nr. 540; *F.J.F.* nr. 98/3 (verkort), 5; *P.&B.* 1998 (verkort), 275). Het leidt uit de wettelijke bepalingen betreffende de verplichtingen en bevoegdheden van de fiscale ambtenaren ten aanzien van belastingontduiking die niet aan enig territoriale beperking is gebonden af, dat het tot de werkzaamheden van de fiscale ambtenaar behoort een door hem wel of niet toevallig ontdekte belastingfraude, ook deze die niet binnen zijn gebied werd gepleegd, aan zijn administratie bekend te maken en eventueel aan de procureur des Konings aan te geven, na de daartoe vereiste machtiging te hebben bekomen.

298 Wettelijke onverenigbaarheden moeten ambtsmisdrijven vermijden. De belastingambtenaar is onderworpen aan de onverenigbaarheden van de rijksambtenaar. Artikel 49 van het statuut van het Rijkspersoneel (K.B. van 2 oktober 1937) stelt dat met de hoedanigheid van rijksambtenaar onverenigbaar is, elke bezigheid die, hetzij door de ambtenaar zelf, hetzij door zijn echtgenoot, hetzij door een tussenpersoon wordt verricht, en die het vervullen van de ambtsplichten in de weg kan staan of met de waardigheid van zijn ambt strijdig is (zie ook de instructie D.I. 300 Statuut Rijkspersoneel, inzonderheid art. 11 § 1 en 2).

In de praktijk kan de corruptie van een fiscaal ambtenaar gaan van "feestvieren" op kosten van de belastingplichtige ter gelegenheid van controles tot gewone betaling in speciën. De onrechtmatige ambtshandeling kan verscheidene vormen aannemen. Een ambtenaar treedt op als belastingconsulent van een belastingplichtige die door een bevriend collega goedwillig gecontroleerd wordt en *vice versa*. Een hoger belastingambtenaar treedt op als fiscaal adviseur van de belastingplichtige en eist dat zijn ondergeschikte hem vooraf in kennis stelt van zijn controle, zodat hij aanwezig kan zijn (R. ANDERSEN en P. NIHOUL "La corruption: problématique générale et état de la question", *Ann. dr. Louvain* 1998, 147-175).

DEEL III
STRAFVORDERING

HOOFDSTUK I ADMINISTRATIEVE OPSPORING

AFDELING I

BEVOEGDHEDEN VAN DE FISCALE ADMINISTRATIES

§ 1. Inkomstenbelastingen

299 De artikelen 315 tot 333 W.I.B. 1992 verlenen de Administratie der directe belastingen een aantal onderzoeksbevoegdheden. Zij kan op haar verzoek, zonder verplaatsing, de boekhouding en dergelijke inzien. Zij kan aan de belastingplichtige mondelinge inlichtingen vragen en deze moet bovendien op haar vraag schriftelijk alle inlichtingen verstrekken met het oog op het onderzoek van zijn fiscale toestand. De fiscale ambtenaren die in bezit zijn van hun aanstellingsbrief, hebben toegang tot de bedrijfslokalen, tijdens de uren dat hier werkzaamheden worden uitgevoerd, om de aard en de belangrijkheid van de werkzaamheden vast te stellen en het bestaan, de aard en de hoeveelheid van koopwaren, productie- en vervoermiddelen na te zien. Bovendien kan de administratie inlichtingen vragen over of van een derde en zelfs getuigen verhoren. Ten slotte moeten ook openbare instellingen en organismen bepaalde inlichtingen verstrekken.

Artikel 176 K.B./W.I.B. 1992 bepaalt dat, onverminderd de bevoegdheden van de gerechtelijke officieren bij de parketten, de ambtenaren van de Administratie der directe belastingen, van de Administratie der douane en accijnzen, van de Administratie van het kadaster, de beëdigde gemeenteambtenaren, de (vroegere) Rijkswacht, de (vroegere) gerechtelijke agenten bij de parketten, de speciale controleurs van de Administratie van het vervoer en de leden van het toezichtspersoneel van het (vroegere) Hoog comité van toezicht bevoegd zijn om overtredingen op te sporen en om, zelfs alleen, processen-verbaal inzake directe belastingen op te stellen. Die processen-verbaal, waarbij eventueel de schriftelijke uitleg van de overtreders wordt gevoegd, moeten worden opgesteld ten verzoeken van de Minister van Financiën, op vervolging en "benaarstiging" van de directeur van de directe belastingen, domicilie kiezend in zijn kantoren; zij zijn van bevestiging of visum en van betekening vrijgesteld. De processen-verbaal worden toegezonden aan de ambtenaren die daartoe door de Minister van Financiën zijn aangewezen.

De bij toepassing van artikel 176 K.B./W.I.B. 1992 opgestelde processen-verbaal beogen de vestiging en invordering van belasting en eventueel het opleggen van administratieve boeten. Ze hebben niet tot doel misdrijven vast te stellen (vgl. M. FYE en Ch. CARDYN, *Procédure fiscale contentieuse*, Brussel, Bruylant, 1958, nr. 287). Het zijn dus geen processen-verbaal in strafzaken en de regelen van het Wetboek van Strafvordering betreffende het

verhoor en de afgifte van een kopie aan de verhoorde zijn er niet op toepasselijk.

§ 2. Met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen

A. VERKEERSBELASTING OP DE AUTOVOERTUIGEN

300 Artikel 39 W.I.G.B. machtigt de agenten van toezicht, drager van hun aanstellingsbrief, om het fiscaal kenteken te controleren van de voertuigen die zich op de openbare weg bevinden, het inschrijvingsboekje te doen voorleggen en, wanneer zij bedrog vermoeden, zonder enige bijstand de garages of bergplaatsen te onderzoeken.

B. BELASTING OP DE SPELEN EN WEDDENSCHAPPEN

301 Artikel 58 W.I.G.B. bepaalt dat de inrichter, en in voorkomend geval, de bewoner van het gebouw, waar spelen of weddenschappen plaatshebben, verplicht zijn toegang tot de inrichting te verlenen aan de agenten van toezicht; bovendien is de belastingschuldige verplicht hun het bij artikel 55 van het wetboek voorgeschreven register, alsmede de in zijn bezit zijnde tickets, kaarten of biljetten voor te leggen en hun toe te laten gedurende de vertoning of gemakkelikheden de in de kas zijnde gelden te controleren. Krachtens artikel 59 is de Koning gemachtigd om andere controlemaatregelen te nemen. Dit gebeurde bij de artikelen 53 tot 55 van het Koninklijk Besluit van 8 juli 1970 houdende de algemene verordening betreffende de met de inkomstenbelastinggelijkgestelde belastingen.

C. BELASTING OP DE AUTOMATISCHE ONTSPANNINGSTOESTELLEN

302 Krachtens artikel 87 W.I.G.B. zijn de personen, houders van lokalen bedoeld in artikel 76 en, in voorkomend geval, de bewoner van het gebouw waarin deze lokalen zijn gelegen, verplicht toegang te verlenen aan de ambtenaren aangewezen in artikel 176 K.B./W.I.B. 1992. De daarin vermelde regels betreffende het proces-verbaal zijn eveneens van toepassing.

D. BELASTING OP DE INVERKEERSTELLING

303 Artikel 106 W.I.G.B. machtigt de agenten van toezicht, drager van hun aanstellingsbrief, om het inschrijvingsbewijs van de wegvoertuigen en luchtvaartuigen en de vlaggenbrief van de boten te doen voorleggen, evenals enig ander document dat de betaling van de belasting bewijst. Ze zijn ook gemachtigd zonder enige bijstand de garages, de hangars of de berg- of aanmeerplaatsen te onderzoeken.

E. EUROVIGNET

304 Volgens artikel 10 van de Wet van 27 december 1994 houdende goedkeuring van het Verdrag inzake de heffing van rechten voor het gebruik van bepaalde wegen door zware vrachtwagens, moet het certificaat van het Eurovignet zich permanent aan boord van het voertuig bevinden en moet het door de bestuurder worden voorgelegd op elk verzoek van de bevoegde ambtenaren. Het niet-voorleggen wordt rechtens als niet-betaling beschouwd. Krachtens artikel 14 § 4, gelden voor de aanhaling van het voertuig, de inbeslagneming en de verkoop ervan, het opstellen en het viseren van het proces-verbaal, het afgeven van het afschrift ervan, de bewijskracht van die akten en de wijze van vervolging, de wets- en verordeningsbepalingen inzake douane en accijnzen.

§ 3. B.T.W.

305 Artikel 59 § 1 W.B.T.W. stelt dat overtredingen op de bepalingen van het wetboek of van zijn uitvoeringsbesluiten, alsmede feiten die de verschuldigheid van de belasting of van een geldboete – versta: een administratieve boete – aantonen of daartoe bijdragen, door de administratie kunnen worden bewezen volgens de regelen en door alle middelen van het gemene recht, getuigen en vermoedens inbegrepen, doch uitgezonderd de eed, en daarenboven door de processen-verbaal van de ambtenaren van het Ministerie van Financiën. Deze processen-verbaal leveren bewijs op zolang het tegendeel niet is bewezen.

De bewijsregeling van artikel 59 § 1 W.B.T.W. is fiscaal, niet strafrechtelijk. Deze bijzondere bewijswaarde geldt voor de persoonlijke materiële vaststellingen van die ambtenaren, maar niet voor de juridische gevolgtrekkingen die ze daaruit kan afleiden (Cass. 17 april 1998, *Arr. Cass.* 1998, nr. 197). De processen-verbaal van de ambtenaren van het Ministerie van Financiën zijn bovendien stukken van de fiscale procedure waarover de administratie meester blijft (Cass. 20 juni 1995, *Arr. Cass.* 1995, nr. 312).

§ 4. Andere belastingen

306 Artikel 62 W. Zeg. machtigt het bestuur “volgens de regels en door alle middelen van gemeen recht, getuigen en vermoedens inbegrepen, met uitsluiting van de eed, en bovendien door de processen-verbaal van zijn agenten, alle overtredingen te bewijzen van de bepalingen van onderhavig wetboek of van de besluiten genomen tot uitvoering ervan, zomede van ’t om even welk feit dat bewijst of bijdraagt tot het bewijzen van de eisbaarheid van een recht of van een boete”. Deze processen-verbaal gelden als tegenbewijs tot het tegendeel is bewezen. Zij moeten aan de betrokkenen worden betekend binnen de maand na de vaststelling van de overtreding.

De artikelen 206 W. Taksen, 185 W. Reg. en 105 W. Succ. bevatten dezelfde bepaling als artikel 62 W. Zeg.

AFDELING II

ADMINISTRATIE VAN DE BIJZONDERE BELASTINGINSPECTIE (B.B.I.)

§ 1. Opdracht

307 De Administratie van de bijzondere belastinginspectie werd opgericht bij Koninklijk Besluit van 14 november 1978 (*B.S.* 21 februari 1979). Het is een autonome administratie. Ze heeft als opdracht onderzoeken te verrichten naar omvangrijke fraude en nieuwe fraudemechanismen (M. LAMY, "Hoe werkt de bijzondere belastinginspectie", *De Belg. Acc.* 1997, nr. 1, 68-71; M. LAMY, "De bijdrage van de bijzondere belastinginspectie", in C. FIJNAUT, D. VAN DAELE en F. VERBRUGGEN (ed.), *De uitdaging van de georganiseerde misdaad in België. Het antwoord van de overheid*, reeks "Samenleving, Criminaliteit & Strafrechtspleging", nr. 14, Leuven, Universitaire Pers Leuven, 1998, 345-353).

De B.B.I. moest de draaischijf worden van de samenwerking van de belastingadministraties en de parketten voor de bestrijding van de belastingontduiking (P. TROISFONTAINES, "L'administration de l'inspection spéciale des impôts", *Réflexions offertes à Paul Sibille*, Brussel, Bruylant, 1981, 913-916). Het Charter van 1986 heeft deze samenwerking nochtans ten zeerste beknot.

§ 2. Organisatie

308 De huidige organisatie van de B.B.I. omvat regionale afdelingen met verscheidene inspecties en afdelingen met het oog op de uitoefening van welbepaalde opdrachten (Beslissing 25 januari 1994 van de secretaris-generaal tot organisatie van de buitendiensten van de Administratie van de bijzondere belastinginspectie en tot vaststelling van de zetel en de territoriale bevoegdheid van deze diensten, *B.S.* 1 februari 1995). Er zijn momenteel vier regionale afdelingen nl. de directies Brussel, Antwerpen, Gent en Namen. De bevoegdheid van de directie Brussel strekt zich uit tot het Nederlandse en Franse taalgebied van Brussel-hoofdstad. Verder zijn de directies Antwerpen en Gent bevoegd voor het Nederlandse taalgebied en deze van Namen voor het Franse taalgebied. De directie Namen en de inspecties te Luik zijn bovendien bevoegd voor het Duitse taalgebied. De secretaris-generaal bepaalt de opdrachten en de territoriale bevoegdheid van de afdelingen met een welbepaalde opdracht.

§ 3. Bevoegdheid

309 De B.B.I. heeft een polyvalente bevoegdheid; haar ambtenaren kunnen controles uitvoeren en verificaties verrichten voor om het even welke belasting (art. 87 van de Wet van 8 augustus 1980 betreffende de budgettaire voorstellen 1979-1980) (Antwerpen 25 februari 1992, *Bull. Bel.* 1995, 2978). Ze dienen dan telkens wel de regels eigen aan de desbetreffende belasting in acht te nemen (Antwerpen 14 september 1992, *F.J.F.* nr. 93/19). Dit leidt ertoe dat de ambtsbevoegdheden soms verschillen en andere regels van strafvordering toepasselijk zijn. Zo hebben de ambtenaren van de B.B.I. dezelfde bevoegdheid tot het verrichten van visitatie als de douaneambtenaren en zijn ze hierbij niet onderworpen aan het verbod tot samenwerking tussen gerecht en administratie van het Charter van 1986 (Cass. 8 juni 1999, *Arr. Cass.* 1999, nr. 336; *Act. fisc.* 1999 (weergave F. DETERBECK), afl. 28, 4; *Fisc. Act.* 1999 (weergave F. DETERBECK), afl. 24, 7; *F.J.F.* 1999, nr. 99/179; *R.W.* 1999-2000 (verkort), 1372, noot H. VANDERLINDEN, “De bijzondere belastinginspectie, van alle markten thuis”).

AFDELING III

GEMEENSCHAPPELIJKE BEPALINGEN

§ 1. Opsporing naar ontduiking van andere belastingen

A. NAAR AANLEIDING VAN CONTROLE OF ONDERZOEK

310 Artikel 335 W.I.B. 1992, dat een aan alle belastingen gemene bepaling is, machtigt van rechtswege elke ambtenaar van een fiscaal bestuur, die regelmatig belast is met een controle of een onderzoek in verband met de toepassing van een bepaalde belasting bij een natuurlijke of rechtspersoon, alle inlichtingen te nemen, op te zoeken of in te zamelen welke de juiste heffing van alle door deze persoon verschuldigde andere belastingen kunnen verzekeren.

Artikel 335 W.I.B. 1992 werd, voor wat de roerende voorheffing in het Vlaamse Gewest betreft, gewijzigd door artikel 8 Decreet Vlaams Parlement 9 juni 1998. Het maakt de wetbepaling toepasselijk op de door de Vlaamse Regering gemachtigde ambtenaren. Deze wijziging treedt in werking op een door de Vlaamse Regering te bepalen datum.

Artikel 93^{quaterdecies} § 3 W.B.T.W. en artikel 211 § 3 W. Taksen zijn identieke bepalingen als artikel 335 W.I.B. 1992 en gelden ook voor alle belastingen.

B. VEREISTE VAN WETTIGHEID VAN HET OORSPRONKELIJKE OPTREDEN

311 Voor de regelmatigheid van de opsporing naar andere belastingen is vereist dat het oorspronkelijke optreden wettig was. Wanneer dit zelf onwettig was, kunnen de naar aanleiding ervan verkregen inlichtingen niet worden gebruikt. Deze problematiek kwam aan bod naar aanleiding van de door douaneambtenaren verrichte controles op auto's die van het Groot-Hertogdom Luxemburg kwamen en waarvan de inzittenden in het bezit werden gevonden van een bewijs van ontduiking van directe belasting. In een arrest van 1993 heeft het Hof van Cassatie een controle zonder dat enig vermoeden van vervoer van goederen bestond, onwettig geacht (Cass. 23 april 1993, *Arr. Cass.* 1993, nr. 197; *A.F.T.* 1993, 277, noot C. AMAND, "Recht van onderzoek van de douaniers"; *F.J.F.* nr. 93/221, noot; *Fisc. Koer.* 1993 (weergave), 435, noot; *F. Rechtspr.* 1993, afl. 11, 5; *J.D.F.* 1994, 81, noot M. BALTUS; *R.W.* 1993-94, 327; Cass. 28 mei 1993, *Arr. Cass.* nr. 259; *F.J.F.* nr. 93/222, noot; *Fisc. Koer.* 1993 (weergave), 435, noot; *F. Rechtspr.* 1993, afl. 11, 9; *J.D.F.* 1994, 87, noot; *R.W.* 1993-94, 327). Hadden de douaniers daarentegen gronden om te vermoeden dat goederen werden vervoerd, dan mochten ze de auto en zijn inzittenden wel controleren en uit eigen beweging aan de Administratie der directe belastingen kennis geven van het gevonden bewijs van fraude (Cass. 18 maart 1994, *Arr. Cass.* 1994, nr. 133; *F.J.F.* nr. 94/86; *R.W.* 1994-95 (verkort), 829). In een arrest van 2000 kwam het Hof van Cassatie terug op zijn rechtspraak van 1993. Het vermoeden van vervoer kan worden afgeleid uit het feit dat het onderzochte voertuig uit het buitenland komt (Cass. 8 september 2000, *R.W.* 2000-01, 838).

Het probleem van de controle van de douane op het verkeer uit het buitenland met het oog op vaststelling van W.I.B.-ontduiking heeft ondertussen een wettelijke oplossing gekregen. Krachtens artikel 334bis W.I.B. 1992 kan de Koning ambtenaren van andere fiscale administraties aanwijzen die dezelfde onderzoeksbevoegdheden zullen hebben als de ambtenaren van de Administratie der directe belastingen. Deze bepaling beoogt ervoor te zorgen dat de personeelsleden van de Administratie der douane en accijnzen die worden toegewezen aan de Administratie der directe belastingen, dezelfde onderzoeksbevoegdheden als de ambtenaren van dit bestuur hebben, zodat de geldigheid van de door hen verrichte controles niet meer in twijfel kan worden getrokken (Verslag Commissie voor de Financiën, *Gedr.St.* Senaat 1993-94, nr. 1119-2, 29).

§ 2. Gebruik voor andere belastingen

312 Artikel 336 W.I.B. 1992, dat een aan alle belastingen gemene bepaling is, laat de Staat toe elke inlichting, stuk, proces-verbaal of akte, die een fiscaal ambtenaar in het uitoefenen van zijn functie ontdekt of heeft verkregen, hetzij rechtstreeks, hetzij van een der in de artikelen 327 en 328 aangeduide diensten, besturen, vennootschappen, verenigingen, instellingen of inrichtin-

gen, in te roepen voor het opsporen van elke krachtens de belastingwetten verschuldigde som.

Artikel 336 W.I.B. 1992 werd, voor wat de onroerende voorheffing in het Vlaamse Gewest betreft, gewijzigd door artikel 9 Decreet Vlaams Parlement 9 juni 1998. Het maakt de wetsbepaling toepasselijk op de door de Vlaamse Regering gemachtigde ambtenaren. Deze wijziging treedt in werking op een door de Vlaamse Regering te bepalen datum.

Artikel 93*quaterdecies* § 2 eerste lid W.B.T.W. en artikel 211 § 2 eerste lid W. Taksen zijn identieke bepalingen als artikel 336 W.I.B. 1992 en gelden ook voor alle belastingen.

HOOFDSTUK II

DOOR OPENBARE OVERHEDEN AAN DE FISCALE ADMINISTRATIES TE VERRICHTEN MELDINGEN

AFDELING I

MELDING DOOR FINANCIËLE TOEZICHTSOVERHEDEN VAN FRAUDEMECHANISMEN**§ 1. Commissie voor het Bank- en Financieuzen (C.B.F.)**

A. TEN AANZIEN VAN BANKEN

313 Artikel 327 § 5 W.I.B. 1992 verplicht de Commissie voor het Bank- en Financieuzen (C.B.F.) ertoe om de Minister van Financiën onmiddellijk in te lichten wanneer zij vaststelt dat een instelling waarover zij de controle uitoefent, heeft bijgedragen tot het opzetten van een fraudemechanisme (zie T. DELAHAYE, "Actualités de droit pénal fiscal", *C&FP* 1999, afl. 9, 47-58). Het betreft dit mechanisme dat tot doel heeft of tot gevolg heeft inbreuken te organiseren op de fiscale wetgeving en dat een medeplichtigheid insluit tussen de instelling en de cliënt met het oog op belastingontduiking. De C.B.F. mag geen melding verrichten van fraudemechanismen die geen deelneming van de bank insluiten. De leden van het C.B.F. zijn dan inderdaad gehouden tot het beroepsgeheim (art. 40 Bankbesluit).

Artikel 327 W.I.B. 1992 werd, voor wat de onroerende voorheffing in het Vlaamse Gewest betreft, gewijzigd door artikel 16 Decreet Vlaams Parlement 9 juni 1998. Het maakt de wetbepaling toepasselijk op de door de Vlaamse Regering gemachtigde ambtenaren. Deze wijziging treedt in werking op een door de Vlaamse Regering te bepalen datum.

B. TEN AANZIEN VAN KREDIETINSTELLINGEN OF BELEGGINGSONDERNEMINGEN

314 Artikel 38*bis* van het Koninklijk Besluit van 9 juli 1935 op de bankcontrole en het uitgifteregime voor titels en effecten (Bankbesluit) bevat een gelijkaardige bepaling als artikel 327 § 5 W.I.B. 1992. Het herinnert eraan dat de C.B.F. niet bevoegd is inzake belastingaangelegenheden om dan te stellen dat zij bij het gerecht aangifte doet van de bijzondere mechanismen die door een kredietinstelling of een beleggingsonderneming die onder haar toezicht staat, zijn opgezet met als doel of gevolg fiscale fraude door derden te bevorderen, wanneer zij er kennis van heeft dat deze bijzondere mechanismen voor de kredietinstelling of beleggingsonderneming zelf, als dader, mededader of medeplichtige, een onder het strafrecht vallend fiscaal misdrijf vormen.

§ 2. Controledienst voor de Verzekeringen

315 Artikel 4 van de Wet van 28 april 1999 tot aanvulling, wat de bestrijding van fiscale fraude betreft, van het Koninklijk Besluit nr. 185 van 9 juli 1935 op de bankcontrole en het uitgifteregime voor titels en effecten en van de Wet van 9 juli 1975 betreffende de controle der verzekeringsondernemingen, heeft in de vermelde wet een artikel 21*nonies* ingevoegd. Het verplicht de Controledienst voor de Verzekeringen bij het gerecht aangifte te doen van de bijzondere fiscale fraudemechanismen. Het gaat om de mechanismen die door een instelling of onderneming die onder zijn toezicht staan, zijn opgezet met als doel of gevolg fiscale fraude door derden te bevorderen, wanneer deze er kennis van heeft dat deze bijzondere mechanismen voor die instellingen of ondernemingen zelf, als dader, mededader of medeplichtige, een onder het strafrecht vallend fiscaal misdrijf vormen.

§ 3. Gevolg van de aangifte op de fiscale procedure

316 Artikel 327 § 5 W.I.B. 1992 geeft aan de fiscale administratie geen bijkomende onderzoeksmacht. Het beoogt slechts haar aandacht te vestigen op het bestaan van gegevens die haar kunnen aanbelangen (Cass. 2 september 1975, *Arr. Cass.* 1976, 5; *J.D.F.* 1981, 257). Deze regel moet worden doorgetrokken naar artikel 38*bis* van het Koninklijk Besluit van 9 juli 1935 op de bankcontrole en het uitgifteregime voor titels en effecten.

AFDELING II

MELDING DOOR HET PARKET VAN INDICIËN VAN BELASTING-ONTDUIKING

§ 1. Vroegere regeling

A. VERPLICHTE MELDING NA TOELATING

317 Het vroegere artikel 327 § 4 W.I.B. 1992 bepaalde dat de ambtenaren van het Openbaar Ministerie bij de hoven en rechtbanken, waarbij een strafzaak aanhangig is, waarvan het onderzoek ernstige indiciën van ontduiking inzake inkomstenbelastingen aan het licht brengt, de Minister van Financiën hierover moeten inlichten. Ze mochten dit evenwel maar doen nadat ze van de procureur-generaal of van de auditeur-generaal uitdrukkelijk verlof daartoe hebben gekregen.

Artikel 327 W.I.B. 1992 werd, voor wat de onroerende voorheffing in het Vlaamse Gewest betreft, gewijzigd door artikel 16 Decreet Vlaams Parlement 9 juni 1998. Het maakt de wetsbepaling toepasselijk op de door de Vlaamse Regering gemachtigde ambtenaren. Deze wijziging treedt in werking op een door de Vlaamse Regering te bepalen datum.

Voor artikel 327 § 4 W.I.B. 1992 bestond geen gelijkaardige bepaling in de andere fiscale wetboeken. Artikel 125 Tarief in Strafzaken liet de procureur-generaal of de auditeur-generaal evenwel toe om ook inzake andere belastingen toelating te verlenen tot een mededeling aan de Minister van Financiën.

B. "ERNSTIGE INDICIËN"

318 De indicieën moeten ernstig zijn. Letterlijk gelezen moet de ernst van de indicieën het bestaan van ontduiking betreffen, niet de ernst van die ontduiking. Het is evenwel evident dat de procureur-generaal of de auditeur-generaal bij de beslissing tot kennisgeving het belang van de strafvordering en dit van de vestiging en invordering van belasting in afweging moeten nemen. Noch de strafvordering, noch de vestiging of invordering van belasting is gebaat met kennisgevingen van onbelangrijke feiten.

De kennisgeving van indicieën bestaat in de vermelding waarin deze bestaan. De eenvoudige mededeling dat een strafdossier stukken bevat die dienstig kunnen zijn voor de fiscale administratie is geen dergelijke melding en hiervoor is geen toelating vereist (Cass. 23 april 1998, *Arr. Cass.* 1998, nr. 208; *R.W.* 1998-99 (verkort), 1158).

§ 2. Nieuwe regeling

319 De Wet van 28 april 1999 tot aanvulling, wat de bestrijding van fiscale fraude betreft, van het Koninklijk Besluit nr. 185 van 9 juli 1935 op de bankcontrole en het uitgifteregime voor titels en effecten en van de Wet van 9 juli 1975 betreffende de controle der verzekeringsondernemingen, heeft artikel 327 § 4 W.I.B. 1992 opgeheven. Artikel 2 van die wet vervangt het echter door de bepaling dat de ambtenaren van het Openbaar Ministerie bij de hoven en rechtbanken waarbij een strafzaak aanhangig is, waarvan het onderzoek indicieën van belastingontduiking aan het licht brengt, onmiddellijk de Minister van Financiën zullen inlichten. Het parket behoeft dan ook geen machtiging meer van de procureur-generaal of de auditeur-generaal. Daarenboven moet thans in alle belastingen een verwittiging worden gegeven.

Een mededeling met toelating aan de Minister van Financiën houdt geen toelating tot inzage van het strafdossier in. Deze moet apart worden aangevraagd, minstens in het bijzonder worden verleend.

AFDELING III

INZAGE VAN HET STRAFDOSSIER

§ 1. Voorafgaande en uitdrukkelijke toelating vanwege de procureur-generaal of de auditeur-generaal

A. INZAGERECHT

320 Artikel 327 § 1 eerste en tweede lid W.I.B. 1992 verplicht de openbare bestuursdiensten ertoe aan de fiscale administraties op hun verzoek alle in hun bezit zijnde inlichtingen te verstrekken en inzage te verlenen in alle voor deze dienstige stukken. Het richt zich tot de bestuursdiensten van de Staat, hierin begrepen de parketten en de griffies der hoven en van alle rechtscolleges, de besturen van de gemeenschappen, de gewesten, de provincies, de agglomeraties, de federaties van gemeenten en de gemeenten zomede de openbare instellingen en inrichtingen. Het inzagerecht betreft alle akten, stukken, registers en om het even welke bescheiden die de bestuursdienst onder zich houdt. Het wordt uitgeoefend zonder verplaatsing. Van akten, stukken, registers, bescheiden of inlichtingen in verband met rechtspleging mag evenwel geen inzage worden verleend zonder uitdrukkelijk verlof van de procureur-generaal of de auditeur-generaal. De bedoelde procureur-generaal is deze bij het hof van beroep; de auditeur-generaal is deze bij het militair gerechtshof.

Artikel 327 W.I.B. 1992 werd, voor wat de onroerende voorheffing in het Vlaamse Gewest betreft, gewijzigd door artikel 16 Decreet Vlaams Parlement 9 juni 1998. Het maakt de wetsbepaling toepasselijk op de door de Vlaamse Regering gemachtigde ambtenaren. Deze wijziging treedt in werking op een door de Vlaamse Regering te bepalen datum.

De andere belastingwetboeken bevatten gelijklopende bepalingen. Zo is de eerste paragraaf, eerste en derde lid van artikel 93 *quaterdecies* W.B.T.W., dat een alle belastingen gemene bepaling is, in identieke bewoordingen gesteld. Het tweede lid van dat artikel geeft bovendien aan wat onder openbare organismen en instellingen, dit is openbare lichamen, moet worden verstaan. Het zijn de instellingen, maatschappijen, verenigingen, instellingen en diensten welke de Staat, de Gemeenschappen of de Gewesten van de Belgische Staat medebeheren, waaraan de Staat, de Gemeenschappen of de Gewesten van de Belgische Staat een waarborg verstrekken, op de bedrijvigheid waarvan de Staat, de Gemeenschappen of de Gewesten van de Belgische Staat toezicht uitoefenen of waarvan het bestuurspersoneel aangewezen wordt door de regeringen, op voordracht of mits hun goedkeuring.

Artikel 211 § 1 eerste, tweede en derde lid W. Taksen, eveneens een alle belastingen gemene bepaling, is identiek aan artikel 93^{quaterdecies} eerste, tweede en derde lid W.B.T.W.

B. "UITDRUKKELIJK" VERLOF

321 Met het uitdrukkelijk verlov van de procureur-generaal of de auditeur-generaal wordt bedoeld dat de toelating niet algemeen mag zijn, maar steeds voor een bijzonder dossier moet worden verleend. Het is helemaal niet juist, zoals meestal wordt beweerd, dat het betekent dat alleen de procureur-generaal persoonlijk de toelating kan verlenen. Hij mag, wegens de eenheid en ondeelbaarheid van het Openbaar Ministerie, zijn bevoegdheid ter zake delegeren aan een advocaat-generaal (Antwerpen 10 maart 1997, *F.J.F.* nr. 97/176) en zelfs aan de procureur des Konings en zijn substituten (Cass. 17 juni 1999, *Arr. Cass.* 1999, nr. 370; *Act. fisc.* 1999 (weergave L. VANDENBERGHE), afl. 29, 4; *Fisc. Act.* 1999 (weergave L. VANDENBERGHE), afl. 28, 1). Volgens een arrest van een hof van beroep rechtvaardigt de omstandigheid dat een advocaat-generaal tekent voor de procureur-generaal en deze laatste de verleende inzage niet heeft tegengesproken of herroepen, het vermoeden dat de procureur-generaal afwezig of verhinderd was (Gent 16 oktober 1997, *Act. fisc.* (weergave), afl. 39, 5; *F.J.F.* nr. 98/50). Het is correcter te stellen dat hieruit af te leiden valt dat de advocaat-generaal handelde op delegatie.

C. INSTEMMING VAN DE ONDERZOEKSRECHTER

322 Indien de gevraagde toelating een lopend gerechtelijk onderzoek betreft, moet – naar analogie van de regel van artikel 57 § 3 Sv. betreffende de persmededeling – de procureur des Konings de instemming van de onderzoeksrechter vragen. Een miskenning van deze regel leidt echter niet tot nietigheid van de inzage.

D. UITZONDERING

323 Er is geen toelating vereist voor de inzage wanneer de fiscale administratie door het parket als benadeelde wordt verwittigd van de vaststelling van een strafzaak voor een rechtscollege dat ten gronde uitspraak zal doen, om haar toe toelaten zich eventueel burgerlijke partij te stellen (Cass. 2 september 1975, *Arr. Cass.* 1976, 5; *J.D.F.* 1981, 257).

§ 2. Omvang van de toelating

324 Het staat de procureur-generaal of de auditeur-generaal te beslissen of de fiscale administratie van het dossier inzage krijgt met het oog op het gebruik ervan inzake belastingen. Zij kunnen de toelating tot inzage evenwel weigeren. Ze zullen dit doen wanneer het dossier geen inlichtingen bevat die dienstig zijn voor de fiscale administratie. Ze kunnen dit ook doen omdat het

belang van de strafvordering zich ertegen verzet. De meest voorkomende reden van weigering van inzage is dat het Openbaar Ministerie zich naar aanleiding van een verzoek om rechtshulp tegenover een buitenlandse gerechtelijke overheid ertoe heeft verbonden de verkregen inlichtingen niet aan te wenden voor fiscale doeleinden of voor een fiscale strafvervolgung.

De stukken van het strafonderzoek kunnen niet alleen een bepaalde belasting of belastingplichtige maar ook verschillende belastingen en derden betreffen. In principe houdt een toelating geen beperking in naar het gebruik. Wanneer aan de toelating geen beperking wordt gesteld, kunnen de stukken worden gebruikt voor gelijk welke belasting en tegenover gelijk welke belastingplichtige (Cass. 8 oktober 1993, *Arr. Cass.* 1993, nr. 400; *A.F.T.* 1994, 98, noot F. DESTERBECK; *Fisc. Koer.* 1993 (weergave), 648, noot; *F.J.F.* nr. 94/40; *R.W.* 1993-94, 779; Cass. 29 april 1994, *Arr. Cass.* 1994, 435; *Bull. Bel.* 1995, 2995; *Not. Fisc. M.* 1997, 181, noot H. GEINGER, “De rechten van de fiscus inzake de raadpleging van een dossier van rechtspleging”; *R.W.* 1994-95 (verkort), 860). Zo mogen, wanneer het strafonderzoek werd geopend ingevolge vermoedens van ontduiking van een leverancier, de gegevens ervan aangewend worden tegen zijn afnemers (Antwerpen 25 februari 1992, *Bull. Bel.* 1995, 2978). Toch kan de toelating worden beperkt tot een of meer bepaalde belastingplichtigen als tot bepaalde gegevens (Antwerpen 7 september 1992, *F.J.F.* nr. 93/39; Antwerpen 25 mei 1992, *F.J.F.* nr. 93/63).

Een toelating omvat zowel de inzage als het nemen van een afschrift; werd toelating tot inzage verleend, dan is geen toelating tot afschrift meer nodig (Cass. 23 april 1998, *Arr. Cass.* 1998, nr. 208; *R.W.* 1998-99 (verkort), 1158).

§ 3. Ogenblik van de inzage

325 Het verzoek om inzage kan worden ingewilligd op gelijk welk ogenblik van het vooronderzoek (Cass. 20 januari 1984, *Arr. Cass.* 1983-84, nr. 270; Cass. 20 juni 1986, *Arr. Cass.* 1985-86, nr. 663, *R.W.* 1986-87, 1572). Een te vroeg verleende toelating kan eventueel het goede verloop van een strafonderzoek in het gedrang brengen. Er wordt daarom best gewacht totdat het onderzoek in een eindfase is getreden. Uiteraard kan het feit dat de rechten van de schatkist door langer wachten in het gedrang zouden komen, een vroegere toelating noodzakelijk maken (Luik 31 maart 1993, *F.J.F.* nr. 93/163). Hierbij moet men rekening houden met het feit dat de fiscale vestiging en invordering los staan van de strafvordering. Het instellen van deze laatste schorst de eerste niet op.

§ 4. Gerechtelijke controle

326 De bevoegdheid van de procureur-generaal en de auditeur-generaal om aan de fiscale administratie al of niet toelating tot inzage te verlenen of er beperkingen aan te stellen is aan geen controle onderworpen (L. HUYBRECHTS, “Het gebruik in het strafproces van een ander strafdossier” in

Om deze redenen. Liber Amicorum Armand Vandeplass, Gent, Mys & Breesch, 1994, 283-304, nr. 11 e.v.). De rechter kan hem dan ook ter zake geen injunctie geven (Gent 13 april 1984, *F.J.F.* nr. 84/185).

HOOFDSTUK III FISCAAL-STRAFRECHTELIJK VERVOLGINGSSYSTEEM

AFDELING I

VERVOLGINGSBEVOEGDHEID

§ 1. Algemeen

327 De strafvordering kan enkel worden uitgeoefend door de ambtenaren die de wet daarmee belast (art. 1 V.T.Sv.). Dit is in de regel het Openbaar Ministerie (art. 138 Ger. W.) of beter gezegd het bevoegde Openbaar Ministerie, nl. voor de misdrijven van het gemene recht de procureur des Konings en voor sociaalrechtelijke overtredingen de arbeidsauditeur. In de toekomst zal ook de federale procureur in de bij de wet bepaalde gevallen de strafvordering uitoefenen (art. 144*bis* § 1 Ger. W., zoals vervangen door art. 6 van de Wet van 21 juni 2001 tot wijziging van verscheidene bepalingen inzake het federaal parket. De bepaling zal slechts in werking treden op een door de Koning te bepalen datum).

Wanneer de desbetreffende bepalingen van de Wet van 22 december 1998 betreffende de verticale integratie van het Openbaar Ministerie, het federaal parket en de raad van de procureurs des Konings in werking zullen treden, zal de arbeidsauditeur zijn strafrechtelijke bevoegdheid verliezen (zie boven, nr. 9). De vervolging van overtredingen van de wetten en de verordeningen over één van de aangelegenheden die behoren tot de bevoegdheid van de arbeidsgerechten zal inderdaad overgaan naar de procureur des Konings. In elk parket zal dan een afdeling bestaan, auditoraat genoemd, die belast is met economische, financiële en sociale materies (art. 150 en 152 Ger. W., zoals vervangen bij Wet van 22 december 1998 betreffende de verticale integratie van het Openbaar Ministerie, het federaal parket en de raad van de procureurs des Konings, respectievelijk art. 11 en 13; deze bepalingen treden in werking op een door de Koning te bepalen datum) (zie o.m. L. HUYBRECHTS, "Ger. W. art. 150 en 152", *Comm. Ger.*, Antwerpen, Kluwer).

§ 2. Fiscale misdrijven

A. ADMINISTRATIE OF OPENBAAR MINISTERIE

328 In bepaalde materies wordt de vervolgingsbevoegdheid toegekend aan een administratie. Inzake douane en accijnzen wordt de strafvordering nog steeds ingesteld door de Administratie der douane en accijnzen en door haar uitgeoefend wat de geldboete, de verbeurdverklaring en het sluiten van fabrieken of werkplaatsen betreft (art. 281 § 2 A.W.D.A.) (Cass. 26 november

1996, *Arr. Cass.* 1996, nr. 458; *A.F.T.* 1997 (weergave W. ROBBEN), 188; *F.J.F.* nr. 97/88, 3; *R.W.* 1996-97, 1360, noot A. VANDEPLAS). De strafvordering inzake de hoofdgevangenisstraf wordt evenwel uitgeoefend door het Openbaar Ministerie (*Cass.* 11 februari 1997, *Arr. Cass.* 1997, nr. 77; *F.J.F.* nr. 97/88). Het is de administratie dat de vervolging instelt en uitvoert (*Cass.* 11 maart 1997, *Arr. Cass.* 1997, nr. 136; *Fisc. Koer.* 1997 (weergave M. EULAERTS), 391, noot M. EULAERTS, "Vervolging en uitstel van uitspraak). Wanneer deze oordeelt dat er verzachtende omstandigheden kunnen worden aangenomen, b.v. omdat het douanemisdrijf veeleer aan een nalatigheid of vergissing te wijten is, kan ze met de overtreder een transactie sluiten (art. 263 en 264 A.W.D.A.). Een transactie doet de strafvordering vervallen. Er kan een transactie worden gesloten zelfs wanneer de zaak reeds aanhangig is voor de strafrechter, maar enkel zolang er geen definitieve uitspraak over de strafvordering is.

Inzake B.T.W. en andere indirecte belastingen wordt de strafvordering ingesteld en uitgeoefend door het Openbaar Ministerie. Net zoals inzake douane en accijnzen vertrouwde het oorspronkelijke artikel 350 § 1 W.I.B. 1964 de uitoefening van de strafvordering inzake directe belastingen toe aan de Administratie der directe belastingen. Hierbij beschikte ze over een gelijkaardig transactierecht als de Administratie der douane en accijnzen. Ingevolge artikel 47 van de Wet van 4 augustus 1980 betreffende de budgettaire voorstellen 1979-80 werd deze bevoegdheid en het ermee gepaard gaande transactierecht afgeschaft. Het nieuwe artikel 350 § 1 W.I.B. 1964 bepaalt dat de strafvordering wordt uitgeoefend door het Openbaar Ministerie. De Herstelwet van 1981 betreffende de strafrechtelijke beteugeling van de belastingontduiking voegde in de andere fiscale wetboeken een gelijkaardige bepaling in.

B. DUBBELE FILTER OP DE VERVOLGINGSBEVOEGDHEID VAN HET OPENBAAR MINISTERIE

329 In principe behoeft het Openbaar Ministerie geen toelating om vervolging in te stellen en oordeelt het vrij over de opportuniteit daarvan. Het Charter van 1986 onderwierp de vervolgingsbevoegdheid van het Openbaar Ministerie zowel inzake directe, als indirecte belastingen evenwel aan een "dubbel filtersysteem" (zie o.m. A. DE NAUW, "Het nieuw vervolgingsstelsel in fiscale zaken", *Panopticon* 1986, 519-528; J. D'HAENENS, "Het formeel fiscaal strafrecht na de hervormingen van 1980 en 1986", in *Actuele problemen van het strafrecht. XIVde Postuniversitaire Cyclus Willy Delva 1987-1988*, Antwerpen-Arnheim, Kluwer Rechtswetenschappen-Gouda Quint, 1988, 151-176; P. GOEMINNE, "Overwegingen in verband met de rechtszekerheid van de belastingplichtige", *R.W.* 1987-88, 585-612).

Volgens het dubbele filtersysteem, behoeft, op straffe van niet-ontvankelijkheid van de strafvordering, van de ene kant de klacht of aangifte van de ambtenaren van de belastingadministraties een voorafgaande machtiging (art. 29 tweede lid Sv) en wordt van de andere kant de vervolgingsbeslissing

van de procureur des Konings onderworpen aan de verplichting van het voorafgaande advies van de administratie (oud art. 461 W.I.B. 1992 en gelijkwaardige bepalingen in de andere fiscale wetboeken). Ondertussen is deze laatste verplichting evenwel opgeheven (art. 24 Wet 28 december 1992). Er bestaat dus nu geen dubbele filter meer.

AFDELING II

KLACHT OF AANGIFTE VAN DE FISCALE ADMINISTRATIES

§ 1. Voorwaarde van een voorafgaande machtiging

330 Zoals elke administratie kunnen de fiscale administraties fiscale misdrijven ter kennis brengen van de gerechtelijke overheid door een klacht of aangifte. De klacht en aangifte van de administratie zijn evenwel aan bijzondere regels onderworpen. Om namens de administratie een klacht of aangifte te doen hebben de ambtenaren van de Administratie der directe belastingen, de Administratie van de belasting over de toegevoegde waarde, registratie en domeinen, de Administratie van de bijzondere belastinginspectie en de Administratie van de ondernemings- en inkomensfiscaliteit een voorafgaande machtiging nodig van de gewestelijke directeur onder wie zij ressorteren (art. 29 tweede lid Sv.).

Ingevolge de voor het Vlaamse Gewest geldende versie van artikel 461 W.I.B. 1992 is voor een klacht of aangifte door ambtenaren van het Ministerie van de Vlaamse Gemeenschap van misdrijven tegen Decreten van de Vlaamse Gemeenschap inzake onroerende voorheffing een machtiging vereist van de Vlaamse Regering (art. 17 Decreet Vlaams Parlement 9 juni 1998, *B.S.* 18 juli 1998, in werking te treden op een door de Vlaamse Regering te bepalen datum).

§ 2. Ambtenaar die bevoegd is om machtiging te verlenen

331 Oorspronkelijk was het de directeur-generaal van de Administratie van de bijzondere belastinginspectie die aan zijn ambtenaren machtiging verleende (art. 29 tweede lid Sv., zoals toegevoegd bij art. 107 van de Wet van 4 augustus 1986, in werking getreden op 1 februari 1987). Nadien werd de machtiging verleend door een van de drie daartoe, op eensluidend advies van de administrateur-generaal van de belastingen, door de secretaris-generaal van het Ministerie van Financiën aangewezen ambtenaren die tot deze administratie behoren of ter beschikking ervan zijn gesteld (art. 29 tweede lid Sv., zoals gewijzigd bij art. 70 van de Wet van 28 december 1992, in werking getreden op 1 maart 1993). De laatste aanwijzing van deze ambtenaren gebeurde in 1998 (*B.S.* 11 april 1998). Thans is het de gewestelijke directeur van

de Administratie van de bijzondere belastinginspectie die de machtiging verleent (art. 29 tweede lid Sv., zoals vervangen bij art. 10 van de Wet van 23 maart 1999 betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken, *B.S.* 27 maart 1999, in werking getreden de tiende dag na haar bekendmaking, d.i. 7 april 1999).

§ 3. Vormvoorschriften

332 De machtiging is aan geen vormvoorschriften of bijzondere bewijsregelen onderworpen (Cass. 19 april 1994, *Arr. Cass.* 1994 (verkort), nr. 186; *F.J.F.* nr. 96/22). Geen wetbepaling verplicht de rechter uitdrukkelijk te vermelden dat de voorwaarde van een machtiging is vervuld (Cass. 4 februari 1997, *Arr. Cass.* 1997, nr. 62; *F.J.F.* nr. 97/118; *R. Cass.* 1997, 390, noot A. DE NAUW, "Welgekomen verfijning van de regels betreffende de adiëring van de onderzoeksrechter", *Rev. dr. pén.* 1998, 255).

§ 4. Onregelmatige klacht of aangifte

A. NIET-ONTVANKELIJKHEID VAN DE STRAFVORDERING

333 Het Openbaar Ministerie kan geen vervolgingen instellen, indien het van de feiten kennis heeft gekregen ten gevolge van een klacht of aangifte van een daartoe niet-gemachtigd ambtenaar (art. 460 W.I.B. 1992 en gelijkaardige vroegere bepalingen in de andere fiscale wetboeken). De strafvervolgung wegens fiscale misdrijven die ter kennis werden gebracht door fiscale ambtenaren die hiertoe geen machtiging hebben ontvangen, is niet ontvankelijk (Cass. 23 juni 1995, *F.J.F.* nr. 96/23; zie ook Corr. Leuven 5 januari 1993, *Fisc. Koer.* 1993 (weergave J. SPEECKE) 345, noot J. SPEECKE).

B. REGULARISATIE

334 De vraag is gerezen of een klacht of aangifte door een niet-gemachtigd ambtenaar kan worden geregulariseerd. Tijdens de parlementaire voorbereiding van de oorspronkelijke versie van artikel 29 tweede lid Wetboek van Strafvordering heeft de Minister van Justitie verklaard dat de procureur des Konings een onregelmatige klacht of aangifte zou mogen overmaken voor advies aan de bevoegde gewestelijke directeur (Verslag Verenigde Commissies van de Justitie en Financiën, *Gedr.St. Senaat* 1985-86, 310, nr. 2/2, 4 e.v.). Deze opvatting werd bestreden op grond dat een onregelmatige aangifte of klacht een schending van het beroepsgeheim oplevert. Men stelde dat het enige wat de procureur ermee wellicht kon doen, was de betrokken ambtenaar hiervoor strafrechtelijk vervolgen (L. HUYBRECHTS, "Het charter van de belastingplichtige: trial and error", *Fiskofoon* 1986, 263-271, nr. 5.33.3). Dit standpunt kan niet worden gehandhaafd. Ook al zou de procureur des Konings niet zelf het initiatief kunnen nemen tot het uitlokken van een regularisatie, de administratie bezit nog steeds het recht om het spontaan zelf te

doen. Er valt dan ook niet in te zien waarom de administratie niet tot regularisatie zou mogen overgaan nadat de procureur des Konings haar de onregelmatige klacht of aangifte heeft medegedeeld (Cass. 15 maart 1994, *Arr. Cass.* 1994, nr. 124; *F.J.F.* nr. 94/12; *R. Cass.* 177, noot C. VANDERKERKEN, “De aangifte van fiscale misdrijven door belastingambtenaren: staat het Hof van Cassatie de regularisatie van een onregelmatige aangifte door machtiging achteraf toe?”; *Rev. dr. pén.* 1994 (verkort), 1208). Een regularisatie is evenwel enkel mogelijk voor zover de strafvordering nog niet werd ingesteld door een vordering tot het instellen van een gerechtelijk onderzoek of door het aanhangigmaken van de zaak bij de strafrechtbank. Was dit reeds gebeurd op grond van een klacht of aangifte zonder voorafgaande machtiging, dan kunnen de niet-ontvankelijkheid van de reeds ingestelde strafvordering en de nietigheid van de op grond hiervan verrichte onderzoeksdaden niet worden hersteld. Wel is het mogelijk na een regelmatige klacht of aangifte nieuwe vervolgingen in te stellen en nieuwe onderzoeksdaden te verrichten. In de rechtsleer wordt evenwel nog steeds de mening verdedigd dat regularisatie niet mogelijk is (R. VERSTRAETEN, “Actualia van fiscaal strafrecht”, in B. TILLEMANN (ed.), *Ondernemingsstrafrecht*, Brugge, M&D Seminars-Die keure, 1999, 229-266, meer bepaald 240).

AFDELING III

VRAAG VAN DE PROCUREUR DES KONINGS OM ADVIES AAN DE FISCALE ADMINISTRATIE

§ 1. Voorheen bestaande verplichting om advies te vragen

335 Tot 28 februari 1992 kon de procureur des Konings die op een andere wijze met de feiten bekend was geraakt dan door een klacht of aangifte van een behoorlijk daartoe gemachtigd ambtenaar, geen vervolging instellen dan na het advies te hebben gevraagd van de bevoegde gewestelijke directeur van de voor de belasting bevoegde administratie. Er kon evenwel geen advies worden gevraagd aan de gewestelijke directeur van de Administratie van de bijzondere belastinginspectie. De procureur moest bij zijn verzoek het feitenmateriaal vermelden waarover hij beschikte. De gewestelijke directeur diende binnen vier maanden na de ontvangst van het aan hem gericht verzoek te antwoorden. Vanaf het verzoek tot het antwoord was de verjaring geschorst; deze schorsing mocht niet langer duren dan vier maanden (art. 461 oud W.I.B. 1992 en gelijkaardige oude bepalingen in de andere fiscale wetboeken). Na het antwoord, wat ook de strekking daarvan was, kon de vervolging worden ingesteld. Had de gewestelijke directeur na vier maand geen advies verstrekt, dan kon eveneens vervolging worden ingesteld.

De bedoeling van de wettelijke verplichting tot verzoek om advies was de procureur des Konings in staat te stellen om in de gespecialiseerde materies van de fiscaliteit een oordeelkundige vervolgingsbeslissing te nemen (Cass. 23 februari 1999, *Arr. Cass.* 1999, nr. 106; *F.J.F.* nr. 99/115).

336 De Wet van 28 december 1992 heeft artikel 461 W.I.B. 1992 en de gelijkaardige bepalingen van de andere fiscale wetboeken gewijzigd. Het verzoek om advies is niet langer verplichtend; het is slechts facultatief. Het schorst ook de verjaring van de strafvordering niet meer.

Voor wat de onroerende voorheffing betreft bestaat er thans voor het Vlaamse Gewest een gewijzigde tekst van artikel 461 W.I.B. 1992 (art. 17 Decreet Vlaams Parlement 9 juni 1998, *B.S.* 18 juli 1998, in werking te treden op een door de Vlaamse Regering te bepalen datum). Voor wat de misdrijven inzake onroerende voorheffing betreft kan het advies eveneens worden gevraagd aan de ambtenaar die daartoe door de Vlaamse Gemeenschap is gemachtigd.

§ 2. “Instellen van vervolging”

337 De woorden “het instellen van vervolging” betekenen niet het instellen van een opsporingsonderzoek door de procureur des Konings, maar het aanhangig maken van de strafzaak bij de strafrechter (Cass. 11 maart 1997, *Arr. Cass.* 1997, nr. 137; *Fisc. Koer.* 1997 (weergave M. EULAERTS), 391, noot M. EULAERTS; zie ook Brussel 7 februari 1994, *Journ. proc.* 1994, deel 1: afl. 255, 24; deel 2: afl. 256, 26, noot P. QUARRE). Het aanhangig maken gebeurt hetzij door het vorderen van een gerechtelijk onderzoek, hetzij door het doen-betekenen van een rechtstreekse dagvaarding om te verschijnen voor de strafrechter, hetzij, sedert de invoering van artikel 216^{quater} Sv., door een oproeping bij proces-verbaal.

§ 3. Omvang van de verplichting

338 Een advies betreft bepaalde feiten, niet bepaalde personen. De procureur des Konings moet geen advies vragen om de strafvervolging uit te breiden tot andere belastingplichtigen dan deze in de aangifte van de fiscale administratie vermeld (Corr. Brussel 3 april 1987, *F.J.F.* nr. 87/155). Een advies kan tezelfdertijd slaan op een bepaald feit en 'op gelijkaardige feiten waarvan het bepaalde feit het bestaan doet vermoeden. Komen dan dergelijke feiten aan het licht, dan moet hiervoor geen bijkomend advies worden gevraagd (Cass. 23 februari 1999, *Arr. Cass.* 1999, nr. 106; *F.J.F.* nr. 99/115).

Er moet slechts een advies worden gevraagd vooraleer vervolgingen in te stellen. Er is geen bijkomend advies vereist voor het nemen van navolgende rechtshandelingen betreffende de feiten waarop een eerder gegeven advies slaagt. Zo moet de procureur des Konings geen bijkomend advies vragen

vóór het opstellen van zijn rechtsvordering voor het regelen van de rechtspleging bij het einde van het gerechtelijk onderzoek (Antwerpen 16 november 1990, *R.W.* 1990-91, 964).

339 De procureur des Konings die – onder het oude dubbele filtersysteem – vervolgingen instelde wegens gemeenrechtelijke misdrijven, was niet verplicht het voorafgaande advies van de bevoegde gewestelijke directeur te vragen, wanneer de feiten waarvoor het onderzoek werden ingesteld tezelfdertijd fiscale misdrijven uitmaakten of hiermede gepaard gingen (Cass. 17 september 1996, *Arr. Cass.* 1996, nr. 314; *F.J.F.* nr. 96/212). Het Hof van Cassatie aanvaardt dus niet de stelling dat in dergelijk geval de eendaadse samenloop tussen het gemeenrechtelijke misdrijf en het fiscale misdrijf tot gevolg heeft dat de strafrechter gevat werd met een niet-ontvankelijke strafvordering voor het geheel (R. VERSTRAETEN, “Actualia van fiscaal strafrecht”, in B. TILLEMANN (ed.), *Ondernemingsstrafrecht*, Brugge, M&D Seminars-Die keure, 1999, 229-266, inzonderheid 242 e.v.). Wel is het zo dat na een veroordeling wegens het gemeenrechtelijke misdrijf het principe *ne bis in idem* een nieuwe vervolging of veroordeling wegens het fiscale misdrijf belet.

Werd door het Openbaar Ministerie een gerechtelijk onderzoek gevorderd vóór de inwerkingtreding van het verplichte advies dan hoeft geen advies meer te worden gevraagd betreffende de feiten waarvan de onderzoeksrechter reeds was geadieerd (Gent 25 september 1987, *F.J.F.* nr. 88/193). Werd daartegen onder vigeur van artikel 461 oud W.I.B. 1992 en de gelijkaardige bepalingen strafvervolging ingesteld zonder voorafgaande klacht of aangifte of advies, dan blijft deze niet ontvankelijk, ook na de opheffing van het verplichte advies.

AFDELING IV

INSTELLING VAN VERVOLGING EN AANHANGIGMAKING

§ 1. Door het Openbaar Ministerie

340 Het bevoegde Openbaar Ministerie oordeelt over de opportuniteit van het instellen van vervolging. Het kan beslissen geen vervolging in te stellen, d.i. de zaak zonder gevolg te rangschikken of te seponeren; het moet die beslissing motiveren (art. 28^{quater} Sv.). Het kan ook beslissen wel vervolging in te stellen, hetzij door het rechtstreeks aanhangig maken van de zaak indien de wet dat voor het bepaalde misdrijf toelaat, hetzij door het vorderen van een gerechtelijk onderzoek.

De rechtstreekse aanhangigmaking kan gebeuren door vrijwillige verschijning (art. 147 Sv.), rechtstreekse dagvaarding (145 en 182 Sv.; art. 4 tweede lid Wet van 4 oktober 1867 op de verzachtende omstandigheden) of oproe-

ping bij proces-verbaal (art. 216^{quater} Sv.). Daar op fiscale misdrijven slechts correctionele straffen zijn gesteld, is het instellen van strafvervolging voor fiscale misdrijven mogelijk bij vrijwillige verschijning of rechtstreekse dagvaarding voor de correctionele rechtbank. Ook oproeping bij proces-verbaal of oproeping met het oog op onmiddellijke verschijning zijn theoretisch denkbaar, maar fiscale strafzaken zijn steeds zo complex dat het wel nooit praktisch realiseerbaar zal zijn.

Het Openbaar Ministerie kan in bepaalde gevallen kiezen om geen eigenlijke strafvervolging in te stellen maar de zaak af te doen met een minnelijke schikking (art. 216^{bis} Sv.) of met een strafbemiddeling (art. 216^{ter} Sv.). Een minnelijke schikking is maar mogelijk voor een misdrijf dat niet strafbaar is met een gevangenisstraf van meer dan vijf jaar. Ze houdt het betalen van een geldsom en eventueel o.m. het betalen van de kosten van het deskundigenonderzoek in. Eens aanvaard en behoorlijk en tijdig uitgevoerd doet de minnelijke schikking de strafvordering vervallen (art. 216^{bis} § 1 Sv.). Daar op geen enkel fiscaal misdrijf een gevangenisstraf van meer dan vijf jaar staat, is minnelijke schikking daarvoor theoretisch mogelijk. Voor een minnelijke schikking is evenwel ook nog vereist dat de veroorzaakte schade geheel werd vergoed of dat de dader in een geschrift zijn burgerlijke aansprakelijkheid voor het schadeverwekkende feit heeft erkend en het bewijs levert van de vergoeding van het niet-betwiste gedeelte en de regeling ervan (art. 216^{bis} § 4 Sv.). Het zijn voorwaarden die in fiscale strafzaken wel niet snel zullen zijn vervuld. Eender hoe, het Openbaar Ministerie pleegt in fiscale strafzaken geen minnelijke schikking voor te stellen. Strafbemiddeling lijkt helemaal ondenkbaar.

De vordering van een gerechtelijk onderzoek door de procureur des Konings, eventueel de klacht van de benadeelde met burgerlijke partijstelling bij de onderzoeksrechter, brengt de strafvervolging reeds op gang. Na een gerechtelijk onderzoek moet de raadkamer bij de rechtbank van eerste aanleg nog wel de rechtspleging regelen; zij kan verklaren dat er geen aanleiding is tot vervolging (art. 128 Sv.) of de verdachte naar de bevoegde correctionele of politierechtbank verwijzen (art. 129 en 130 Sv.). Voor de verwijzing van een beschuldigde naar een hof van assisen geldt een speciale procedure.

§ 2. Door de burgerlijke partij

341 De inertie van het Openbaar Ministerie bij het instellen van strafvervolging kan op drieërlei wijze worden doorbroken:

- de Minister van Justitie kan opdracht geven om vervolging in te stellen (art. 274 Sv.). Er moet worden onderstreept dat hij echter geen zogenaamd negatief injunctierecht heeft; hij kan het instellen van vervolgingen in een welbepaalde zaak niet verbieden of verhinderen;
- de kamer van inbeschuldigingstelling die trouwens toezicht uitoefent op het gerechtelijk onderzoek en de onderzoeksrechters, kan ambtshalve vervolgingen gelasten (art. 235 Sv.);

– de benadeelde kan zich bij de bevoegde onderzoeksrechter burgerlijke partij stellen (art. 63 Sv.) of in sommige gevallen rechtstreeks dagvaarden voor de correctionele of de politierechtbank (art. 145 en 182 Sv.).

Een derde kan door een fiscaal misdrijf schade lijden. Het zou b.v. kunnen gaan om een aandeelhouder, werknemers of rechtstreekse concurrenten. Het is inderdaad niet vereist dat de schade waarvoor herstel wordt gevraagd, door elk van de bestanddelen van het misdrijf werd veroorzaakt, ook niet dat het bestaan van schade een van de bestanddelen van het misdrijf is (Cass. 1 maart 1957, *Arr.Verbr.* 1957, 527; Cass. 15 maart 1965, Cass. 6 oktober 1982, *Arr. Cass.* 1982-83, nr. 95). Zo kan een benadeelde zich burgerlijke partij stellen wegens het gebruik van valse stukken in verband met ontdoken invoerrechten (Cass. 5 september 2000, P.2000.0948.N).

Wie zich burgerlijke partij wil stellen, moet van een rechtmatig persoonlijk belang doen blijken. Een belang bij de strafrechtelijke beteugeling is evenwel onvoldoende; dit valt immers samen met het algemeen belang dat uitsluitend door de uitoefening van de strafvordering wordt beschermd (Cass. 9 december 1957, *Pas.* 1958, I, 375; *R.C.J.B.* 1958, 247; Cass. 9 november 1983, *Arr. Cass.* 1983-84, nr. 139; *Rev. dr. pén.* 1984, 330; Cass. 13 mei 1986; *Arr. Cass.* 1985-86, nr. 559). De vordering tot vergoeding van de schade die een handelaar beweert te lijden ten gevolge van de fiscale misdrijven gepleegd door zijn concurrenten, is evenwel niet gelijk te stellen met een vordering die enkel wordt ingegeven door het algemeen belang (Cass. 27 maart 2001, P.99.0983.N). Het zal de feitenrechter staan te oordelen of de beweerde schade bestaat en of ze wel rechtstreeks veroorzaakt werd door het fiscale misdrijf.

HOOFDSTUK IV FISCALE SUBSTITUUT

AFDELING I

OORSPRONKELIJKE REGELING

§ 1. Ambt

A. VERANTWOORDING

342 De kritiek op het optreden van de Administratie van de bijzondere belastinginspectie en van de parketten en de onderzoeksrechters tegen de fiscale fraudeurs leidde tot het Charter van 1986 (zie boven, nr. 4). De artikelen 112 tot 114 van deze wet voegen telkens een nieuw lid aan de artikelen 151, 151*bis* en 194 Ger. W. toe, terwijl het artikel 115 wijzigingen aanbrengt aan artikel 43 van de Wet van 15 juni 1935 op het gebruik der talen in gerechtszaken.

De instelling van het ambt van substituut-procureur des Konings gespecialiseerd in fiscale aangelegenheden, of kortweg fiscale substituut, was een compensatie voor het ingevolge het nieuwe artikel 350*bis* W.I.B. 1964, thans artikel 463 W.I.B. 1992, en de gelijkaardige bepalingen in de andere fiscale wetboeken ingevoerde verbod van samenwerking tijdens het strafonderzoek tussen het parket en de fiscale administraties. Hierdoor wordt het de ambtenaren van de fiscale administraties onmogelijk gemaakt nog enige actieve medewerking te verlenen aan het strafonderzoek. Ze mogen inderdaad op straffe van nietigheid van de akte van rechtspleging nog slechts als getuige worden gehoord.

B. BENOEMINGSVOORWAARDEN

343 Om tot fiscale substituut te kunnen worden benoemd moet men, in de regel, naast de gewone benoemingsvoorwaarden en het vereiste examen van beroepsbekwaamheid of de gerechtelijke stage die gelden voor elke substituut-procureur des Konings, titels en verdiensten kunnen voorleggen waaruit een gespecialiseerde kennis in het fiscaal recht blijkt. Deze titels en verdiensten worden onderzocht door de benoemings- en aanwijzingscommissie bedoeld in artikel 259*bis* 8 Ger. W. De bij artikel 194, § 2, 1° Ger. W. vereiste praktijkervaring wordt evenwel teruggebracht van vijf op vier jaar (art. 194 § 4 eerste lid Ger. W.).

Verschillende universiteiten leveren diploma's af waaruit een gespecialiseerde kennis van het fiscaal recht blijkt. Bij Koninklijk Besluit van 20 maart 2002 (*B.S.* 15 mei 2002) wordt de lijst vastgesteld van de niet-universitaire instel-

lingen van hoger onderwijs die diploma's afleveren waaruit een gespecialiseerde opleiding in het fiscaal recht blijkt. Hij vermeldt volgende inrichtingen:

1. Economische Hogeschool Sint Aloysius, Stormstraat 2, 1000 Brussel;
2. Fiscale Hogeschool, Stormstraat 2, 1000 Brussel;
3. Hogeschool voor Wetenschap en Kunst, campus Vlekho, Koningsstraat 328, 1030 Brussel;
4. Katholieke Hogeschool Mechelen, Zandpoortvest 13, 2800 Mechelen;
5. Ace Groep T, Vesaliusstraat 13, 3000 Leuven;
6. Institut catholique des Hautes Etudes commerciales, Ecole supérieure des Sciences fiscales, boulevard Brand Whitlock 2, 1150 Bruxelles;
7. Impact Cooremans, place Anneessens 11, 1000 Bruxelles;
8. Hautes Etudes commerciales de Liège – HEC Liège, rue Louvrex 14, 4000 Liège;
9. Haute Ecole Albert Jacquard, rue des Dames Blanches 3B, 5000 Namur.

De kandidaten die geslaagd zijn inzake beroepsbekwaamheid, moeten bovendien:

- 1° hetzij ten minste vier jaar werkzaam zijn geweest aan de balie, een gerechtelijk ambt of het notarisambt hebben vervuld, of een academische of een rechtswetenschappelijke functie hebben bekleed of juridische functies hebben uitgeoefend in een openbare of private dienst;
 - 2° hetzij ten minste vier jaar een ambt van staatsraad, auditeur, adjunct-auditeur, referendaris bij het Hof van Cassatie, referendaris, adjunct-referendaris bij de Raad van State of een ambt van referendaris bij het Arbitragehof of een ambt van referendaris of parketjurist bij de hoven van beroep en bij de rechtbanken van eerste aanleg hebben uitgeoefend.
- In voorkomend geval wordt de duur van het ambt bedoeld in het 2° in aanmerking genomen voor de berekening van de periode voorgeschreven in het 1°.

C. STANDPLAATS

344 De fiscale substituten worden gehecht aan de parketten van de vijf rechtbanken van eerste aanleg van de zetelplaats van de hoven van beroep. Oorspronkelijk bepaalde artikel 151 Ger. W. de formatie van de fiscale substituten op volgende aantallen: vier in het gerechtelijk arrondissement Brussel, drie in de gerechtelijke arrondissementen Antwerpen, Gent en Luik en twee in het gerechtelijk arrondissement Bergen. Het oorspronkelijk totale aantal van vijftien kwam overeen met het aantal gewestelijke directies van de Administratie der directe belastingen (P. GOEMINNE, "Overwegingen in verband met de rechtszekerheid van de belastingplichtige", *R.W.* 1987-88, 585-612, inzonderheid 609). Later werd het aantal voor het gerechtelijk arrondissement Bergen opgetrokken tot drie.

De Wet van 20 juli 1998 tot wijziging van de Wet van 3 april 1953 betreffende de rechterlijke inrichting, de Wet van 15 juli 1979 tot vaststelling van de personeelsformatie van de rechtbanken van koophandel en tot wijziging

van de Wet van 10 oktober 1967 houdende het Gerechtelijk Wetboek, de Wet van 2 juli 1975 tot vaststelling van de personeelsformatie van de rechtbanken van eerste aanleg en de artikelen 151 en 213 van het Gerechtelijk Wetboek, heeft het hier besproken artikel 151 vierde lid opgeheven. Bij artikel 5 van de wet is evenwel een tabel gevoegd dat het zelfde aantal substituut-procureur des Konings gespecialiseerd in fiscale aangelegenheden vermeldt zoals voorheen in artikel 151 vierde lid Ger. W.

D. TAALWET

345 De uitgebreide territoriale bevoegdheid van de substituut-procureur des Konings (art. 151*bis* Ger. W.) maakte wijzigingen aan artikel 43 § 1 vierde en vijfde lid, § 2 derde lid, § 5 tweede lid Taalwet Gerechtszaken noodzakelijk. Eén van de fiscale substituten te Bergen moet het bewijs leveren van de kennis van het Nederlands (Komen en Moeskroen), één te Luik die van het Duits (Eupen) en één te Antwerpen die van het Frans (Voeren). Te Brussel moet één van de substituten zijn licentiaat in de rechten in het Nederlands behaald hebben en een andere in het Frans.

§ 2. Bevoegdheid

A. FISCALE STRAFZAKEN

346 De fiscale substituten zijn in de eerste plaats "gewone" substituten met een normale opdracht en bevoegdheid in het parket van hun aanstelling. Langs de andere kant behouden de "gewone" substituten al hun bevoegdheden, ook in fiscale zaken.

Artikel 151*bis* Ger. W. verleent de fiscale substituten een bijzondere territoriale bevoegdheid in fiscale strafzaken. Ze kunnen de strafvordering wegens overtreding van de wetten en verordeningen in fiscale aangelegenheden uitoefenen voor de rechtbanken van de gerechtelijke arrondissementen in het rechtsgebied van het hof van beroep van het arrondissement waar zij zijn benoemd. Die uitoefening van de strafvordering omvat zowel de handelingen van gerechtelijke politie, als het waarnemen van het Openbaar Ministerie ter terechtzitting.

Het is in de eerste plaats de procureur des Konings van het arrondissement van de benoeming van de fiscale substituut die beslist met welke zaken hij wordt belast. Het spreekt evenwel vanzelf dat bij voorrang op hem een beroep wordt gedaan voor fiscale strafzaken. Voor het optreden in een ander arrondissement is samenspraak vereist tussen de procureur des Konings van het arrondissement van de benoeming en de lokale procureur. Wanneer de fiscale substituten hun ambt uitoefenen in een ander arrondissement, staan ze onder het toezicht en de rechtstreekse leiding van de procureur des Konings van dat arrondissement.

De regeling van het toezicht en de leiding van de fiscale substituten is een zaak van de inwendige dienst van het Openbaar Ministerie, waarmee de partijen geen zaken hebben en de rechter zich niet mag inlaten. De omstandigheid dat een fiscale substituut een vordering wegens een overtreding van de wetten en verordeningen in fiscale aangelegenheden opstelt in het arrondissement waar hij is benoemd, welke gericht is aan de bevoegde onderzoeksrechter in een ander gerechtelijk arrondissement in het rechtsgebied van hetzelfde hof van beroep, doet geen afbreuk aan de rechtsgeldigheid daarvan (Cass. 28 januari 1997, *Arr. Cass.* 1995, 114; *Fisc. Act.* 1997 (weergave F. DESTERBECK), afl. 16; *F.J.F.* nr. 97/95, 201; *R.W.* 1997-98 (verkort), 399).

347 De titel “substituut gespecialiseerd in fiscale aangelegenheden” zou aanleiding kunnen geven tot misopvatting betreffende de bevoegdheid van die magistraat. Uit de omstandigheid dat het Charter van 1986 een wijziging beoogde aan te brengen in de wijze van het optreden van het strafgerecht na de Herstelwet van 1981, evenals uit de context, nl. dat het gaat om de uitoefening van de strafvordering, kan worden afgeleid dat hun bijzondere bevoegdheid uitsluitend de misdrijven van de fiscale wetboeken betreft. Onder hun bijzondere bevoegdheid vallen dus niet de provinciale en plaatselijke heffingen en evenmin de misdrijven ter zake van douane en accijnzen.

Fiscale misdrijven hangen vaak samen met gemeenrechtelijke delicten zoals faillissementsmisdrijven, valsheden, oplichtingen, corruptie enz. Geldt de bijzondere bevoegdheid van de gespecialiseerde substituut ook voor die samenhangende misdrijven of niet? De Minister van Justitie heeft hierover in de Senaat verklaard dat wanneer er samenhang is tussen een fiscaal misdrijf en andere strafbare feiten de fiscale substituut de hele zaak kan behandelen (*Gedr.Hand.* Senaat 1985-96, 16 juli 1986, 1372). Sommigen betwisten dit (T. AFSCHRIFT, “La loi du 4 août 1986 portant des dispositions fiscales”, *J.T.* 1986, 677-690, inzonderheid 681). Als zij het bij het rechte einde zouden hebben, dan zou de fiscale substituut niet vaak kunnen optreden buiten het arrondissement van zijn benoeming (J. D’HAENENS, “Het formeel fiscaal strafrecht na de hervormingen van 1980 en 1986”, in *Actuele problemen van het strafrecht. XIVde Postuniversitaire Cyclus Willy Delva 1987-1988*, Antwerpen-Arnhem, Kluwer Rechtswetenschappen-Gouda Quint, 1988, 151-176, inzonderheid 151). Het kan echter sterk betwijfeld worden of deze laatste enge zienswijze juist is. Behoudens een andersluidende bepaling leidt samenhang tot de uitbreiding van de bevoegdheid van de vervolgingsmagistraat (zie Cass. (verenigde kamers) 12 februari 1996, *Arr. Cass.* 1996, nr. 75; *Jaarboek Mensenrechten 1995-1996*, 1996, 423; *J.L.M.B.* 1996, 1085-1087, noot F. PERIN, “Le jugement des ministres par la Cour de cassation. La mystérieuse carence du pouvoir législatif”; *Journ. proc.* 1996, afl. 25, noot J. SOHIER en F. TULKENS; “Palliatifs jurisprudentiels à l’incurie séculaire du législateur”; *J.T.* 1996, 281; *R. Cass.* 1996, 254; *Rev. dr. pén.* 1996, 704, noot H. BOSLY, “L’affaire INUSOP”; *T.B.P.* 1996, 311, noot J. DELTOUR, “De

zaak UNIOP: het Hof van Cassatie weigert een prejudiciële vraag te stellen aan het Arbitragehof²⁾).

B. INZAKE GESCHILLEN BETREFFENDE DE TOEPASSING VAN EEN BELASTINGWET

348 De fiscale procedure werd gewijzigd. Krachtens het artikel 569, 32° Ger. W., ingevoegd bij artikel 4 van de Wet van 23 maart 1999 betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken, neemt de rechtbank van eerste aanleg thans kennis van geschillen betreffende de toepassing van een belastingwet. Ingevolge het artikel 632 Ger. W., zoals vervangen bij artikel 7 van voormelde wet, is ter zake bevoegd de rechter die zitting houdt ter zetel van het hof van beroep in wiens rechtsgebied het kantoor is gelegen waar de belasting is of moet worden geïnd of, indien het geschil geen verband houdt met de inning van een belasting, in wiens rechtsgebied de belastingdienst is gevestigd die de bestreden beschikking heeft getroffen. Wanneer evenwel de procedure in het Duits wordt gevoerd, is alleen de Rechtbank van Eerste Aanleg van Eupen bevoegd. Bij koninklijk besluit kunnen andere rechters in het rechtsgebied van het hof van beroep worden aangewezen om kennis te nemen van geschillen betreffende de toepassing van een belastingwet. Het koninklijk besluit bepaalt tevens het gebied waarbinnen de rechter bevoegd is. Bij artikel 1 van het Koninklijk Besluit van 25 maart 1999 tot uitvoering van artikel 7 van de Wet van 23 maart 1999 betreffende de inrichting in fiscale zaken, werden volgende rechtbanken van eerste aanleg aangewezen: Aarlen voor de provincie Luxemburg; Brugge voor West-Vlaanderen; Hasselt voor Limburg; Leuven voor Vlaams Brabant; Namen voor Namen en Nijvel voor Waals-Brabant. Door deze aanwijzingen worden *de facto* alle rechtbanken van de hoofdplaats van een provincie fiscale rechtbanken.

De wet bepaalt niets betreffende de bevoegdheid van de fiscale substituten ten aanzien van de geschillen betreffende de toepassing van de belastingwet. Zij kunnen dus, buiten hun zetel, niet ambtshalve of op bevel van de rechtbank mededeling krijgen van de geschillen betreffende de toepassing van een belastingwet (art. 764 laatste lid Ger. W.). Het ware nochtans verstandig geweest om hen toe te laten om ook in die zaken op te treden in de andere gerechtelijke arrondissementen van het rechtsgebied.

AFDELING II

NIEUWE REGELS

§ 1. Ambt

A. UITBREIDING NAAR ALLE PARKETTEN

349 Het artikel 19 van de Wet van 22 december 1998 tot wijziging van sommige bepalingen van deel II van het Gerechtelijk Wetboek met betrekking tot de Hoge Raad voor de Justitie, de benoeming en aanwijzing van magistraten en tot invoering van een evaluatiesysteem (*B.S.* 2 februari 1999) brengt wijzigingen aan artikel 151 Ger. W. De nieuwe bepaling treedt in werking op een datum die de Koning bepaalt en uiterlijk achttien maanden na de bekendmaking van de wet in het *Belgisch Staatsblad*, dus op 2 augustus 2000.

Luidens de nieuwe tekst van artikel 151 eerste lid, kan de procureur des Konings worden bijgestaan door een of meer substituten waarvan een of meer gespecialiseerd zijn in handelszaken, door een of meer substituten gespecialiseerd in fiscale aangelegenheden en door een of meer toegevoegde substituten aan wie opdracht is gegeven overeenkomstig artikel 326 eerste lid Ger. W. Zij staan onder zijn toezicht en leiding. De nieuwe wetsbepaling laat dus toe fiscale substituten te benoemen waar dit nodig is.

B. OPRICHTING VAN ECONOMISCHE, FINANCIËLE EN SOCIALE AUDITORATEN

350 Artikel 13 van de Wet van 22 december 1998 betreffende de verticale integratie van het Openbaar Ministerie, het federaal parket en de raad van de procureurs des Konings (*B.S.* 10 februari 1999) wijzigt artikel 152 Ger. W. en voert hiermede een belangrijke nieuwigheid in, nl. de oprichting van de economische, financiële en sociale auditoraten (zie boven, nr. 9). De Koning moet evenwel nog bij een in ministerraad overlegd besluit de datum bepalen waarop de wet in werking treedt.

Luidens artikel 152 zal er in de toekomst in elk parket een afdeling bestaan belast met economische, financiële en sociale materies, auditoraat genoemd, waarbij een of meer substituten en eerste substituten worden benoemd. Hun aantal wordt bepaald door de bepalingen van het bijvoegsel bij het Gerechtelijk Wetboek. Er kan echter ook slechts één auditoraat bestaan voor meerdere arrondissementen. In dit laatste geval worden de leden van het auditoraat onder het toezicht en de rechtstreekse leiding geplaatst van de procureur des Konings van het arrondissement waarin zij hun ambt uitoefenen. De Koning wijst onder de leden van het auditoraat een eerste substituut aan als hoofd ervan. Deze voert de titel van auditeur. Enkel de leden van het auditoraat oefenen, onder het toezicht en de leiding van de procureur des

Konings, de opdrachten van het Openbaar Ministerie uit bij de arbeidsrechtbanken en de rechtbanken van koophandel. Onverminderd artikel 155 Ger. W. kan de procureur des Konings, in het kader van de dienstregeling van het parket, aan de leden van het auditoraat geen andere taken opdragen dan bij een schriftelijke en met redenen omklede beslissing, na overleg met de auditor.

De oprichting van auditoraten ligt in de lijn van de door het octopus-akkoord en de Wet van 22 december 1998 gestelde principes van horizontale mobiliteit en van integrale afhandeling van de strafzaken door de parketmagistraten van eerste aanleg (C. FIJNAUT, D. VAN DAELE en R. VERSTRAETEN, "De hervorming van het openbaar ministerie. Een rechtsvergelijkende commentaar op de totstandkoming, inhoud en draagwijdte van het octopus-akkoord", in C. FIJNAUT en D. VAN DAELE (red.), *De hervorming van het openbaar ministerie*, Leuven, Universitaire pers, 1999, 271-350, nr. IV.2.1.). Het gaat in werkelijkheid om de verwezenlijking van een oude idee (J. HUBIN en S. LYPZIC, "Les progrès d'une idée ancienne: l'auditorat économique, social et financier", in *Le droit pénal social et les contrats de travail spéciaux*, Luik, Editions Collections Scientifiques de la Faculté de droit de Liège, 1998, 119-149). De hervorming kan ook niet los gezien worden van de nieuwe rol van het Openbaar Ministerie inzake faillissement en gerechtelijk akkoord (P. ROMIJN, "Ministère public: un acteur au rôle renforcé dans la procédure de faillite", in *La faillite et le concordat en droit positif belge après la réforme de 1997*, Luik, Editions Collections Scientifiques de la Faculté de droit de Liège, 1998, 263-290; P. ROMIJN, "Le rôle du Ministère public dans le nouveau concordat", in *La faillite et le concordat en droit positif belge après la réforme de 1997*, Luik, Editions Collections Scientifiques de la Faculté de droit de Liège, 1998, 615-637).

351 Niettegenstaande de autonomie van het auditoraat berust de verantwoordelijkheid voor de werking van deze dienst bij de procureur des Konings (Verslag Commissie voor de Justitie, *Gedr.St. Senaat* 1998-99, nr. 1-1066/6, 147). Het ligt, zoals de Raad van State opmerkte, in de rede dat de substituten gespecialiseerd in handelszaken en in fiscale aangelegenheden van het auditoraat zullen deel uitmaken (Advies Raad van State, *Gedr.St. Senaat* 1997-98, nr.1-1066/2, 11).

Het nieuwe artikel 152 vierde lid Ger. W. bevat uitsluitend een interne werkregeling en geen bevoegdheidsregeling waarvan de schending kan worden aangevoerd om de niet-ontvankelijkheid van de strafvordering te verkrijgen (Verslag Justitie, *Gedr.St. Senaat* 1998-99, nr.1-1066/6, 143).

§ 2. Bevoegdheid

A. FISCALE STRAFZAKEN

352 Artikel 16 van de Wet van 22 december 1998 betreffende de verticale integratie van het Openbaar Ministerie, het federaal parket en de raad van de procureurs des Konings (*B.S.* 10 februari 1999) vervangt ook het bestaande artikel 155 Ger. W. De Koning moet evenwel nog bij een in ministerraad overlegd besluit de datum bepalen waarop de wet in werking treedt.

Krachtens de nieuwe tekst zal, zonder afbreuk te doen aan de bevoegdheden van de federale procureur – dit is een nieuw ambt – en van de procureur-generaal, de strafvordering wegens overtreding van de wetten en de verordeningen over een van de aangelegenheden die behoren tot de bevoegdheid van de arbeidsgerechten of van de rechtbanken van koophandel, alsook over de fiscale aangelegenheden, voor de politierechtbanken en voor de rechtbanken van eerste aanleg en, behoudens de uitzonderingen bepaald door de wet, voor de hoven van beroep, bij voorrang worden uitgeoefend door de leden van het auditoraat bedoeld in het nieuwe artikel 152 Ger. W. De procureur des Konings kan, in het kader van de dienstregeling van het parket, deze taken niet aan andere leden van het parket opdragen dan bij een schriftelijke en met redenen omklede beslissing, na overleg met de auditeur.

353 De substituten en eerste substituten bij de auditoraten zullen dezelfde bevoegdheden hebben als de andere substituten of eerste substituten. Ingevolge artikel 151*bis* Ger. W. hebben de fiscale substituten evenwel een ruimere bevoegdheid inzake de strafvordering wegens een overtreding van de wetten en verordeningen in fiscale aangelegenheden.

Zoals hoger gezegd, oefenen de magistraten van het auditoraat bij voorrang de bevoegdheden uit welke zijn opgesomd in het nieuwe artikel 155 Ger. W. en kan de procureur des Konings, in het kader van de dienstregeling van het parket, deze taken niet aan andere leden van het parket opdragen dan bij een schriftelijke en met redenen omklede beslissing, na overleg met de auditeur. Het valt te verwachten dat deze laatste bepaling weer eens aanleiding gaat geven tot betwisting, in die zin dat de beklaagden gaan aanvoeren dat de schriftelijke beslissing van het parkethoofd voorhanden moet zijn in het dossier. Deze zienswijze is fout. *Mutatis mutandis* geldt hier wat het Hof van Cassatie heeft beslist betreffende het vroegere artikel 155 tweede lid Ger. W. De regeling betreft louter de inwendige dienst van het parket; de rechter mag zich daarmee niet inlaten (*Cass.* 8 oktober 1996, *Arr. Cass.* 1996, nr. 365; *J.T.* 1997, 496, noot O. MICHIELS, “Le contrôle des juridictions de fond sur la désignation par le procureur général du magistrat compétent en application de l’article 155, alinéa 2, du Code judiciaire”; *J.T.T.* 1997, 441; *R. Cass.* 1997, 229, noot P. SOETAERT, “Over de bevoegdheid van de arbeids-auditoratengeneraal en de arbeidsauditoraten om de strafvordering uit te oefenen”; *Rev. dr. pén.* 1997, 790). Dat de procureur des Konings een magi-

straat van het auditoraat onregelmatig met een taak van het “gewone” parket heeft gelast, doet overigens geen afbreuk aan de algemene bevoegdheid van die magistraat.

B. GESCHILLEN BETREFFENDE DE TOEPASSING VAN EEN BELASTINGWET

354 Wanneer men de nieuwe artikelen 152 en 155 Ger. W. in hun samenhang leest, zullen in de toekomst de fiscale substituten van een auditoraat dat bevoegd is voor meerdere gerechtelijke arrondissementen, ook inzake van geschillen betreffende de toepassing van de Belastingwet kunnen optreden in deze andere gerechtelijke arrondissementen.

HOOFDSTUK V

BURGERLIJKE PARTIJSTELLING VAN DE FISCUS

AFDELING I

PROBLEEMSTELLING

355 De vraag of de fiscus zich voor de ontdoken belasting bij de strafrechter burgerlijke partij kan stellen beroert reeds jaren de geesten. Toen de wet einde van de zeventiger jaren, begin jaren tachtig de uitoefening van de strafvordering inzake W.I.B. toevertrouwde aan het Openbaar Ministerie en tevens hiervoor nieuwe procedureregels invoerde, onderzocht een auteur de problematiek (W. DIERICK, "De fiscus, burgerlijke partij voor het strafgerecht?", *A.F.T.* 1982, 59-68). Het lijkt interessant de studie samen te vatten. Tussen haakjes worden enkele bedenkingen gemaakt.

Er bestaat een fundamenteel verschil tussen de B.T.W. en de inkomstenbelastingen. Voor het ontstaan van de B.T.W. als belastingschuld is het nodig doch voldoende, dat de door de wet gestelde voorwaarden verenigd zijn om de belasting opeisbaar te maken. De B.T.W. moet men contant kwijten op het ogenblik van de aangifte of in bepaalde gevallen bij de uitreiking van de factuur. Bij weigering van de belastingplichtige om de B.T.W. te voldoen of bij zijn stilzitten vaardigt de administratie enkel een uitvoerbare titel uit, het dwangbevel. Dit dwangbevel is aan geen vormvoorschrift onderworpen. Zodra, in de door de wet bepaalde omstandigheden, een inkomen werd genoten is de belastingplichtige schuldenaar van de fiscus. De inkomstenbelasting is daarentegen geen belasting die men contant moet kwijten op het ogenblik van de aangifte omdat ze dan nog niet effen en opeisbaar is. Wanneer de administratie oordeelt dat de voorwaarden zijn vervuld om belasting te heffen kohiert ze deze in, dit is schrijft deze in. Deze inkohiering is wel een vormvoorschrift. Ze heeft een dubbele functie; ze vestigt de aanslag en levert tevens een uitvoerbare titel op. De B.T.W. en de inkomstenbelastingen kennen ook wezenlijk verschillende verhaalprocedures. Inzake inkomstenbelastingen (onder het vroegere recht bestaande recht) kan de belastingplichtige niet, zoals dat voor de B.T.W. wel het geval is, zijn verhaal inzake het bestaan van de aanslag rechtstreeks voor de rechtbank brengen; daarbij kwam dat de directorale beslissing inzake inkomstenbelastingen een juridictioneel karakter heeft.

In principe heeft de fiscus de mogelijkheid zich voor de schade voortspruitend uit een misdrijf burgerlijke partij te stellen bij de strafrechter. Belastingontduiking heeft echter geen schade tot gevolg, want de Staat zal de belastingdruk zodanig verdelen dat de globale rijksinkomsten steeds dezelfde blijven. (Deze stelling is verbazingwekkend. Zijn bepaalde tekorten op de begroting niet toe te wijzen aan de belastingontduiking? Trouwens, waarom moet

dan steeds de strijd tegen die fraude worden opgevoerd?). De derving van een bepaald bedrag aan belasting kan slechts aanleiding geven tot betaling van interest. Volgens bepaalde auteurs is de enige schade die de Staat misschien kan inroepen, de uitgaven die hij zich heeft getroost om de juiste en verdelende heffing en inning van de belasting onder de burgers te verzekeren. De wetsbepalingen betreffende de strafrechtelijke beteugeling van de belastingontduiking bevatten evenwel zowel straffen (vergelding) als een fiscale geldstraf (vergoeding) die door de rechter samen dienen uitgesproken te worden zonder dat hij een keuze kan maken. (Sedert de bijdrage van W. DIERICK heeft het Charter van 1986 door de opheffing van art. 100 tweede lid Sw. het onderscheid tussen de gewone strafrechtelijke boete en de geldboete gesteld om de inning van fiscale rechten te verzekeren doen verdwijnen, terwijl ze tevens de strafrechter thans vrije keuze laat bij de bestraffing). Het fiscale misdrijf wordt derhalve zowel vergolden als vergoed bij een veroordeling door de strafrechter. Er kan dus sprake meer zijn van de gegrondheid van een burgerlijke partijstelling van de fiscus wegens schade. Inzake B.T.W. kan de fiscus de belasting evenwel invorderen bij wijze van burgerlijke partijstelling. Inzake inkomstenbelastingen kan dat niet omdat de rechtbank onbevoegd is om in eerste aanleg de invorderingstitel van de belasting door een andere uitvoerbare titel te vervangen. Kortom, er is een wezenlijk verschil tussen beide misdrijven en de schade die ze veroorzaken.

AFDELING II

BURGERLIJKE PARTIJSTELLING INZAKE INDIRECTE BELASTINGEN VOOR ONTDOKEN BELASTING

§ 1. B.T.W.

356 In 1979 had het Hof van Beroep te Antwerpen zich onbevoegd verklaard om recht te spreken over de burgerlijke rechtsvordering van de Staat inzake B.T.W. op grond dat het artikel 85 W.B.T.W. de procedure bepaalt die men dient te volgen ter inning van de B.T.W., interesten en fiscale boeten – dit is de invordering bij dwangbevel met eventueel uitvoerend beslag onder derden – en dat de wet niet voorziet in de mogelijkheid tot burgerlijke partijstelling door de Staat voor de strafrechter. De Staat stelde een voorziening in. In zijn arrest van 20 juli 1979 besliste het Hof van Cassatie dat het artikel 85 W.B.T.W. de Minister van Financiën “*de toegang tot de rechter door middel van de gewone rechtspleging niet ontzegt*”. Daar de rechters vaststellen dat de wanbetaling door de beklaagden een misdrijf uitmaakt, is de beslissing waarbij ze zich onbevoegd verklaren om van de vordering van de Staat kennis te nemen om de enkele reden dat hij een dwangbevel kan uitvaardigen voor de inning van rechten en boeten en dat deze laatsten derhalve geen schade uit-

maken die voortvloeit uit het misdrijf, niet wettig verantwoord (Cass. 20 juli 1979, *Arr. Cass.* 1978-79, 1340; *J.T.* 1980, 336; *Rec. gén. enr. not.* 1981, 60).

Waar het Hof van Cassatie in zijn arrest van 1979 slechts het principe poneerde dat de strafrechter inzake B.T.W. de burgerlijke partijstelling van de fiscus niet onontvankelijk mag verklaren, gaf het in zijn arrest van 27 november 1984 meer uitleg. Het oordeelde dat noch de omstandigheid dat overeenkomstig het artikel 74 W.B.T.W. het Openbaar Ministerie de strafvordering uitoefent, noch de omstandigheid dat het artikel 85 W.B.T.W. aan de Minister van Financiën bevoegdheid verleent om de verschuldigde belasting, interesten, administratieve boeten en toebehoren door een dwangbevel in te vorderen, een beletsel vormt om voor de strafrechter een burgerlijke rechtsvordering in te stellen, wanneer de onrechtmatig genoten aftrek van belasting voortvloeit uit een misdrijf of wanneer de wanbetaling van belasting een misdrijf is (Cass. 27 november 1984, *Arr. Cass.* 1984-85, 424; *Rec. gén. enr. not.* 1987, 395).

§ 2. Andere indirecte belastingen

357 Het Hof van Cassatie trekt de regel dat de fiscus de B.T.W. kan vorderen bij wijze van burgerlijke partijstelling voor de strafrechter, consequent door naar gelijkaardige materies. Het heeft inderdaad beslist dat inzake indirecte belastingen, zoals een heffing die bij invoer verschuldigd is met toepassing van de verordeningen en richtlijnen van de E.E.G., de administratie die bevoegd is om ontdoken belasting in te vorderen, dit kan doen bij wijze van de burgerlijke partijstelling. Voorwaarde is dat de beklaagde de indirecte belasting heeft ontdoken ten gevolge van het misdrijf waarvoor hij wordt vervolgd (Cass. 30 juni 1998, *Arr. Cass.* 1998, nr. 353; *F.J.F.* nr. 99/89).

§ 3. Verjaring

358 Ingevolge artikel 26 V.T.Sv. verjaart de burgerlijke rechtsvordering uit een misdrijf volgens de regels van het Burgerlijk Wetboek of van de bijzondere wetten die van toepassing zijn op de rechtsvordering tot vergoeding van schade. De wetsebepaling voegt er aan toe dat zij echter niet kan verjaren vóór de strafvordering. Artikel 28 V.T.Sv. bepaalt evenwel dat o.m. artikel 27 geen beletsel kan opleveren voor de toepassing van de bijzondere bepalingen die de verjaring regelen van de eisen tot invordering van fiscale rechten of fiscale geldboeten. Door deze laatste bepaling wordt de verjaring van de strafvordering en deze van de fiscale invordering van elkaar los gekoppeld. De verjaring van de invordering is deze van het fiscale recht (W. WILMS, *De verjaring van de burgerlijke vordering voortspruitend uit een misdrijf*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1987, nr. 251). Krachtens artikel 81 § 1 W.B.T.W. is echter inzake B.T.W. het artikel 2244 B.W. betreffende de burgerlijke stuiting toepasselijk. Hierdoor stuit een burgerlijke partijstelling voor het gerecht de verjaring.

Wat de invordering van E.E.G.-heffingen voor de strafrechter betreft, deze is niet gegrond op een misdrijf, maar op een bijzondere bepaling van de A.W.D.A.; zij verjaart na 30 jaar (Cass. 12 december 1985, *Arr. Cass.* 1985-86, nr. 254, *R.W.* 1986-87 (verkort), 276).

AFDELING III

BURGERLIJKE PARTIJSTELLING INZAKE DIRECTE EN INDIRECTE BELASTING VOOR ANDERE SCHADE

359 In strijd met de rechtspraak van het Hof van Cassatie bleef men beweren dat de burgerlijke partijstelling van de fiscus in alle gevallen onmogelijk is (zie J.-E. BEERNAERT, "L'action civile du fisc devant le juge répressif?", *R.G.F.* 1992, 319-324). Volgens die opvatting regelt de fiscale wetgeving, ook inzake B.T.W., de wijze waarop de belastingen worden gevestigd en ingevorderd; deze regeling is van openbare orde en men kan er niet van afwijken. Ieders rol is duidelijk en verschillend; de fiscus vordert de verschuldigde belasting in op de door de wet bepaalde wijze en het Openbaar Ministerie vervolgt de misdrijven, fiscale of niet. Einde 1997 kreeg de tweede Nederlandstalige kamer van het Hof van Cassatie de gelegenheid zich uit te spreken over alle aspecten van de burgerlijke partijstelling van de fiscus inzake directe en indirecte belastingen (Cass. 9 december 1997, *Arr. Cass.* 1997, nr. 540, *F.J.F.* nr. 98/3 (verkort), 5; *P.&B.* 1998 (verkort), 275).

§ 1. Inzake W.I.B.

360 Het eerste aspect betrof de directe belastingen. De fiscus had zich burgerlijke partij gesteld voor een provisionele schadevergoeding van 1 frank. Het Hof van Beroep van Antwerpen had deze vordering toegewezen. Dit gebeurde met volgende motivering: "dat de burgerlijke partij te dezen voorhoudt schade te hebben opgelopen omdat de feiten van de tenlasteleggingen voor gevolg zouden hebben dat, enerzijds, de invordering en de vereffening van de belastingschulden bijzonder moeilijk, zo niet onmogelijk, zou zijn geworden en, anderzijds, vertraging is opgelopen m.b.t. de vaststelling en invordering van de belastingschulden; dat de burgerlijke partij dus geenszins de verschuldigde belastingen als schadevergoeding vorderde; dat geen enkele wetsbepaling de burgerlijke partij verhindert opzichtens vermelde beklagden en verwezenen (veroordeelden) zich burgerlijke partij te stellen en een schadevergoeding te vorderen voor de schade die zij leed ingevolge de bewezen feiten van de tenlasteleggingen; dat de bewezen belastingfraude, door middel van de fiscale valsheid in geschrifte gepleegd, als voorwerp heeft, de schatkist haar wettelijk bepaalde inkomsten op bedrieglijke wijze te ontnemen; dat uit het strafdossier ten overvloede blijkt dat door het gebruik van valse facturatie o.m. de bedrijfswinsten werden verminderd zodat directe

belastingen, zij het tijdelijk, werden ontdoken; dat, afgezien van de omvang van de ontdoken belastingen, de burgerlijke partij alleszins inkomsten heeft moeten derven als gevolg van de vertraging die zij heeft opgelopen en nog zal oplopen m.b.t. de vaststelling en invordering van de belastingschulden; dat de derving van inkomsten, zoals die blijkt uit het strafdoossier, een reële schade is in oorzakelijk verband met de feiten ten laste gelegd van voormelde beklagden en verwezenen; dat immers zonder de georganiseerde belastingontduiking geen vertraging in de vaststelling en invordering van belasting-schulden zou zijn opgetreden; dat aldus de vordering van de burgerlijke partij ontvankelijk en gegrond is gebleken opzichts elk der voormelde beklagden en verwezenen ten bedrage van 1 frank provisioneel”.

In cassatie voerde men hiertegen schending aan van artikelen van de V.T.Sv. en het Ger. W. betreffende respectievelijk de burgerlijke rechtsvordering en het vereiste belang bij een rechtsvordering, van de Wetten op de Rijkscomptabiliteit, de G.W. en het W.I.B. en van de artikelen 1382 en 1383 B.W. De argumentatie was in het kort de volgende. Ten eerste, niettegenstaande een burgerlijke partijstelling van de fiscus theoretisch denkbaar is, vergt ze een persoonlijke schade, eigen aan de administratie, te onderscheiden van het algemeen belang van de gemeenschap. De rechten van de administratie worden volledig gevrijwaard door de bestaande wettelijke bepalingen. Noch de vertraging, noch de bemoeilijking of onmogelijkheid van de invordering en vereffening van de belastingschuld kunnen als dusdanig in hoofde van de administratie, optredend als inzamelaar van fondsen, een persoonlijke schade veroorzaken. Ten tweede, een burgerlijke vordering kan maar ontvankelijk zijn indien de eiser een rechtstreeks en persoonlijk belang heeft, dat bovendien een reeds verkregen en dadelijk belang moet zijn. Welnu door de verlening van de aanslagtermijnen en door belastingverhogingen, moratoire interesten en administratieve boeten, welke het voorwerp zullen uitmaken van een uitvoerbare titel die de administratie zelf uitvaardigt, voorziet het W.I.B. in de mogelijkheid om alle door de Staat geleden schade te compenseren. Ten derde, de moratoire interest en de administratieve boeten beogen de overheid te vergoeden voor het nadeel dat zij door de overtredingen heeft geleden. Dit nadeel is identiek als dat wat het bestreden arrest “reële schade” noemt.

Het Hof van Cassatie volgde deze argumentatie niet en oordeelde dat de fiscus zich burgerlijke partij kan stellen voor het nadeel waarvoor de belastingwetgeving geen eigen mogelijkheid tot herstel biedt. Het W.I.B. voorziet inderdaad in een volledige vergoeding van de fiscus voor de door belastingontduiking zelf geleden schade. Evenwel is de administratie gehouden het bewijs te leveren van de belastingontduiking teneinde de hierdoor ontdoken belasting te kunnen vestigen, terwijl hierbij het risico bestaat dat men de ontdoken belasting niet meer zal kunnen invorderen. De noodzaak om bij de procureur des Konings klacht of aangifte te doen met het oog op het leveren van dit bewijs en om het verdere verloop van de zaak te volgen en de einduitspraak over de strafvordering af te wachten alvorens de belasting of aanvullende belasting te kunnen vestigen en invorderen, kan op zich voor de

fiscus een nadeel opleveren. Op deze grond – het Hof van Cassatie doet nu aan substitutie van motieven – is de beslissing van de appèlrechters die de beklaagden geen betaling van belasting, nalatigheidsinterest, verhoging van belasting of een administratieve boete opleggen, naar recht verantwoord.

Bij deze beslissing moet vooreerst worden opgemerkt dat de schadevergoeding vermoedelijk nooit meer zal bedragen dan 1 EUR provisioneel. Vervolgens, kan men deze uitspraak tot op zekere hoogte in verband brengen met de jurisprudentie inzake de burgerlijke partijstelling van personen die reeds over een titel beschikken, zoals bij de misdrijven van uitgifte van cheques zonder dekking en bedrieglijk onvermogen (R. VERSTRAETEN, *De burgerlijke partij en het gerechtelijk onderzoek. Het slachtoffer in het strafproces*, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu Uitgevers, 1990, nr. 92 en 93). Door zijn beslissing laat het Hof van Cassatie de administratie der directe belastingen toe tussen te komen in het strafproces om zijn belangen te behartigen die noodzakelijkerwijze afhangen van de goede afloop ervan. Dit “noodzakelijkerwijze afhangen” brengt de administratie in een wel zeer bijzondere toestand ten aanzien van andere benadeelden die zich geen burgerlijke partijen stelden bij de strafrechter; deze kunnen inderdaad hun vordering tot vergoeding van schade ten gevolge van een misdrijf bij de burgerlijke rechter aanhangig maken. Daar het Hof van Cassatie de gevolgen van het gezag van het strafrechterlijk gewijsde heeft gerelativeerd, kunnen zij zelfs na vrijspraak van de beklaagde hun vordering alsnog gegrond doen verklaren (Cass. 15 februari 1991, *Arr. Cass.* 1990-91, 641, concl. G. D’HOORE; *J.L.M.B.* 1991, 1159, noot F. PIEDBOEUF, G. SCHAMPS; *J.T.* 1991, 741, noot R. DALCQ; *R.G.A.R.* 1991, nr. 11.878, noot P. DELVAUX; *R.C.J.B.* 1992, 5, noot F. RIGAUX; *Rev. trim. D.H.* 1992 (verkort), 227, noot M. FRANCHIMONT; *R.W.* 1991-92, 15, concl. G. D’HOORE; *Verkeersrecht* 1991, 144, concl. G. D’HOORE; *De Verz.* 1991, 473, noot J.R.; zie ook P. TRAEST, “Bewijs (in strafzaken) en procesvoering betreffende de burgerlijke vordering voortspuitend uit een misdrijf”, in *Recht halen uit aansprakelijkheid*, Gent, Mys & Breesch, 1993, 249 e.v.; zie ook Cass. 14 december 2001, P.2000.1350.F). De fiscus kan daarentegen niet naar de burgerlijke rechter stappen om aan te tonen dat de belastingplichtige toch een misdrijf heeft gepleegd.

Bepaalde rechtsleer gaat helemaal niet akkoord met de uitspraak van het Hof van Cassatie. De kern van de kritiek is dat de kosten gemaakt door een burgerlijke partij met het oog op het voeren van haar verdediging niet kunnen dienen als basis voor een burgerlijke partijstelling (R. VERSTRAETEN, “Actualia van fiscaal strafrecht”, in B. TILLEMEN (ed.), *Ondernemingsstrafrecht*, Brugge, M&D Seminars-Die Keure, 1999, 229-266, inzonderheid 253). In werkelijkheid heeft het hof het evenwel in zijn arrest niet over kosten voor het voeren van verdediging, maar over nadeel geleden door het misdrijf. Daarenboven heeft de wetgever bij het Charter van 1986, waarbij o.m. het huidige artikel 460 § 1 W.I.B. 1992 werd ingevoegd, uitdrukkelijk de hypothese van zowel een klacht als een aangifte van de administratie erkend.

§ 2. Inzake B.T.W.

361 Het arrest van 9 december 1997 spreekt zich eveneens uit inzake B.T.W. De fiscus had ook hier zich burgerlijke partij gesteld, niet voor de ontdoken belasting, maar voor een provisionele schadevergoeding van 1 EUR. De appèlrechters namen een *mutatis mutandis* gelijkaardige beslissing als inzake inkomstenbelastingen. Het Hof van Cassatie bevestigde hier voor eerst zijn eerdere rechtspraak dat de uitvaardiging van een – formeel – dwangbevel de fiscus de toegang tot de strafrechter door middel van burgerlijke partijstelling – wat in feite gelijk staat met een dwangbevel – niet ontzegt. Daarboven op kan de fiscus nog eens apart bij de strafrechter vergoeding vorderen voor de specifieke schade waarin de B.T.W.-wetgeving niet voorziet. In later arrest overweegt het hof dat wanneer de belasting ontdoken wordt door het plegen van het misdrijf zelfs, zoals door een overtreding van artikel 45 W.B.T.W., de door het misdrijf ontdoken belasting tezelfdertijd schade kan uitmaken, zodat deze kan ingevorderd worden door burgerlijke partijstelling (Cass. 15 februari 2000, *Arr. Cass.* 2000, nr. 123; *A.F.T.* 2000 (weergave D. JAECQUES), 434; *F.J.F.* nr. 2000/95). De omstandigheid dat artikel 85 W.B.T.W. aan de Minister van Financiën de bevoegdheid verleent om de verschuldigde belastingen, interesten, administratieve boeten en toebehoren, bij wijze van dwangbevel in te vorderen, doet daaraan geen afbreuk.

§ 3. Vordering bij de burgerlijke rechter

362 Uit de hoger vermelde jurisprudentie mag men niet gaan afleiden dat de fiscus bij de burgerlijke rechter een burgerlijke rechtsvordering in schadevergoeding kan instellen voor de belasting die hem ingevolge een quasi-délictuele fout is ontgaan. De ontvanger der directe belastingen kan b.v. geen vordering in schadevergoeding instellen tegen de vereffenaar van een vennootschap die de vereffening had afgesloten zonder betaling of minstens consignatie van de openstaande belastingschuld van de vennootschap (Cass. 30 mei 1997, *Arr. Cass.* 1997, nr. 248; *R.W.* 1997-98 (verkort), 534).

AFDELING IV

BURGERLIJKE PARTIJSTELLING WEGENS VERVAL VAN VORDERING TEN GEVOLGE VAN EEN GEMEENRECHTELIJK MISDRIJF

363 Alle problemen met betrekking tot de burgerlijke partijstelling van de fiscus zijn zeker nog niet opgelost. Een van de overblijvende problemen maakte het voorwerp uit van een arrest van de tweede Franstalige kamer van het Hof van Cassatie (Cass. 8 september 1999, *Arr. Cass.* 1999, nr. 441; *Act. fisc.* 1999 (weergave F. KONING), afl. 38, 1; *A.F.T.* 2000, 65-68, noot J.

VANDEN BRANDEN, "Burgerlijke partijstelling door de Belgische Staat om een fiscale of sociale schuld in te vorderen"; *Fisc. Act.* 1999 (weergave F. DESTERBECK), afl. 39, 7; *J.D.F.* 1999, 165; *J.L.M.B.* noot F. ROGGEN, "L'irrecevabilité de la constitution de partie civile belge en matière pénale fiscale", *J.T.* 1999, 786). De verantwoordelijke van een aannemingsbedrijf had gewerkt met hem onwettig ter beschikking gestelde werknemers en had met het oogmerk om dit te verbergen fictieve facturen opgesteld of doen opstellen uitgaande van een andere onderneming die alleszins niet het geheel van de gefactureerde werken had gepresteerd. Belangrijk is te noteren dat de beklagde een gemeenrechtelijke valsheid ten laste werd gelegd en geen fiscale. De fiscus stelde zich burgerlijke partij en de rechtbank verklaarde zijn vordering ontvankelijk in de mate dat de fiscus zich benadeeld achtte door het verval wegens verjaring van het recht om de bedrijfsvoorheffing en de bijzondere aanslag op niet-verantwoorde beroepskosten ten laste van de werkgever in te kohieren. Het hof van beroep keurde dit goed omdat de burgerlijke partijstelling van de fiscus voor schade waarin de fiscale wet niet voorziet, mogelijk is; het oordeelde inzonderheid dat een burgerlijke partijstelling wegens het verval van het recht van inkohiering dergelijke schade was en dat de schadevergoeding gelijk moet zijn aan de verloren belasting, interest, verhoging en fiscale boete.

In cassatie werd daar tegen een middel met drie onderdelen aangevoerd. Het eerste onderdeel stelde dat naar de toepasselijke wetsbepalingen inkomstenbelastingen slechts kunnen worden ingevorderd ten laste van een belastingplichtige, na inkohiering en overeenkomstig de wettelijke procedure en termijnen, en dat, daar de termijn van inkohiering verstreken was, een eigen oorzaak het oorzakelijke verband tussen de fraude en de schade had verbroken. Het tweede onderdeel voerde aan, enerzijds, dat de hoofdelijke gehoudenheid van een strafrechtelijk veroordeelde mededader of medeplichtige aan een belastingfraude impliceert dat deze, net als de belastingplichtige, mag opwerpen dat het recht om de belasting in te kohieren vervallen is, anderzijds, dat de eiser niet veroordeeld werd wegens fiscale misdrijven. Het derde onderdeel luidde dat het hier erkennen van de burgerlijke partijstelling van de fiscus een ongrondwettige discriminatie zou betekenen tussen beklagden wegens feiten van gemeen recht tegen wie schadevergoeding zou kunnen worden gevorderd, en deze wegens fiscale straffeiten tegen wie geen belasting meer zou kunnen worden ingekohierd. Het Hof van Cassatie aanvaardde het argument van het verval van het recht in te kohieren.

De zaak zou er anders uitgezien hebben wanneer men de beklagde had vervolgd en veroordeeld voor datgene wat men *de facto* verweet, namelijk een fiscaal misdrijf. Toch zou de burgerlijke partijstelling ook dan niet zijn aangenomen, omdat ze de ontdoken belasting betrof en niet enkel een vergoeding van schade waarin de belastingwet niet voorziet. Eender hoe, de rechtspraak van de tweede Nederlandstalige en de tweede Franstalige kamer zijn niet tegenstrijdig (K. SPAGNOLI, "Geen inning van belastingen via burgerlijke partijstelling", *Fiscoloog* 8 december 1999/33, 6-7). De tweede Frans-

talige kamer van het hof heeft trouwens de rechtspraak van de Nederlands-talige kamer inzake de burgerlijke partijstelling van de fiscus gevolgd (Cass. 14 december 2001, P.2000.1350.F).

AFDELING V

BURGERLIJKE PARTIJSTELLING EN HET INSTELLEN VAN DE STRAFVORDERING

364 De benadeelde die zich burgerlijke partij stelt bij de onderzoeksrechter (art. 63 Sv.) of, in de gevallen dat de wet het toelaat, in hoedanigheid van burgerlijke partij de beklaagde rechtstreeks dagvaardt voor de politierechtbank of de correctionele rechtbank (art. 145 en 182 Sv.), stelt de strafvordering in werking. De burgerlijke partij die zich stelde bij de onderzoeksrechter, kan verzoeken inzage te krijgen in het dossier of vragen om een bijkomende onderzoekshandeling te verrichten (art. 61^{ter} en 61^{quinquies} Sv.). Zij kan ook hoger beroep instellen tegen een buitenvervolginstelling (art. 135 § 1 Sv.). De burgerlijke partij in het strafproces ten gronde kan eveneens hoger beroep instellen op civielrechtelijk gebied, b.v. omdat zij van oordeel is dat de beklaagde ten onrechte werd vrijgesproken. Kortom, de burgerlijke partij weegt op het strafproces; zij kan haar zienswijze doen kennen en beschikt over rechtsmiddelen om die te doen aanvaarden.

De vraag rijst of deze tussenkomst van de burgerlijke partij in het strafonderzoek niet strijdig is met artikel 463 eerste lid W.I.B. 1992 e.a. die formeel bepalen dat de fiscale ambtenaren, op straffe van nietigheid van de akte van rechtspleging, slechts als getuige mogen worden gehoord? Het antwoord is ontkennend. De vermelde bepaling beoogt elke actieve samenwerking van fiscale ambtenaren aan het strafonderzoek uit te sluiten en verbiedt meer bepaald de aanwezigheid bij huiszoekingen en verhoren en het optreden als deskundige. Wat men vooral wil vermijden, is dat de fiscale ambtenaren *de facto* het strafrechtelijk onderzoek leiden. Vooreerst moet worden opgemerkt dat de administratie zich niet vereenzelvigd met haar ambtenaren. Bovendien is een burgerlijke partij niet aanwezig bij huiszoekingen en verhoren. Ze treedt ook niet op als deskundige. Het feit dat de burgerlijke partij het dossier kan inzien, om bepaalde onderzoekshandelingen kan verzoeken en zij gehoor kan vinden bij de onderzoeksrechter voor haar opmerkingen en suggesties, is geen actieve medewerking aan het onderzoek en evenmin een optreden als deskundige. Door dit optreden neemt de burgerlijke partij de leiding van het onderzoek niet over van de onderzoeksrechter.

HOOFDSTUK VI STRAFRECHTELIJKE OPSPORING

AFDELING I

GERECHTELIJKE POLITIE

§ 1. Opdracht

365 Het opsporen van de misdrijven, het inzamelen van het bewijs ervan en het identificeren en eventueel aanhouden van de daders met het oog op hun bestraffing door de strafrechter wordt “gerechtelijke politie” genoemd (art. 8 Sv.). De gerechtelijke politie is een opdracht die toekomt aan de procureurs des Konings en hun substituten, de nationaal magistraten, de arbeidsauditeurs en hun substituten, de rechters in de politierechtbanken, de leden van de federale politie en van de lokale politie bekleed met de hoedanigheid van officier van gerechtelijke politie en de bijzondere veldwachters en boswachters (art. 9 Sv.). Nadat het nieuwe artikel 144bis Ger. W., zoals vervangen door artikel 6 van de Wet van 21 juni 2001 tot wijziging van verscheidene bepalingen inzake het federaal parket, in werking zal zijn getreden zullen de nationaal magistraten vervangen worden door de federale procureur en zijn substituten. Krachtens artikel 1 van het Koninklijk Besluit van 4 juli 2001 zal dit nieuwe artikel in werking treden op 21 mei 2002.

§ 2. Officieren van gerechtelijke politie

A. GEWONE OFFICIEREN EN AGENTEN VAN GERECHTELIJKE POLITIE

366 De Wet op het Politieambt van 5 augustus 1992 en de Wet van 7 december 1998 tot organisatie van een geïntegreerde politiedienst, gestructureerd op twee niveaus, regelen de organisatie, de opdrachten en bevoegdheden van de federale politie en van de lokale politie (zie G.L. BOURDOUX, E. DE RAEDT, M. DE MESMAECKER en A. LINERS, *De Wet op het Politieambt. Het Handboek van de Politiefunctie*, Brussel, Politeia, 2001). Alle leden van de federale politie en de lokale politiediensten, zelfs zij die niet met de hoedanigheid van officier van gerechtelijke Politie zijn bekleed, hebben beperkte opsporingsbevoegdheden (art. 15 en 40 Wet op het politieambt). Men noemt deze laatsten daarom agenten van gerechtelijke politie. Alleen een officier van gerechtelijke politie kan, bij een op heterdaad ontdekte misdaad of wanbedrijf, overgaan tot de aanhouding van de dader (art. 1 Wet Voorlopige Hechtenis) en verder alle bevoegdheden uitoefenen die de procureur des Konings en zijn substituten kunnen uitoefenen (art. 49 Sv.). Het betreft o.m. huiszoeking op de plaats van de feiten en in de woning van de verdachte (art. 32 e.v. Sv.).

Naast de reeds vermelde officieren van gerechtelijke politie opgesomd in artikel 9 Sv. verlenen verschillende wetten de hoedanigheid van officier van gerechtelijke politie (b.v. een opsomming in C. DE VALKENEER, *Le droit de la police. La loi, l'institution et la société*, Brussel, De Boeck-Wesmael, 1991, 30 e.v.) Ze bepalen tevens de territoriale en materiële bevoegdheid van de officieren van gerechtelijke politie en schrijven voor hoe ze moeten handelen. Enkele van de vroegere bijzondere politiediensten zijn thans opgenomen in de federale politie.

B. GEDETACHEERDE AMBTENAREN

1. *Detachering*

367 Krachtens artikel 71 Wet 28 december 1992 kan de Minister van Financiën ambtenaren ter beschikking stellen van de procureur des Konings en de arbeidsauditeur om hen bij te staan. Zij verliezen hun taxatiebevoegdheid om helpers te worden van het Openbaar Ministerie. Het Koninklijk Besluit van 17 juni 1994 stelt de regels van de terbeschikkingstelling vast (*B.S.* 14 juli 1994, 18566) terwijl het M.B. van 18 juni 1994 het aantal van de gedetacheerde ambtenaren per ambtsgebied van een hof van beroep en hun administratieve standplaats regelt (*B.S.* 14 juli 1994, 18572). Ingevolge artikel 24 van het Koninklijk Besluit van 14 juli 1994 mag de gedetacheerde ambtenaar geen zaken behandelen die hij vroeger in zijn administratie heeft behandeld of waarvan hij toen door zijn functie weet had; hij mag daaromtrent aan de procureur des Konings of de arbeidsauditeur ook geen informatie verschaffen, behalve mits naleving van de wettelijke voorschriften ter zake. Artikel 25 verbiedt de ambtenaar die terugkeert naar zijn vroegere administratie, om zaken te behandelen die hij heeft behandeld of waarvan hij weet had op het parket; hij mag ook geen gebruik maken van informatie die hij daar heeft verkregen.

De gedetacheerde ambtenaren staan onder de rechtstreekse leiding en toezicht van de procureur des Konings of arbeidsauditeur. Hij alleen kan hen opdrachten verstrekken; de onderzoeksrechter kan hen niet vorderen. De ambtenaren van de fiscale administraties hebben in de regel geen bevoegdheid van officier van gerechtelijke politie, ook niet de bij het parket gedetacheerde fiscale ambtenaren. Ze kunnen dus zelf geen handelingen stellen die tot de uitsluitende bevoegdheid van officieren of agenten van gerechtelijke politie behoren. Zij kunnen evenwel de procureur des Konings met raad en daad bijstaan. De gedetacheerde ambtenaren zijn onderworpen aan het ambtsgeheim (art. 458 Sw.) en in het bijzonder aan geheimhouding betreffende de feiten aan het onderzoek waaraan zij hun medewerking verlenen (art. 28*quinquies* § 1 en 57 § 1 Sv.).

Naast de detachering bij de parketten voerde de Wet van 30 maart 1994 tot uitvoering van het globaal plan op het stuk van de fiscaliteit de mogelijkheid in van detachering van fiscale ambtenaren naar de Centrale Dienst voor de

bestrijding van de Georganiseerde Economische en Financiële Delinquentie (C.D.G.E.F.I.D.) (art. 463 derde lid W.I.B. 1992 e.a.). Deze dienst heeft meerdere operationele opdrachten. Hij verricht, autonoom of in samenwerking met een andere dienst, onder meer stafrechtelijke onderzoeken ter zake van:

- de kennisgevingen van de Commissie voor het Bank- en Financiewezen (C.B.F.) betreffende inbreuken waarvoor deze bevoegd is;
- de kennisgevingen van de Cel voor Financiële Informatieverwerking (C.F.I.) betreffende witwassen;
- de witwasmisdrijven van artikel 505, 2° tot 4° Sw.;
- bijzondere dossiers hem toevertrouwd na overleg tussen de nationaal magistratuur, die het gezag uitoefent over de dienst, en de bevoegde gerechtelijke overheid (C.D.G.E.F.I.D., *Activiteitenverslag 1994*, I/9).

Ook de bij C.D.G.E.F.I.D. gedetacheerde ambtenaren verliezen hun taxatiebevoegdheid (C. BUYSE, “De medewerking van belastingambtenaren aan het fiscaal strafrechtelijk onderzoek”, *T.F.R.* 1996, 173-210; M. ROZIE, “De medewerking van belastingambtenaren aan het fiscaal strafrechtelijk onderzoek”, in *Fiscaal Strafrecht en Strafprocesrecht*, Gent, Mys & Breesch, 1996, 45-53; D. THUIS, “Mogelijkheden tot samenwerking tussen de gerechtelijke overheden en de ambtenaren van de belastingadministraties”, in R. BLANPAIN en I. CARMEN (ed.), *Onderneming & Parket. Naar een samenwerking ter bestrijding van de economische criminaliteit*, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu, 1999, 87-107).

2. Hoedanigheid van officier van gerechtelijke politie

368 Mede ten gevolge van de vreesachtige restrictieve interpretatie die het college van procureurs-generaal bij de hoven van beroep van de bevoegdheden van de gedetacheerde ambtenaren gaf en waardoor deze alleen maar kantoorwerk mochten verrichten, is de wet lange tijd een maat voor niets gebleken. De Wet 10 juni 1997 houdende toekenning van de hoedanigheid van officier van gerechtelijke politie aan de ambtenaren van de fiscale administratie ter beschikking gesteld van de procureur des Konings en van de arbeidsauditeur (*B.S.* 18 juli 1997) heeft het probleem van de strafrechtelijke bevoegdheden van deze gedetacheerde fiscale ambtenaren ten lange laatste opgelost. Deze ambtenaren moeten daartoe de eed afleggen in de handen van de procureur-generaal van het rechtsgebied van hun woonplaats (art. 71 eerste lid Wet van 28 december 1992, zoals gewijzigd bij art. 2, 2° Wet van 10 juni 1997). Al bij al is er thans terug een grotere mogelijkheid tot samenwerking in het strafonderzoek tussen, enerzijds, de gerechtelijke autoriteiten en de politie, anderzijds, ambtenaren van de fiscale administraties (A. VAN OUDENHOVE, “Possibilités actuelles de collaboration entre les autorités judiciaires et les services de police, d’une part, et les fonctionnaires des administrations fiscales, d’autre part, lors du traitement d’affaires pénales”, *J.D.F.* 1998, 193-202).

AFDELING II

CEL VOOR FINANCIËLE INFORMATIEVERWERKING (C.F.I.)

§ 1. Meldingen door ondernemingen en personen aan de C.F.I.

A. VERPLICHTING

369 De Wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld, verplicht de ondernemingen en personen van de financiële sector vermeld in artikel 2 ervan onder bepaalde voorwaarden en regels verrichtingen die vermoedelijk verband houden met witwassen, te melden aan de C.F.I. vooraleer die verrichting uit te voeren (art. 12 § 1 Wet Witwassen) (zie boven, nr. 8). Voorzover zij daarin uitdrukkelijk voorzien, zijn de bepalingen van de wet eveneens van toepassing op de notarissen, de gerechtsdeurwaarders, de bedrijfsrevisoren, de externe accountants, externe belastingconsulenten en de erkende boekhouders-fiscalisten, en de uitbaters van casinospelen (art. 2*bis* Wet Witwassen).

B. DEFINITIE VAN WITWASSEN

370 Witwassen is:

- de omzetting of overdracht van geld of activa met de bedoeling de illegale herkomst ervan te verbergen of te verdoezelen of een persoon die betrokken is bij een misdrijf waaruit dit geld of deze activa voortkomen, te helpen ontkomen aan de rechtsgevolgen van zijn daden;
- het verhehlen of verhullen van de aard, oorsprong, vindplaats, vervreemding, verplaatsing of eigendom van geld of activa waarvan men de illegale herkomst kent;
- de verwerving, het bezit of het gebruik van geld of activa waarvan men de illegale herkomst kent;
- de deelneming aan, de medeplichtigheid aan, de poging tot, de hulp aan, het aanzetten tot, het vergemakkelijken van of het geven van raad betreffende een van de in de drie voorgaande punten bedoelde daden (art. 3 § 1 Wet Witwassen).

C. ILLEGAAL KARAKTER VAN GELD OF ACTIVA

371 De herkomst van geld of activa is illegaal wanneer ze voortkomen uit door de wet vermelde activiteiten. Hieronder vallen fraude ten nadele van de financiële belangen van de Europese Unie, ernstige en georganiseerde fiscale fraude waarbij bijzonder ingewikkelde mechanismen of procédés van internationale omvang worden aangewend en omkoping van openbare ambtenaren, financiële oplichting en bedrieglijke bankbreuk, thans het faillisse-

mentsmisdrif omschreven in artikel 489^{ter} Strafwetboek (art. 3 § 2 Wet Witwassen).

D. ERNST VAN FISCALE FRAUDE

372 De ernst van fiscale fraude kan blijken uit de aanmaak en het gebruik van valse documenten, het omkopen van openbare ambtenaren, de omvang van de schade berokkend aan de schatkist, en de aantasting van de sociaal-economische orde. Het georganiseerd karakter kan worden gekenmerkt door het aanwenden van schermvennootschappen, stromannen, juridische complexe constructies, talrijke bankrekeningen die worden gebruikt voor internationale geldtransferten (M.v.T. *Gedr.St.* Senaat 1994-95, nr. 1323/1, 17).

Reeds voordien werd aangenomen dat B.T.W.-carrousel tot de georganiseerde misdaad behoren en het witwassen van geld, afkomstig uit dit soort fraude, moest worden gemeld (Verslag Commissie voor de Financiën, *Gedr.St.* Senaat, BZ 1991-92, 468/2, 17). Bedrieglijke bankbreuk, thans bedrieglijk faillissementsmisdrif genoemd, behoort tot de bevoegdheid van de cel omdat dit als een vorm van ernstige criminaliteit wordt beschouwd (Verslag VAN THILLO, *Gedr.St.* Senaat 1994-95, nr. 1323/2, 11). Bedrieglijk onvermogen van particulieren valt daarentegen niet als dusdanig onder de bevoegdheid van de cel.

§ 2. Melding door de C.F.I. aan de procureur des Konings

373 Indien uit het onderzoek van de C.F.I. blijkt dat er een ernstige aanwijzing van witwassen bestaat, deelt ze deze informatie mede aan de territoriaal bevoegde procureur des Konings (art. 16 Wet Witwassen). Andere misdrijven mag ze niet melden.

De leden van de C.F.I., haar personeel en de externe deskundigen waarop zij beroep doet, zijn aan het beroepsgeheim van artikel 458 Sw. onderworpen. Ze mogen, buiten het geval dat zij geroepen worden om in rechte te getuigen, geen ruchtbaarheid geven aan de informatie waarvan zij bij de uitoefening van hun opdrachten kennis krijgen (art. 17 § 1 Wet Witwassen).

§ 3. Strafrechtelijke bruikbaarheid van de melding

374 De vraag rijst naar de bruikbaarheid van de informatie als strafrechtelijk bewijs wanneer blijkt dat de voorwaarde voor een mededeling door de C.F.I. niet vervuld was, dit is dat er geen ernstige aanwijzing van witwassen bestond. Ze noopt tot drie voorafgaande bemerkingen.

Ten eerste, de vraagstelling betreft enkel de melding door de C.F.I. aan de procureur des Konings en niet de meldingen door de aan de Wet van 11 januari 1993 onderworpen ondernemingen of personen aan de C.F.I. Het vervuld zijn van de voorwaarde voor een melding aan de C.F.I. heeft niets

uitstaande met de voorwaarde voor een melding door de C.F.I. De strafrechter oefent daar dan ook geen enkele controle op uit (Antwerpen 30 april 1996, geciteerd in C.F.I., 3^{de} *Activiteitenverslag 1995/1996*, 59, nr. 2.2.).

Ten tweede, het feit van vrijspraak wegens het witwasmisdrijf betekent niet dat er ten tijde van de mededeling geen ernstige aanwijzing bestond. Strikt genomen impliceert zelfs het feit dat er ten tijde van het vonnis bewijs van witwassen bestaat, niet eens dat er reeds ernstige aanwijzing bestond ten tijde van de melding.

Ten derde, om te kunnen gewagen van een niet-vervulde voorwaarde, zou de strafrechter moeten vaststellen dat een voorzichtige toezichtsinstantie met meldingsplicht, geplaatst in dezelfde concrete omzichtigheden, eveneens zou hebben geoordeeld dat er geen ernstige aanwijzing bestond. Bij deze toetsing moet de rechter rekening houden met de omstandigheid dat de C.F.I. beschikt over een zeer ruime beoordelingsmarge betreffende het ernstige karakter van de aanwijzing.

375 Sommige auteurs verdedigen de mening dat wanneer er geen ernstige aanwijzing bestond, de melding door de C.F.I. aan de procureur des Konings als nietig moeten worden beschouwd (L. CORNELIS, "Voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld", *Bank Fin.* 1994, 90-108, nr. 24; A. DE NAUW, "De verschillende luiken van het wettelijk systeem tot bestraffing en tot voorkoming van het witwassen van gelden en de fiscale fraude", in M. ROZIE (ed.), *Fiscaal Strafrecht en Strafprocesrecht*, Gent, Mys & Breesch, 1996, 219-246, nr. 28). Het standpunt overtuigt niet helemaal. De procureur des Konings begaat zelf geen enkele onregelmatigheid door kennis te nemen van de melding. Als tengevolge van de melding een aanwijzing van een ander misdrijf blijkt, kan hij die niet negeren. De omstandigheid dat sommigen van de personen die een melding aan de C.F.I. moesten verrichten, zelf aan het beroepsgeheim onderworpen zijn kan daaraan niet afdoen. Na een melding door de C.F.I. kan de procureur des Konings en eventueel de onderzoeksrechter in elk geval bewijs inzamelen van elk misdrijf, dat daaruit blijkt, voor zover ze uiteraard zelf geen onregelmatigheid plegen.

Wanneer de voorwaarde voor de melding wel vervuld was, kunnen andere misdrijven worden ten laste gelegd (L. CORNELIS, "Voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld", *Bank Fin.* 1994, 90-108, nr. 24; A. DE NAUW, "De verschillende luiken van het wettelijk systeem tot bestraffing en tot voorkoming van het witwassen van gelden en de fiscale fraude", in M. ROZIE (ed.), *Fiscaal Strafrecht en Strafprocesrecht*, Gent, Mys & Breesch, 1996, 219-246, nr. 28).

AFDELING III

OPSPORINGSBELEID

§ 1. Minister van Justitie

376 Ingevolge het zogenaamde “octopusakkoord”, dit is het politiek akkoord tussen acht regerings- en oppositiepartijen, werd de Grondwet aangepast. Het nieuwe artikel 151 § 1 G.W. zoals vervangen bij het enig artikel van de Wet van 20 november 1998, verduidelijkt de inhoud en draagwijdte van de herijkte onafhankelijkheid van het Openbaar Ministerie; het stelt dat het Openbaar Ministerie onafhankelijk is in de individuele opsporing en vervolging onverminderd het recht van de bevoegde minister om de vervolging te bevelen en om bindende richtlijnen van het strafrechtelijk beleid, inclusief die van het opsporings- en vervolgingsbeleid, vast te leggen.

Krachtens het nieuwe artikel 143^{ter} Ger. W., ingevoegd bij Wet van 4 maart 1997 tot instelling van het college van procureurs-generaal en tot instelling van het ambt van nationaal magistraat, dat in de toekomst het federaal parket zal worden, behoort het tot de bevoegdheid van de Minister van Justitie de richtlijnen van het strafrechtelijk beleid, inclusief het opsporingsbeleid, vast te leggen (L. HUYBRECHTS, “Art. 143^{bis} en art. 143^{ter}”, in *Comm.Ger.*). Ze zijn bindend voor het ganse Openbaar Ministerie bij de feitenrechters.

§ 2. College van procureurs-generaal en de procureurs-generaal

377 Artikel 143^{bis} Ger. W., eveneens ingevoegd bij Wet van 4 maart 1997, heeft van zijn kant het college van procureurs-generaal bij de hoven van beroep geïnstitutionaliseerd en het ambt van nationaal magistraat ingesteld. Het college van procureurs-generaal staat onder het gezag van de Minister van Justitie; het heeft onder meer als opdracht te waken voor de coördinatie en coherente werking van het strafrechtelijk beleid. Elk van de procureurs-generaal kreeg bij Koninklijk Besluit van 6 mei 1997 (*B.S.* 14 mei 1997) een verantwoordelijkheid voor de voorbereiding en de opvolging van bepaalde materies toegewezen. De materie van de financiële, fiscale en economische criminaliteit werd toegewezen aan de procureur-generaal te Brussel.

§ 3. Procureurs des Konings

378 De Wet van 22 december 1998 betreffende de verticale integratie van het Openbaar Ministerie, het federaal parket en de raad van de procureurs des Konings, wijzigt op fundamentele wijze de organisatie en werking van het Openbaar Ministerie (zie boven, nr. 9). De Koning moet bij een in minister-raad overlegd besluit de datum bepalen waarop de wet in werking treedt. De

wet werd later aangepast door de Wet van 21 juni 2001 tot wijziging van verscheidende bepalingen inzake het federaal parket. Ingevolge een Koninklijk Besluit van 4 juli 2001 zullen de meeste van de bepalingen van die laatste wet in werking treden op 21 mei 2002. De nieuwe wet stelt het principe van de uitbreiding van de bevoegdheid van de parketmagistraten van eerste aanleg tot de hoven van beroep en dit van de integrale afhandeling tot in graad van beroep en tot voor het hof van assisen van de individuele strafdossiers door de parketten van eerste aanleg. De bevoegdheid tot het uitoefenen van de strafvordering wegens overtreding van de wetten en verordeningen die behoren tot de bevoegdheid van de arbeidsgerechten van de arbeidsauditeur wordt overgeheveld naar de procureur des Konings. De rol van de parketten-generaal wordt gheredefinieerd. De procureurs-generaal verliezen hun hiërarchisch gezag over de parketten van eerste aanleg en arbeidsauditoraten; ze krijgen evenwel nieuwe opdrachten van coördinatie, permanente audit, ondersteuning en integrale kwaliteitszorg. De wet stelt bij de parketten van eerste aanleg afdelingen in, auditoraten genaamd, die worden belast met economische, financiële en sociale materies. Tevens wordt een federaal parket ingericht dat bevoegd is voor het ganse Rijk. Het federaal parket heeft naast een algemene taak ook bepaalde specifieke opdrachten. Aan het hoofd ervan staat de federale procureur die wordt geassisteerd door federale magistraten. De procureurs des Konings vormen de Raad van procureur des Konings die een adviesopdracht heeft; de federale procureur kan de vergaderingen van de Raad bijwonen. Het college van procureurs-generaal krijgt de versterking van bijstandsmagistraten. De werking van het college van procureurs-generaal wordt ook aangepast.

§ 4. Bijstandmagistraten

379 Onder de oorspronkelijke versie van artikel 143*bis* Ger. W. kan het college van procureurs zich voor de uitvoering van zijn opdrachten laten bijstaan door leden van het Openbaar Ministerie bij de hoven van beroep. Ingevolge de wetwijziging door de Wet van 22 december 1998 kan voor dergelijke opdracht gelijk welk lid van het Openbaar Ministerie worden genomen, uitgenomen die van het parket van Cassatie. Voor permanente bijstand wordt voorzien in de creatie van bijstandmagistraten. Nu reeds is een bijstandmagistraat in het bijzonder gelast met de strijd tegen de fiscale fraude (F. DESTERBECK, "Strafrecht. Strijd tegen fiscale fraude ook strafrechtelijk beter gecoördineerd", *Fisc. Act.* 1999, afl. 13, 3-5).

HOOFDSTUK VII STRAFRECHTELIJK VOORONDERZOEK

AFDELING I

VORMEN VAN ONDERZOEK

§ 1. Opsporingsonderzoek

A. PROCUREUR DES KONINGS EN OFFICIEREN VAN GERECHTELIJKE POLITIE

380 Het opsporingsonderzoek is het geheel van handelingen die ertoe strekken de misdrijven, hun daders en de bewijzen ervan op te sporen en de gegevens te verzamelen die dienstig zijn voor de uitoefening van de strafvordering. Het staat onder de leiding en het gezag van de procureur des Konings of de arbeidsauditeur die ervoor verantwoordelijkheid draagt (art. 28*bis* § 1 Sv.). Zij hebben bovendien een algemene opsporingsplicht en een algemeen opsporingsrecht in de domeinen waarvoor zij bevoegd zijn (art. 28*ter* § 1 Sv.). Vanzelfsprekend is ook de opsporing in individuele dossiers onder hun gezag, leiding en verantwoordelijkheid geplaatst (art. 28 § 2 Sv.). In de toekomst komt er een nieuwe magistraat bij: de federale procureur (art. 143 § 3 Ger. W. zoals ingevoegd bij art. 4, 4^o Wet van 22 december 1998 betreffende de verticale integratie van het Openbaar Ministerie, het federaal parket en de raad van de procureurs des Konings) (zie boven, nr. 378).

De officieren van gerechtelijke politie staan de genoemde magistraten bij. Zij hebben in het raam van een opsporingsonderzoek evenwel eigen opsporings- en onderzoeksbevoegdheden. De algemene beginselen volgens welke zij autonoom kunnen optreden worden vastgelegd bij wet en volgens de bijzondere regels vastgesteld bij richtlijn uitgevaardigd door de Minister van Justitie of het college van procureurs-generaal overeenkomstig de artikelen 143*bis* en 143*ter* Ger. W. (art. 28*bis* § 1 Sv.).

De procureur des Konings kan opdrachten van opsporingsonderzoek toewijzen aan een bepaalde politiedienst (art. 28*ter* § 4 Sv.), niet aan een bepaald lid van deze dienst. De procureur mag zich inderdaad niet inmengen in de interne dienstregeling van de politiediensten. Dit voorschrift regelt slechts de verhouding tussen het parket en de politiediensten. Het is geen bewijsregel. Mocht dus de procureur des Konings een opdracht rechtstreeks aan een officier van gerechtelijke politie hebben gericht en zou deze ze hebben uitgevoerd zonder de toestemming van zijn dienstoverste te hebben gevraagd, dan tast dit de rechtsgeldigheid van de uitgevoerde onderzoekshandeling niet aan. Het gebeurt dat bij navolgende opdrachten gemakshalve de naam van de behandelende officier wordt vermeld. Dit is geen inmenging in de dienst.

B. AMBTSBEVOEGDHEDEN

381 Het opsporingsonderzoek gebeurt door opsporingsmiddelen: het ontvangen van klachten of aangiften, het verrichten van vaststellingen, het inwinnen van inlichtingen en het afnemen van verklaringen. Het laat normaliter niet toe dwangmaatregelen of maatregelen tegen de individuele rechten en vrijheden te nemen, zoals huiszoeking, onderzoek aan het lichaam, verhoor van getuigen onder eed, medebrenging en aanhouding. Beslagneming van overtuigingsstukken en voorwerpen die in aanmerking komen voor verbeurdverklaring zijn echter wel toegelaten.

Bij ontdekking van een misdrijf op heterdaad hebben de bevoegde magistraten van het Openbaar Ministerie en de andere officieren van gerechtelijke politie bijzondere ambtsbevoegdheden. De belangrijkste zijn het verrichten van huiszoeking op de plaats van het misdrijf en in de woning van de verdachte en het aanhouden van de verdachte.

Eenieder die geschaad wordt door een opsporingshandeling met betrekking tot zijn goederen, kan aan de procureur des Konings bij gemotiveerd verzoekschrift de opheffing ervan vragen. De wet voorziet in een verhaalmiddel ten voordele van de verzoekende partij (art. 28*sexies* Sv.).

§ 2. Gerechtelijk onderzoek

A. ONDERZOEKSRECHTER

382 Het gerechtelijk onderzoek is het vooronderzoek dat wordt gevoerd onder de leiding en het gezag van de onderzoeksrechter (art. 55 Sv.). Hij is een rechter die door de Koning wordt aangewezen onder de rechters van de rechtbank van eerste aanleg (art. 79 eerste lid Ger. W.). Het ambt vereist niet alleen parate kennis van het recht, bekendheid met het gerecht en de politiediensten, inzicht in de organisatie en werking van de samenleving en haar vele raderwerken, vertrouwdheid met de problematiek van de criminaliteit, omgangsvaardigheid, eerbied voor de mens, zin voor maat en ervaring, maar vergt ook een grote beschikbaarheid. Er worden dan ook bijzondere voorwaarden gesteld om te kunnen worden aangewezen als onderzoeksrechter of om het ambt te kunnen uitoefenen. De onderzoeksrechters worden aangewezen door de Koning op voordracht van de bevoegde algemene vergadering uit de kandidaten die op gemotiveerde wijze door de korpschef worden voorgesteld. Zij worden aangewezen onder de werkende rechters die tenminste drie jaar het ambt van magistraat van het Openbaar Ministerie of van rechter in de rechtbank van eerste aanleg hebben uitgeoefend en die het ambt reeds tijdelijk hebben uitgeoefend, tenzij de Koning van deze laatste voorwaarde afwijkt en zijn keuze met bijzondere redenen omkleedt (art. 259*sexies* § 1, 1° eerste en tweede lid Ger. W.). Om het ambt tijdelijk te kunnen uitoefenen moet men gedurende tenminste een jaar het ambt van rechter in de rechtbank van eerste aanleg hebben uitgeoefend en bovendien een gespecialiseerde op-

leiding hebben gevolgd (art. 259*sexies* § 1, 1° derde lid Ger. W.). De tijdelijke aanwijzing gebeurt voor een periode van ten hoogste een jaar, die tweemaal kan worden vernieuwd (art. 80 tweede lid Ger. W.).

In de regel telt een rechtbank meerdere onderzoeksrechters. De zaken worden onder hen verdeeld volgens een beurtrol opgemaakt door de voorzitter van de rechtbank. In grotere rechtbanken bestaan er gespecialiseerde onderzoeksrechters, die uitsluitend gelast worden met financiële zaken, dit zijn grote fraudezaken.

De onderzoeksrechter heeft het recht de politiediensten te vorderen om, met uitzondering van de door de wet gestelde beperkingen, alle voor het gerechtelijk onderzoek noodzakelijke handelingen van gerechtelijke politie te verrichten (art. 56 § 2 Sv.). De onderzoeksrechter kan aanbevelingen en precieze aanwijzingen geven omtrent de middelen die daarbij moeten worden ingezet en aangewend (art. 6 Wet op het politieambt). Hij mag zich evenwel niet inmengen in de dienst van de politiediensten. Wanneer een politiedienst aan de onderzoeksrechter niet het vereiste personeel en de nodige middelen kan geven, kan deze de procureur des Konings hierover inlichten en hem verzoeken op te treden. Die laatste kan het dossier verzenden aan de procureur-generaal. De onderzoeksrechter kan van zijn kant de procureur-generaal en de kamer van inbeschuldigingstelling van het probleem in kennis stellen. De procureur-generaal kan ten slotte het college van procureurs-generaal verzoeken op te treden en de nodige maatregelen te nemen (art. 56 § 2 Sv.).

De onderzoeksrechter kan een of meer politiediensten aanwijzen die hij met de uitvoering van zijn opdrachten wil gelasten. Als hij meerdere politiediensten aanwijst moet hij toezien op de coördinatie van hun optreden. De politieambtenaren van de aangewezen politiedienst lichten dadelijk de onderzoeksrechter in over de informatie en inlichtingen in hun bezit en over elke ondernomen opsporing, behoudens wanneer de onderzoeksrechter andere instructies heeft gegeven. Vanzelfsprekend zijn ook de andere politieambtenaren en andere politiediensten verplicht de onderzoeksrechter in te lichten over wat zij weten (art. 56 § 3 Sv.).

B. ADIËRING EN SAISINE

1. *Wijze van adiëring*

a) Op vordering

383 De adiëring is de rechtshandeling waarbij een strafzaak bij de onderzoeksrechter aanhangig wordt gemaakt. In de regel kan die zich niet zelf met een onderzoek gelasten. Hij moet worden geadieerd door een vordering van de procureur des Konings of de arbeidsauditeur (art. 1 V.T.Sv.) of door een klacht van een benadeelde met stelling als burgerlijke partij (art. 63 Sv.). De onderzoeksrechter dient een stelling als burgerlijke partij mede te delen aan

de procureur des Konings (art. 70 Sv.). Deze kan de vorderingen nemen die hij gepast acht, maar hij is niet verplicht enige vordering te nemen.

De vordering tot het instellen van een onderzoek moet schriftelijk, gedagtekend en ondertekend zijn; deze vormvereisten zijn substantieel, maar voor het overige is ze aan geen bijzondere vormvoorschrift onderworpen (Cass. 9 mei 1990, *Arr. Cass.* 1989-90, nr. 528; *J.L.M.B.* (weergave), 569; *Rev. dr. pén.* 1990, noot J.S.). Het vereiste van een geschreven vordering verhindert niet dat de onderzoeksrechter mondeling wordt gevorderd, voor zover van de vordering, b.v. daags nadien, een gedagtekend en ondertekend geschrift wordt opgesteld (Cass. 26 mei 1992, *Arr. Cass.* 1991-92, nr. 504; *Rev. dr. pén.* 1993, 84, noot). De vordering kan in bepaalde omstandigheden zelfs blijken uit de aanwezigheid van een magistraat van het Openbaar Ministerie op de plaats van de door de onderzoeksrechter gedane huiszoeking en door de ondertekening door de magistraat van het Openbaar Ministerie van het proces-verbaal van deze huiszoeking dat de datum en het uur vermeldt waarop ze is verricht (Cass. 30 september 1992, *Arr. Cass.* 1991-92, nr. 638; *Pas.* 1992, I, nr. 638, concl. J. VELU; *Rev. dr. pén.* 1993, 96, noot H. BOSLY en T. BOSLY, "Actes accomplis par un juge d'instruction en l'absence de saisine préalable"; *R.W.* 1992-93, 956, noot).

b) Bij heterdaad

384 Wanneer de onderzoeksrechter bij heterdaad een misdrijf ontdekt, kan hij, bij uitzondering, maar moet hij niet op eigen initiatief een gerechtelijk onderzoek instellen (art. 59 Sv.). Doet hij het, dan wordt meteen de strafvervolgning in werking gesteld. De onderzoeksrechter kan zo nodig de aanwezigheid van de procureur des Konings vorderen en hij moet hem vanzelfsprekend in elk geval van het gebeurde kennis geven. De onderzoeksrechter zal zichzelf adieren wanneer vertraging het optreden van het gerecht zou schaden.

Wanneer de onderzoeksrechter buiten heterdaad nieuwe feiten ontdekt, moet hij deze ter kennis brengen van de procureur des Konings (art. 29 eerste lid Sv.) (Cass. 27 juni 1995, *Arr. Cass.* 1995, nr. 333; *J.D.F.* 1996 (verkort), 174, noot M. BALTUS; *Rev. dr. pén.* 1996, 420). Het is de onderzoeksrechter evenwel niet verboden om in zijn hoedanigheid van officier van gerechtelijke politie, thans van onderzoeksmagistraat, omtrent deze nieuwe feiten alle nuttige gegevens in te winnen zonder evenwel daden te mogen stellen behorende tot zijn specifieke bevoegdheden als onderzoeksrechter (vgl. Cass. 11 december 1990, *Arr. Cass.* 1990-91, nr. 189; Cass. 4 februari 1997, *Arr. Cass.* 1997, nr. 62; *F.J.F.* nr. 97/118; *R. Cass.* 1997, 383-393, noot A. DE NAUW, "Welgekomen verfijningen van de regels betreffende de adiëring van de onderzoeksrechter"; *Rev. dr. pén.* 1998, 225).

c) Mini-instructie

385 De procureur des Konings kan de onderzoeksrechter vorderen een alleenstaande onderzoekshandeling te verrichten, uitgenomen het verlenen van een bevel tot aanhouding, een bewakingsmaatregel van opsporen of afluisteren van privé- of tele-communicatie en het verrichten van huiszoeking. Men noemt deze procedure: de mini-instructie. Wanneer een mini-instructie werd gevorderd, kan de onderzoeksrechter evenwel het onderzoek naar zich trekken (art. 28*septies* Sv.).

d) Bevel tot aanhouding met het oog op onmiddellijke verschijning

386 Ingevolge het nieuwe artikel 20*bis* § 1 Sv., ingevoegd door de Wet van 28 maart 2000 tot invoering van een procedure van onmiddellijke verschijning in strafzaken, kan de procureur des Konings, overeenkomstig het eveneens nieuwe artikel 216*quinquies*, van de onderzoeksrechter een bevel tot aanhouding met het oog op onmiddellijke verschijning vorderen indien aan de volgende cumulatieve voorwaarden is voldaan:

1° het feit is strafbaar met een correctionele hoofdgevangenisstraf van een jaar maar zonder, overeenkomstig de Wet van 4 oktober 1867 inzake de verzachtende omstandigheden, tien jaar te boven te gaan;

2° het betreft een op heterdaad ontdekt misdrijf of de bezwaren aangevoerd binnen de maand volgend op het plegen van het misdrijf zijn toereikend om de zaak aan de rechter ten gronde voor te leggen.

De onderzoeksrechter oordeelt over de noodzaak van de aanhouding (art. 20*bis* § 3 Sv.). Hij heeft niet de bevoegdheid het onderzoek aan zich te trekken.

2. *Omvang van de saisine*

a) Regels

387 De saisine van de onderzoeksrechter is diens opdracht en bevoegdheid om een bepaald feit te onderzoeken. De omvang ervan wordt bepaald door de adiëring. De onderzoeksrechter wordt geadieerd van de feiten die zijn aangegeven in de vordering tot het instellen van een gerechtelijk onderzoek en de aanvullende vorderingen van het Openbaar Ministerie of in de aanstellingsakte van de burgerlijke partij (Cass. 29 maart 1994, *Arr. Cass.* 1994, nr. 154; *F.J.F.* nr. 94/200). Deze akten bepalen voor welk, reeds gepleegd, feit of feiten de onderzoeksrechter werd geadieerd (Cass. 11 december 1990, *Arr. Cass.* 1990-91, nr. 189).

De saisine betreft een bepaald feit (*in rem*) en niet slechts een bepaald persoon (*in personam*). Ze is niet beperkt door de wetsomschrijving die de volgende partij of de burgerlijke partij aan het feit gaf; die is steeds voorlopig. Wanneer echter een wettelijke hinderpaal het instellen van strafvervolgning wegens een

feit onder de toepasselijke kwalificatie ervan belet, kan de onderzoeksrechter niet rechtsgeldig tot onderzoek overgaan (Cass. 19 juni 1996, *Arr. Cass.* 1996, nr. 244).

Vermits een onderzoeksrechter geadiëerd wordt van een bepaald feit, kan het gerechtelijk onderzoek en de strafvervolgning worden uitgebreid tot alle daders, mededaders en medeplichtigen daarvan, ook diegenen die niet gekend waren op het ogenblik van het instellen ervan (Cass. 20 december 1994, *Arr. Cass.* 1994, nr. 568; *F.J.F.* nr. 95/70; zie ook Corr. Brussel 3 april 1987, *F.J.F.* nr. 87/155). De onderzoeksrechter kan, respectievelijk moet, overgaan tot de inverdenkingstelling van alle daders of medeplichtigen ook al werden ze niet in de rechtsvordering of de burgerlijke partijstelling vermeld.

De onderzoeksrechter is bevoegd om alle omstandigheden van het feit waarvan hij geadiëerd is, te onderzoeken. Wanneer het gerechtelijk onderzoek ten laste van een bepaald persoon de verdenking van fictieve export en facturaties naar Zwitserland betreft en er een verklaring van een getuige voorhanden is dat een financiële instelling als tussenpersoon voor deze transacties handelde, valt de huiszoeking bij deze laatste binnen de omvang van het gerechtelijk onderzoek (Cass. 27 juni 1995, *Arr. Cass.* 1995, nr. 333; *J.D.F.* 1996 (verkort), 174, noot M. BALTUS; *Rev. dr. pén.* 1996, 420).

388 De vordering tot het instellen van een gerechtelijk onderzoek kan betrekking hebben niet alleen op een reeds in enigerlei mate bewezen feit, maar ook op een vermeend feit waaromtrent nog geen enkel concreet bewijs voorhanden is. In dit geval is het de opdracht van de onderzoeksrechter het bewijs van het bestaan van dat misdrijf te verzamelen. De onderzoeksrechter vermag evenwel niet ambtshalve zijn gerechtelijk onderzoek uit te breiden tot een feit waarop de vordering tot het instellen van het gerechtelijk onderzoek geen betrekking had. De omstandigheid dat het feit dat niet onder de vordering van het gerechtelijk onderzoek was begrepen, samenhangend zou zijn met het feit dat onder deze vordering was begrepen of samen met dat feit een collectief misdrijf zou kunnen opleveren, doet hieraan geen afbreuk (Cass. 4 februari 1997, *Arr. Cass.* 1997, nr. 62; *F.J.F.* nr. 97/118; *R. Cass.* 1997, 390, noot A. DE NAUW, “Welgekomen verfijning van de regels betreffende de adiëring van de onderzoeksrechter”; *Rev. dr. pén.* 1998, 255). Men mag het cassatiearrest van 4 februari 1997 niet het tegengestelde doen zeggen van wat het zegt; het zegt niet dat een gerechtelijk onderzoek mag worden ingesteld wegens een nog niet gepleegd feit (I. WATTIER, “L’instruction: des principes légaux”, in *La loi belge du 12 mars 1998 relative à l’amélioration de la procédure pénale au stade de l’information et de l’instruction*, Brussel, La Charte, 1998, 31-58, inzonderheid 34). Het oordeelt alleen dat het vermeende feit nog niet moet bewezen zijn; het bewijs ervan te leveren is juist de opdracht van de onderzoeksrechter.

Gaat de onderzoeksrechter buiten zijn saisine, d.i. buiten het bij hem aanhangig gemaakte feit, dan is de strafvordering betreffende dit feit niet ontvankelijk en zijn de onderzoekshandelingen die daarop betrekking hadden nietig (Cass. 4 februari 1997, *Arr. Cass.* 1997, nr. 62, *F.J.F.* nr. 97/118; *R. Cass.* 1997, 383-393, noot A. DE NAUW, “Welgekomen verfijningen van de regels betreffende de adiëring van de onderzoeksrechter”; *Rev. dr. pén.* 1998, 225; zie ook J. DE CODT, “Les nullités de l’instruction préparatoire et le droit de la preuve. Tendances récentes”, *Rev. dr. pén.* 2000, 3-66).

b) Interpretatie van de klacht of aangifte en van de rechtsvordering

389 De sanctie van niet-ontvankelijkheid van de strafvordering die werd ingesteld met schending van de regels van het dubbele filtersysteem of van de vervolging en onderzoekshandelingen wanneer de onderzoeksrechter buiten zijn saisine is getreden, leidde vaak tot betwisting omtrent de feiten en de daders die door een klacht of aangifte van de administratie zijn gedekt. Welke feiten worden erdoor gevisieerd? Hoe moet of kan ze worden geïnterpreteerd? Dekkt ze enkel de precieze feiten en daders die erin worden vermeld of omvat ze ook deze die ingevolge de klacht of aangifte door het onderzoek aan het licht komen? Of moest – onder vigeur van het oude dubbele filtersysteem – de procureur des Konings voor de vervolging van de nieuwe aan het licht gekomen feiten of daders een advies, eventueel een bijkomend advies vragen? Van het antwoord op die vragen kan de ontvankelijkheid van de strafvordering afhangen.

De aanduiding van de feiten die het voorwerp moeten uitmaken van het gerechtelijk onderzoek, hoeft niet in geijkte bewoordingen te gebeuren (Cass. 23 april 1996, *F.J.F.* nr. 96/244). Zijn de bewoordingen van die akten duister, dubbelzinnig of voor meerdere uitleggingen vatbaar, dan kunnen ze, in voorkomend geval worden gelezen, d.i. geïnterpreteerd, in context met de erbij gevoegde stukken. De gegevens van de bijgevoegde stukken kunnen dienstig zijn om de eventuele vage bewoordingen van de vordering te interpreteren, niet om ze aan te vullen (R. DECLERCQ, *Beginselen van Strafrechtspleging*, Deurne, Kluwer Rechtswetenschappen België, 1999, nr. 346).

Het komt de feitenrechter toe de betekenis van de bewoordingen van de vordering tot het instellen van het gerechtelijk onderzoek vast te stellen. Niets belet de vordering van de procureur des Konings uit te leggen aan de hand van de erbij gevoegde stukken; van deze stukken moet trouwens geen inventaris worden opgemaakt (Cass. 29 maart 1994, *Arr. Cass.* 1994, nr. 154; *F.J.F.* nr. 94/200; Cass. 20 december 1994, *Arr. Cass.* 1994, nr. 568; *F.J.F.* nr. 95/70; Cass. 23 april 1996, *F.J.F.* nr. 96/244). De klacht of aangifte van de administratie kan ook medebeoordeeld worden aan de hand van erbij gevoegde stukken (Cass. 28 januari 1997, *Arr. Cass.* 1995, nr. 51; *Fisc. Act.* 1997 (weergave F. DESTERBECK), afl. 16; *F.J.F.* nr. 97/9; *R.W.* (verkort), 399).

390 Bij zijn onderzoek naar de betekenis van de bewoordingen van akten heeft de rechter enige vrijheid, als hij maar de bewijskracht ervan niet miskent. Het Hof van Cassatie kan alleen maar controleren of de interpretatie van een akte door de feitenrechter bestaanbaar is met de bewoordingen ervan. Deze beperkte toetsing leidt soms tot merkwaardige situaties. In een zaak was een hof van beroep tot het besluit gekomen dat de aangifte van de Administratie van de bijzondere belastinginspectie beperkt was tot het enkele feit dat er zwarte leveringen hadden plaats gevonden tussen de beklaagde en welbepaalde firma's, zoals in die aangifte stond vermeld. Dit bracht het hof van beroep tot de conclusie dat de strafvervolgning betrekking had op feiten waarvoor geen aangifte was gebeurd, m.a.w. dat de strafvordering niet ontvankelijk was. Ingevolge het cassatieberoep van het Openbaar Ministerie maar op grond van het ámbtshalve gevoerde middel van schending van bewijskracht, vernietigde het Hof van Cassatie het bestreden arrest omdat na een omstandig onderzoek van de aangifte en de erbij gevoegde stukken bleek dat de appèlrechters van de aangifte een te beperkte interpretatie hadden gegeven die met bewoordingen ervan onverenigbaar is, want de aangifte en de erbij gevoegde stukken viseerde meer dan de in de aangifte met name vernoemde firma's (Cass. 20 december 1994, *Arr. Cass.* 1994, nr. 568; *F.J.F.* nr. 95/70). Het hof van beroep naar waar de zaak was verwezen, deed op zijn beurt een omstandig onderzoek van de aangifte en de erbij gevoegde stukken en kwam tot een andere lezing dan het eerste hof van beroep. Het oordeelde niet meer dat de aangifte beperkt was gebleven tot het enkele feit dat er zwarte leveringen zouden hebben plaatsgehad tussen de beklaagde en de wel bepaalde firma's in de aangifte vermeld, maar verstond de aangifte en de erbij gevoegde stukken in een betekenis waarbij de feiten die het Openbaar Ministerie ten laste legde, noch rechtstreeks, noch onrechtstreeks te maken hadden met de feiten omschreven in de aangifte en de erbij gevoegde bijlagen. Ook ditmaal werd de strafvordering niet-ontvankelijk verklaard. De procureur-generaal stelde opnieuw cassatieberoep in. De nieuwe door de appèlrechters gegeven, ruimere interpretatie was ditmaal cassatiebestendig. Het Hof van Cassatie overwoog onder meer dat wanneer de rechter zijn beslissing op een akte of geschrift laat steunen zijn taak zich ertoe beperkt na te gaan of deze aan de bewoordingen ervan al dan niet hun gebruikelijke zin heeft toegekend en, zo niet, of, enerzijds, de gegeven uitlegging met die bewoordingen bestaanbaar is gelet op de betekenis die de rechter eraan gegeven heeft, anderzijds, de gegeven uitlegging berust op het geheel van de akte dan wel op een deel ervan, waaraan de voorkeur werd gegeven (Cass. 28 januari 1997, *Arr. Cass.* 1997, nr. 50; *Fisc. Act.* 1997 (weergave F. DESTERBECK), afl. 16/1; *F.J.F.* nr. 97/95; *R.W.* 1997-98 (verkort), 339).

3. *Einde van de saisine*

391 Wanneer het gerechtelijk onderzoek is voltooid, moet de raadkamer de rechtspleging regelen. Artikel 127 Sv. bepaalt de procedure daartoe. Volgens een arrest van het Hof van Cassatie is de onderzoeksrechter van zijn onder-

zoek ontlast van zodra hij, met het oog op regeling van de rechtspleging, verslag heeft uitgebracht bij de raadkamer (Cass. 24 maart 1999, *Arr. Cass.* 1999, nr. 179; *P.&B.* 2000, 192; *Rev. dr. pén.* 2000, 228; *Rev. dr. pén.* 2000, 935, noot P. MORLET, “Le desaisissement du juge d’instruction par l’effet de son rapport”). De annotator van dit arrest betoogt op vrij overtuigende gronden dat de onderzoeksrechter maar van zijn onderzoek is ontlast nadat de raadkamer haar rechtsmacht over de strafvordering heeft uitgeoefend.

C. AMBTSBEVOEGDHEDEN

392 Niettegenstaande de onderzoeksrechter geen officier van gerechtelijke politie is, heeft hij al de gewone en bijzondere ambtsbevoegdheden ervan (art. 59 Sv.). Hij kan daarenboven verscheidene dwangmiddelen aanwenden. Het betreft het verrichten of doen van huiszoeking, het openen van briefwisseling, het verhoren van getuigen onder eed, het gelasten van deskundigenonderzoeken, het verlenen van een bevel tot medebrenging tegen een getuige of een verdachte, het verlenen van een bevel tot aanhouding of het weigeren van vrij verkeer aan de aangehouden verdachte en het doen opsporen of afluisteren van privé- of telecommunicatie.

Eenieder die geschaad wordt door een onderzoekshandeling met betrekking tot zijn goederen, kan aan de onderzoeksrechter bij gemotiveerd verzoekschrift de opheffing ervan vragen. De wet voorziet in een verhaalmiddel ten voordele van de procureur des Konings en de verzoekende partij (art. 61 *quater* Sv.).

De inverdenkinggestelde en de burgerlijke partij kunnen de onderzoeksrechter bij gemotiveerd verzoekschrift vragen om een bijkomende onderzoekshandeling te verrichten. De wet voorziet in een verhaalsmogelijkheid tegen een weigering of een nalaten te beslissen (art. 61 *quinquies* Sv.).

AFDELING II

FUNDAMENTELE REGELS VAN HET VOORONDERZOEK

§ 1. Vermoeden van onschuld en onpartijdigheid van het onderzoek

393 Artikel 6 lid 2 E.V.R.M. bepaalt dat eenieder, die wegens een strafbaar feit wordt vervolgd voor onschuldig wordt gehouden totdat zijn schuld volgens de wet bewezen wordt. Het is ook een in het nationale recht gekende regel (L. HUYBRECHTS, “De rechter en het vermoeden van onschuld”, in *Liber Amicorum Jean du Jardin*, Deurne, Kluwer, 2001, 195-214). Deze regel belet uiteraard niet tegen een verdachte een opsporings- of gerechtelijk onderzoek in te stellen, tegen zijn persoon of zijn goederen bij de wet bepaalde dwang-

maatregelen te nemen en de betrokkene voor het strafrecht te brengen indien daartoe grond bestaat.

De wet zegt uitdrukkelijk dat de onderzoeksrechter zowel *à charge* als *à décharge* moet onderzoeken (art. 56 § 1 Sv.). In werkelijkheid is ook de procureur des Konings die een opsporingsonderzoek instelt, gehouden tot onpartijdigheid. De plicht hiertoe weegt evenwel het zwaarst op de onderzoeksrechter die niet, zoals de procureur des Konings, tezelfdertijd met het onderzoek en de vervolging is belast. Onderzoeken *à charge* en *à décharge* houdt in dat de onderzoeker een waakzaam oog heeft voor de gegevens ten ontlaste van de verdachte en dat hij al die voor de verdachte voordelige aanwijzingen die hij op het spoor komt of hem door de verdachte worden aangereikt, even grondig onderzoekt als de gegevens ten laste. Onderzoeken *à charge* en *à décharge* wil daarentegen niet zeggen dat men tegen "heug en meug" het ongeloofwaardige moet aantonen of weerleggen.

§ 2. Wettigheid van het bewijs en loyauteit van de bewijsverkrijging

394 Opsporingshandelingen mogen geen schending inhouden van individuele rechten en vrijheden. Zowel de procureur des Konings als de onderzoeksrechter moeten waken over de wettigheid van het bewijs en de loyaliteit of de loyauteit van de verkrijging ervan (art. 28bis § 3 en 56 § 1 Sv.).

Met wettigheid wordt bedoeld de conformiteit van een bewijs of de bewijsverkrijging met een specifieke wettelijke regeling. Loyaliteit of loyauteit is hetzelfde, maar de wet gebruikt nu eens het ene dan weer het andere woord. Het heeft niet zozeer betrekking op de wettelijke bepalingen maar op de algemene rechtsbeginselen en de beginselen van behoorlijke rechtspleging (tussenkost prof. P. TRAEST, *Gedr.St.* Senaat 1997-98, nr. 1-704/4). Het gaat om het omvangrijke probleem van de list en het bedrog bij de bewijsverkrijging (zie C. DE VALKENNEER, *La tromperie dans l'administration de la preuve pénale*, Brussel, Larcier, 2000).

§ 3. Geheim van het onderzoek

395 Het opsporings- en het gerechtelijk onderzoek zijn in beginsel geheim, d.w.z. niet openbaar. Eenieder die eraan beroepshalve zijn medewerking dient te verlenen, is tot geheimhouding verplicht. Schending van de geheimhoudingsplicht wordt gestraft met de straffen bepaald in artikel 458 Sw. (art. 28quinquies § 1 en 57 § 1 Sv.).

De procureur des Konings kan persmededelingen doen, indien het openbaar belang het vereist. In het geval van een gerechtelijk onderzoek moet de onderzoeksrechter daarmee instemmen. De procureur des Konings moet waken over de inachtneming van het vermoeden van onschuld, de rechten van verdediging van de verdachte, het slachtoffer en derden, het privé-leven en de waardigheid van personen. Men mag het niet voorstellen alsof de schuld van

de verdachte reeds vaststaat. Die indruk wordt soms gewekt doordat men gedetailleerde bewijsgegevens bekend maakt en ze als vaststaand bestempelt, zelfs voordat de verdediging ermee werd geconfronteerd. Voor zover als mogelijk mag de identiteit van de in het dossier genoemde personen niet worden vrijgegeven (art. 28*quinquies* § 3 en 57 § 3 Sv.). Indien het belang van zijn cliënt het vereist, kan de advocaat ook een persmededeling doen (art. 28*quinquies* § 4 en 57 § 4 Sv.).

AFDELING III

GEWONE OPSPORINGS- EN ONDERZOEKSHANDELINGEN

§ 1. Ontvangen van klachten en aangiften

396 Opsporing naar reeds gepleegde feiten geschiedt door het ontvangen van klachten of aangiften, door eigen vaststellingen, het inwinnen van inlichtingen en het afnemen van verklaringen. De officier van gerechtelijke politie, hulpofficier van de procureur des Konings die aldus met een strafbaar feit bekend is geraakt, maakt van de aangiften of klachten, van de vaststellingen en de inlichtingen waarover hij beschikt of die hij kan inzamelen, en van de verklaringen die hij afneemt, een proces-verbaal op dat hij aan de procureur des Konings doet toekomen (art. 49 Sv.). Theoretisch moet de overmaking "onverwijld" geschieden (art. 45 Sv.). Dit is evenwel niet voorgeschreven op straffe van nietigheid (Cass. 25 april 1989, *Arr. Cass.* 1989, nr. 485; *J.T.* 1990 (verkort), 89, noot; *R.W.* 1989-90, 224). Het ogenblik van de overmaking zal afhangen van de richtlijnen van het parket maar ook van de omstandigheden van de zaak.

De klacht is de melding aan de gerechtelijke overheid van een misdrijf door de benadeelde die strafvervolgning en genoegdoening vraagt. Ze stelt de strafvervolgning niet in werking. De benadeelde kan de strafvordering evenwel instellen, hetzij door klacht met burgerlijke partijstelling bij de onderzoeksrechter (art. 63 Sv.), hetzij, in de gevallen waarin de wet het toelaat, door de beklagde rechtstreeks te dagvaarden voor het bevoegde strafgerecht waardoor de benadeelde de hoedanigheid van burgerlijke partij opeist (art. 145, 182 en 183 Sv.). Deze klacht met burgerlijke partijstelling vereist rechtsbekwaamheid en eventueel handelingsbekwaamheid voor hen die namens rechtspersonen optreden.

De aangifte is de melding aan de gerechtelijke overheid van een misdrijf door iemand die al of niet benadeeld maar zich niet wil of kan burgerlijke partij stellen, om toe te laten dat strafvervolgning zou worden ingesteld. Ze is in regel nooit aan enig formalisme onderworpen en vergt geen rechts- of handelingsbekwaamheid. Men noemt de aangifte ambtelijk of officieel wanneer ze uitgaat van een gestelde overheid, een openbaar officier of ambtenaar die in de

uitoefening van zijn ambt of bediening kennis heeft gekregen van een misdaad of wanbedrijf (art. 29 eerste lid Sv.); in de andere gevallen noemt men ze *privaat*.

De klacht of aangifte door de fiscale administratie of haar ambtenaren is aan bijzondere voorwaarden en regelen onderworpen (art. 29 tweede lid Sv.) (zie boven, nr. 326).

§ 2. Verrichten van vaststellingen, inwinnen van inlichtingen en afnemen van verklaringen

A. ALGEMEEN

397 Elk politieambtenaar kan betreffende de misdrijven die binnen zijn bevoegdheid vallen, vaststellingen verrichten, inlichtingen inwinnen en verklaringen afnemen voor zover hij hierbij geen hem verboden dwangmaatregelen neemt (art. 40 Wet op het Politieambt).

Artikel 47*bis* Sv. schrijft voor welke regelen moeten worden in acht genomen bij het verhoor in strafzaken. Het gaat om de voorafgaande verwittiging die men de verhoorde moet geven, het gebruik door de verhoorde van documenten, de vermeldingen in het proces-verbaal van de precieze omstandigheden, de formaliteiten bij het beëindigen van het verhoor en het verhoor van personen die zich in een andere taal wensen uit te drukken. Deze regels zijn toepasselijk op elke ondervraging betreffende een misdrijf door een officier of agent van gerechtelijke politie van een getuige of een verdachte en die bestemd is om als bewijs in strafzaken te dienen. Deze regelen zijn niet voorgeschreven op straffe van nietigheid. De miskenning ervan kan evenwel de regelmatigheid van het bewijs aantasten (L. HUYBRECHTS, "Juridische beschouwingen betreffende het politieverhoor", *Custodes* 1/2000, 13-31). Deze regelen gelden ook voor het onderzoek door de onderzoeksrechter.

Niettegenstaande het geheim van het onderzoek kan ieder persoon die wordt ondervraagd, kosteloos kopie van het proces-verbaal van zijn verhoor krijgen; ze wordt onmiddellijk of binnen een maand overhandigd of verstuurd (art. 28*quinquies* § 2 en 57 § 2 Sv.). In geval van ernstige en uitzonderlijke omstandigheden kan al naar het geval de procureur des Konings of de onderzoeksrechter, met een met redenen omklede beslissing, het tijdstip van deze mededeling uitstellen voor een eenmaal hernieuwbare termijn van ten hoogste drie maanden.

B. BEWIJSWAARDE VAN HET PROCES-VERBAAL

398 Artikel 154 tweede lid Sv. stelt dat niemand, op straffe van nietigheid, wordt toegelaten om door getuigen bewijs te leveren boven of tegen de inhoud van de processen-verbaal of verslagen van de officieren van politie aan wie de wet bevoegdheid verleent om wanbedrijven of overtredingen vast te

stellen zolang er geen betichting van valsheid is. De wetsbepaling voegt er vervolgens aan toe dat de processen-verbaal en verslagen daarentegen, opgemaakt door agenten, aangestelden of officieren aan wie de wet niet het recht verleent om geloofd te worden zolang er geen betichting van valsheid is, kunnen worden bestreden met tegenbewijzen, hetzij door geschriften, hetzij door getuigen, indien de rechtbank het geraden oordeelt ze toe te laten.

Spijts wat de tekst van artikel 154 tweede lid Sv. kan doen geloven, gelden de processen-verbaal van de officieren en agenten van gerechtelijke politie in de regel slechts als inlichting. Het staat de strafrechter vrij de bewijswaarde ervan te beoordelen. De door de wetsbepaling bedoelde bijzondere bewijswaarde geldt slechts voor de processen-verbaal opgemaakt door officieren of agenten van gerechtelijke politie die door een uitdrukkelijke wetsbepaling de macht hebben gekregen om zekere bijzondere misdrijven bij proces-verbaal vast te stellen (Cass. 17 maart 1952, *Arr. Cass.* 1952, 386); dit is eerder uitzonderlijk. Bovendien is de door artikel 154 gebezigde formule van bewijs "zolang er geen betichting van valsheid is" te begrijpen als bewijswaarde tot bewijs van het tegendeel. Zo verdienen de regelmatige processen-verbaal betreffende de vaststellingen waartoe tolbeambten binnen de perken van hun bevoegdheid zijn overgegaan, volle geloof in rechte tot het tegendeel bewezen is; de bijzondere bewijswaarde tot bewijs van het tegendeel betreft enkel de door de opsteller persoonlijk verrichte materiële vaststellingen (Cass. 20 januari 1964, *Pas.* 1964, I, 537; *R.W.* 1964-65, 524). Het tegenbewijs ervan kan worden geleverd met alle wettelijke bewijsmiddelen (D. HOLSTERS, "Bewijs (in strafzaken)middelen in strafzaken", in *Comm.Straf.*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen België, nr. 11).

§ 3. Opsporings- en onderzoekshandelingen onder dwang

A. ALGEMEEN

399 In beginsel kan alleen de onderzoeksrechter onderzoekshandelingen verrichten of doen verrichten die een dwangmaatregel of schending van individuele rechten en vrijheden inhouden. Behoudens de wettelijke uitzonderingen kunnen opsporingshandelingen geen dwangmaatregel inhouden (art. 28bis § 3 Sv.). Bij ontdekking op heterdaad van zowel een misdaad als een wanbedrijf hebben de officieren van gerechtelijke politie evenwel bijzondere ambtsbevoegdheden (Cass. 13 december 1989, *Arr. Cass.* 1989-90, nr. 242; *J.L.M.B.* 1990, 154; *Rev. dr. pén.* 1990, 295, noot). Er is ontdekking bij heterdaad wanneer het feit ontdekt wordt wanneer het wordt gepleegd of terstond nadat het werd gepleegd. Hiermee wordt gelijk gesteld het geval dat de verdachte door het openbaar beroep wordt vervolgd of kort nadat het feit is gepleegd in het bezit wordt gevonden van wapens, werktuigen of papieren, die doen vermoeden dat hij dader of medeplichtige is (art. 41 Sv.).

B. INBESLAGNEMING

400 In afwijking van de regel dat opsporingshandelingen geen enkele dwangmaatregel noch schending van individuele rechten en vrijheden mogen inhouden, kunnen officieren of agenten van gerechtelijke politie steeds de zaken in beslag nemen vermeld in artikel 35 Sv. (art. 28*bis* § 3 Sv.). Het gaat vooreerst om de zaken die bij toepassing van artikel 42 Sw. e.v. moeten of kunnen worden verbeurdverklaard (zie boven, nr. 139), alsook om alles wat kan dienen om de waarheid aan de dag te brengen. Men noemt dit de overtuigingsstukken.

Kunnen of moeten worden verbeurd:

1° de zaken die het voorwerp van het misdrijf uitmaken en deze die gediend hebben tot het plegen daarvan, wanneer zij eigendom zijn van de veroordeelde;

2° de zaken die uit het misdrijf voorkomen;

3° de vermogensvoordelen die rechtstreeks uit het misdrijf zijn verkregen, dit zijn de zogenaamde criminele vermogensvoordelen, op de goederen en waarden die in de plaats ervan zijn gesteld en op de inkomsten uit de belegde voordelen.

Verscheidene bijzondere wetten voorzien in bijzondere inbeslagnemingen en verbeurdverklaringen.

401 De inbeslagneming van criminele vermogensvoordelen kan slaan op de goederen en de waarden die in de plaats ervan zijn gesteld of op de inkomsten uit de belegde voordelen (art. 28*bis* § 3 en 35 Sv. en 42, 3° Sw.) (Cass. 15 februari 2000, *Arr. Cass.* 2000, nr. 124). Artikel 43*bis* tweede lid Sw. geeft de strafrechter de mogelijkheid, indien de zaken bedoeld in artikel 42, 3° niet kunnen worden teruggegeven in het vermogen van de veroordeelde, om de geldwaarde daarvan te ramen en de verbeurdverklaring van een daarmee overeenstemmend bedrag uit te spreken. De inbeslagneming van dat vermoedelijke equivalent tijdens het voorafgaande onderzoek is evenwel niet toegelaten.

Indien de zaken die een uit het misdrijf verkregen vermogensvoordeel schijnen op te leveren, onroerende goederen zijn, kunnen deze eveneens in beslag worden genomen. Dit gebeurt bij deurwaardersexploot dat aan de eigenaar wordt betekend. Het moet op straffe van nietigheid een afschrift van de vordering van de procureurs bevatten, alsmede de verschillende vermeldingen bedoeld in de artikelen 1452 en 1568 Ger. W. en de tekst van het derde lid van dit artikel. Het exploot moet dezelfde dag ter overschrijving worden aangeboden op het hypotheekkantoor waar de goederen gelegen zijn. Het beslag blijft vijf jaar geldig maar het kan binnen deze termijn worden vernieuwd op vordering van de bevoegde procureur des Konings. Bij rechterlijke beslissing kan doorhaling worden bevolen (art. 35*bis* Sv.).

C. HUISZOEKING

1. In een woning

402 Krachtens artikel 15 G.W. is de woning onschendbaar. Huiszoeking mag alleen gebeuren wanneer de wet ze toelaat. Onder het woord “woning” moet worden verstaan de plaats, met inbegrip van de erdoor omsloten eigen aanhorigheden, die een persoon bewoont om er zijn verblijf of werkelijke verblijfplaats te vestigen en waar hij uit dien hoofde recht heeft op eerbiediging van zijn persoonlijke levenssfeer, zijn rust en meer in het algemeen van zijn privé-leven (Cass. 21 april 1998, *Arr. Cass.* 1998, nr. 204; *R.W.* 1998-99, 1452, noot A. VANDEPLAS, “Over de huiszoeking in kazernes of militaire kwartieren”). Zijn stellig een woning: een huis, een appartement, een hotelkamer indien deze als permanent en exclusief verblijf dient of een woonwagen. Een garage kan een aanhorigheid van een woning zijn (Cass. 23 juni 1993, *Arr. Cass.* 1993, nr. 303; *Rev. dr. pén.* 1994, 208). Een gestationeerd voertuig is evenwel geen woning (Cass. 27 september 1971, *Arr. Cass.* 1972, 95).

Artikel 1 van de Wet van 7 juni 1969 stelt de tijd vast gedurende welke geen opsporing ten huize of huiszoeking mag worden verricht. Opsporing of huiszoeking in een niet voor het publiek toegankelijke plaats mag slechts worden verricht na vijf uur en vóór negen uur 's avonds. Dat verbod geldt evenwel niet:

1° wanneer een bijzondere wetsbepaling de opsporing of de huiszoeking 's nachts toelaat;

2° wanneer een magistraat of een officier van gerechtelijke politie zich tot vaststelling op heterdaad van een misdaad of wanbedrijf ter plaatse begeeft;

3° in geval van verzoek of toestemming van de persoon die het werkelijk genot van de plaats heeft of de persoon bedoeld in artikel 46, 2° Sv. (Dit laatste betreft het slachtoffer van geweldpleging door een echtgenoot of een partner);

4° in geval van oproep vanuit die plaats;

5° in geval van brand of overstroming.

Het onder 3° vermelde verzoek of toestemming moet schriftelijk en voorafgaand aan de huiszoeking worden gegeven (art. *1bis*).

Het Wetboek van Strafvordering en bijzondere wetten voorzien nog in bijzondere andere gevallen van huiszoeking (b.v. R. DECLERCQ, *Beginselen van Strafrechtspleging*, Deurne, Kluwer Rechtswetenschappen België, 1999, nr. 284 e.v.).

403 De onderzoeksrechter kan overal huiszoeking verrichten of doen verrichten op alle plaatsen waar hij op redelijke grond kan vermoeden dat dienstige vaststellingen kunnen worden verricht of bewijzen worden aangetroffen. Deze huiszoekingen mogen maar worden uitgevoerd tijdens de uren bepaald in artikel 1 van de Wet van 7 juni 1969.

De onderzoeksrechter kan een bevel tot huiszoeking en inbeslagneming geven aan een officier van gerechtelijke politie van zijn arrondissement of van het arrondissement waar de handelingen moeten plaatsgrijpen. Wanneer de onderzoeksrechter optreedt op vordering van een onderzoeksrechter van een ander arrondissement kan deze de opdracht toevertrouwen aan een officier van gerechtelijke politie van zijn arrondissement. Het bevel moet met redenen omkleed zijn (art. 89bis Sv.).

Een bevel tot huiszoeking mag geen algemene delegatie aan de officier van gerechtelijke politie inhouden. Het hoeft evenwel de feiten die de onderzoeksrechter onderzoekt, of hun voorlopige kwalificatie als misdrijf niet te omschrijven en evenmin de op te sporen zaak te specificeren. Het volstaat dat de officier van gerechtelijke politie die met de uitvoering van de huiszoeking is gelast over de nodige gegevens beschikt die hem toelaten te weten aangaande welk misdrijf de onderzoeksrechter zijn onderzoek voert en welke nuttige opsporingen en beslagnemingen hij in verband daarmee kan verrichten (Cass. 13 februari 2001, P.99.0739.N).

Bij heterdaad mogen de onderzoeksrechter en ook de officieren van gerechtelijke politie huiszoeking verrichten op de plaats van het misdrijf (art. 32 e.v. Sv.) en in de woning van de verdachte (art. 36 Sv.). Deze huiszoekingen mogen ook 's nachts plaatsgrijpen (art. 1, 2° Wet van 7 juni 1969).

2. In een professioneel of commercieel lokaal

a) Toepasselijkheid van artikel 8 eerste lid E.V.R.M.

404 Artikel 8 eerste lid E.V.R.M. bepaalt dat eenieder recht heeft op eerbiediging van zijn privé-leven, zijn gezinsleven, zijn huis en zijn briefwisseling; artikel 8 tweede lid laat evenwel inmenging van het openbaar gezag in de uitoefening van dit recht toe op voorwaarde dat deze bij wet is voorzien, een wettig doel nastreeft en noodzakelijk is in een democratische samenleving, o.m. in het belang van het economisch welzijn van het land of ter voorkoming van strafbare feiten (zie P. DE HERT, *Art. 8 E.V.R.M. en het Belgisch recht. De bescherming van privacy, gezin, woonst en communicatie*, Gent, Mys & Breesch, 1998).

Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens stelt dat een interpretatie van de woorden "privé-leven" en "woning" in de zin dat zij ook bepaalde professionele en commerciële lokalen en activiteiten omvatten, tegemoet komt aan het voorwerp en het doel van artikel 8 E.V.R.M. (E.H.R.M. 16 december 1992 (Niemiets t. Duitsland), *Publ. Eur. Court H.R.* 1993, Série A, nr. 251-B; *J.T.* 1994, 65, noot E. JAKHIAN en P. LAMBERT, "Les perquisitions dans les cabinets d'avocats"; *Rev. trim. D.H.* 1993, 467, noot P. LAMBERT en F. RIGAUX, "Perquisition au cabinet d'un avocat et droit au respect de la vie privée, de la correspondance et du domicile"; *F. Rechtspr.* 1993, afl. 2, 8; *Liga* 1993 (weergave), afl. 12, 16; *R.U.D.H.* 1993, 241). Een huiszoeking in het

kantoor van een advocaat maakt dan ook een inmenging in het recht op eerbiediging van het privé-leven en de woning uit, die men enkel kan verantwoordelijk maken indien deze bij wet is voorzien, een wettig doel nastreeft en noodzakelijk is in een democratische samenleving. De bescherming van artikel 8 E.V.R.M. werd later uitgebreid tot alle professionele en commerciële lokalen en activiteiten (E.H.R.M. 25 februari 1993 (Funke t. Frankrijk), *Publ. Eur. Court H.R.* 1993, Série A, nr. 256-A; *Ars Aequi* 1993 (weergave), 672, noot A. SWART, "Bewijs (in strafzaken) leveren tegen zichzelf. Huiszoeking"; *F. Rechtspr.* 1993, afl. 4, 11; *F.J.F.* nr. 93/232; *J.D.F.* 1993, 17, noot M.B.; *R.U.D.H.* 1993, 232; *Jaarboek Mensenrechten* 1993-94 (verkort), 249, noot; *N.J.B.* (Bijlage) 1995, 37; *NQHR* 1993 (weergave), 198, noot; E.H.R.M. 25 februari 1993 (Crémieux t. Frankrijk), *Publ. Eur. Court H.R.* 1993, Série A, nr. 256-B; *NQHR* 1994 (weergave), 198, noot; *R.U.D.H.* 1993, 236; E.H.R.M. 25 februari 1993 (Mialhe t. Frankrijk), *Publ. Eur. Court H.R.* 1993, Série A, nr. 256-C; *N.J.B.* (Bijlage) 1995, 49; *Rev. trim. D.H.* 1994 (verkort), 117, noot D. YERNAULT, "Les pouvoirs d'investigation de l'administration face à la délinquance économique: les locaux professionnels et l'article 8 de la Convention européenne"; *R.U.D.H.* 1993, 238). De omstandigheid dat alle professionele en commerciële lokalen en activiteiten de bescherming van artikel 8 E.V.R.M. genieten, betekent nog niet dat de wettelijke voorwaarden voor een inmenging steeds dezelfde moeten zijn. In dit verband ontwikkelde het Europees Hof voor de Rechten van de Mens in de vermelde arresten lezenswaardige consideransen. Het is zeker zo, overweegt het hof, dat de Staten op het gebied van de strijd tegen de kapitaalvlucht en de belastingontduiking te kampen hebben met ernstige moeilijkheden die volgen uit de omvang en de complexiteit van de banknetten en de financiële circuits, alsook uit de talrijke mogelijkheden van internationale beleggingen, die nog worden bevorderd door de betrekkelijke doordringbaarheid van de grenzen. In die strijd kan de staat bepaalde maatregelen, zoals huiszoekingen en beslagleggingen, noodzakelijk achten om het materiële bewijs van delicten betreffende wisseloperaties te leveren en de daders ervan te vervolgen, maar dan nog moeten zijn wetgeving en zijn optreden ter zake gepaste en voldoende waarborgen bieden tegen misbruiken. Dat is niet het geval wanneer alleen de douane-instanties bevoegd zijn om te oordelen over de opportuniteit, het aantal, de duur en de omvang van de controles. Vooral bij ontstentenis van een rechterlijk bevel blijken de wettelijk bepaalde beperkingen en voorwaarden van artikel 64 Franse Douanewetboek te zwak en te onvolledig te zijn opdat de inmengingen in het recht op eerbiediging van het privé-leven, de briefwisseling en de woning strikt evenredig zouden zijn met het gewettigde doel dat wordt nagestreefd.

b) Huiszoeking na toestemming

405 De vraag rijst wie er toestemming kan verlenen voor een huiszoeking in een professioneel of commercieel lokaal. Voor een bewoond huis kan slechts de persoon die het werkelijk genot heeft van de plaats, rechtsgeldig toestem-

ming verlenen (zie J. SMETS, "Huiszoeking met toestemming", in *Comm.-Straf.*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen België, nr. 19 e.v.). Naar analogie daarmee kan slechts de in het te doorzoeken lokaal gevestigde beroepsbeoefenaar of het hoofd van het daar gevestigde bedrijf of kantoor toestemming verlenen. Voor lokalen die tegelijkertijd gebruikt worden door meerdere beroepsbeoefenaren, moeten deze allen toestemming verlenen. Voor vennootschappen moet de toestemming worden verleend door een van zijn bevoegde organen. Ook de feitelijke bestuurders kunnen rechtsgeldig toestemming verlenen.

D. VERHOOR ONDER EED

406 Een verhoor onder eed is een dwangmiddel. Enkel een rechter, een onderzoeksrechter of een vonnisrechter kunnen een getuige onder eed verhoren (art. 75 en 155 Sv.). De procureur des Konings en een officier of agent van gerechtelijke politie kunnen niemand onder eed verhoren.

Een getuige is gehouden gevolg te geven aan de dagvaarding om te verschijnen en hij moet de waarheid spreken. Verschijnt hij niet of weigert hij te getuigen dan wordt hij veroordeeld tot een geldboete van ten hoogste 100,00 EUR en kan tegen hem een bevel tot medebrenging worden verleend (art. 80 Sv.). Hierbij moet evenwel worden aangetekend dat ingevolge artikel 14 derde lid g B.U.P.O. en impliciet ook de artikelen 6 en 10 E.V.R.M. de getuige die door de waarheid te zeggen zich zelf aan vervolgingen zou blootstellen, mag weigeren te spreken (C. VAN DEN WYNGAERT, *Strafrecht en strafprocesrecht*, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu-Uitgevers, 1999, 770 en 771).

E. AANSTELLING VAN EEN DESKUNDIGE

407 Artikel 44 Sv. machtigt de procureur des Konings om bij een op hetaard vastgestelde gewelddadige of verdachte dood een geneesheer-deskundige aan te stellen om hem advies te geven over de doodsoorzaak en de staat van het lijk. Deze deskundige legt de deskundigenceed af. Buiten dit geval kan de procureur des Konings in de regel geen deskundige de eed opleggen. Hij kan wel steeds een deskundig persoon om advies vragen, maar die legt dan niet de eed af. Niettemin kan de vonnisrechter rekening houden met dat verslag (b.v. R. DECLERCQ, *Beginselen van Strafrechtspleging*, Deurne, Kluwer Rechtswetenschappen België, 1999, nr. 292).

De wet regelt het niet, maar het staat vast dat de onderzoeksrechter een deskundige kan aanstellen om hem advies te verstrekken. Een deskundige is een persoon die wegens zijn kunde of zijn beroep uitleg of advies kan verstrekken omtrent bepaalde feitelijke elementen. Hij geeft dus advies over problemen van technische of wetenschappelijke aard. Naar analogie met artikel 44 Sv. moet die deskundige de eed afleggen (b.v. R. DECLERCQ, *Be-*

ginselen van Strafrechtspleging, Deurne, Kluwer Rechtswetenschappen België, 1999, nr. 397 e.v.).

Krachtens artikel 2 Tarief in Strafzaken bepaalt de onderzoeksrechter, wanneer dit mogelijk is, een termijn binnen de welke de deskundige zijn opdracht moet hebben voleindigd. Het M.B. 11 juni 1999 stelt de honoraria van de deskundigen vast.

408 Theoretisch kiezen de procureur des Konings en de onderzoeksrechter vrij de deskundigen die zij om advies vragen. Nochtans zijn bepaalde expertises voorbehouden aan beoefenaars van georganiseerde beroepen. Alleen bedrijfsrevisoren en externe accountants mogen in beginsel privé- of gerechtelijke expertises met betrekking tot de boekhoudkundige organisatie of de analyse met boekhoudkundige procédés, van de positie en werking van ondernemingen vanuit het oogpunt van hun kredietwaardigheid, rentabiliteit en risico's verrichten (art. 34, 2°, 37 eerste lid 1° en 37 tweede lid 1° Wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen) (Cass. 26 juni 2001, P.01.0621.N). Wie dit verbod overtreedt wordt gestraft met een geldboete van 200,00 tot 1.000,00 EUR (art. 58 Wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen). De rechter zal bovendien de in strijd met dit verbod verrichte en derhalve nietige expertise uit het debat weren (L. HUYBRECHTS, "Het monopolie van de externe accountant en de expertise in strafzaken", noot onder Antwerpen 31 januari 1992, *R.W.* 1991-92, 1396-1397).

Op te merken valt dat om het even wie advies kan verstrekken in belastingaangelegenheden als hij zich daarbij maar geen hoedanigheid toeëigent die hem niet toekomt.

409 De mate van tegenspraak in het door de vonnisrechter bevolen deskundigenonderzoek maakt het voorwerp uit van rechtspraak van het Arbitragehof en van het Hof van Cassatie (P. TRAEST en P. VAN CAENEGEM, "De tegensprekelijkheid van het deskundigenonderzoek in strafzaken: een *status quaestionis* ten behoeve van de praktijk", *T. Strafr.* 2000, 45-53; *Jaarverslag van het Hof van Cassatie van België 1999-2000*, 75-77). Het in de loop van het strafvooronderzoek gelaste deskundigenonderzoek verloopt evenwel nog steeds niet-contradictoir. Niets belet echter de procureur des Konings in geval van een opsporingsonderzoek of de onderzoeksrechter in geval van een gerechtelijk onderzoek, na overleg met het Openbaar Ministerie, om een bepaalde mate van tegenspraak te organiseren. Dit zal vooral gebeuren in verband met expertises over financiële aangelegenheden.

F. OPSPOREN EN ONDERSCHEPPEN VAN PRIVÉ- OF TELECOMMUNICATIE

1. Algemeen

a) E.V.R.M.

410 Naar de rechtspraak van het E.H.R.M. omvat het in artikel 8 eerste lid E.V.R.M. bepaalde recht op eerbiediging van de briefwisseling elke communicatie tussen personen, derhalve ook telefoongesprekken (E.H.R.M. 24 april 1990 (Kruslin/Frankrijk), *Publ. Eur. Court H.R.* 1990, Série A, nr. 176-A; E.H.R.M. 24 april 1990 (Huvig/Frankrijk), *Publ. Eur. Court H.R.* 1990, Série A, nr. 176-B; P. LAMBERT, “Les écoutes téléphoniques, Arrêts Huvig et Kruslin c. La France, du 24 avril 1990, de la Cour européenne des droits de l’homme”, *J.T.* 1990, 749). Het af luisteren ervan moet een voldoende wettelijke basis hebben. In de vermelde zaken bleek dat niet het geval te zijn van de toenmalige Franse reglementering. Interessant te vermelden is dat in de zaak Huvig de telefoon van de eiser werd afgeluisterd op last van de onderzoeksrechter tijdens een onderzoek naar fiscale fraude. Een rechterlijk bevel zonder voldoende wettelijke basis vormt dus ook een schending van artikel 8 eerste lid E.V.R.M. Omdat telefoongesprekken dezelfde bescherming als briefwisseling genieten, vond het E.H.R.M. het later zelfs overbodig na te gaan of het af luisteren een inmenging in het privé-leven is (E.H.R.M. 23 november 1993 (A./Frankrijk), *Publ. Eur. Court H.R.* 1994, Série A, nr. 277-B.; *J.T. dr. eur.* 1994, 62; *R.U.D.H.* 1994, 340; *Rev. trim. D.H.* 1994 (verkort), 575, noot P. WACHSMANN, “Les écoutes téléphoniques”; *Jaarboek Mensenrechten* 1993-94 (verkort), 296). In een volgende zaak poneerde het E.H.R.M. dan weer dat niet wordt betwist dat telefoonoproepen van en naar bedrijfsruimten kunnen zijn vervat in de begrippen “privé-leven” en “briefwisseling” (E.H.R.M. 25 maart 1998 (Kopp t. Zwitserland), *Journ. proc.* 1998, afl. 347, 22, noot F. JONGEN). Het ging hier om het af luisteren op instructie van de procureur-generaal van de telefoonlijnen van het kantoor van een advocaat. Dergelijke inmenging is voorzien in de Zwitserse wet. Het af luisteren, dat een ernstige inbreuk vormt op de eerbiediging van het privé-leven en de briefwisseling, moet evenwel zijn gebaseerd op een “wet” met een bijzondere precisie, vooral nu de bruikbare technische procédés steeds perfecter worden. De garanties in het Zwitsers recht zijn niet ontdaan van waarde. De duidelijke wettekst, die het beroepsgeheim van de advocaat beschermt wanneer deze als derde in de gaten wordt gehouden, en de praktijk die *in casu* wordt gevolgd, zijn echter tegenstrijdig. De wet formuleert niet uitdrukkelijk hoe, onder welke voorwaarden en door wie een keuze moet worden gemaakt uit wat specifiek valt onder het mandaat van advocaat en wat betrekking heeft op een activiteit die verschilt van die van raadsman. Het hof vindt het vooral verwonderlijk dat deze taak in de praktijk werd toevertrouwd aan een ambtenaar van de juridische dienst van de Post, telegraaf en telefoondiensten zonder toezicht van een onafhankelijke magistraat. De verzoeker, in zijn hoedanigheid van ad-

vocaat, heeft dus *in casu* geen minimale graad van bescherming genoten die door de voorrang van het recht in een democratische samenleving is vereist.

b) Belgische wetgeving

411 Wanneer het noodzakelijk is om de waarheid aan de dag te brengen, kan de onderzoeksrechter oproepende of opgeroepen telefoonnummers doen opsporen (art. 88*bis* § 1 Sv.). Bij ontdekking op heterdaad kan de procureur voor de strafbare feiten bedoeld in de artikelen 347*bis* of 470 Sw., d.i. gijzeling en afpersing, het initiatief nemen tot het opsporen van oproepende of opgeroepen telefoonnummers. De door hem genomen maatregel moet dan binnen de 24 uur worden bevestigd door de onderzoeksrechter (art. 88*bis* § 1 vierde en vijfde lid Sv.).

De onderzoeksrechter kan in uitzonderlijke gevallen, wanneer het onderzoek zulks vereist, bij met redenen omklede beschikking, privé- of telecommunicatie doen afluisteren, er kennis van nemen en opnemen (art. 90*ter* § 1 Sv.). De maatregel kan genomen worden ten aanzien van personen die op grond van precieze aanwijzingen verdacht zijn, de communicatiemiddelen waarvan zij geregeld gebruik maken, de plaats waar zij vermoed worden te vertoeven, en ook ten aanzien van personen waarvan op grond van precieze feiten vermoed wordt dat zij geregeld in verbinding staan met een persoon op wie een verdenking rust. Dergelijke bewakingsmaatregel is slechts mogelijk voor de in de wet opgesomde misdrijven (art. 90*ter* § 1 Sv.). Fiscale fraude behoort als dusdanig niet tot die misdrijven. Afluisteren kan evenwel o.m. voor het deel uitmaken van een criminele organisatie (art. 324*bis* en 324*ter* Sw. en 90*ter* § 2, 1°*bis* Sv.), witwasheling (art. 505 eerste lid 2°, 3° en 4° Sw. en 90*ter* § 2, 11° Sv.) of poging tot het plegen van dergelijke feiten (art. 90*ter* § 2, 11° Sv.). Fiscale fraude die het werk is van een criminele organisatie of het witwassen van de buit ervan betreft, kan dus aanleiding geven tot gerechtelijk afluisteren.

De wet regelt verder de voorschriften en modaliteiten van het afluisteren (art. 90*ter* tot 90*decies* Sv.).

G. DWANGMAATREGELEN TEGEN DE PERSOONLIJKE VRIJHEID

412 De Wet Voorlopige Hechtenis regelt onder meer de medebrenging, de aanhouding en de voorlopige hechtenis (b.v. D. DEJEMEPPE en D. MERCKX (ed.), *De voorlopige hechtenis*, Diegem, Kluwer, 2000). Slechts in geval van volstreekte noodzakelijkheid voor de openbare veiligheid en indien het feit een correctionele hoofdgevangenisstraf van een jaar of een zwaardere straf tot gevolg kan hebben, kan de onderzoeksrechter een bevel tot aanhouding verlenen. Indien het maximum van de toepasselijke straf vijftien jaar dwangarbeid niet te boven gaat, mag het bevel slechts worden verleend als er ernstige redenen bestaan om te vrezen dat de in vrijheid gelaten verdachte nieuwe misdaden of wanbedrijven zou plegen, zich aan het optreden van het

gerecht zou onttrekken, bewijzen zou pogen te laten verdwijnen of zich zou verstaan met derden (art. 16 § 1 Wet Voorlopige Hechtenis). Vermits fiscale misdrijven bijna steeds binnen deze bestraffingsvork vallen, kunnen ze om de zoëven vermelde redenen aanleiding geven tot voorlopige hechtenis.

Het moet worden onderstreept dat een verdachte niet in voorlopige hechtenis mag worden genomen met het oog op zijn onmiddellijke bestraffing of met het oog op de uitoefening van enige andere vorm van dwang (art. 16 § 1 Wet Voorlopige Hechtenis). De voorlopige hechtenis is dus wel een dwangmaatregel tegen de persoonlijke vrijheid om herhaling te voorkomen of om het onderzoek veilig te stellen, maar hij mag niet worden gebruikt om de verdachte tot medewerking aan het onderzoek te dwingen.

AFDELING IV

BIJZONDERE OPSPORINGSMETHODEN

§ 1. Proactieve recherche

413 Opsporing komt na de feiten. Ze is in wezen “reactief”. Men kan nochtans de opsporing naar mogelijke strafbare feiten en potentiële daders al aanvatten vooraleer het misdrijf is gepleegd. In bepaalde gevallen is dit trouwens de enige efficiënte manier van werken. Men spreekt dan van proactieve recherche (zie H. BERKMOES en D. LYBAERT, *Pro een actieve recherche. Wie zou contra zijn?* Brussel, Politeia, 1999; H. BERKMOES en D. LYBAERT, “De proactieve recherche”, *Custodes*, I/99). In België is de pro-actieve recherche beperkt naar finaliteit en voorwerp; ze is bovendien aan strikte regels onderworpen. Ze mag alleen strafvervolgning tot doel hebben. Ze moet gebeuren op grond van een redelijk vermoeden van te plegen of reeds gepleegde maar nog niet aan het licht gebrachte of alsnog mogelijk te plegen strafbare feiten. Bovendien moet het gaan om feiten die worden of zouden worden gepleegd in het kader van een criminele organisatie of om feiten opgesomd in artikel 90ter §§ 2, 3 en 4 Sv. die een gerechtelijk afluisteren van privé- of telecommunicatie kunnen wettigen. De pro-actieve recherche behoeft een voorafgaande schriftelijke toelating van de procureur des Konings, de arbeidsauditeur of de nationaal magistraat. Worden bijzondere opsporings-technieken gebruikt dan moeten de wettelijke bepalingen ter zake worden nageleefd (art. 28bis § 2 Sv.). In België is dus tot op heden de pro-actieve recherche per definitie ondenkbaar in het kader van een gerechtelijk onderzoek, dat enkel reeds gepleegde feiten kan betreffen.

414 Fiscale fraude behoort niet tot de strafbare feiten opgesomd in artikel 90ter §§ 2, 3 en 4 Sv. Daartoe behoren wel: het deel uitmaken van een criminele organisatie of het deelnemen aan de voorbereiding of de uitvoering van

enige ongeoorloofde activiteit van- of aan het nemen van welke beslissing dan ook van of in het kader van dergelijke organisatie (art. 90ter § 2, 1° bis Sv.) en de beheersverrichtingen betreffende criminele vermogensvoordelen, de in de plaats ervan gestelde goederen of waarden en de inkomsten van belegde voordelen, de verhandeling ervan om de dader te helpen ontkomen aan het gerecht of de verheling ervan, omschreven in artikel 505, 2°, 3° en 4° Sw. (art. 90ter § 2, 11° Sv.). De fiscale fraude die het werk is van een criminele organisatie of het witwassen van de buit ervan betreft, kan dus het voorwerp uitmaken van pro-actieve recherche.

§ 2. Bijzondere opsporingstechnieken

415 Zowel bij het opsporen van gepleegde feiten als bij pro-actieve recherche kunnen bijzondere opsporingstechnieken worden gebruikt. Ze omvatten observatie, werken met informanten, infiltratie en andere wijzen van informatie-inwinning, waaronder misdaadanalyse, fenomenenonderzoek en financieel rechercheren (Parlementaire commissie van onderzoek naar de georganiseerde criminaliteit in België, *De impact van de bestrijding van de georganiseerde criminaliteit, onder meer door het gebruik van bijzondere opsporingsmethoden, op de organisatie van de politiediensten en het openbaar ministerie*). De bijzondere opsporingstechnieken zijn in België nog niet wettelijk geregeld, behalve dan het opsporen en onderscheppen van privé- of telecommunicatie. Voor het overige maken ze enkel het voorwerp uit van de Circulaire van de Minister van Justitie van 24 april 1990 betreffende de bijzondere opsporingstechnieken om de zware of georganiseerde criminaliteit te bestrijden, gewijzigd bij de Circulaire van 5 maart 1992, *Gedr.St. Senaat 1997-98, 1-326/8, 7*) (voor de misdaadanalyse zie “Misdrijfanalyse”, *Custodes* 3/2000).

AFDELING V

OPSPORINGS- EN ONDERZOEKSHANDELINGEN BIJ OF TEGEN PERSONEN MET EEN BEROEPSGEHEIM

§ 1. Beroepsgeheim

A. ARTIKEL 458 SW.

416 Artikel 458 Sw. stelt strafbaar met gevangenisstraf van acht dagen tot zes maanden en met geldboete van 100,00 tot 500,00 EUR, geneesheren en dergelijke en alle andere personen die uit hoofde van hun staat of beroep kennis dragen van geheimen die hun zijn toevertrouwd en deze bekendmaken buiten het geval dat zij geroepen worden om in rechte of voor een parlementaire onderzoekscommissie getuigenis af te leggen of dat de wet hen verplicht

die geheimen bekend te maken (zie A. DE NAUW, *Inleiding tot het bijzonder strafrecht*, Deurne, Kluwer Rechtswetenschappen België, 1992, nr. 296 e.v.; L. HUYBRECHTS, "Het zaken-, bank- en beroepsgeheim in het strafproces", in B. TILLEMANS, *Ondernemingsstrafrecht*, Brugge, M&D Seminars-Die Keure, 1999, 133-185; P. LAMBERT, *Le secret professionnel*, Brussel, Nemesis, 1985, 415 e.v.; J. LECLERCQ, "Secret professionnel", *Les nouvelles, Droit pénal*, IV, 247-306; A. MARCHAL en J.P. JASPAR, *Droit criminel*, Brussel, Larcier, 1965, nr. 1309 e.v.; *R.P.D.B.*, XII, "Secret professionnel"; G. SCHUIND, A. VANDEPLAS, *Droit criminel*, I, Brussel, Swinnen, 1980; L. VIAENE, *Huiszoeking en beslag in strafzaken*, in *A.P.R.*, 1962, nr. 499 e.v. en vooral G. STESSENS, "Beroepsgeheim versus (economisch-financieel) strafrecht", *CBR Jaarboek 1996-1997*, Apeldoorn-Antwerpen, Maklu, 1997, 389-447). Het door artikel 458 Sw. ingestelde strafrechtelijk beschermd beroepsgeheim heeft een drietal gronden van maatschappelijke verantwoording: het belang van het individu bij b.v. de eerbiediging van zijn privacy en van zijn zakengeheim; het belang van de samenleving bij het feit dat aan de burger bepaalde waarborgen worden verstrekt; het belang van bepaalde beroepen tot wie men zich in volle vertrouwen moet kunnen wenden.

Het beroepsgeheim omvat al wat de beroepsbeoefenaar bij de uitoefening van zijn beroep verneemt of ontdekt en uit zijn aard geheim is. Het is niet altijd gemakkelijk uit te maken wat binnen de uitoefening van het bepaalde beroep valt. Zo iets vergt een zorgvuldig onderzoek van de wettelijke opdracht van dat beroep. De geheimhouder mag het geheim aan niemand mededelen, in principe ook niet aan een andere beroepsbeoefenaar, drager van hetzelfde of een gelijkwaardig beroepsgeheim. Wel kan hij het geheim toevertrouwen aan medewerkers, soms aan collega's of andere dragers van een gelijkwaardig beroepsgeheim, wanneer dit noodzakelijk is binnen het kader van zijn opdracht. Beroepsdocumenten of -bescheiden die beroepsgeheimen bevatten, vallen eveneens onder het beroepsgeheim.

B. BEROEPEN DIE AAN HET BEROEPSGEHEIM ZIJN ONDERWORPEN

1. Ingevolge de rechtspraak

417 Traditioneel aanvaardt de rechtspraak dat de advocaat, de gerechtsdeurwaarder en de notaris aan het beroepsgeheim van artikel 458 Sw. zijn onderworpen. Zij treden in de uitoefening van hun beroep op als noodzakelijke confidenten van geheimen die de wet beschermingswaardig acht. Vallen of vielen volgens de rechtspraak daarentegen niet onder artikel 458 Sw.: de effectenmakelaar (Cass. 26 september 1966, *Pas.* 1967, I, 89), de boekhoudings- of belastingconsulent (Cass. 16 mei 1977, *Arr. Cass.* 1977, 949) en de bankier (Cass. 25 oktober 1978, *Arr. Cass.* 1978-79, 223). De reden daarvan is dat zij niet worden beschouwd als noodzakelijke confidenten van beschermingswaardig geachte geheimen, maar zijn als personen tot wie men zich

uitsluitend wendt in verband met zijn patrimoniale belangen. Deze zijn slechts tot een discretieverplichting hierover gehouden.

2. Ingevolge bijzondere wetsbepalingen

418 Artikel 458 Sw. is dus in principe niet toepasselijk op beroepen die zich inlaten met uitsluitend patrimoniale belangen. Alleen bij uitdrukkelijke wetsbepaling worden dergelijke beroepen aan een strafbaar beroepsgeheim onderworpen. Dit is met name het geval voor de bedrijfsrevisoren, de stagiairs en de personen voor wie ze instaan (art. 27 tweede lid Wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een instituut der bedrijfsrevisoren), de externe accountants, de externe belastingconsulenten, externe boekhouders, erkende boekhouders-fiscalisten, stagiairs en de personen voor wie zij instaan (art. 58 derde lid Wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen) (J.D.B., “Wet betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen. Reglementering belastingconsulenten en erkende fiscalisten: de uitvoeringsbesluiten”, *Fisc. Act.* 1999, afl. 21, 9-16). De adviezen die de erkende bedrijfsjuristen verlenen ten gunste van hun werkgever in het kader van hun functie van juridisch raadsman, zijn confidentieel (art. 5 Wet van 1 maart 2000 tot oprichting van een Instituut voor bedrijfsjuristen). Ze genieten bescherming b.v. inzake burgerlijke procedures of mededingingsrecht. Ze vallen evenwel niet onder de toepassing van artikel 458 Sw. (zie A. BENOIT-MOURY en E. JACQUES, “Bienvenue à l’institut des juristes d’entreprise; Commentaire de la loi du 1er mars 2000 créant un Institut des juristes d’entreprise”, *J.T.* 2000, 725-740, nr. 39; J. VAN CAENEGEM, “Confidentialiteit van de adviezen van de bedrijfsjurist: legal privilege ingevoerd in het Belgische recht”, *R.W.* 2000-01, 1185-1193, meer bepaald 1192 e.v.).

§ 2. Huiszoeking

419 Niets belet huiszoeking te verrichten bij een persoon die onderworpen is aan een beroepsgeheim (b.v. M. FRANCHIMONT, A. JACOBS en A. MASSET, *Manuel de procédure pénale*, Ed. Collection scientifique de la Faculté de droit de Liège-Ed. du Jeune Barreau Liège, 1989, 326-327). Het is een vaststaand gebruik dat huiszoeking bij een arts of een advocaat geschiedt op bevel van de onderzoeksrechter en dat hij de huiszoeking zelf uitvoert en een afgevaardigde van de disciplinaire overheid van de betrokkene hierbij aanwezig is. De afgevaardigde kijkt de stukken in en oordeelt wat onder het beroepsgeheim valt of niet. De onderzoeksrechter moet zich echter niet onvoorwaardelijk aansluiten bij diens zienswijze: hij beslist in laatste instantie of een document in beslag wordt genomen of niet (R. VERSTRAETEN, *Handboek Strafvordering*, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu, 1999, nr. 781). Eventueel kan hij het stuk in een verzegelde omslag doen neerleggen ter griffie van de correctionele rechtbank.

De genoemde gebruiken bestaan niet voor alle beroepen, waarvan de beoefenaars dragers van een beroepsgeheim zijn. In een nota van procureur-generaal G. DEMANET van 19 juni 1991, goedgekeurd door het college van de procureurs-generaal bij de hoven van beroep, wordt geponeerd dat de bestaande gebruiken niet kunnen worden uitgebreid tot de bedrijfsrevisoren en de externe accountants. Hun beroepsgeheim – zo wordt gesteld – is enkel ingesteld in het algemeen belang en niet in het belang van diegene die hen heeft gekozen: het is dus beperkt. Uit achting voor het Instituut der Bedrijfsrevisoren en het Instituut der Accountants kan de onderzoeksrechter zich eventueel laten begeleiden door een vertegenwoordiger van deze instituten, die de huiszoeking eenvoudigweg zou bijwonen zonder meer. Het is enkel de onderzoeksrechter die kan beslissen welke stukken door het beroepsgeheim zijn gedekt en bijgevolg niet in beslag kunnen worden genomen (L. HUYBRECHTS, “De huiszoeking en inbeslagneming in het kantoor van een externe accountant”, in *De accountant en de gerechtelijke overheid in de strijd tegen de georganiseerde financiële misdaad*, uitgave Instituut der Accountants, 1996, inzonderheid 20 en 21).

§ 3. Inbeslagneming

A. BIJ EEN NIET-VERDACHTE

420 De regels van de inbeslagneming verschillen al naar gelang de drager van het beroepsgeheim niet of wel zelf verdachte is. Is de geheimhouder niet zelf verdachte dan vallen de stukken die hij in de uitoefening van zijn beroep opstelt en een beroepsgeheim bevatten, onder de bescherming van het beroepsgeheim. Dit belet evenwel niet dat men, met toepassing van artikel 35 Sv. in beslag mag nemen:

- de zaken die het voorwerp van het misdrijf uitmaken en die welke gediend hebben of bestemd waren tot het plegen ervan, wanneer zij eigendom zijn van de verdachte cliënt;
- de zaken die uit het misdrijf voortkomen;
- de vermogensvoordelen die rechtstreeks uit het misdrijf zijn verkregen, de goederen en waarden die in de plaats ervan zijn gesteld en de inkomsten uit de belegde voordelen.

Het gaat hierbij telkens om het voorwerp, de zaken, de vermogensvoordelen en dergelijke die de geheimhouder bewaart voor rekening van zijn cliënt;

- de stukken die kunnen dienen om de waarheid aan de dag te brengen, m.a.w. de bewijsstukken, voorzover die niet voortspruiten uit de persoonlijke betrekkingen van de drager van het beroepsgeheim met de cliënt.

Stukken die de cliënt krachtens de wet moet opstellen en bewaren, zoals boekhouding en verantwoordingsstukken, facturen, en de stukken of zaken die hij in bewaring heeft gegeven, zoals titels, effecten, gelden, mogen in beslag worden genomen, maar niet de vertrouwelijke notities van de drager van het beroepsgeheim of de vertrouwelijke briefwisseling b.v. tussen de

advocaat en zijn cliënt (M. MAHIEU en J. BAUDREZ, *De Belgische advocatuur*, Kuurne, Leieland, 1980, nr. 1943 e.v.; G. SCHOORENS, "De vertrouwelijkheid van de briefwisseling tussen advocaten", *Jura Falc.* 1990-91, 39-66).

Het vertrouwelijke karakter van een stuk is een objectief gegeven. Het is niet omdat een advocaat een geschrift als confidentieel heeft aangemerkt, dat het dit ook is (Cass. 10 maart 1982, *Arr. Cass.* 1981-82, 854; *R.W.* 1982-83, 234, noot).

B. BIJ DE VERDACHTE

421 Beroepsmisdrijf sluit beroepsgeheim uit. Wanneer iemand van een misdrijf in de uitoefening van zijn beroep wordt verdacht, kan hij zijn beroepsgeheim niet inroepen om zich aan het onderzoek te onttrekken. Hij mag vanzelfsprekend zwijgen als verdachte of beklaagde. Stukken die voortspruiten uit de persoonlijke betrekkingen van de drager van het beroepsgeheim met een cliënt en als bewijs van het beroepsmisdrijf van de drager van het beroepsgeheim dienstig zijn, mogen echter in beslag worden genomen (Cass. 5 februari 1985, *Arr. Cass.* 1984-85, 749).

Het is voor de regelmatigheid van de inbeslagneming niet vereist dat deze laatste in verdenking was gesteld of dat hij persoonlijk kennis had van de ingestelde vervolging (Cass. 22 december 1992, *Arr. Cass.* 1991-92, nr. 810; *F. Rechtspr.* 1993, afl. 1, 7; *J. dr. Jeun.* 1994, afl. 131, 31; *Rev. dr. pén.* 1993, 650; *R.W.* 1993-94, 464, noot M. WOUTERS).

§ 4. Getuigenis in rechte

A. BEOORDELING DOOR DE DRAGER VAN HET BEROEPSGEHEIM

422 Wanneer de drager van een beroepsgeheim wordt gedagvaard om te getuigen, moet hij gevolg geven aan de oproeping. Hij moet ook de eed afleggen. Het is slechts na het stellen van de bepaalde vraag dat hij kan uitmaken of het te geven antwoord betrekking heeft op een in de uitoefening van zijn beroep vernomen of toevertrouwd geheim en kan beslissen of hij dit bekendmaakt of niet (D. HOLSTERS, "Bewijs (in strafzaken)middelen in strafzaken", in *Comm. Straf.*, Deurne, Kluwer Rechtswetenschappen, nr. 10). Dat de getuige reeds sprak tijdens het gerechtelijk onderzoek, ontnemt hem niet het recht alsnog het beroepsgeheim ter terechtzitting in te roepen (Cass. 23 september 1986, *Arr. Cass.* 1986-87, 96; *T.G.R.* 1987, 128). Valt het antwoord op de gestelde vraag onder het beroepsgeheim, dan beslist de getuige in geweten of hij dit kan verstrekken of niet. Hij moet hierbij in afweging nemen, enerzijds, de maatschappelijke verantwoording van zijn beroepsgeheim, anderzijds, het belang van zijn cliënt. Deze afweging verplicht hem ertoe zich zorgvuldig rekenschap te geven van de omstandigheden van het proces en het doel van het verhoor. Gaat het om een burgerlijke zaak of een strafzaak? Is de geheimgerechtigde eiser of verweerder of beklaagde of slacht-

offer? De getuige kan eventueel rekening houden met het feit dat zijn cliënt hem ontslaat van zijn beroepsgeheim, maar deze omstandigheid verplicht b.v. een advocaat of notaris nog niet te spreken en ze is op zich ook geen voldoende verantwoording ervan (Cass. 30 oktober 1978, *Arr. Cass.* 1978-79, 235; *Pas.* 1979, I, 248).

Een verhoor is geen louter spel van vraag en antwoord. De getuige die over een bepaalde zaak onder eed wordt ondervraagd, mag spontaan spreken zonder een meer precieze vraag af te wachten en hij mag dan vertrouwelijke stukken overhandigen ook wanneer het hem niet uitdrukkelijk wordt gevraagd (Cass. 15 mei 1985, *Arr. Cass.* 1984-85, 1261; *J.T.* 1986 (verkort), 335).

B. CONTROLE DOOR DE RECHTER

423 De rechter houdt toezicht op het inroepen van het beroepsgeheim. Hij kan oordelen dat het antwoord op de gestelde vraag er niet onder valt. Zwijgt de getuige toch, dan zal de rechter hem wettig veroordelen wegens weigering te getuigen (Cass. 23 juni 1958, *Arr. Cass.* 1958, 854). De rechter moet *in concreto* nagaan of de weigering te spreken of stukken over te leggen door het beroepsgeheim wordt verantwoord dan wel of dit wordt afgewend van het doel waarvoor het werd ingesteld (Cass. 18 juni 1992, *Arr. Cass.* 1991-92, 993; *J.L.M.B.* 1992, 1463; *J.T.* 1993, 106; *R.G.A.R.* 1994, nr. 12.314; *R.W.* 1992-93, 616). Zo mag een geheimhouder geen door het beroepsgeheim gedekte feiten bekend maken die aanleiding kunnen geven tot strafvervolgning ten laste van zijn cliënt, maar dit verbod geldt niet voor feiten waarvan de cliënt zelf het slachtoffer of benadeelde is geweest (Cass. 9 februari 1988, *Arr. Cass.* 1987-88, 720; *R.G.A.R.* 1989, nr. 11.574).

§ 5. Onderscheppen van privé- of telecommunicatie

A. ARTS OF ADVOCaat

424 Artikel 90*octies* Sv. regelt het gerechtelijk afluisteren dat betrekking heeft op de beroepslokalen, de woonplaats of de communicatie- of telecommunicatiemiddelen van een arts en een advocaat (zie o.m. L. HUYBRECHTS, "Het gerechtelijk afluisteren in het Belgisch recht na de nieuwe afluisterwet", *Panopticon*, 1995, 41-57, inzonderheid nr. 8). Een bewakingsmaatregel is mogelijk wanneer deze zelf worden verdacht dader of deelnemer te zijn aan een van de feiten bedoeld in artikel 90*ter* Sv. of indien precieze feiten doen vermoeden dat derden die van deze feiten worden verdacht, gebruik maken van deze beroepslokalen, woonplaats of communicatie- of telecommunicatiemiddelen. Vooraf moet de stafhouder van de orde van advocaten of de vertegenwoordiger van de provinciale orde van geneesheren van de bewakingsmaatregel op de hoogte worden gesteld. De onderzoeksrechter stelt deze

in kennis van hetgeen volgens hem onder het beroepsgeheim valt en niet werd opgetekend in het proces-verbaal.

Krachtens artikel 90octies is de bewakingsmaatregel zonder voorafgaande verwittiging van de tuchtoverheid nietig (Artikelsgewijze besprekingen, *Gedr.St. Senaat* 1992-93, nr. 843-2, 189).

B. ANDEREN

425 Deze regeling geldt niet voor andere dragers van een beroepsgeheim dat beschermd wordt door artikel 458 Sw. of door een bijzondere strafwet. Tijdens de artikelsgewijze bespreking van de Wet betreffende het opsporen en onderscheppen van privé- of telecommunicatie werd gezegd dat er voor andere beroepscategorieën die gebonden zijn door het beroepsgeheim, geen wettelijk georganiseerde tuchtoverheid is tot wie de onderzoeksrechter zich zou kunnen wenden (Artikelsgewijze besprekingen, *Gedr.St. Senaat* 1992-93, nr. 843-2, 186). Deze opmerking was onjuist; vermelden we maar het Instituut van de Bedrijfsrevisoren en het toen bestaande Instituut der Accountants. Het Arbitragehof verwierp overigens het beroep tot nietigverklaring dat het Instituut der Accountants had ingesteld tegen artikel 90octies Sv. (Arbitragehof nr. 26/96, 27 maart 1996, *B.S.* 18 april 1996, 9.167; *A.A.* 1996, 317; *Fisc. Koer.* 1996 (weergave), 345, noot; *Rev. dr. pén.* 1996, 1116; *R.W.* 1996-97, 427, noot; *T.B.P.* 1996 (verkort), 437; R. DEVLOO, "Het beroepsgeheim van de accountant na het arrest van het Arbitragehof van 27 maart 1996", *R.W.* 1996-97, 422-426).

Vermits deze andere beroepscategorieën met beroepsgeheim niet in de wet zijn vermeld, is de verwittiging van- en informatie aan hun tuchtoverheden dus niet nodig. Dit doet geen afbreuk aan de verplichting voor de onderzoeksrechter om te oordelen over de vraag wat onder het beroepsgeheim van de betrokkenen kan vallen en uit het proces-verbaal moet worden geweerd. Vanzelfsprekend zal de rechter ten gronde eveneens nagaan of het proces-verbaal het beroepsgeheim niet miskent en er geen rekening mee mag worden gehouden (Artikelsgewijze besprekingen, *Gedr.St. Senaat* 1992-93, nr. 843-2, 188).

Ten slotte valt op te merken dat de mogelijkheid om personen die met een verdachte in contact staan af te luisteren, uiteraard niet mag worden misbruikt om een advocaat of een arts die niet verdacht wordt dader of deelnemer te zijn, af te luisteren (Artikelsgewijze besprekingen, *Gedr.St. Senaat* 1992-93, nr. 843-2, 91-92). De vraag rijst of die regel niet moet worden doorgetrokken tot alle dragers van een beroepsgeheim.

HOOFDSTUK VIII BEWIJS IN FISCALE STRAFZAKEN

AFDELING I

BEWIJS VAN SIMULATIE

§ 1. Vrijheid van bewijs

426 In de regel gelden in fiscale strafzaken, net zoals in gewone strafzaken, geen bijzondere bewijsregels. De strafrechter mag dan ook zijn innerlijke overtuiging omtrent het bewijs van een misdrijf gronden op alle rechtmatig verkregen inlichtingen die op regelmatige wijze in het proces werden gebracht en onderworpen werden aan de tegenspraak van de partijen.

§ 2. Prijsbewimpeling

A. ARTIKEL 16 VOORAFGAANDE TITEL WETBOEK VAN STRAFVORDERING

427 Ingevolge artikel 16 V.T.Sv. moet de strafrechter, wanneer het misdrijf verband houdt met de uitvoering van een overeenkomst waarvan het bestaan of de interpretatie wordt betwist, zich betreffende het bewijs van die overeenkomst of de uitlegging ervan gedragen naar de regels van het burgerlijk recht. Deze wetsbepaling is ingegeven door de bezorgdheid van de wetgever te vermijden dat een benadeelde door een burgerlijke partijstelling voor de strafrechter de regels van het burgerlijk recht betreffende de toelaatbaarheid van de bewijsmiddelen zou omzeilen (noot P.M. onder Cass. 4 mei 1953, *Pas.* 1953, I, 681).

Het bewijs van de verbintenissen en van de betaling maakt het voorwerp uit van de artikelen 1315 tot 1369 B.W. Naar luid van artikel 1341 B.W. moeten overeenkomsten in principe bewezen worden door een geschrift. “*Het bewijs door getuigen ... tegen en boven de inhoud van de akten, en evenmin omtrent hetgeen men zou beweren vóór, tijdens of sinds het opmaken te zijn gezegd*” is verboden. Deze strenge bewijsregeling is uiteraard niet toepasselijk in de gevallen waar het vrije bewijs in handelszaken geldt (R. DECLERCQ, *Begin-selen van Strafrechtspleging*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen België, 1999, nr. 1253 e.v.; Y. MERCHERS, Ph. COLLE en M. DAMBRE, “Overzicht van rechtspraak. Algemeen handelsrecht, handelscontracten, bank-, krediet-, wissel en chequeverrichtingen”, *T.P.R.* 1992, 845-1026, nr. 382-395).

Het artikel 16 V.T.Sv. is van openbare orde (Cass. 6 februari 1961, *R.W.* 1961-62, 1088) maar men moet het strikt en juist toepassen (Cass. 20 maart 1950, *Arr. Verbr.* 1950, 475-476). Het burgerlijk bewijs is namelijk niet van toepassing wanneer het misdrijf bestaat in het afsluiten zelf van het contract,

het contract uit het misdrijf voorkomt of wanneer een beklaagde tot zijn verdediging het bestaan of een bepaalde interpretatie van de overeenkomst aanvoert (D. HOLSTERS, "Bewijs (in strafzaken)voering in strafzaken", *Comm.Strafr.*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen België, nr. 2B). In deze gevallen geldt de vrijheid van bewijs in strafzaken. Het Openbaar Ministerie of de burgerlijke partij mogen dus met alle bewijsmiddelen die het strafrecht toelaat, aantonen dat b.v. een akte betreffende een rechtshandeling, een akte van een overeenkomst of de verschillende akten gesimuleerd zijn en een fiscale constructie tot ontduiking van belasting vormen, dit is valsheid in geschrifte opleveren.

B. ARTIKEL 19 WETBOEK REGISTRATIE-, HYPOTHEEK- EN GRIFFIERECHTEN

428 Het artikel 19 W. Reg. verplicht tot de registratie van bepaalde akten e.d., o.m. de notariële akten, waarbij de eigendom van een in België gelegen onroerend goed wordt overgedragen. Krachtens artikel 44 van het vermelde wetboek zijn op overdrachten van onroerende goederen procentuele rechten verschuldigd, meer bepaald 12,5% op de prijs of de waarde. Het is algemeen bekend dat partijen zeer vaak, met het oogmerk een lager recht te betalen, in de notariële verkoopakten een lagere prijs doen vermelden dan de werkelijk overeengekomen prijs. Dit noemt men prijsbewimpeling. Fiscaalrechtelijk toont men prijsbewimpeling aan door alle middelen van recht, uitgenomen de eed; strafrechtelijk kan men prijsbewimpeling bewijzen met alle in strafzaken geoorloofde bewijsmiddelen, vermoedens inbegrepen.

Beklaagden poogden op originele manier aan het in strafzaken geldende bewijs door vermoedens te ontkomen. Ze waren kopers van een handelseigendom en werden vervolgd wegens – naar de wetsomschrijving van vóór de Herstelwet van 1981 – valsheid in geschrifte te hebben gepleegd met de bedoeling de registratierechten te ontduiken of dit mogelijk te maken. Men verdacht ze ervan in de notariële verkoopakte de fictieve prijs van 4.500.000 F te hebben doen vermelden, terwijl de werkelijk overeengekomen prijs 7.000.000 F bedroeg. De appèlrechters leiden het bewijs van de prijsbewimpeling af, "eensdeels, uit de door de notaris verstrekte inlichting dat L.C. (de verkoopster) op zijn kantoor in presentie van de eisers verklaarde dat zij op 29 juni 1977 geen voorschot van 2.500.000 F had ontvangen, en anderdeels, uit de vaststelling dat de door eisers 'voorgehouden betaling' van een gedeelte van de koopsom niet in de notariële akte is vermeld, hoewel de integraliteit van de koopsom eerst in juni 1978 – één jaar later – moest worden betaald". M.a.w. de verkoopster ontkende de door de kopers beweerde betaling van een zwart voorschot, terwijl de akte slechts betaling van de koopsom bedong een jaar na het sluiten van de overeenkomst.

De beklaagden stelden tegen hun veroordeling cassatieberoep in en voerden aan dat de registratie slechts een verplichting is die de uitvoering van de overeenkomst betreft, maar niet de overeenkomst zelf. Ze voerden verder aan dat het bestreden arrest de artikelen 16 eerste lid V.T.Sv. en 1341 B.W.

had geschonden. In antwoord op de middelen van de eisers oordeelde het Hof van Cassatie dat het misdrijf van prijsbewimpeling zijn oorzaak niet vindt in de registratieverplichting maar in het fictief karakter van de overeenkomst zelf; de aanbieding ter registratie is niet de uitvoering van de overeenkomst, maar van een fiscale verplichting. Artikel 16 V.T.Sv. is ter zake niet toepasselijk omdat het misdrijf geen verband houdt met de uitvoering van een overeenkomst waarvan het bestaan wordt ontkend of waarvan de uitlegging wordt betwist; het vindt zijn oorsprong in het sluiten van de overeenkomst zelf (Cass. 14 december 1982, *Arr. Cass.* 1982-83, 506; *F.J.F.* nr. 83/75; *Rec. gén. enr. not.* 1985, 45, noot).

§ 3. Simulatie van overeenkomsten

A. MINST BELASTE WEG

1. *Brepolsleer*

429 Het strafrecht heeft juridische autonomie; wanneer de strafrechter moet oordelen over de strafbaarheid van één of andere gedraging, dan is hij niet gebonden door de civielrechtelijke, de handelsrechtelijke of administratiefrechtelijke kwalificaties daarvan, noch door de juridische betekenis die in andere rechtstakken aan bepaalde begrippen wordt gegeven (Cass. 27 maart 1995, *Arr. Cass.* 1995, nr. 170; *J.T.* 1995 (verkort), 704). Niettemin is de bedrieglijke simulatie in het fiscale strafrecht hetzelfde als in het fiscale recht (T. DELAHAYE, "Belastingontduiking en belastingontwijking", in M. STORME en S. VAN CROMBRUGGE (ed.), *Actuele problemen van fiscaal recht 1988-1989*, Deurne, Kluwer Rechtswetenschappen, 1989, 33-40, nr. 7; L. HUYBRECHTS, "Is veinzing in fiscale zaken een niet werkzaam overbodig begrip?", *D.A.O.R.* 1986-87, 397-401; L. MATRAY, "Simulation de droit privé et faux criminel", *Rev. dr. pén.* 1968-69, 581-626, meer bepaald nr. 10; P.E. TROUSSE, "La simulation de droit privé et le faux criminel", *Rev. dr. pén.* 1968-69, 625-651, meer bepaald nr. 14).

Daarmee is nog niet gezegd wanneer er simulatie is en wanneer niet. Dit is vooral klemmend bij de zogenaamde fiscale constructies, dit zijn één of meer overeenkomsten met het oog op het bekomen van een fiscaal voordeel. Vaak hebben ze ook geen ander oogmerk dan dat fiscaal voordeel en ontbreekt elke andere verantwoording. De vraag rijst of dergelijke fiscale constructies valsheid in geschrifte kunnen opleveren?

430 In het overbekende Brepolsarrest heeft het Hof van Cassatie gezegd dat er inzake directe belastingen geen simulatie en dus geen fiscale fraude is, wanneer partijen, met het oog op het verwerven van het voor hun meest voordelige gunstige fiscaal regime, gebruik maken van hun contractsvrijheid en, zonder enige wettelijke verplichting te schenden, akten opstellen waarvan zij alle consequenties aanvaardden (Cass. 6 juni 1961, *Pas.* 1961, I, 1082). Men

noemt dit de “keuze van de minst belaste weg”. De fiscus is dikwijls opgekomen tegen deze leer, stellende dat een overeenkomst moet beantwoorden aan “de economische werkelijkheid” of financieel of economisch moet verantwoord zijn. Het Hof van Cassatie heeft echter zijn rechtspraak gehandhaafd (b.v. Cass. 22 maart 1990, *Arr. Cass.* 1989-90, nr. 440; *F.J.F.* nr. 90/95; *J.D.F.* 1990, 110, noot M.B. “Le choix de la voie la moins imposée”; *J.D.S.C.* 2000 (samenvatting), 313, noot M. DELVAUX, “L’opposabilité de la qualification juridique donné par les parties à leur acte”; *J.L.M.B.* 1990, 700, noot F.D.; *T.R.V.* 1990, 314 noot S. VAN CROMBRUGGE, “Fusie en vrije keuze van de minst belaste weg”; *R.W.* 1990-91 (verkort), 61 noot; zie T. AFSCHRIFT, *L’évitement licite de l’impôt et la réalité juridique*, Brussel, Larcier, 1994).

Met de Brepolsleer wint de belastingplichtige evenwel niet steeds het pleit, nu de administratie nog over een ander wapen beschikt, meer bepaald artikel 79 W.I.B. 1992 dat bepaalt dat beroepsverliezen niet worden afgetrokken van het gedeelte van de winst of de baten dat voorkomt uit zogenaamde abnormale en goedgunstige voordelen (Cass. 23 februari 1995, *Arr. Cass.* 1995, nr. 107; *F.J.F.* nr. 95/63, noot; *R. Cass.* 1996, 20, noot P. FAES, “Over het oneigenlijk karakter van artikel 79 W.I.B. als toetsingsgrond voor ‘omgekeerde fusies’”; *R.W.* 1995-96 (verkort), 269; *TRD&I* 1995, 506 en commentaar W. HEYVAERT, “De aanhouder wint”, 497). Het Hof van Cassatie besliste ook dat een rechtshandeling niet aan de fiscus kan worden tegengeworpen, wanneer door die rechtshandeling een rechtsregel van openbare orde wordt geschonden om belasting te ontwijken. Het ging om een overeenkomst van overdracht van een apotheek tegen een prijs die een reglementair bepaalde maximumprijs te boven ging. Het Koninklijk Besluit van 13 april 1977 tot vaststelling van de regels die toelaten de waarde van de overdracht der apotheken vast te stellen en toezicht uit te oefenen op de overdracht belangt inderdaad de openbare orde aan en heeft gevolg op fiscaal vlak. Zodanige overeenkomst kan niet aan de administratie worden tegengeworpen. Deze niet-tegenwerpelijkheid betekent geen schending van de verbindende kracht van de overeenkomst (Cass. 5 maart 1999, *Arr. Cass.* 1999, nr. 134; *A.F.T.* 1999 (weergave I. DE TROYER), 213; *F.J.F.* nr. 99/93; *J.T.* 2000 (verkort), 200, noot; *R.W.* 2000-01 (verkort), 106; *T.F.R.* 1999, 616, noot M. GHIJSELEN, “Schending van de wet in het kader van de keuze van de minst belaste weg”, *err. T.F.R.* 1999, 787; zie ook kritische noot J. KIRKPATRICK, “L’opposabilité au fisc des conventions illicites non simulées. À propos de l’arrêt de la Cour de cassation du 5 mars 1999, *J.T.* 2000, 193-199).

2. Fiscaal bewijs van simulatie

431 Fiscaalrechtelijk kan het bewijs van simulatie worden geleverd met vermoedens. Artikel 1349 B.W. bepaalt dat vermoedens gevolgtrekkingen zijn die de wet of de rechter afleidt uit een bekend feit om te besluiten tot een onbekend feit.

Wettelijke vermoedens inzake W.I.B. zijn b.v.:

- het door de administratie te leveren bewijs volgens tekenen en indicïen waaruit een hogere graad van gegoedheid blijkt dan uit de aangegeven inkomsten (art. 341 W.I.B. 1992);
- het door de administratie, bij gebreke van bewijskrachtige gegevens vanwege de belastingplichtige, geleverd bewijs door vergelijking van de normale winst van tenminste drie soortgelijke belastingplichtigen (art. 342 W.I.B. 1992).

Ingevolge artikel 1353 B.W. worden de vermoedens die niet bij de wet zijn ingesteld, d.w.z. de feitelijke vermoedens, overgelaten aan het oordeel en het beleid van de rechter; hij kan echter geen andere dan gewichtige, bepaalde en met elkaar overeenstemmende vermoedens aannemen.

Feitelijke vermoedens zijn een in het fiscaal recht algemeen aanvaarde bewijsmiddel. Artikel 340 W.I.B. 1992 zegt dat de administratie ter bepaling van het bestaan en van het bedrag van een belastingschuld alle door het gemeen recht toegelaten bewijsmiddelen kan aanvoeren, met uitzondering van de eed. Het bewijs kan derhalve geleverd worden door feitelijke vermoedens. Artikel 59 § 1 W.B.T.W., bepaalt dat overtredingen inzake B.T.W., alsmede feiten die de “verschuldigdheid” van de belasting of van een geldboete, versta een administratieve boete, aantonen of ertoe bijdragen die aan te tonen, door de administratie onder andere kunnen worden bewezen volgens de regelen en de middelen van het gemene recht, getuigen en vermoedens inbegrepen, doch uitgezonderd de eed. Artikel 62 eerste lid W. Zeg., artikel 206/1 eerste lid W. Taksen, artikel 185 eerste lid W. Reg. en artikel 105 W. Succ. bevatten dezelfde enigszins anders verwoorde regel: “behoudens de bewijs- en controlemiddelen speciaal voorzien in deze titel ...”, respectievelijk “behoudens de bewijs- en controlemiddelen speciaal voorzien door onderhavig wetboek ...”.

Stelt de rechter vast dat partijen niet alle gevolgen van een door hen gesloten overeenkomst hebben gewild dan beslist hij wettig dat ze gesimuleerd was. Artikel 1321 B.W. krachtens hetwelk derden in hun betrekkingen met de gesimuleerde overeenkomst zich op die overeenkomst kunnen beroepen veel-er dan op de werkelijke overeenkomst, vindt evenwel geen toepassing in belastingzaken; de fiscus moet zich dus op de werkelijke overeenkomst beroepen (Cass. 4 januari 1991, *Arr. Cass.* 1990-91, nr. 226; *Fisc. Koer.* 1991 (weergave), 193, noot X., “Simulatie bij kapitaalverhoging in cascade”; *J.T.* 1991, 455; *T.B.H.* 1991 (verkort), 880; *T.R.V.* 1991, 167, noot M. GHYSELEN, “Simulatie in fiscaal recht – inbreng in vennootschap”). In de fiscale rechtspraak bestaan talrijke uitspraken inzake inkomstenbelastingen en registratierechten waarin al of niet simulatie werd aangenomen (A. TIBERGHIE e.a., *Handboek voor fiscaal recht 2000*, Brussel, Larcier, 2000, b.v. nr. 1719 en 2091).

3. *Strafrechterlijk bewijs van simulatie*

432 In strafzaken werd vroeger aanvaard dat de regelen van het bewijs door vermoedens van het Burgerlijk Wetboek toepasselijk waren. Het Hof van Cassatie heeft echter zijn vroegere rechtspraak gewijzigd: het zegt thans “dat in strafzaken, met betrekking tot de beslissing op de strafvordering, de artikelen 1349 en 1353 B.W. geen toepassing vinden; dat zulks inhoudt dat de rechters als feitelijk vermoeden in aanmerking mogen nemen alle hun regelmatig voorgelegde gegevens van de zaak waarover de partijen tegenpraak hebben kunnen voeren en die zij geloofwaardig achten om hun innerlijke overtuiging omtrent de schuld of de onschuld van de beklaagde te vormen” (Cass. 18 juni 1985, *Arr. Cass.* 1984-85, nr. 633; *Rev. dr. pén.* 1986, 298). Deze rechtspraak werd nadien herhaaldelijk bevestigd (b.v. Cass. 15 december 1999, *Arr. Cass.* 1999, nr. 680). Ook het bewijs door wettelijke vermoedens, b.v. door tekenen en indiciën, is vreemd aan het bewijs in strafzaken (Corr. Brussel 25 juni 1986, *F.J.F.* nr. 87/29).

4. *Fiscale constructie en simulatie*

433 Een fiscale constructie zal soms niet, soms wel simulatie zijn en dus eventueel valsheid in geschrifte met het oogmerk een fiscale overtreding te plegen, opleveren. Wanneer men de Brepolsleer toch even doortrekt naar het fiscaal strafrecht zijn bij de beoordeling van de intellectuele fiscale valsheid volgende criteria irrelevant:

- het al of niet geringe fiscaal voordeel;
- het al of niet voorhanden zijn van economische verantwoording.

De relevante vraag is of de opsteller van de akte door het vermommen van de waarheid, even zijn beweegreden en doel ter zijde gelaten, een fiscale overtreding op het oog heeft gehad.

Een bekend geval was dit van de oprichting van een vennootschap met stromannen met de bedoeling om zo voor de fiscus de oorsprong van het ingebrachte kapitaal verborgen te houden en te vermijden dat deze belasting zou heffen op sommen die van vroegere belastingontduiking afkomstig zouden zijn (Corr. Brussel 25 juni 1986, *F.J.F.* nr. 87/29). Zonder bedrieglijk opzet of oogmerk om te schaden is de oprichting van een vennootschap met stromannen niet strafbaar maar de beklaagde had in werkelijkheid een bedrieglijk oogmerk nagestreefd, meer bepaald het verborgen houden voor de fiscus van het ingebrachte kapitaal dat van vroegere fiscale fraude afkomstig was. Een andere zaak betrof de oprichtingsakte van een fictieve vennootschap waarvan het inzicht van de opstellers erin bestond zich definitief veilig te stellen voor vervolging van de fiscus op de onroerende goederen die eigendom waren van sommige auteurs van de akte (Luik 12 mei 1989, *Pas.* 1990, II, 17).

Behendigheden om de werkelijkheid te verhullen leveren ook valsheid op. Om aan de wetgeving betreffende de verplichte wekelijkse rustdag te ontkomen, gaf de uitbater van een benzinestation – hij baatte het uit onder de vorm van een N.V. – dit station op de gekozen rustdag ter uitbating in huur aan een B.V.B.A. waarvan zijn echtgenote de zaakvoerder was. Dergelijk trucje is al te doorzichtig. De rechters oordeelden dat het om een juridische constructie, d.i. een kunstgreep, ging om aan de wettelijk gesanctioneerde verplichting betreffende de gekozen rustdag te ontkomen en veroordeelde. Het tegen deze veroordeling ingestelde cassatieberoep werd verworpen (Cass. 8 november 1994, *Arr. Cass.* 1994, 937; *A.J.T.* 1994-95, 256, noot G. BALLON; *Rev. dr. pén.* 1995, 646). De bedenking of de vrees van de commentator van dit arrest dat men deze rechtspraak zou kunnen doortrekken naar het fiscaal recht, is meer dan terecht.

B. ANTI-RECHTSMISBRUIKBEPALINGEN

1. Overdrachten aan buitenlanders

434 Naar luid van artikel 344 W.I.B. 1992 – het is thans artikel 344 § 2 geworden – kunnen sommige verrichtingen niet aan de administratie der directe belastingen worden tegengeworpen. Het gaat om de akte van verkoop, cessie of inbreng van aandelen, obligaties, vorderingen of andere titels van leningen, octrooien, fabricageprocédés, merken en alle andere soortgelijke rechten of geldsommen, aan een in het buitenland gevestigde rechts- of natuurlijke persoon, die er onderworpen is aan een aanzienlijk gunstiger fiscaliteit dan de Belgische. Er bestaat evenwel een uitzondering; ze kunnen wel worden tegengeworpen indien de belastingplichtige bewijst dat de handeling aan rechtmatige behoeften van financiële of economische aard tegemoet komt, ofwel dat hij voor de handeling een werkelijke tegenwaarde heeft ontvangen, die een bedrag aan inkomsten opbrengt waarop in België een werkelijke belastingdruk weegt die, vergeleken met de belastingdruk welke zonder die verrichting zou bestaan, als normaal kan worden aangemerkt.

Er bestaat discussie over of de procédés die door deze bepaling worden gevisieerd, al dan niet fiscale fraude zijn. De administratie meent dat dit het geval is, terwijl fiscalisten in de wetsbepaling een loutere fiscale bewijsregeling zien (M. DASSESE en P. MINNE, *Droit fiscal*, Brussel, Bruylant, 2001, 188). Beide stellingen zijn verenigbaar; het gaat om een bijzondere bewijsregeling omwille van een vermoeden van fraude. De toepassing van het wettelijk fiscaal vermoeden is evenwel geen strafrechtelijk bewijs van fraude: dit strafrechtelijk bewijs kan echter nog steeds worden geleverd.

2. Onjuiste juridische kwalificatie

a) W.I.B.

435 Vanaf 31 maart 1993 geldt nog een nieuwe anti-rechtsmisbruikbepaling. Artikel 344 § 1 W.I.B. 1992 stelt:

“Aan de Administratie der directe belastingen kan niet worden tegengeworpen, de juridische kwalificatie door de partijen gegeven aan de akte alsook aan afzonderlijke akten die een zelfde verrichting, tot stand brengen, wanneer de administratie door vermoedens of andere in artikel 340 vermelde bewijsmiddelen vaststelt dat die kwalificatie tot doel heeft de belasting te ontwijken, tenzij de belastingplichtige bewijst dat die kwalificatie aan rechtmatige financiële of economische behoeften beantwoordt.”

Deze nieuwe bepaling voert geen belasting op grond van de economische werkelijkheid in maar laat de keuze van de minst belaste (juridische) weg onaangeroerd (M. ELOY, “L’abus de droit”, in *Regards fiscaux sur la quarante-huitième législature*, Brussel, Bruylant, 1995, 274, inzonderheid nr. 498). Ze heeft slechts een beperkte draagwijdte: ze maakt de door partijen aan een reële overeenkomst met het oog op belastingontwijking gegeven geveinsde juridische kwalificatie niet-tegenwerpelijk aan de administratie, behoudens tegenbewijs. De bewijslast rust dus in de eerste plaats bij de administratie (T. AFSCHRIFT en A. RAYET, “La loi du 22 juillet 1993 et l’évitement licite de l’impôt”, *J.T.* 1993, 833-840).

De nieuwe bepaling lokte al heel wat kritiek uit: enerzijds, wordt de administratieve circulaire, Circ. nr. Ci.D. 19/453.895 van 6 december 1993, over het doel en het toepassingsgebied van de anti-misbruikmaatregel van artikel 344 § 1 W.I.B. 1992 op de korrel genomen (L. VANHEESWIJCK, “Economische werkelijkheid: beperkt de circulaire de toepassing van de anti-misbruikmaatregel?”, *A.F.T./Fisc. Act.* 1994, nr. 1, 1/6), anderzijds, wordt de grondwettelijkheid van de anti-rechtsmisbruikbepaling betwist omdat hiermee het aan de wetgever voorbehouden voorrecht de belastingmaterie te bepalen aan de administratie, respectievelijk aan de rechter zou worden overgedragen en bovendien een permanente bron van rechtsonzekerheid zou zijn (T. DELAHAYE, “Interpretatie van de belastingwet volgens de economische werkelijkheid”, *A.F.T.* 1994, 45).

b) W. Reg.

436 Ingevolge de Wet van 30 maart 1994 geldt de anti-rechtsmisbruikmaatregel nu ook inzake registratie- en successierechten (art. 18 § 2 W. Reg. en art. 106 tweede lid W. Succ.). Ditmaal noemt men de nieuwe maatregel overbodig omdat de administratie reeds over voldoende wapens in de strijd tegen rechtsmisbruik zou beschikken en hij bovendien slechts een beperkt toepassingsgebied heeft (S. VAN CROMBRUGGE, “Anti-misbruikmaatregel nu ook in registratie- en successierechten: een maat voor niets?”, *Fiscoloog* 1994, nr. 460,

1-2; E. SPRUYT, "Anti-misbruikmaatregel nu ook voor registratie- en successierechten – Toepassingsgevallen van de anti-rechtsmisbruikmaatregel", *A.F.T./Fisc. Act.* 1994, 15/4-6).

3. *Consequenties op strafrechtelijk vlak*

437 De vraag rijst vanzelfsprekend welke de consequenties van de anti-rechtsmisbruikbepalingen zijn op strafrechtelijk vlak. Men beweert dat die onbestaande zijn (P. FAES, "De algemene anti-rechtsmisbruikbepaling op het vlak van de inkomstenbelastingen en de invloed ervan op het fiscaal strafrecht: zoeken naar spijkers op laag water?", M. ROZIE (ed.), *Fiscaal Strafrecht en Strafprocesrecht*, Gent, Mys & Breesch, 1996, 247-258). De consequenties zijn niet rechtstreeks; de anti-rechtsmisbruikbepalingen stellen slechts een bijzonder fiscaal bewijs door vermoedens in. Dit bewijs is vreemd aan het bewijs in strafzaken. In strafzaken blijft het bewijscriterium de innerlijke overtuiging van de rechter. Dit doet er geen afbreuk aan dat het valselijk kwalificeren of benoemen van een akte, voor zover dit uiteraard gebeurt in de akte zelf, met het oogmerk hiermede een fiscaal voorschrift te overtreden. Die mogelijkheid bestond reeds voordien en de nieuwe anti-rechtsmisbruikbepalingen veranderen hieraan niets.

AFDELING II

ONRECHTMATIG VERKREGEN BEWIJS

§ 1. Uitsluiting

A. REGEL

438 Naar de heersende Belgische rechtsleer en rechtspraak is het bewijs dat door de aangever van een misdrijf, de officieren en agenten van gerechtelijke politie, de procureur des Konings of de onderzoeksrechter onwettig of deloyaal werd verkregen, nietig (zie J. DE CODT, "Les nullités de l'instruction préparatoire et le droit de la preuve. Tendances récentes", *Rev. dr. pén.* 2000, 3-66; raadpleeg ook P. TRAEST, *Het bewijs in strafzaken*, Gent, Mys & Breesch, 1992, nr. 531, e.v.). De rechter moet steeds dergelijk bewijs en ook alles wat daarop rechtstreeks is gevolgd, uitsluiten. Deze regel lijkt onvoldoende genuanceerd; hij maakt(e) ten onrechte geen onderscheid tussen fundamenteel verschillende gevallen, zoals tussen aangifte en bewijs, tussen daad van een derde en die van de politie, het Openbaar Ministerie of de onderzoeksrechter, tussen de soorten van bewijs en de aard, de ernst en het al of niet schadelijke gevolg van de begane nietigheid, onrechtmatigheid of onwettigheid.

De regel moet nog verder worden genuanceerd in die zin dat soms de nietigheid van een bewijs niet kan worden aangevoerd tegen een verdachte die daarin het bewijs van zijn onschuld meent te vinden. Het Hof van Cassatie heeft reeds tweemaal geoordeeld dat het recht van verdediging soms vereist dat de rechter acht slaat op de inhoud van nietig verklaarde stukken. Het heeft dit gezegd in het geval een beklaagde beroep deed op een wegens taalredenen nietig verklaard proces-verbaal (Cass. 13 januari 1998, *Arr. Cass.* 1998, nr. 23; *P.&B.* 1998, 218). Het oordeelde dit ook voor de door een getuige onder ede ter terechtzitting afgelegde verklaring die nietig was verklaard wegens schending van de regel van de openbaarheid van de terechtzitting (Cass. 3 november 1999, *Arr. Cass.* 1995, nr. 583; *J. dr. jeun.* 2000 (samenvatting), afl. 200, 44; *Rev. dr. pén.* 2000, 736, noot; *R.W.* 2000-01, 305, noot C. IDOMON, "Nietigverklaring van voor de beklaagde voordelige stukken"; *T. Strafr.* 2000, 255, noot. J. MEESE, "Over het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijsmiddelen als verweer voor de verdachte").

B. VOOR HET ONDERZOEKSGERECHT

439 De nietigheid van het bewijs kan vanzelfsprekend worden opgeworpen voor de vonnisrechter. De artikelen 127, 131 § 1, 136, 136bis en 235bis Sv. voorzien evenwel in de mogelijkheid voor de onderzoeksgerechten om, op vraag van de partijen of ambtshalve, voorafgaand aan de behandeling een nietigheid van een onderzoekshandeling of een bewijs uit te spreken. De raadkamer kan dit wanneer ze de rechtspleging regelt. De kamer van inbeschuldigingstelling mag het telkens wanneer ze kennis neemt van het dossier van het gerechtelijk onderzoek of daarop toezicht uitoefent.

Een zuivering bindt de feitenrechter. Het Hof van Cassatie benadrukt dat het arrest van de kamer van inbeschuldigingstelling dat een strafvordering niet-ontvankelijk verklaart, niet alleen de feitenrechter bindt maar ook de kamer van inbeschuldigingstelling zelf (Cass. 14 april 1999, *Arr. Cass.* 1999, nr. 206; *J.L.M.B.* 1999, 1210).

Bij zuivering worden de nietig verklaarde stukken uit het dossier verwijderd, b.v. de processen-verbaal van een onwettige telefoontap (D. VANDERMEERSCH en O. KLEES, "Chronique de jurisprudence. Un an d'application de la loi du 12 mars 1998 relative à l'amélioration de la procédure pénale au stade de l'information et de l'instruction", *J.L.M.B.* 1999, 1612, vn. 198). Een bijzondere wijze van zuivering bestond erin een stuk slechts gedeeltelijk nietig te verklaren met het bevel bij het dossier een kopie van het verwijderde stuk te voegen waarvan het vernietigde gedeelte onleesbaar werd gemaakt (D. VANDERMEERSCH en O. KLEES, "Chronique de jurisprudence. Un an d'application de la loi du 12 mars 1998 relative à l'amélioration de la procédure pénale au stade de l'information et de l'instruction", *J.L.M.B.* 1999, 1611, vn. 193).

Er werd door de rechtsleer gewaarschuwd voor procedurele moeilijkheden die de voorafgaande zuivering zou kunnen veroorzaken (zie C. VAN DEN

WYNGAERT en B. DE SMET, “De sanctionering van vormverzuimen: een dissenting opinion bij het voorstel van de Commissie Strafprocesrecht”, in *Het tweede voorontwerp van de Commissie Strafprocesrecht*, Gent, Ed. Belgisch Luxemburgse Unie voor Strafrecht, Mys & Breesch, 1997, 59-84). De zuivering stelt inderdaad uitzonderlijk delicate problemen in verband met het recht van verdediging van een beklagde die zich ten bewijze van zijn onschuld wil beroepen op stukken die werden nietig verklaard en uit het dossier verwijderd toen hij nog niet in de zaak betrokken was, of deze gewoon wil inzien om na te gaan of ze geen dergelijk bewijs inhouden. Het Hof van Cassatie heeft geoordeeld dat de zuivering allen ten goede komt die bij de regeling van de rechtspleging naar het vonnisgerecht worden verwezen of zullen worden verwezen, zelfs al waren ze bij de zuivering niet betrokken, zodat de nietige stukken tegen hen niet meer kunnen worden gebruikt. Voorts houdt de regel dat een verdachte of beklagde niet kan worden gedwongen tegen zichzelf te getuigen of bekennen af te leggen, in dat een met schending daarvan afgelegde verklaring door niemand tegen hem kan worden gebruikt ook niet om zijn geloofwaardigheid te beoordelen (Cass. 28 maart 2000, *Arr. Cass.* 2000, nr. 208; *A.J.T.* 1999-2000, 847; *R.W.* 1999-2000, 1450; vgl. E.H.R.M. 17 december 1996 (Saunders/Verenigd Koninkrijk), *Rep. Eur. Court H.R.* 1996, VI, 2044; *J.T. dr. eur.* 1997, 67; *J.D.F.* 1997, 98, noot M.B.; *N.J.B.* 1997 (weergave), 814). Hierbij komt dat de Wet van 4 juli 2001 aan artikel 235bis § 6 Sv. een aanvulling werd toegevoegd, naar luid waarvan de ter griffie neergelegde stukken niet mogen worden ingezien en ook niet mogen worden aangewend in de strafprocedure.

§ 2. Problematische aangifte

440 In fiscale strafzaken werpt men dikwijls het verweermiddel op van de nietige onderzoekshandeling of het onrechtmatig verkregen bewijs. De onderzoekshandeling kan nietig zijn omwille van het feit dat het strafonderzoek buiten de aangifte van de fiscale administratie of de onderzoeksrechter buiten zijn saisine ging. Ook de manier waarop het bewijs werd verkregen, kan de vraag naar de rechtsgeldigheid ervan doen rijzen. Verschillende situaties zijn denkbaar: b.v. de vervolging en het onderzoek kwamen er na een anonieme aangifte of het bewijs berust geheel of gedeeltelijk op een anoniem overgemaakt overtuigingsstuk; men heeft de bekentenis van de verdachte verkregen door misleiding of door miskenning van zijn zwijgrecht; de bewijsgaring ging gepaard met een misdrijf of een hiermee gelijk te stellen onrechtmatigheid; men heeft het bewijs verkregen door een misdrijf of, ten slotte, het achterhouden respectievelijk overmaken van overtuigingsstukken aan derden en dus ook aan de politie of het gerecht, leverde een misdrijf op. Maakt het trouwens werkelijk geen verschil uit of het onrechtmatig verkregen bewijs het werk is van derden, een administratie of van de politie of het gerecht? De vermelde situaties zijn niet identiek en de oplossingen van de jurisprudentie zijn gevarieerd. Soms sluit de rechter het bewijs uit, soms niet (L. HUYBRECHTS, “Enkele problemen van het gerechtelijk onderzoek”, *Panopticon*

1998, 122-159, inzonderheid nr. 4). Wanneer de rechter het betwiste bewijs niet uitsluit, behoudt hij natuurlijk zijn vrije bewijsbeoordeling van het bewijs. De rechtspraak betreffende het onrechtmatig verkregen bewijs is in beweging (J. DU JARDIN, “De quelques aspects de l'évolution récente du droit de la preuve en matière pénale”, *Ann. dr.* 2000, 145-157). Sommigen betreuren dit; ze vrezen dat het bewijsrecht te casuïstisch zal worden (P. TRAEST, “De rol van de particulier in het bewijsrecht in strafzaken: naar een relativeering van de uitsluiting van onrechtmatig verkregen bewijs?”, in *Liber Amicorum Jean du Jardin*, Deurne, Kluwer, 2001, 61-78). Wat er ook van zij, hierna wordt de jurisprudentie van het Hof van Cassatie inzake fiscale strafzaken onderzocht.

A. ANONIEME AANGIFTE

441 Anonieme aangiften betreffen niet zelden fiscale misdrijven. Ze zijn wellicht niet altijd ingegeven door edele motieven. Een aangifte is nog geen bewijs en zeker een anonieme aangifte niet. Een aangifte kan evenwel nooit door enige nietigheid worden getroffen. De procureur des Konings mag, naar omstandigheden moet, op grond van een aangifte, ook van een anonieme aangifte, een opsporingsonderzoek instellen of een gerechtelijk onderzoek vorderen (L. HUYBRECHTS, “Aangifte van misdrijven”, in *Comm.Straf.*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen België, nr. 15 en 15bis). Of ze daartoe aanleiding moet geven, is een individuele beleidsbeslissing. Hetzelfde geldt wanneer de anonieme aangifte niet bij de gerechtelijke overheid geschiedde, maar bij de fiscale administratie. Dat een strafvervolgning op gang wordt gebracht na een anonieme aangifte, tast de regelmatigheid van de strafvordering niet aan (Antwerpen 2 juni 1992, *F.J.F.* nr. 96/20).

De officier van gerechtelijke politie die zijn informant anonimiteit heeft beloofd, moet deze bewaren. De rechtspraak aanvaardt dat de officier het beroepsgeheim van artikel 458 Sw. mag inroepen en weigeren de identiteit van zijn tipgever bekend te maken, wanneer hij in geweten oordeelt dat dit voor de bescherming van die persoon en in het belang van de misdaadbestrijding nodig is (Cass. 26 februari 1986, *Arr. Cass.* 1985-86, nr. 410).

442 De anonieme aangifte, vooral deze wegens een fiscaal misdrijf, leidt vaak tot het verweer dat de aangifte maar mogelijk was door een misdrijf van de aangever of door de schending van diens beroepsgeheim. Dit kan op zich de aangifte niet ongedaan maken. Eens dat een feit bekend is gemaakt, is het bekend. Het na dergelijke aangifte ingestelde opsporing, ingestelde onderzoek of vervolging is niet onrechtmatig en het bewijs dat nadien regelmatig werd ingezameld, is niet nietig (Cass. 30 mei 1995, *Arr. Cass.* 1995, nr. 267, concl. P. GOEMINNE; *J.L.M.B.* 1998, 489, noot F. KUTY, “Doit-on admettre avec la Cour de Cassation que la circonstance que la dénonciateur d'une infraction en a eu connaissance en raison d'une illégalité n'affecte pas la régularité de la preuve qui a été obtenue ultérieurement sans aucune illéga-

lité"; *R. Cass.* 1996, 142, noot P. TRAEST, "De internationalisering van het bewijsrecht: over telefoontap en de eisen die aan in het buitenland verworven bewijs moeten worden gesteld"; *Rev. dr. pén.* 1996, 118; *T.G.R.* 1995, 197; L. HUYBRECHTS, "Het zaken-, bank- en beroepsgeheim in het strafproces", in B. TILLEMANS (ed.), *Ondernemingsstrafrecht*, Brugge, M&D Seminars-Die Keure, 1999, 133-185, meer bepaald 180 e.v.).

B. ANONIEM OVERGEMAAKT BEWIJSSTUK

443 Een anonieme aangifte gaat soms gepaard met de overmaking van een bewijsstuk dat de aangever in zijn bezit heeft gekregen. De vraag rijst dan naar de rechtmatigheid van de oorsprong daarvan. In een eerste zaak oordeelde het Hof van Cassatie dat de politie gebruik mocht maken van een notitieboekje met de zwarte boekhouding van de beklaagde dat door een afperser was gestolen; de politie ontving dan het boekje van een derde die het niet zelf had gestolen. Uit het feit dat een stuk bedrieglijk is weggenomen volgt niet noodzakelijk dat de overlegging ervan in rechte onrechtmatig is; de feitenrechter had bovendien vastgesteld dat de met het onderzoek belaste personen en de aangever geen enkele onrechtmatige daad hadden gepleegd om in het bezit te komen van dat stuk en er geen verband bestond tussen de diefstal van het litigieuze boekje en de overhandiging ervan aan de met het onderzoek belaste personen (*Cass.* 17 januari 1990, *Arr. Cass.* 1989-90, 655; *Rev. dr. pén.* 1990, 653, noot; *R.W.* 1990-91, 463, noot L. HUYBRECHTS, "Het door de aangever onrechtmatig verkregen bewijs").

Een andere zaak betrof de diefstal van een boekentas met documenten door een echtgenote die deze wilde gebruiken in de echtscheidingsprocedure. De onfortuinlijke man had klacht neergelegd bij de onderzoeksrechter en zich burgerlijke partij gesteld. Ingevolge huiszoeking bij de vrouw vond men de boekentas terug. Deze bleek bewijsstukken te bevatten van een B.T.W.-fraude. Ook hier oordeelde het Hof van Cassatie dat die stukken als bewijs mochten worden gebruikt bij de strafvervolging wegens B.T.W.-misdrijven ten laste van de bestolen echtgenoot (*Cass.* 17 april 1991, *Arr. Cass.* 1990-91, 834; *Rev. dr. pén.* 1992, 94-109, noot C. DE VALKENEER, "De illégalité comise par un tiers dans l'administration de la preuve").

C. BEWIJSSTUK ACHTERGEHOUDEN DOOR EEN WERKNEMER

444 De volgende vraag aan de orde is of het achterhouden van bedrijfsdocumenten door een werknemer, om ze aan de politie of het parket door te spelen, deze als bewijsmiddel ongeldig maken. Het Hof van Cassatie kreeg over een dergelijk geval te oordelen. Een nachtportier van een hotel had tijdens zijn werkuren de gedetailleerde gegevens uit de zwarte boekhouding van het hotel ongemerkt en buiten weten van zijn werkgever opgetekend en bij een anonieme aangifte gevoegd. Het hof besliste dat men dergelijk bewijs niet onrechtmatig kon noemen omdat de betrokkene geen misdrijf of on-

regelmatigheid had moeten plegen om de boekhouding af te schrijven, maar er krachtens zijn dienstverband toegang toe had (Cass. 4 januari 1994, *Arr. Cass.* 1994, 1, concl. J. DU JARDIN; *R. Cass.* 1994, 72, noot P. TRAEST, “Wanneer is het door een derde verkregen bewijs toelaatbaar?”; *Rev. dr. pén.* 1994, 801; *R.W.* 1994-95, 185, concl. J. DU JARDIN, noot D. D’HONT, “Gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs in het strafproces: is het tijds reeds gekeerd?”; *TRD&I* 1994, 265; achteraf heeft de verwijzingsrechter de beklagde veroordeeld en werd diens cassatieberoep verworpen).

In een latere zaak was de aangever, naar de vaststelling van de feitenrechters, bij toeval in het bezit gekomen van bepaalde documenten. De rechters oordeelden dat, enerzijds, de omstandigheid dat hij deze stukken niet onmiddellijk aan de politie had overgemaakt maar ze bedrieglijk had verborgen, anderzijds, dat hij ze had aangewend voor een onregelmatig gebruik, inzonderheid “voor een doel waartoe hij in persoon niet wettelijk gemachtigd was”, deze als bewijs onrechtmatig maakte. Het Hof van Cassatie vernietigde het arrest; het overwoog dat aan de rechtmatige verkrijging van het bewijs waarvan de aangever bij toeval in het bezit kwam zonder zelf hiertoe een misdrijf of een andere onrechtmatigheid te hebben gepleegd, geen afbreuk wordt gedaan, noch doordat hij dit bewijs niet onmiddellijk aan de gerechtelijke overheid overhandigt maar bedrieglijk verbergt, noch doordat hij zonder wettelijke machtiging van dit bewijs gebruik maakt of laat maken (Cass. 9 december 1997, *Arr. Cass.* 1997, nr. 540, *A.J.T.* 1998-99, 297, noot; *F.J.F.* nr. 98/3 (verkort), 5; *P.&B.* 1998 (verkort), 275).

§ 3. Onrechtmatig verkregen verklaring of bekentenis

A. IN HET STRAFONDERZOEK ZELF

445 Krachtens de artikelen 6 eerste en tweede lid E.V.R.M. en 14 eerste en derde lid g B.U.P.O. en de in België geldende algemene rechtsbeginselen van het recht van verdediging en het bewijs in strafzaken, mag niemand worden gedwongen tegen zichzelf te getuigen of zichzelf schuldig te verklaren. Een overtreding van dit verbod tijdens het strafonderzoek leidt tot absolute nietigheid van de verklaring of bekentenis. Ze kan op generlei wijze tegen de verdachte of de beklagde worden gebruikt. In een bekende zaak had – naar het onaantastbaar oordeel van de feitenrechter – de B.B.I. tijdens het voorafgaande fiscaal onderzoek van een aantal personen verklaringen en bekentenissen in verband met prijsbewimpeling verkregen na de uitdrukkelijke belofte dat ze niet strafrechtelijk zouden worden vervolgd en daarenboven een zo gunstig mogelijke behandeling op fiscaal vlak zouden krijgen. Toch werden ze vervolgd. De feitenrechter sprak de beklagden vrij omdat het bewijs onwettig was verkregen. De procureur-generaal bij het Hof van Beroep te Gent stelde cassatieberoep in; hij betoogde dat het strafonderzoek zelf regelmatig was verlopen en dat noch tijdens dit strafonderzoek, noch bij de behandeling ten gronde het recht van verdediging van de beklagden of de

regel van de wapengelijkheid was miskend. Het Hof van Cassatie verwierp de voorziening; onwettig is namelijk het bewijs verkregen door een daad die onverenigbaar is met de algemene rechtsbeginselen die de strafrechtspleging beheersen zelfs indien die daad niet uitdrukkelijk door de wet is verboden. Deze algemene rechtsbeginselen omvatten meer bepaald het recht van verdediging waartoe het zwijgrecht van de verdachte behoort (Cass. 13 mei 1986, *Arr. Cass.* 1985-86, 1230, concl. J. DU JARDIN; *J.D.F.* 1987, 129; *Rev. dr. pén.* 1986, 905). Het is duidelijk dat de zaak waarover het hof te oordelen kreeg zeer specifiek was; het ging niet om vooraf bestaand materieel bewijs dat op een betwistbare manier aan het licht kwam, maar om onrechtmatigheid die het bewijs zelf had gecreëerd.

Een ander geval betrof de verklaringen die de Franse douane had verkregen van getuigen en van een belastingplichtige die later zou worden vervolgd, na hen vooraf een bericht te hebben verzonden dat, hoewel zij hun verklaringen niet onder eed moesten afleggen, deze niettemin als bewijs tegen hen zouden kunnen worden gebruikt en dat alle foute inlichtingen of onjuiste gegevens die zij welbewust zouden verschaffen met de bedoeling de handelingen van een verdachte derde te verduisteren, hun strafrechtelijke aansprakelijkheid in het gedrang konden brengen. Dergelijke handelwijze vormt een miskenning van het zwijgrecht en van het recht zichzelf niet te moeten beschuldigen (Cass. 13 januari 1999, *Arr. Cass.* 1999, nr. 15; *F.J.F.* nr. 99/125; *J.L.M.B.* 1999, 1198; *P.&B.* 1999, 323; *Rev. dr. pén.* 1999, 904, noot). De aldus verkregen verklaringen zijn nietig.

B. BUITEN HET STRAFONDERZOEK

446 Iemands getuigenis of bekentenis kan ook worden verkregen tijdens een ander onderzoek of zaak buiten het strafrechtelijk proces. Dit is in principe niet verboden. De betrokkene mag evenwel steeds weigeren een zelfincriminerende verklaring af te leggen. Het is duidelijk dat wanneer een verklaring nog tegen hem kan of zal worden gebruikt in een strafzaak, de rechter hem hiervan vooraf moet verwittigen; d.i. de zogenaamde cautieverplichting. Wordt dit over het hoofd gezien dan kan de verklaring van de betrokkene niet strafrechtelijk tegen hem worden gebruikt.

Er werd gevonnist dat een rechtbank, zetelend in burgerlijke of fiscale zaken, geen getuigenverhoor kan bevelen van een derde waardoor deze gedwongen wordt te erkennen dat hij zich schuldig maakte aan een misdrijf, hier een B.T.W.-misdrijf. Dit zou een onderzoeksmaatregel zijn die, wegens miskenning van het zwijgrecht van de verdachte of zijn recht van verdediging, de regelmatigheid van een eventuele daaropvolgende strafvervolgning aantast. In de zaak werd toch het getuigenverhoor toegelaten omdat het B.T.W.-misdrijf op het eerste gezicht verjaard leek (Antwerpen 31 maart 1998, *T.F.R.* 1999, 63 en noot K. SPAGNOLI, "De ongewenste getuige en het zwijgrecht"). De redenering is onjuist. De burgerlijke of fiscale rechter moet zich niet in de plaats stellen van de strafrechter die eventueel later moet oordelen; het komt

de burgerlijke of fiscale rechter ook niet toe om te beslissen of een verklaring of een bekentenis mag gebruikt worden in een strafproces en of de strafvordering al dan niet verjaard is. Wat hij had moeten doen is de getuige verwittigen dat zijn verklaring eventueel tegen hem in een strafproces zou kunnen worden gebruikt. Kiest de getuige bewust en vrij om te getuigen, dan zal zijn verklaring of bekentenis tegen hem kunnen worden gebruikt in een strafproces. Oordelen in de plaats van de getuige, kan erop neerkomen iemand die bewust en met kennis van zaken wil spreken, het zwijgen op te leggen.

§ 4. Miskenning van het zwijgrecht en onherstelbare onrechtmatigheid

447 Wanneer een onderzoekshandeling en al wat erop volgt nietig wordt verklaard, kan het bewijs nog altijd gevonden worden in de overige niet-nietig verklaarde bewijsmiddelen. Indien het nog mogelijk is, kan desgevallend het bewijs alsnog worden ingewonnen door nieuwe regelmatige onderzoekshandelingen. Bestaan er evenwel nietigheden die dermate het overige bewijs affecteren dan is de enige oplossing de strafvordering niet-ontvankelijk te verklaren. Dit is wat gebeurde in de zogenaamde Transnuklear-zaak. In een notendop, ging het om het volgende. Naar het oordeel van de feitenrechter had een miskenning van het zwijgrecht van een mogelijke verdachte tijdens een parlementair onderzoek zijn recht van verdediging als beklagde in het strafonderzoek en het strafproces geaffecteerd. Normaal zou zoiets slechts moeten leiden tot uitsluiting van het aldus verkregen bewijs en al wat erop volgt; wellicht kan het bewijs van schuld blijken uit ander bewijs dat niet onrechtmatig werd verkregen. Het Hof van Cassatie ging evenwel met het hof van beroep akkoord dat, indien blijkt dat de begane onrechtmatigheid onherstelbaar is, d.i. van die aard is dat ze een eerlijk proces onmogelijk maakt, de feitenrechter de strafvordering niet-ontvankelijk mag verklaren. Hierdoor kan de rechter uiteraard de andere bewijsgegevens – hoe overtuigend ze ook mogen zijn – niet meer beoordelen. De beklagde gaat dus vrijuit (Cass. 6 mei 1993, *Arr. Cass.* 1993, 455, concl. G. BRESSELEERS; *J.T.* 1994, 39; *Jaarboek Mensenrechten 1993-94*, 383; *R. Cass.* 1993, 148, noot F. MEERSSCHAUT, “Het Hof van Cassatie en de samenloop van een gerechtelijk en een parlementair onderzoek; *Roma locuta, causa non finita*”; *Rev. dr. pén.* 1994, 91, noot; *R.W.* 1993-94, 382, noot A. DE NAUW, “Het ‘ritueel bad dat van strafzonden zuivert en voor straffen behoedt’ – Nog enkele overwegingen naar aanleiding van het Transnuklear arrest”).

448 In een andere zaak had een Franse onderzoeksrechter bij de uitvoering van een rogatoire commissie een verdachte onder eed ondervraagd. De Belgische rechter weerde dit bewijs uit het debat, maar veroordeelde de beklagde op grond van ander in het dossier voorhanden zijnde bewijs. De betrokkene stelde cassatieberoep in en voerde aan dat de bij zijn verhoor onder eed verkregen verklaring zijn recht van verdediging onherstelbaar had miskend en de strafvordering dus niet-ontvankelijk had moeten worden

verklaard. De appèlrechters wezen dit argument af. De veroordeelde stelde een voorziening in.

Het Hof van Cassatie nam zijn middel betreffende de onherstelbare miskenning van het recht van verdediging niet aan (Cass. 9 december 1997, *Arr. Cass.* 1997, nr. 540, *A.J.T.* 1998-99, 297; *F.J.F.* nr. 98/3 (verkort), 5; *P.&B.* 1998 (verkort), 275; *R.W.* 1997-98, 1441). Het herinnerde eraan dat in de regel de omstandigheid dat bepaalde bewijselementen op onrechtmatige wijze werden verkregen, slechts tot gevolg heeft dat de rechter, bij het vormen van zijn overtuiging, die gegevens rechtstreeks noch onrechtstreeks in aanmerking mag nemen; zulks belet echter niet dat de rechter de beklaagde aan het hem ten laste gelegde feit schuldig kan verklaren indien hij die beslissing kan laten steunen op andere op rechtmatige wijze verkregen gegevens. In geval van miskening van het recht van verdediging of van het recht op een eerlijk proces tijdens het vooronderzoek – in de mate dat de uitoefening van deze rechten verenigbaar is met de regels van het vooronderzoek zoals dit door de wet is geregeld – vermag de rechter te beoordelen of die miskening een eerlijk proces voor het vonnisgerecht onmogelijk maakt. Het hof besluit dat de appèlrechters op grond van de feitelijke gegevens die het arrest vermeldt, meer bepaald “dat na de datum van de door nietigheid aangetaste processen-verbaal, d.w.z. na 25 oktober 1993, de onderzoeksrechter en/of de verbalisanten geen onderzoeks- en opsporingsdaden verrichtten, waarbij het onrechtmatig verkregen bewijs als basis werd gebruikt of waarmede het onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal zich zou hebben verstrengeld en alsdan zou verworpen zijn tot één onrechtmatig kluwen; dat immers na deze gewraakte verhoren het gerechtelijk onderzoek lastens (eiser) in feite werd stopgezet”, wettig vermochten te oordelen dat een eerlijk proces mogelijk blijft en dat derhalve de strafvordering ontvankelijk is.

HOOFDSTUK IX MEDEWERKING VAN FISCALE AMBTENAREN AAN HET STRAFONDERZOEK

AFDELING I

MEDEWERKING VAN DERDEN IN HET ALGEMEEN

449 De onderzoeksrechter heeft tot opdracht onpartijdig de waarheid te achterhalen. Hij mag hiertoe, uitgenomen wanneer bijzondere voorschriften bestaan, op alle niet door de wet verboden manieren gegevens verzamelen voor zover hij de regels van de wettigheid van het bewijs en de loyauteit van de bewijsverkrijging niet schendt of miskent. De onderzoeksrechter moet steeds de leiding van het onderzoek bewaren. Hij kan wel de uitvoering van bepaalde onderzoekshandelingen delegeren aan, al naar het geval, officieren of agenten van gerechtelijke politie alsook deskundigen aanstellen. De magistraat kan vanzelfsprekend, indien nodig, met politiemensen of deskundigen overleg plegen en hun advies vragen over de onderzoeksdaden die nog zouden worden verricht en zelfs over de oriëntatie die het onderzoek zou moeten krijgen. Hij kan dan met een betere kennis van zaken een beslissing nemen. De onderzoeksrechter doet vanzelfsprekend evenmin afbreuk aan zijn onpartijdigheid wanneer hij ingaat op vorderingen van het Openbaar Ministerie of oordeelt gevolg te kunnen geven aan verzoeken tot het verrichten van bijkomende onderzoekshandelingen van b.v. de verdachte of de burgerlijke partij. In de regel moeten de onderzoeksrechter en alle ambtenaren die hun medewerking aan het onderzoek verlenen, het geheim ervan bewaren. Ten slotte moet worden vermeld dat deze regels *mutatis mutandis* ook gelden voor de procureur des Konings die een opsporingsonderzoek voert.

450 Bij het voeren van een onderzoek worden noodzakelijk bepaalde gegevens prijs gegeven. Men kan inderdaad geen getuige of verdachte ondervragen zonder bekend te maken waarover het verhoor gaat. Men kan soms ook geen zinvolle huiszoeking verrichten buiten de aanwezigheid van b.v. de benadeelde (Antwerpen 16 oktober 1997, *R.W.* 1999-2000, 98, noot A. VANDEPLAS, “De aanwezigheid van derden bij huiszoeking”). Het staat de onderzoeksrechter te oordelen of de aanwezigheid van derden noodzakelijk is (Arbitragehof nr. 53/2001, 18 april 2001, *B.S.* 20 juni 2001, 21.095; *J.T.* 2001, 488). Zelfs bij andere onderzoekshandelingen, zoals verhoren en confrontaties, kan de aanwezigheid van derden noodzakelijk blijken te zijn. Dit is in beginsel allemaal geoorloofd zolang de onderzoeksrechter door de tussenkomst van derden zijn onpartijdigheid niet prijsgeeft of de leiding van het onderzoek uit handen geeft. Hij wordt evenwel – tot bewijs van het tegendeel – geacht onpartijdig te zijn en het onderzoek te hebben geleid. Dat de onder-

zoeksrechter aan zijn ambtsverplichtingen te kort is geschoten, kan maar blijken uit wel bepaalde concrete gegevens. De loutere aanwezigheid van derden bij bepaalde onderzoeksverrichtingen volstaat niet. Blijkt inderdaad het tegendeel dan zou de onderzoekshandeling nietig kunnen zijn. Het verichten van onderzoekshandelingen met derden wier aanwezigheid niet noodzakelijk is, schendt het geheim van het onderzoek. Deze enkele schending heeft evenwel geen invloed op de rechtsgeldigheid van de onderzoekshandeling, tenzij zou blijken dat de onderzoeksrechter ingevolge de tussenkost van derden zijn onpartijdigheid heeft prijs gegeven of de leiding van het onderzoek uit handen heeft gegeven.

AFDELING II

MEDEWERKING VAN FISCALE AMBTENAREN

§ 1. Vóór het Charter van 1986

A. MEDEWERKING GEOORLOOFD

451 De fiscaliteit is een uitermate gespecialiseerde materie die een grote deskundigheid vereist. Daarom was de gewoonte ontstaan om in fiscale strafzaken de medewerking te vragen van fiscale ambtenaren, vooral deze van de Administratie van de bijzondere belastinginspectie. De rechtspraak zag hierin meestal geen probleem (Brussel 14 januari 1982, *F.J.F.* nr. 83/13; Brussel 7 januari 1985, *T.B.H.* 1986 (verkort), 403; Brussel 18 december 1986, *F.J.F.* nr. 88/125 noot; Corr. Charleroi 12 mei 1987, *R.R.D.* 1988, 89, noot B. ROLAND; Antwerpen 30 september 1988, *J.T.* (verkort), 601; *anders* Beslagn. Neufchâteau 16 september 1986, *J.D.F.* 1988, 54, noot J.M.). Ze benadrukte wel dat de onderzoeksrechter steeds de leiding van het onderzoek moest bewaren (Corr. Luik 18 mei 1983, *J.D.F.* 1984, 48; Corr. Antwerpen 27 juni 1983, *F.J.F.* nr. 84/121; Gent 30 september 1988, *Pas.* 1989, II, 59; Brussel 25 juni 1993, *J.D.F.* 1993, 249, noot).

452 Een hof van beroep heeft het evenwel als een miskenning van het recht van verdediging beschouwd dat het onderzoek in werkelijkheid werd geleid door de B.B.I.-ambtenaren. Deze miskenning werd afgeleid uit het feit dat deze ambtenaren spontaan het belangrijkste bewijsmateriaal aanbrachten; een actieve bijstand verleenden aan ondervragingen die meer was dan een technische bijstand; de elementen van het onderzoek interpreterden, ook in het buitenland, en de inbreuken lieten kennen waarop de strafvordering was gesteund. Het hof oordeelde dat dit moest leiden tot nietigheid van de bewijsvoering (Antwerpen 27 september 1988, *F.J.F.* nr. 89/162; *Pas.* 1989, II, 57; *J.T.* 1989, 622, noot). Die uitspraak overtuigt evenwel niet. Uit de feitelijke elementen die ze vermeldt, kan niet worden afgeleid dat de ambtenaren

de leiding van het onderzoek hadden overgenomen. Het arrest laat ook in het ongewisse welke precieze onderzoekshandelingen nietig zijn en welk bewijs rechtsgeldig is. In een ander geval werd als een schending van het geheim van het onderzoek beschouwd het feit dat een B.B.I.-ambtenaar die zijn medewerking aan het strafonderzoek verleent, tegelijkertijd de onderzoeksrechter bijstaat als deskundige (Gent 26 november 1985, *T.G.R.* 1987, 14). Er is evenwel slechts schending van het geheim van het onderzoek in zoverre de fiscale ambtenaar tegelijkertijd zijn medewerking verleent aan het gerechtelijk onderzoek en optreedt als onderzoekende ambtenaar in de fiscale procedure en in die laatste hoedanigheid zonder voorafgaande toelating van de procureur-generaal gebruik maakt van gegevens van het strafonderzoek. De medewerking van een fiscaal ambtenaar aan het strafonderzoek mag inderdaad geen kunstgreep zijn om de fiscale administratie inzage van het strafdossier te verlenen zonder toelating van de procureur-generaal bij het hof van beroep of van de auditeur-generaal (art. 327 § 1 tweede lid W.I.B. 1992 e.a.) (Antwerpen 24 juni 1996, *R.W.* 1998-99, 221).

453 Fiscalisten en fiscaal-penalisten bekritiseerden niet alleen de medewerking van fiscale ambtenaren *in concreto*, maar ook *in abstracto*. Ze achtten die in elk geval onwettig. Men voerde aan dat deze medewerking een inbreuk is op de scheiding der machten, een overtreding betekent van de wettelijke regels van het onderzoek die niet voorzien in deze samenwerking, een schending van het geheim van het onderzoek uitmaakt, blijkt geeft van partijdigheid van de onderzoeksrechter en een miskennis van het recht van verdediging oplevert. Een zaak van het begin van de jaren '80 die indertijd enige ophef maakte en waarin verschillende uitspraken elkaar opvolgden, is zeer illustratief in verband met deze argumentatie en de verwerping ervan (L. HUYBRECHTS, "Het hernieuwde fiscale strafrecht en enkele actuele problemen", *Fiskofoon* 1983, 31-40, meer bepaald 38). In hoger beroep werd geoordeeld dat de onderzoeksrechter bij het achterhalen van de waarheid alle onderzoeksverrichtingen mag uitvoeren die niet door de wet zijn verboden of strijdig zijn met de waardigheid van zijn ambt (Brussel 14 januari 1983, *F.J.F.* nr. 83/12). Hij kan, indien dat nodig is voor het onderzoek, een derde laten aanwezig zijn bij een huiszoeking of bij het verhoor van een getuige of een verdachte. Dat is geen schending van het geheim van het onderzoek welk is ingesteld om het onderzoek te vrijwaren, niet in het voordeel van de verdachte. De medewerking van fiscale ambtenaren aan een fiscaal strafonderzoek is geen inbreuk op de scheiding der machten en miskent op zich het recht van verdediging niet.

454 Na enkele jaren van verdere controverses oordeelde het Hof van Cassatie dat het beginsel van het geheim karakter van het voorbereidend onderzoek niet belet dat de onderzoeksrechter, tijdens het onderzoek naar overtredingen van de belastingwetten, de verdachte ondervraagt en een huiszoeking laat uitvoeren in het bijzijn van ambtenaren van het Ministerie van Financiën (Cass. 27 maart 1985, *Arr. Cass.* 1984-85, nr. 456; *F.J.F.* nr. 85/

208, noot; *J.T.* 1985, 404; *Rev. dr. pén.* 1985, 785; *Pas.* 1985, I, 947, concl. B. JANSSENS DE BISTHOVEN; laatst nog Antwerpen 10 december 1996, *F.J.F.* nr. 97/50). Niet iedereen ging met deze jurisprudentie akkoord. Men zag in het feit van hun dubbele hoedanigheid van taxateur en helper aan het strafonderzoek en in de bewering dat de fiscale ambtenaren in werkelijkheid de fiscale strafonderzoeken plachten te leiden in plaats van de onderzoeksrechter, een schending van het artikel 6 E.V.R.M. dat een eerlijk proces waarborgt (o.m. R. TOURNICOURT, *Fisikaal strafrecht. Overzicht van rechtspraak 1980-90*, Gent, Mys & Breesch, 1991, nr. 30-36).

B. GEHEIM VAN HET STRAFONDERZOEK

455 Fiscale ambtenaren die hun medewerking verlenen aan het strafonderzoek, zijn onderworpen aan het geheim daarvan (Antwerpen 3 juni 1983, *Limb. Rechtsl.* 1984, 191). In elk geval kunnen ze de gegevens die zij door hun medewerking vernemen, niet zo maar aanwenden voor fiscale doeleinden. Zij moeten hiervoor van de procureur-generaal bij het hof van beroep of de auditeur-generaal een toelating tot inzage en afschrift van het strafdossier krijgen (art. 327 § 1 tweede lid W.I.B. 1992 en gelijkaardige bepalingen van de andere fiscale wetboeken). Het feit dat ambtenaren zonder toelating gebruik maken van de door het strafonderzoek verkregen inlichtingen, tastte evenwel de regelmatigheid van dat strafonderzoek niet aan (Corr. Brussel 13 januari 1984, *F.J.F.* nr. 84/199; 148; *Pas.* 1984, III, 45).

§ 2. Na het Charter van 1986

A. MEDEWERKING VERBODEN

1. *Aanhoudend verzet*

456 Ondanks de rechtspraak van het Hof van Cassatie bleef de medewerking van fiscale ambtenaren aan het strafonderzoek aanleiding geven tot commotie onder de belastingadviseurs en strafpleiters. Men riep vaak het Straatsburgse arrest Bonisch in (Hof Mensenrechten 6 mei 1985 (Bonisch/Oostenrijk, *Publ. Eur. Court H.R.* 1985, Serie A, nr. 92; *J.T.* 1986, 431, noot P. LAMBERT). Deze persoon was de uitbater van een rookvleeswarenbedrijf. Het Oostenrijks Federaal Instituut voor Levensmiddelen onderzocht enkele producten van zijn bedrijf en kwam tot het besluit dat zij vervalst waren en een gevaar voor de volksgezondheid betekenden. Omdat er volgens de onderzoekers blijkbaar geen ander bekwaam expert bestond, stelde de strafrechter de directeur van het vermelde instituut als deskundige aan. Het is begrijpelijk dat dit voor het Europees Hof niet door de beugel kon. De neutraliteit van de gerechtsdeskundige kon worden betwijfeld; bovendien weigerde de rechtbank de expert van de verdediging te horen. Deze zaak is evenwel niet vergelijkbaar met de medewerking van een fiscaal ambtenaar aan het strafonderzoek. Vooreerst treedt die niet op als beëdigd expert. Het is

slechts een ambtenaar van de benadeelde administratie die wegens zijn staat en bekwaamheid bijzonder geschikt is de onderzoeksrechter in te lichten over de zaak. Elke benadeelde mag zoiets doen. Mocht hij het niet doen, zouden vele strafonderzoeken in feite gewoon onmogelijk zijn. Bovendien belet niets de onderzoeksrechter een externe deskundige aan te stellen of de verdediging om er zelf een te raadplegen en diens advies ter kennis te brengen van de onderzoeksrechter of de strafrechter.

457 Vele jaren later zou ook het Arbitragehof de argumentatie die wordt afgeleid uit het arrest Bonisch afwijzen. Het deed dit naar aanleiding van een prejudiciële vraag waarin werd betoogd dat in douanezaken de waarborgen van het gerechtelijk onderzoek onder leiding van de onderzoeksrechter ontbreken (Arbitragehof nr. 40/2000, 6 april 2000 (prejudiciële vraag), *B.S.* 11 mei 2000 (tweede uitgave), 14972; *F.J.F.* nr. 2000/177; *J.T.* 2000, 517; *T.F.R.* 2000, 743, noot D. BOGAERTS). Het hof geeft toe dat de douane over ruime bevoegdheden beschikt op het vlak van de uitoefening van de strafvordering. Zij heeft daarin het initiatiefrecht. Het Openbaar Ministerie wordt wel bij de strafvordering betrokken, hetzij om advies uit te brengen, hetzij om gevangenisstraf te vorderen. Het is juist dat de Grondwet (art. 151 § 1 G.W.) het Openbaar Ministerie een grotere onafhankelijkheid in individuele strafzaken waarborgt dan de ambtenaren hebben. Dit maakt voor het Arbitragehof geen onverantwoorde discriminatie uit. Het specifieke vervolgingssysteem inzake douane is niet kennelijk onevenredig met de nagestreefde doelstelling. De verwijzing naar het arrest van het Arbitragehof in de zaak nr. 67/98 betreffende de noodzakelijke onafhankelijkheid en onpartijdigheid voor de uitoefening van een rechtsprekende functie (zie Arbitragehof nr. 67/98, 10 juni 1998 (prejudiciële vraag), *B.S.* 12 september 1998, 29.392; *A.A.* 1998, 817; *F.J.F.* nr. 99/58; *J.T.* 1998, 674, noot M. BALTUS, “L’interprétation jurisprudentielle de l’art. 366 C.I.R. viole les art. 10 et 11 Const. 1994”; *R.W.* 1998-99, 1173, noot N. PLETS, “Administratief of jurisdictioneel karakter van de bezwaarprocedure inzake directe belastingen: een vraagpunt gekneld tussen verleden en toekomst”; *T.B.P.* 1998, 760) en naar het arrest Bonisch van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens is niet pertinent. De douane oefent inderdaad geen rechtsprekende functie uit en zij treedt niet op als deskundige of getuige. Men kan deze redenering eveneens toepassen op een fiscale ambtenaar die zijn medewerking verleent aan een fiscaal strafonderzoek.

2. Inhoud van het verbod

458 Wat er ook van zij, het Charter van 1986 voerde de verbodsbepaling van het artikel 350*bis* W.I.B. 1964, thans artikel 463 eerste lid W.I.B. 1992, e.a. in. Belastingambtenaren mogen thans op straffe van nietigheid van de akte nog slechts als getuige worden gehoord. Het verbod houdt in dat de ambtenaren van de fiscale administraties (art. 463 eerste lid W.I.B. 1992 e.a.) geen actieve medewerking meer mogen verlenen aan huiszoekingen, ook niet

om advies te geven over de inbeslagnemingen en de verhoren. Wel kunnen ze met de verdachten of getuigen worden geconfronteerd, zonder dat deze confrontaties mogen ontaarden in een verkapte medewerking aan het onderzoek (P. GOEMINNE, "Overwegingen in verband met de 'rechtszekerheid van de belastingplichtige'", *R.W.* 1987-88, 585-612, meer bepaald 603 e.v.).

3. *Werking in de tijd*

459 In de regel retro-ageren nieuwe bevoegdheidswetten- of rechtsplegingswetten niet (vgl. art. 3 Ger. W.). De regels van artikel 2 Sw. hebben geen betrekking op de strafvordering en alleszins niet op de bewijsregeling (Gent 3 oktober 1979, *F.J.F.* nr. 82/41). Een wet die de regels betreffende de vaststelling van misdrijven wijzigt, vindt geen toepassing op vaststellingen die voor haar inwerkingtreding zijn gedaan (Cass. 16 juni 1975, *Arr. Cass.* 1975, 1096). De aanwezigheid van fiscale ambtenaren tijdens een huiszoeking vóór de inwerkingtreding van het Charter van 1986 maakt de daaropvolgende strafprocedure en eventuele belasting niet onwettig (Corr. Gent 1 oktober 1990, *F.J.F.* nr. 91/138; Luik 15 januari 1987, *Jur. Liège* 1987, 416, noot F. CLOSE, "De invloed van art. 63 Wet van 4 augustus 1986 op de lopende strafonderzoeken").

B. GEOORLOOFD OPTREDEN

1. *Verplichting inlichtingen te verstrekken aan het gerecht*

a) Op zijn vraag

460 Artikel 337 W.I.B. 1992 e.a. betreffende het fiscale ambtsgeheim verplichten de fiscale administraties ertoe op hun vraag aan de parketten en ook aan de onderzoeksrechters de inlichtingen te verstrekken die zij nodig hebben voor hun strafonderzoeken. Het samenwerkingsverbod doet geen afbreuk aan deze verplichting. De procureur des Konings mag in de loop van een opsporingsonderzoek bij de administratie gegevens opvragen die in het belastingdossier opgenomen zijn (Cass. 14 februari 2001, P.2000.1350.F e.a.). Zo mag een officier van gerechtelijke politie in opdracht van de onderzoeksrechter op de administratie der directe belastingen dossiers inkijken (Cass. 25 januari 1977, *Arr. Cass.* 1977, 579). Men acht het zelfs aangewezen dat de onderzoeksrechter bij de administratie een maximum aan inlichtingen tracht in te winnen; dit vermijdt dat onnodig documenten in beslag worden genomen die voor de verdere werking van de onderneming onmisbaar zijn (Corr. Luik 11 februari 1983, *J.D.F.* 1984, 47). In de praktijk zullen officieren of agenten van gerechtelijke politie bij de fiscale administraties slechts inlichtingen opvragen in uitdrukkelijke opdracht van de onderzoeksrechter of het parket. Men mag inderdaad niet uit het oog verliezen dat de fiscale ambtenaren in principe gehouden zijn tot het beroepsgeheim wat hen derhalve tot omzichtigheid en zorgvuldigheid noopt.

b) In het lopende fiscaal strafonderzoek

461 Wanneer fiscale ambtenaren een hiërarchische machtiging hebben gekregen om bij het parket aangifte of klacht wegens bepaalde fiscale misdrijven te doen, mogen zij nadien spontaan aan de onderzoekers aanvullende inlichtingen over deze feiten bekend maken (Cass. 29 maart 1994, *Arr. Cass.* 1994, nr. 154; *F.J.F.* nr. 94/200). Het lijkt logisch dat ze dat, na de wijziging van het fiscaal vervolgingsstelsel, d.i. na de afschaffing van de verplichting voor de procureur des Konings om bij ontstentenis van klacht of aangifte van de administratie haar voorafgaand advies te vragen, ook mogen doen wanneer het Openbaar Ministerie zelf het fiscaal misdrijf op het spoor is gekomen en strafvervolgning heeft ingesteld, dit is een gerechtelijk onderzoek heeft gevorderd of de zaak aanhangig heeft gemaakt bij de strafrechtbank. Door in die omstandigheden inlichtingen over te maken, doen de fiscale ambtenaren geen aangifte van feiten die het strafgerecht nog niet kende.

c) Betreffende het parallelle fiscaal onderzoek

462 Het fiscaal onderzoek kan parallel lopen met het strafonderzoek. Het fiscaal onderzoek kan hierbij inlichtingen opleveren die nuttig zijn voor het strafonderzoek. Mogen de fiscale ambtenaren deze overmaken aan het gerecht? Wordt dit geen optreden als deskundige? In een zaak was het volgende gebeurd. Op 27 september 1990 had de administratie ten laste van een belastingplichtige die ze verdacht van W.I.B.- en B.T.W.-fraude, klacht gedaan bij het parket. In een daarop volgende brief van 5 oktober 1990 gaf een ambtenaar van de B.B.I. een overzicht wat reeds was onderzocht en van wat nog diende te worden onderzocht. Bij die brief werd ook een deel van de boekhouding van de belastingplichtige overgemaakt die in het bezit van de administratie was. Bij brief van 17 juni 1992 verschaftte de B.B.I.-ambtenaar uitleg over zijn controleverslag betreffende de inkomstenbelastingen en de B.T.W. Hierbij kwam dat de fiscus, in aansluiting bij haar oorspronkelijke aangifte, in de brief van 5 oktober 1990 en in een brief van 20 december 1992 spontaan de gegevens overmaakte voor de becijfering van de ontdoken belasting. Het hof van beroep achtte dat de fiscale ambtenaren daarmee veel verder waren gegaan dan het louter verstrekken van inlichtingen en “zich manifest (hadden begeven) op het werkterrein van een technische raadgever of deskundige”. Door dergelijke handelswijze zijn de rechten van verdediging miskend, zodat de ganse bewijsvoering nietig is (Gent 16 december 1999, *Fiscoloog* 2000 (weergave C. BUYSSE), afl. 738, 3; *T.F.R.* 2000, 321 noot S. HUYGHE, “Welke rol voor ‘getuigende belastingambtenaren?’”). Wat er met de oorspronkelijk vastgestelde feiten en de aangifte diende te gebeuren zegt het arrest niet.

Het Openbaar Ministerie stelde cassatieberoep in. Het Hof van Cassatie herinnerde er in de eerste plaats aan dat de fiscale ambtenaren geen actieve medewerking mogen verlenen aan het strafonderzoek en niet mogen optre-

den als deskundigen of deelnemen aan huiszoekingen, plaatsopnemingen of verhoren. Niettemin bewaren zij de verplichting om aan de onderzoeksrechter en de procureur des Konings alle inlichtingen te verstrekken waarom deze verzoeken. Bovendien mogen de ambtenaren, wanneer ze vooraf, na de vereiste ambtelijke machtiging te hebben gekregen, aangifte hebben gedaan, of wanneer de procureur na het advies van de fiscale administratie te hebben gevraagd, zelf vervolgingen heeft ingesteld, spontaan aan de procureur des Konings of de onderzoeksrechter bijkomende inlichtingen overmaken. Het hof oordeelde vervolgens dat dan ook niets de fiscale ambtenaren belet om de procureur des Konings of de onderzoeksrechter de bevindingen van hun eigen, op regelmatige wijze verrichte fiscale onderzoek dat los staat van het strafonderzoek, ter kennis te brengen en hen hun eventuele commentaren en suggesties in verband daarmee kenbaar te maken. Het staat deze magistraten de gegrondheid daarvan te onderzoeken om daarmee eventueel rekening te houden. Omdat het hof van beroep op grond van de door hem vastgestelde feitelijke gegevens, zowel afzonderlijk als in hun geheel genomen, niet wettig kon besluiten dat de fiscale ambtenaren als deskundigen waren opgetreden, vernietigde het Hof van Cassatie het bestreden arrest (Cass. 20 juni 2000, *R.W.* 2000-01, 1021, noot H. VANDERLINDEN, “De B.B.I.: haar deskundigheid maakt van haar nog geen deskundigen”; F. DESTERBECK, “Enkele actuele knelpunten bij de strafrechtelijke beteugeling van fiscale fraude”, *R.W.* 2000-01, 857-871, inzonderheid 864-865).

2. Medewerking van B.B.I.-ambtenaren aan douaneonderzoeken

463 De douane-ambtenaren hebben een ruime bevoegdheid om visitaties te verrichten (art. 182 e.v. A.W.D.A.). Alle ambtenaren en beambten van de openbare besturen, inzonderheid die van de gemeentebesturen, de leden van de Rijkswacht, de gemeentelijke politie, de 's Rijks of plaatselijke bos- en veldwachters, zo ook alle gerechtsdeurwaarders en dwangbeveldraggers kunnen aan die visitaties hun medewerking verlenen (art. 186 § 1 A.W.D.A.). Ambtenaren van de bijzondere belastinginspectie hadden zodanige medewerking verleend. Voor het Hof van Cassatie werd aangevoerd dat sedert het samenwerkingsverbod van het Charter van 1986 de B.B.I.-ambtenaren ook geen medewerking meer mogen verlenen aan strafonderzoeken in douanezaken. Men dan nog toelaten medewerking te verlenen aan visitaties schendt het gelijkheidsbeginsel van de artikelen 10 en 11 G.W. Men vroeg ter zake een prejudiciële vraag te stellen aan het Arbitragehof.

Het Hof van Cassatie verwierp de juridische veronderstelling dat de B.B.I. geen medewerking meer mogen verlenen aan strafonderzoeken inzake douane (Cass. 8 juni 1999, *Arr. Cass.* 1999, nr. 336; *Act. fisc.* 1999 (weergave F. DESTERBECK), afl. 28, 4; *Fisc. Act.* 1999 (weergave F. DESTERBECK), afl. 24, 7; *F.J.F.* nr. 99/179; *R.W.* 1999-2000 (verkort), 1372, noot H. VANDERLINDEN, “De bijzondere belastinginspectie van alle markten thuis”). De wet verleent inderdaad polyvalente bevoegdheden aan de B.B.I.-ambtenaren; zij kunnen

controles uitvoeren en verificaties verrichten voor om het even welke belasting (art. 87 van de Wet van 8 augustus 1980 betreffende de budgettaire voorstellen 1979-1980) (zie Antwerpen 25 februari 1992, *Bull. Bel.* 1995, 2978). Ze moeten daarbij wel de regels eigen aan de desbetreffende belasting in acht nemen (Antwerpen 25 februari 1992, *Bull. Bel.* 1995, 2978). Het Charter van 1986 heeft hieraan geen verandering gebracht. Vermits de B.B.I.-ambtenaren inzake douane over dezelfde onderzoeksbevoegdheid als de douane-ambtenaren beschikken en dus een visitatie kunnen verrichten, bestaat er uiteraard geen wettelijk bezwaar tegen het feit dat ze hun medewerking aan een visitatie verlenen. *Qui peut le plus, peut le moins!* Vermits het uitgangspunt verkeerd was, moest geen prejudiciële vraag worden gesteld aan het Arbitragehof.

HOOFDSTUK X
RECHT VAN VERDEDIGING

AFDELING I

ZWIJGRECHT ALS VERDACHTE

§ 1. Principe

464 De belastingplichtige heeft recht op een eerlijke procedure van vestiging en invordering; daartoe behoort het recht van verdediging. Hij geniet evenwel in principe niet van het zwijgrecht. De verschillende belastingwetboeken leggen hem inderdaad de verplichting op zelf door een aangifte de voor de belasting relevante gegevens kenbaar te maken en zijn medewerking aan een controle te verlenen. Een verdachte of een beklagde in een strafproces heeft daarentegen niet alleen recht op een eerlijk proces maar wordt voor onschuldig gehouden totdat zijn schuld volgens de wet bewezen wordt. Hij geniet daarbij het ruime recht van verdediging in strafzaken, dat o.m. de eis van wapengelijkheid tussen vervolging en verdediging omvat. In het strafproces heeft de verdachte in principe geen verplichting om mee te werken aan het strafonderzoek en geniet hij zwijgrecht.

Het nationale recht heeft steeds het zwijgrecht van de verdachte gehuldigd. De artikelen 6 E.V.R.M. en 14 B.U.P.O. hebben het evenwel een meer concrete inhoud gegeven en beter afdwingbaar gemaakt. Een persoon geniet van de in deze artikelen bepaalde waarborgen van zodra bij de instantie die bevoegd is om hem straf op te leggen of te doen straffen, een verdenking rijst dat hij zich schuldig heeft gemaakt aan een strafbaar feit. Strafbaar feit en straf moeten hier begrepen worden in de zin van artikel 6 E.V.R.M. en artikel 14 B.U.P.O. (B. DE SMET en K. RIMANQUE, "Het recht op behoorlijke rechtsbedeling. Een overzicht op basis van artikel 6 E.V.R.M.", *CBR Jaarboek 1999-2000*, Deel II, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu, 2000, 109-173). Het gaat niet enkel om feiten waarvoor een strafrechtbank een straf kan opleggen, maar ook om feiten waarvoor administratieve sancties kunnen worden opgelegd die het karakter van een strafsancie hebben in de zin van de verdragen (Cass. 5 februari 1999, *Arr. Cass.* 1999, nr. 68; *Act. fisc.* 1999 (weergave E. DE PLAEN), afl. 15, 5; *Fisc. Act.* 1999 (weergave L. VANDENBERGHE), afl. 13, 5; *Fisc. Koer.* 1999 (weergave), 250, noot; *Fiscoloog* 1999 (weergave J.V.D.) afl. 697, 7; *Fiscoloog* 1999 (weergave S. VAN CROMBRUGGE), afl. 698, 6; *J.L.M.B.* 1999, 541, noot A. DEMOULIN, "Amendes fiscales, Cour d'arbitrage et Cour de cassation: à quand la paix judiciaire?"; Cass. 5 februari 1999, A.R. C.97.0441.N, *Act. fisc.* 1999 (weergave E. DE PLAEN), afl. 15, 5; *Fisc. Act.* 1999 (weergave L. VANDENBERGHE), afl. 13, 5; *Fiscoloog* 1999 (weergave S. VAN CROMBRUGGE), afl. 698, 6; *J.L.M.B.* 1999, 541, noot A. DEMOULIN,

“Amendes fiscales, Cour d’arbitrage et Cour de cassation: à quand la paix judiciaire?”; *J.T.* 1999, 767; *R.W.* 1998-99, noot; *R.W.* 1999-2000, 640; A. ALEN, “Naar een betere rechtsbescherming inzake administratieve boeten na de koerswijziging van het Hof van Cassatie in zijn arresten van 5 februari 1999”, *R.W.* 1999-2000, 630-638).

§ 2. Ogenblik waarop tegen de belastingplichtige verdenking is gerezen

465 Tegen de belastingplichtige is vanzelfsprekend verdenking gerezen van zodra de procureur des Konings tegen hem een opsporingsonderzoek wegens een fiscaal misdrijf heeft geopend of een gerechtelijk onderzoek heeft gevorderd. Dit is ook het geval wanneer, in de loop van een onderzoek tegen een ander persoon ernstige aanwijzingen van schuld aan een fiscaal misdrijf rijzen. Krachtens artikel 61*bis* Sv. moet de onderzoeksrechter trouwens overgaan tot inverdenkingstelling van elke persoon tegen wie ernstige aanwijzingen van schuld bestaan.

De fiscale administratie is niet steeds op de hoogte van het feit dat de belastingplichtige verdachte of inverdenkinggestelde in een strafzaak is. Wanneer zij daarover onwetend is, doet zij geen afbreuk aan diens zwijgrecht omdat zij hem een medewerking vraagt welke zij niet meer zou kunnen vragen, mocht ze van het bestaan van de verdenking kennis hebben. Heeft de fiscale administratie zelf bij het parket een klacht of een aangifte gedaan of heeft het Openbaar Ministerie haar het bestaan van indiciën van belastingontduiking gemeld of kreeg ze kennis van het strafdossier, dan moet zij uiteraard wel rekening houden met het bestaan van de verdenking.

Het feit dat de administratie een belastingaangifte verifieert en ter zake controle verricht en o.m. inlichtingen inwint bij de belastingplichtige, betekent nog niet dat hij een verdachte is. Hij is het daarentegen zonder twijfel wanneer de administratie tegen hem een aangifte of een klacht bij het parket doet. De belastingplichtige kan evenwel ook buiten elke aangifte of klacht reeds een verdachte zijn in de zin van artikelen 6 E.V.R.M. en 14 B.U.P.O. Er is inderdaad tegen de belastingplichtige verdenking gerezen, van zodra de administratie beschikt over precieze aanwijzingen van een fiscale overtreding. Het ogenblik waarop dit zich voordoet, is uiteraard een feitenkwestie. Men moet deze beoordelen naar de stand van de verificatie en controle op het bepaalde ogenblik. De administratie kan uiteraard op dat ogenblik haar eigen onderzoek stopzetten en klacht doen bij het parket. Het is maar de vraag of dit steeds wenselijk is. Als ze haar eigen onderzoek wil verder zetten, moet ze er zorg voor dragen het recht van verdediging van de verdachte belastingplichtige en meer bepaald zijn zwijgrecht te respecteren. Dit kan het best gebeuren door de belastingplichtige aan wie men alsnog inlichtingen vraagt, uitdrukkelijk te verwittigen dat hij wordt verdacht van een fiscale overtreding.

§ 3. Verplichtingen en rechten van de belastingplichtige-verdachte

466 Het zwijgrecht van een belastingplichtige tegen wie een verdenking van een fiscale overtreding of van een fiscaal misdrijf is gerezen, doet geen afbreuk aan zijn fiscale aangifteverplichting. Hij blijft ook gehouden op vraag van de fiscale administratie de bescheiden en stukken voor te leggen die hij ingevolge de fiscale wetgeving heeft opgesteld en bewaart. Het tegenovergestelde beweren komt erop neer de aangifteverplichting en de verplichting om bescheiden en stukken op te stellen en te bewaren, op te heffen (vgl. met het sociaal recht: C. VANDERKERKEN, "Zwijgrecht: doorbraak in het sociaal strafrecht", *Fiscoloog* 2000, afl. 746, 5-8). Men mag de belastingplichtige tegen wie verdenking is gerezen, evenwel niet dwingen andere stukken voor te leggen die hij bezit of vermoedelijk bezit, omdat ze bewijs *à charge* bevatten of wellicht bevatten (E.H.R.M. 25 februari 1993 (Funke t. Frankrijk), *Publ. Eur. Court H.R.* 1993, Série A, nr. 256-A; *Ars Aequi* 1993 (weergave), 672, noot A. SWART, "Bewijs (in strafzaken) leveren tegen zichzelf. Huiszoeking"; *F. Rechtspr.* 1993, afl. 4, 11; *F.J.F.* nr. 93/232; *J.D.F.* 1993, 17, noot M.B.; *R.U.D.H.* 1993, 232; *Jaarboek Mensenrechten 1993-1994* (verkort), 249, noot; *N.J.B.* (Bijlage) 1995, 37; *NQHR* 1993 (weergave), 198, noot). Men mag hem ook niet dwingen bezwarende verklaringen tegen zichzelf af te leggen (E.H.R.M. 17 december 1996 (Saunders/Verenigd Koninkrijk), *Rep. Eur. Court H.R.* 1996, nr. VI-24; *J.D.F.* 1997, 98, noot M.B.; *J.T. dr. eur.* 1997, 67; *N.J.B.* 1997 (weergave), 814).

AFDELING II

INZAGERECHT ALS BELASTINGPLICHTIGE

§ 1. Gebruik van stukken van een strafonderzoek

467 Op zich levert de mededeling, respectievelijk het gebruik van stukken van een niet-beëindigd strafonderzoek in een fiscale procedure geen miskenning van het recht van verdediging op. Toch zou dit het geval kunnen zijn. Het is dan ook begrijpelijk dat het gebruik door de fiscale administratie van dergelijke stukken wordt bekritiseerd (zie o.m. H. GEINGER, "Het gebruik van de resultaten van een strafrechtelijk onderzoek in een fiscaal-controle onderzoek", in M. ROZIE (ed.), *Fiscaal strafrecht en strafprocesrecht*, Gent, Mys & Breesch, 1996, 9-22, 14, vn. 8; V. DAUGINET, "Het straf dossier in het fiscaal geschil – Aspecten", in B. PEETERS (ed.), *Recht zonder omwegen. Fiscale opstellen aangeboden aan Prof. Dr. J.J. Couturier*, Gent, Larcier, 1999, 289-308). Het is evenwel excessief te stellen dat dit gebruik op zich onwettig zou zijn. De fiscale administratie mag de stukken van een straf dossier waarvan zij van de procureur-generaal of de auditeur-generaal inzage en afschrift heeft gekregen, in principe onmiddellijk gebruiken; ze hoeft niet de defini-

tieve uitspraak over de strafvordering af te wachten (Cass. 17 oktober 1985, *Arr. Cass.* 1985-86, nr. 105; *Bull. Bel.* 1986, 1912; *J.D.F.* 1986, 199; *R.W.* 1985-86 (verkort), 2856). Ze moet daarbij evenwel het recht van verdediging van de belastingplichtige in de fiscale procedure in acht nemen.

468 Wanneer de administratie stukken van een niet-beëindigd strafdossier gebruikt, moet ze alleszins daarvan aan de belastingplichtige inzage verlenen volgens de regelen eigen aan de belasting (Antwerpen 25 februari 1992, *Bull. Bel.* 1995, 2978). Wanneer de fiscale administratie tegenover de belastingplichtige reeds op een eerder moment naar dergelijke stukken verwijst, moet zij hem hiervan bij toepassing van artikel 32 G.W. en de artikelen 4, 5 en 6 van de Wet van 11 april betreffende de openbaarheid van bestuur op zijn vraag inzage verlenen (R.v.St. nr. 66.860, 18 juni 1997, *Act. fisc.* 1997 (weergave J. MAGREMANNE), afl. 31, 1; *Fisc. Act.* 1997 (weergave W. DEFOOR), afl. 25, 1; *Fisc. Koer.* 1997 (weergave W. DEFOOR), 478, noot W. DEFOOR; *F.J.F.* nr. 97/187; *J.D.F.* 1997, nr. 187, noot; *J.T.* 1998, 256, noot D. GARADEBIAN, "La loi relative à la publicité de l'administration en matière fiscale"); *T.B.P.* 1998 (weergave), 227; *T. Gem.* 1998, 77, noot). Zij kan het beroepsgeheim van artikel 337 eerste lid W.I.B. 1992 niet invoeren om daarvan aan de belastingplichtige inzage te weigeren (blijkbaar *anders*, D. THUIS, "Mogelijkheden tot samenwerking tussen de gerechtelijke overheden en de ambtenaren van de belastingadministraties", in R. BLANPAIN en I. CARMEN (ed.), *Onderneming en parket*, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu, 1999, 87-107, nr. 26).

469 Stukken van een strafdossier kunnen maar door de fiscale administratie rechtmatig worden gebruikt indien door de procureur-generaal of de auditeur-generaal toelating tot inzage werd verleend (Bergen 27 januari 1982, *F.J.F.* nr. 82/61). Indien daarover betwisting ontstaat moet het bewijs dat toelating werd verleend, in de fiscale procedure worden overgelegd, minstens moet het bestaan ervan worden aangetoond. Mocht de toelating zijn verleend onder het beding dat de stukken vooralsnog niet mogen worden gebruikt, dan kan de fiscale administratie ze niet aanwenden voor vestiging of invordering van belasting.

§ 2. Bewijswaarde van de stukken van een strafdossier

470 De door een strafonderzoek verkregen inlichtingen hebben in de regel geen bijzondere bewijswaarde. Het zal de strafrechter zijn die deze bewijswaarde beoordeelt. De inlichtingen uit een strafonderzoek waarvan de fiscale administratie regelmatig kennis kreeg, hebben al evenmin een bijzondere bewijswaarde in de fiscale procedure (Rb. Luik 20 januari 1994, *J.D.F.* 1994, 253, noot F. BALTUS, "La valeur probante des éléments puisés par l'administration fiscale dans le dossier répressif d'un fournisseur pour la taxation de ses clients"; Luik 26 mei 1996, *F.J.F.* nr. 96/206; Gent 21 november 1996, *F.J.F.* nr. 97/111). Is het strafonderzoek nog niet gesloten, dan kan bovendien de bewijswaarde aan twijfel onderhevig zijn (Antwerpen 25 maart

1991, *Fisc. Act.* 1991, afl. 23bis, 2, *Fisc. Koer.* 1991 (rechtsvraag), 301, noot, "Bewijs (in strafzaken)waarde proces-verbaal B.T.W.-diensten t.a.v. de administratie der directe belastingen"). De overlegging van stukken uit een onvolledig strafonderzoek kan soms de controle op de wettigheid van het bewijs onmogelijk maken. Indien dit het geval is, kan het bewijs niet wettig in de fiscale procedure worden gebruikt. Het valt trouwens op dat stukken uit een onvolledig strafdossier zelden de rechter overtuigen (Bergen 13 september 1995, *R.R.D.* 1995, 553). Toch lijkt de achterdocht van de rechters soms sterk overdreven.

§ 3. Gebruik van inlichtingen waartoe de fiscale administratie geen rechtstreekse toegang kon hebben

471 Door het strafonderzoek kunnen bewijselementen zijn ingezameld waartoe de fiscale administratie zelf geen toegang zou kunnen hebben, b.v. omdat zij gedekt zijn door het fiscaal bankgeheim. Het is zelfs mogelijk dat de administratie een strafklacht neerlegt, om door het strafonderzoek dergelijk bewijs te zien inzamelen. Men beweert soms dat de fiscale administratie helemaal geen toegang zou mogen krijgen tot dergelijke stukken van een strafdossier (B. PEETERS en M. VANDENBROECK, "Onderzoek en procedure", *Knelpunten in de fiscale rechtspraak*, Diegem, Kluwer Rechtswetenschappen België, 1994, 85-190, nr. 28). Niets belet het slachtoffer van een misdrijf klacht neer te leggen in de hoop dat hij daardoor bewijs kan verkrijgen waartoe hij zelf normaliter geen toegang heeft. Bovendien bestaat er eigenlijk geen fiscaal bankgeheim, maar slechts een beperking aan de onderzoeksbevoegdheden van de fiscale administratie. Eens de bankgegevens op regelmatige wijze aan het strafdossier zijn toegevoegd, mag de fiscale administratie daar kennis van krijgen en ze gebruiken (Cass. 20 januari 1984, *Arr. Cass.* 1983-84, nr. 270; Cass. 20 juni 1986, *Arr. Cass.* 1985-86, nr. 663, *R.W.* 1986-87, 1572).

HOOFDSTUK XI SCHORSING VAN HET STRAFPROCES WEGENS EEN ANDER GESCHIL

AFDELING I

PREJUDICIEEL GESCHIL

§ 1. Verplichting

472 Soms kan of moet de rechter de interpretatie van een bepaalde wetsbepaling overlaten aan een ander rechter die hierover een prejudiciële beslissing neemt. Reeds vanaf de vroege middeleeuwen kende men het “ten hoofde gaan”, dit was de procedure waarbij een rechtbank wegens een juridische moeilijkheid vooraleer vonnis te vellen, een andere rechtbank van hogere rang of met meer prestige (het hoofd), om raad of om een vonnis vroeg (R.C. VAN CAENEGEM, *Geschiedenis van het strafprocesrecht in Vlaanderen van de XIe tot de XIVe eeuw*, Brussel, Verhandelingen van de Koninklijke Academie voor Wetenschappen, Letteren en Schone Kunsten van België, 1956, 302). Vandaag kent men de procedure van een prejudiciële beslissing zowel in civiele zaken als in strafzaken. Het Gerechtelijk Wetboek rept niet over het prejudicieel geschil; het wordt geregeld door de bijzondere wetgevingen die de te consulteren rechtsmacht organiseren. Artikelen 15 tot 19 V.T.Sv. regelen daarentegen de procedure van het prejudicieel geschil in strafzaken en artikel 24 V.T.Sv. zegt dat in geval van verwijzing tot beslissing van een prejudicieel geschil de verjaring van de strafvordering is geschorst (b.v. R. DECLERCQ, *Beginselen van Strafrechtspleging*, Deurne, Kluwer Rechtswetenschappen België, 1999, nr. 79 e.v.).

De verplichtingen voor de rechter om andere instanties een prejudiciële vraag te stellen nemen steeds maar toe. Dit dreigt de normale werking van de gerechten te ondermijnen (R. DECLERCQ, “De verplichting, voor het Hof van Cassatie, een prejudiciële vraag te stellen aan het Arbitragehof”, noot onder Cass. 11 april 2000, *T. Straf.* 2000, 217-222, nr. 18; *Arr. Cass.* 2000, nr. 245).

§ 2. Hof van Justitie van de Europese Gemeenschap

473 Het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschap is bevoegd om bij wijze van prejudiciële beslissing, een uitspraak te doen over:

a) de uitlegging van het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap voor Kolen en Staal (art. 141 E.G.K.S.-Verdrag), het Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap (art. 177 E.G.-Verdrag) en het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap voor Atoomenergie (art. 150 Euratom-Verdrag);

b) de geldigheid – dit is evenwel geen interpretatie vraag – en de uitlegging van de door de Instellingen van de Gemeenschap verrichte handelingen;
c) de uitlegging van het Verdrag betreffende de rechterlijke bevoegdheid en de tenuitvoerlegging van beslissingen in burgerlijke en handelszaken (zie A. KOHL, “Actualité du renvoi préjudiciel en interprétation et en appréciation de validité devant la Cour de Justice des C.E.”, *J.T.* 1991, 121-127; W. ALEXANDER, “La recevabilité des renvois préjudiciels dans la perspective de la réforme institutionnelle de 1996”, *C.D.E.* 1995, 561-576).

Indien men bij de geadieerde rechterlijke instantie een vraag over een van de vermelde punten heeft opgeworpen kan deze, indien ze dit noodzakelijk acht voor het wijzen van haar vonnis, het Hof van Justitie een prejudiciële vraag stellen. Heeft men de vraag opgeworpen bij rechterlijke instanties waarvan de beslissingen volgens het nationale recht niet vatbaar zijn voor hoger beroep – kortom bij de hoogste nationale rechtscolleges: in België het Arbitragehof, het Hof van Cassatie en de Raad van State – dan zijn deze gehouden de prejudiciële vraag aan het Hof van Justitie te stellen. De verplichting voor een hoogste nationaal rechtscollege om een prejudiciële vraag te stellen geldt evenwel niet wanneer de opgeworpen vraag niet relevant is, de betrokken gemeenschapsbepaling reeds door het hof is geïnterpreteerd of de juiste toepassing van het gemeenschapsrecht zo evident is dat daarover rederlijkerwijze geen twijfel kan bestaan (*acte clair*) (A. ALEN, *Algemene beginselen en grondslagen van het Belgisch Publiek recht. Boek I: De Instellingen*, Brussel, Story-Scientia, 1988, 232). Het Hof van Cassatie heeft b.v. geoordeeld dat het geen prejudiciële vraag hoeft te stellen wanneer het Hof van Justitie reeds een uitleggingsbeslissing heeft gewezen en het zich hierbij aansluit (b.v. Cass. 1 februari 1995, *Arr. Cass.* 1995, nr. 61; *J.L.M.B.* 1995, 1192; *T.B.H.* 1995, 689, noot A. DE NAUW, “De verenigbaarheid van het nationaal strafrecht met de regels van het intracommunautair handelsverkeer. Een probleem van bewijs”).

De nationale rechterlijke instantie die de vraag heeft gesteld is gehouden door de uitlegging die het Hof van Justitie geeft; voor de andere rechterlijke instanties heeft de uitspraak een waarde van een precedent (R.M. CHEVALIER en D. MAIDANI, *Guide pratique article 177 C.E.E.*, Luxembourg, Office des publications officielles des communautés européennes, 1992, 94 e.v.). Kortom de uitleggingsarresten van het Hof van Justitie zijn niet bindend *erga omnes*, maar ze hebben wel gezag *erga omnes* (L. VAN DEN HENDE, “Overzicht van rechtspraak, Europees Gemeenschapsrecht: rechtsbescherming 1979-94”, *T.P.R.* 1995, 280, nr. 215). Het Hof van Cassatie preciseert dat de prejudiciële beslissingen van het Hof van Justitie het specifieke gezag en de specifieke uitwerking hebben die voortvloeien uit de aan het Hof van Justitie toegekende bevoegdheid; ze hebben evenwel geen absoluut gezag van gerechtelijk gewijsde, in de zin van de bepalingen van het Gerechtelijk Wetboek (Cass. 9 december 1981, *Arr. Cass.* 1981-82, 491; *J.T.* 1983, 133, concl. E. KRINGS, noot L. GOFFIN en M. MAHIEU). Uiteraard geldt het gezag van gewijsde, in de zin van het communautair recht dan, van een arrest van het Hof

van Justitie enkel voor de punten, feitelijk en rechtens, die het hof daadwerkelijk en noodzakelijkerwijze heeft beslecht (H.v.J., C-281, 19 februari 1991 (Italië t/ Commissie), *Jur. H.v.J.* 1991, I, 347, concl. J. MISCHO).

§ 3. Benelux Gerechtshof

474 Het Benelux Gerechtshof beantwoordt prejudiciële vragen van o.m. nationale rechtscolleges over rechtsregels welke gemeen zijn aan de drie Beneluxlanden en welke zijn aangewezen, hetzij bij verdrag, hetzij bij een beschikking van het op grond van het Verdrag van 3 februari 1958 tot instelling van de Benelux Economische Unie ingestelde comité van ministers. Ook hier hebben de rechtscolleges tegen de uitspraak, waarvan op grond van het nationale recht geen beroep kan worden ingesteld, de verplichting om de prejudiciële vraag te stellen. De verplichting om een vraag te stellen valt weg wanneer het hoogste nationale rechtscollege zich aansluit bij een vroeger door het Benelux Gerechtshof gegeven uitleg, maar ook wanneer er redelijkerwijze geen twijfel over de te geven uitleg bestaat (Cass. 3 november 1994, *Arr. Cass.* 1994, nr. 471).

Net zoals de arresten van het Hof van Justitie hebben de arresten van het Benelux Gerechtshof slechts een specifiek gezag en specifieke uitwerking (F. DUMONT, *Benelux Gerechtshof*, in *A.P.R.*, Gent, Story-Scientia, 1984, nr. 160-178).

§ 4. Arbitragehof

475 Ingevolge artikel 26 § 1, 3° van de Bijzondere Wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof beantwoordt deze instantie prejudiciële vragen van rechtscolleges o.m. over “de schending door een wet, een decreet of een in artikel (134) van de Grondwet bedoelde regel van de artikelen (10, 11 en 24) van de Grondwet” (F. MEERSSCHAUT, “De prejudiciële vraagstelling voor het Arbitragehof”, in *Gandaius Actueel IV*, Antwerpen, Story-Scientia, 1999, 59-109).

Artikel 26 § 2 van de bijzondere wet bepaalt dat indien een dergelijke vraag wordt opgeworpen het geadieerde rechtscollege, het Arbitragehof moet verzoeken daarop uitspraak te doen. Het is daartoe echter niet gehouden wanneer de vordering niet ontvankelijk is om procedurerechten die ontleend zijn aan normen die zelf niet het onderwerp uitmaken van het verzoek tot het stellen van de prejudiciële vraag.

Het rechtscollege waarvan de beslissing vatbaar is voor, al naar het geval, hoger beroep, verzet, voorziening in cassatie of beroep tot vernietiging bij de Raad van State, is ook niet gehouden een prejudiciële vraag te stellen:

1° wanneer het Arbitragehof reeds uitspraak heeft gedaan op een vraag of een beroep met hetzelfde onderwerp;

2° wanneer het rechtscollege meent dat het antwoord op de prejudiciële vraag niet onontbeerlijk is om uitspraak te doen;

3° wanneer de wet, het decreet of de in artikel 26bis G.W. bedoelde regel een regel of een artikel van de G.W. bedoeld in § 1, nl. de artikelen 10, 11 en 24, klaarblijkelijk niet schendt.

476 De in artikel 26 § 2 van de bijzondere wet vermelde uitzonderingen op de verplichting van prejudiciële vraagstelling gelden niet voor het Hof van Cassatie en de Raad van State. Pleiters wagen daarom niet zelden een vraag die “wat gekunsteld overkomt” (F. MEERSSCHAUT, “Het Hof van Cassatie en de prejudiciële vraagstelling: het hoeft niet altijd om koudwatervrees te gaan ...”, noot onder Cass. 23 april 1997, *P.&B.* 1998, 80-82). Over de vraag wanneer precies wel of niet een prejudiciële vraag moet worden gesteld, bestaat controverse. Het Hof van Cassatie heeft ter zake een eigen rechtspraak ontwikkeld. Men erkent dat de op het Hof van Cassatie en de Raad van State rustende verplichting soms moeilijk te verantwoorden is. Er wordt beweerd dat het hof verschillende technieken zou hanteren om te ontsnappen aan deze verplichting een prejudiciële vraag te stellen (F. MEERSSCHAUT, “Toetst het Hof van Cassatie de wet aan het grondwettelijke gelijkheidsbeginsel?”, *R. Cass.* 1997, 105-126; P. POPELIER, “Lacunes in de wetgeving: het Hof van Cassatie versus het Arbitragehof”, noot onder Cass. 28 april 1999, *R.W.* 1999-2000, 1133). De rechtspraak van het Hof van Cassatie verdient evenwel een meer genuanceerde benadering (*Jaarverslag van het Hof van Cassatie van België 1998-1999*, 105-177).

De weigering van het Hof van Cassatie om een prejudiciële vraag te stellen in de loop van de procedure van voorlopige hechtenis kan wel rekenen op begrip van de rechtsleer. Het hof oordeelt inderdaad dat het vereiste van artikel 5 vierde lid E.V.R.M., nl. dat op korte termijn beslist wordt over een voorlopige hechtenis, het stellen van een prejudiciële vraag in de weg staat (Cass. 21 september 1993, *Arr. Cass.* 1993, nr. 364; *R. Cass.* 1993, 218, noot F. MEERSSCHAUT, “De verplichting tot prejudiciële vraagstelling aan het Arbitragehof in het aanschijn van het Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden”; Cass. 15 juli 1997, *Arr. Cass.* 1997, nr. 315; *R.W.* 1997-98, 877, noot B. DE GRUYSE, “De verplichting tot prejudiciële vraagstelling aan het Arbitragehof tijdens de voorlopige hechtenis”; Cass. 8 oktober 1997, *J.L.M.B.* 1998, 1295-1302, noot F. ROGGEN, “L'accès au dossier de l'instruction en faveur de l'inculpé détenu préventivement, à la veille du vote de la loi Franchimont”; Cass. 29 september 1999, *Arr. Cass.* 1999, nr. 494).

477 De prejudiciële beslissing van het Arbitragehof betreft slechts de grondwettelijkheid van de wet; het is in de regel de rechter van de rechterlijke orde die de wet uitlegt, niet het Arbitragehof (E. KRINGS, “Beschouwingen over de gevolgen van de door het Arbitragehof gewezen arresten”, *R.W.* 1985-86, 482-523; zie ook Cass. 30 september 1985, *Arr. Cass.* 1985-86, nr. 54 en 57;

Cass. 15 november 1993, *Arr. Cass.* 1993, nr. 459, *J.T.T.* 1994, 387, *Soc. Kron.* 1994, 200, noot; Cass. 24 januari 1996, *Arr. Cass.* 1996, nr. 50; *R.W.* 1996-97 (verkort), 683, noot, *err. R.W.* 1996-97, 728; Arbitragehof nr. 55/2000, 17 mei 2000 (prejudiciële vraag), *B.S.* 21 juli 2000, 25388). In werkelijkheid hebben de rechters van de rechterlijke orde en het Arbitragehof voor een deel een concurrerende interpretatiebevoegdheid (zie P. VANDERNOOT, "La Cour d'Arbitrage et l'interprétation des normes soumises à son contrôle", in *Présence du droit public et des droits de l'homme. Mélanges offerts à Jacques Velu*, I, Brussel, Bruylant, 1992, 357-384; M. MELCHIOR, "Over enkele aspecten van de prejudiciële vragen aan het Arbitragehof", *R.W.* 1994-95, 1180-1183).

Wanneer de verwijzende rechter de ter discussie staande norm niet heeft geïnterpreteerd en deze voor meerdere interpretatie vatbaar is, zal het Arbitragehof een uitleg moeten kiezen en neemt het bij voorkeur diegene die de grondwettigheidstoets doorstaat (b.v. Arbitragehof nr. 32/96, 15 mei 1996 (prejudiciële vraag), *B.S.* 20 juni 1996, 17.022; *A.A.* 1996, 421; *A.J.T.* 1996-97, 27; *J.L.M.B.* 1996, 1049; *J.T.* 1997, 125; *R.G.A.R.* 1996, nr. 12.675; *R.G.A.R.* 1997, nr. 12.844; *R.W.* 1996-97, 292; *TRD&I* 1996, afl. 7, 39; *T.B.P.* 1996, 565). Heeft de verwijzende rechter wel een interpretatie gegeven van bepalingen die op verschillende wijze kunnen worden geïnterpreteerd, antwoordt het Arbitragehof hierop in de door de rechter voorgelegde interpretatie (b.v. Arbitragehof nr. 84/95, 14 december 1995 (prejudiciële vraag), *B.S.* 19 januari 1996, 1.101; *A.A.* 1995, 1201; *J.T.T.* 1996, 131, noot; *R.W.* 1996-97, 251; *T.B.P.* 1996 (verkort), 246). Gaf de verwijzende rechter een interpretatie die tot vaststelling van ongrondwettigheid leidt, maar is een andere interpretatie die de wettigheidstoets doorstaat mogelijk, dan zal het hof deze eveneens onderzoeken (b.v. Arbitragehof nr. 105/99, 6 oktober 1999 (prejudiciële vraag), *B.S.* 29 december 1999 (tweede uitgave), 49.873; *A.A.* 1999, 1281; *Act. fisc.* 1999 (weergave), afl. 38, 3; *Fisc. Act.* 1999 (weergave S. JANSSENS en K. VANDERWAEREN), afl. 41, 6; *F.J.F.* nr. 2000/30; *T.B.P.* 2000, 399, noot).

Dit laatste was het geval inzake artikel 92 tweede lid W.B.T.W. dat de verplichting tot consignatie oplegt bij het instellen van hoger beroep inzake verzet tegen een dwangbevel. Geïnterpreteerd als een bepaling die aan de bevoegde ambtenaar een gebonden bevoegdheid oplegt waarbij geen afwijking kan worden toegestaan, schendt naar het oordeel van het Arbitragehof dit artikel het gelijkheidsbeginsel van de artikelen 10 en 11 G.W., geïnterpreteerd in de zin dat de ambtenaar een discretionaire bevoegdheid heeft tot het opleggen van de consignatie, schendt de bepaling het gelijkheidsbeginsel niet (Arbitragehof nr. 44/95, 6 juni 1995 (prejudiciële vraag), *B.S.* 16 augustus 1995, 24.534; *A.A.* 1995, 681; *Act. dr.* 1996, 443, noot N. PIROTTE, "Consignation T.V.A. et égalité devant l'impôt"; *A.J.T.* 1994-95, 592, noot L. VANDENBERGHE, "De consignatieverplichting in B.T.W.-geschillen"; *B.T.W.-Revue* 1995, 835; *Fisc. Koer.* 1995, 495; *F.J.F.* nr. 95/125; *Limb. Rechtsl.* 1997, 14; *R.W.* 1995-96 (verkort), 366, noot). De vingerwijzing die het Arbitragehof

aldus geeft, belet niet dat de verwijzende rechter toch voet bij stuk houdt en de interpretatie aankleeft die de onwettigheid van de bepaling met zich brengt. Zo koos in het laatste geval de verwijzende rechter voor de interpretatie die onwettigheid meebracht, om aldus het verzet zonder consignatie ontvankelijk te verklaren (Antwerpen 20 november 1995, *R.W.* 1996-97, 199). In een andere zaak koos later het hof van beroep, in navolging van de vingerwijzing van het Arbitragehof, voor een grondwetsconforme interpretatie. Het vond evenwel een andere oplossing voor het bij hem aanhangige geschil; het weigerde overeenkomstig artikel 159 G.W. de beslissing van de bevoegde ambtenaar om een consignatie te eisen, toe te passen op grond dat diens beslissing geen enkele motivering bevatte (Antwerpen 24 juni 1996, *F.J.F.* nr. 97/59).

Ingevolge artikel 28 van de bijzondere wet geldt het gezag van gewijsde van een antwoord van het Arbitragehof op een prejudiciële vraag slechts voor de verwijzende rechter en de rechtscolleges die uitspraak doen in dezelfde zaak. Toch reikt de draagwijdte van een arrest van het Arbitragehof verder dan dat (J. DELVA en F. MEERSSCHAUT, "Overzicht van de rechtspraak. De rechtspraak van het Arbitragehof ten behoeve van de private rechtspraak 1989-1991", *T.P.R.* 1993, 271, nr. 193); het heeft vanzelfsprekend een belangrijke precedentwaarde.

AFDELING II

FISCAAL GESCHIL

§ 1. Vroegere regeling

A. "LE CRIMINEL TIENT LE CIVIL EN ÉTAT"

478 Krachtens artikel 4 V.T.Sv. moet, als een vordering voor de burgerlijke rechter gegrond is op een misdrijf dat voor de strafrechter wordt vervolgd, het vonnis daarover worden uitgesteld tot na de uitspraak van de strafvordering. Deze regel, gekend als "Le criminel (of: le pénal) tient le civil en état", raakt de interne Belgische openbare orde. Er bestaan evenwel uitzonderingen op die regel. De burgerlijke rechter moet zijn vonnis opschorten totdat de uitspraak over de strafvordering in kracht van gewijsde is gegaan. Deze heeft inderdaad gezag *erga omnes*, d.i. ten aanzien van iedereen, dus ook voor de burgerlijke rechter. De bedoeling van deze regeling is tegenstrijdige beslissingen te vermijden. Het Hof van Cassatie heeft evenwel een belangrijke restrictie aangebracht; materiële vaststellingen in een strafvonnis gelden ten aanzien van een partij in een burgerlijke zaak die geen partij was in het strafproces, slechts tot tegenbewijs (R. DECLERCQ, *Beginnselen van strafrechtspleging*, Ant-

werpen, Kluwer Rechtswetenschappen België, 1999, nr. 1940 e.v., o.m. nr. 1965).

Vroeger gold iets gelijkaardigs in fiscale strafzaken. Tot aan de wijziging ervan door de Herstelwet van 1981 betreffende de strafrechtelijke beteugeling van de belastingontduiking, bepaalden artikel 206 W. Reg. en artikel 133 W. Succ. uitdrukkelijk dat bij strafrechtelijke vervolging het burgerlijk gerecht, waarbij het verhaal tegen de invordering van het recht en van de fiscale boete aanhangig is gemaakt, dan eerst uitspraak doet nadat het strafgerecht over de ingestelde vervolging in hoogste aanleg heeft beslist.

B. INVOERING VAN DE SCHORSING VAN HET STRAFPROCES IN FISCALE ZAKEN

1. Van mogelijkheid naar verplichting

479 Artikel 74 tweede lid van het oorspronkelijk W.B.T.W. bepaalde dat wanneer vóór het sluiten van de debatten bij een rechtbank een betwisting over de toepassing van een bepaling van dat wetboek was aanhangig gemaakt, de strafrechter de uitspraak over één of meer tenlasteleggingen ervan kon uitstellen totdat de betwisting door een onherroepelijke uitspraak is beëindigd, indien hij oordeelde dat de oplossing van die betwisting zijn vonnis kon beïnvloeden. De Wet van 8 augustus 1980 betreffende de budgettaire voorstellen 1979-80 wijzigde artikel 350 W.I.B. 1964 in dezelfde zin. Uiteraard werd wegens de eigenheden van de procedure inzake directe belastingen gespecificeerd dat het geschil kon aanhangig zijn bij de gerechtelijke of de administratieve overheid. De Herstelwet van 1981 betreffende de strafrechtelijke beteugeling van de belastingontduiking trok, mits enkele kleine wijzigingen, deze nieuwe bepaling door naar alle fiscale wetboeken. Ingevolge het van dan af geldende artikel 350 § 4 W.I.B. 1964, artikel 74 § 4 W.B.T.W. e.a. moet de rechter bij wie de strafvordering voor fiscale misdrijven aanhangig is, wanneer vóór het sluiten van de debatten, een andere gerechtelijke of administratieve overheid wordt geadieerd van een geschil over de toepassing van een bepaling van het toepasselijke fiscale wetboek of van een ter uitvoering ervan genomen besluit, de uitspraak over de tenlasteleggingen of over één ervan uitstellen totdat aan het geschil een einde is gemaakt door een in kracht van gewijsde gegane beslissing, indien de oplossing daarvan hem van die aard schijnt dat ze een invloed kan hebben op de strafvordering; tijdens dat uitstel is de verjaring van de strafvordering geschorst. Artikel 350 § 4 W.I.B. 1964 is later artikel 462 W.I.B. 1992 geworden.

2. Draagwijdte van de schorsingsverplichting

480 De oorspronkelijke schorsingsregel liet een grote beoordelingsvrijheid aan de strafrechter. Het gaf hem een werkelijk opportuniteitsoordeel. Zo wees een rechter een verzoek tot uitstel af omdat het grote tijdsverloop tussen

de datum der feiten en de uitgestelde uitspraak elke maatschappelijke en individuele betekenis zou ontnemen aan een strafrechtelijke uitspraak (Brussel 11 maart 1985, *F.J.F.* nr. 86/203; *Pas.* 1985, II, 76). Het Charter van 1986 maakte van de mogelijkheid tot schorsing evenwel een verplichting. Vanaf dan moet de strafrechter die oordeelt dat de oplossing van het geschil hem van die aard schijnt te zijn dat het een invloed kan hebben op de strafvordering, zijn uitspraak uitstellen.

Ook de gewijzigde schorsingsverplichting heeft de beoordelingsvrijheid van de strafrechter in werkelijkheid nagenoeg onaangeroerd gelaten. Hij beoordeelt nog steeds op onaantastbare wijze in feite of de oplossing van het geschil dat bij de andere gerechtelijke of administratieve overheid aanhangig werd gemaakt, hem van die aard schijnt te zijn dat ze een invloed kan hebben op de strafvordering en of hij derhalve de uitspraak over de tenlasteleggingen of over één ervan moet uitstellen totdat het geschil beslecht is door een in kracht van gewijsde gegane beslissing (Cass. 11 maart 1997, *Arr. Cass.* 1997, nr. 137; *Fisc. Koer.* 1997 (weergave M. EULAERTS), 391, noot M. EULAERTS).

481 De schorsingsverplichting geldt slechts indien het aanhangige fiscale geschil belastingen betreft waarop de strafvordering betrekking heeft. Het feit dat er een fiscaal geschil aanhangig is omtrent andere belastingen of andere aanslagjaren levert dus geen grond tot uitstel op. Een fiscaal geschil dat gelijk loopt met het aan de strafrechter voorgelegde dossier, volstaat niet: er dient een echt geschil te bestaan tussen de partijen en de Belastingadministratie (Corr. Brussel 12 januari 1995, *J.L.M.B.* 1995, 1581).

Een uitstel kan worden bevolen zowel op tegenspraak als bij verstek. Het kan bovendien bevolen worden zowel omdat naar het oordeel van de strafrechter de uitspraak over het fiscale geschil elementen ter beoordeling van de schuld kan opleveren, als omdat ze een invloed kan hebben op de straf (Brussel 25 juni 1993, *J.D.F.* 1993, 249, noot). Wanneer de strafrechter kennis neemt van samenhangende fiscale en gemeenrechtelijke misdrijven kan de schorsing eventueel betrekking hebben op de uitspraak over beide (Rb. Brussel 27 maart 1992, *J.D.F.* 1992 (verkort), 306, noot F. BALTUS).

Het is de oplossing van het geschil dat bij de administratieve overheid aanhangig is, dat van aard moet zijn om invloed uit te oefenen op het oordeel over de strafvordering. Wanneer de strafrechter daarentegen moet beslissen of de belastingadministratie of de bewijzen waarop zij zich wil baseren, op regelmatige wijze werden verzameld door middel van huiszoeken en inbeslagnemingen die vrij zijn van gebreken en geen inbreuk maken op het beroepsgeheim of de geheimhouding van het onderzoek, is er uiteraard geen grond tot schorsing (Brussel 7 februari 1994, *Journ. proc.* 1994, deel 1: afl. 255, 24; deel 2: afl. 256, 26, noot P. QUARRE).

Het artikel 74 tweede lid W.B.T.W. krachtens hetwelk de strafrechter de uitspraak op de strafvordering kan uitstellen, is niet toepasselijk wanneer bij de rechter, die vroeger uitspraak heeft gedaan op de strafvordering, alleen

nog de burgerlijke rechtsvordering aanhangig is (Cass. 6 maart 1984, *Arr. Cass.* 1983-84, nr. 378). Onnodig te zeggen dat dit ook toepasselijk is op de schorsing bepaald in alle fiscale wetboeken.

482 De schorsing van het strafproces wegens een fiscaal geschil is helemaal geen omgekeerde *Le criminel tient le civil en état*. De strafrechter oordeelt na de uitspraak over het fiscale geschil vrij over de relevantie ervan voor zijn uitspraak over de strafvordering. Integendeel, na de uitspraak van de strafrechter zal de Administratie der directe belastingen gebruik kunnen maken van de mogelijkheid om met toepassing van artikel 358 § 1, 3° en § 2, 3° W.I.B. en binnen de termijn daarin bepaald alsnog belasting of aanvullende belasting te vestigen.

§ 2. Opheffing

A. VERANTWOORDING

483 Artikel 47 van de Wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen heeft artikel 462 W.I.B. 1992 opgeheven. Hetzelfde gebeurde met de gelijkaardige bepalingen van de andere fiscale wetboeken. De Wet van 23 maart 1999 betreffende de inrichting in fiscale zaken bevat identieke bepalingen.

De opheffing van artikel 462 W.I.B. 1992 is het gevolg van een amendement van de regering. Deze zei te willen terugkeren naar een gewone toepassing van het principe *le pénal tient le civil en état* (*Gedr.St.* Senaat 1998-99, 1-966/7, 8). Tijdens de parlementaire bespreking werd eraan herinnerd dat de strafrechter nog steeds een prejudiciële vraag aan de fiscale rechter kan stellen in de zeldzame gevallen “wanneer de overtreding een gegeven is waarvan de beoordeling toekomt aan de burgerlijke rechter” (*Gedr.St.* Senaat 1998-99, 1-966/11, 178). Deze stelling is niet helemaal correct. Wanneer de oplossing van een rechtsvraag afhangt van een geschilpunt dat niet tot de bevoegdheid van de strafrechter behoort maar tot deze van een andere rechter, dan heeft hij niet de mogelijkheid maar is hij verplicht hem ter zake een prejudiciële vraag stellen (R. DECLERCQ, *Beginselen van strafrechtspleging*, 1999, 2^{de} ed., Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen België, 1999, nr. 75). Het is de rechtspraak die zal leren of dergelijke gevallen in fiscale strafzaken denkbaar zijn.

B. TOEPASSINGSVOORWAARDEN

484 De regel van artikel 4 V.T.Sv. is slechts toepasselijk wanneer er een strafvordering is ingesteld en de uitspraak daarover een invloed kan hebben op het vonnis over het burgerlijke geschil. Hij geldt niet wanneer de strafvordering nog niet aanhangig is gemaakt b.v. omdat er slechts een opsporingsonderzoek werd ingesteld (zie A. BRAAS, *Précis de procédure pénale*, Brussel, Bruylant/Luik, Vaillant-Garmanne, 1950, nr. 245). Het feit dat

een strafvordering werd ingesteld wegens een fiscaal misdrijf, belet de fiscale administratie ook niet haar eigen onderzoek verder te zetten. Het feit dat een strafvordering werd ingesteld, verhindert van de andere kant een eiser niet een dagvaarding uit te brengen voor de burgerlijke rechter. Het verplicht alleen de burgerlijke rechter zijn vonnis op te schorten tot na de definitieve uitspraak over de strafvordering.

C. TRANSITOIRE RECHT

485 Krachtens artikel 97 van de Wet van 15 maart 1999 treden de desbetreffende artikelen, voor zover zij de procedureregels wijzigen, in werking vanaf het aanslagjaar 1999. Artikel 97 voegt er evenwel *in fine* aan toe dat de artikelen toch van toepassing blijven, ingeval een rechter bij wie de strafvordering aanhangig is, besloten heeft de uitspraak over een of meerdere tenlasteleggingen uit te stellen. De Wet van 23 maart 1999 betreffende de inrichting in fiscale zaken bevat identieke bepalingen.

De parlementaire voorbereiding verschaft duidelijkheid over deze overgangsregeling. De zaken waarin de strafrechter reeds zijn uitspraak had uitgesteld blijven onderworpen aan het oude regime. Voor de nog niet gevonniste zaken is de opheffing van artikel 462 W.I.B. 1992 slechts toepasselijk vanaf het aanslagjaar 1999. De nieuwe procedure in werking doen treden op de datum van bekendmaking van de wet in het *Belgisch Staatsblad*, zou volstrekt nodeloze verwickelingen hebben opgeleverd (*Gedr.St. Kamer 1998-99, 1341/23, 41 en 42*).

486 De regel dat de beslissing van de strafrechter die onder de vroegere regeling zijn uitspraak heeft uitgesteld, nog steeds dient te wachten op de uitspraak over het fiscaal geschil lijkt duidelijk. Een hof van beroep oordeelde dat, wanneer een appèlrechter na de inwerkingtreding van de opheffing van artikel 462 W.I.B. 1992 kennis neemt van een strafzaak waarin de eerste rechter zijn uitspraak heeft uitgesteld en waartegen het Openbaar Ministerie hoger beroep heeft ingesteld, het zelf geen uitstel meer kan bevelen (Antwerpen 23 juni 1999, *Fisc. Koer.* 1999 (weergave), 607, noot). Dit is evenwel maar waar in zoverre de appèlrechter op het ogenblik van zijn uitspraak de nieuwe regeling kan en moet toepassen. Zo zag een hof van beroep over het hoofd dat de opheffing van artikel 462 W.I.B. 1992 slechts van toepassing is vanaf het aanslagjaar 1999. Het oordeelde dat, daar artikel 47 van de Wet van 15 maart 1999 een procedureregeling tot voorwerp heeft, het onmiddellijk van toepassing is op hangende geschillen. Het hof negeerde dan ook de vraag tot uitstel (Antwerpen 23 september 1999, 8ste kamer, nr. 239.P.99, *onuitg.*). De zaak betrof evenwel allemaal belastingen van vóór het aanslagjaar 1999. Deze uitspraak werd dan ook terecht, zij het op onjuiste grond, bekritiseerd (“Overgangsregeling nieuwe procedure: verrassend arrest”, *Fiscoloog* 1999, afl. 718, 7).

HOOFDSTUK XII

INTERNATIONALE RECHTSHULP IN FISCALE STRAFZAKEN

AFDELING I

ALGEMEEN

§ 1. Vormen van internationale samenwerking

487 Internationale samenwerking bij de bestrijding van misdrijven geschiedt door het verlenen van rechtshulp door een aangezochte staat aan een verzoekende staat. Actief is de rechtshulp die men verleent, en passief deze die men krijgt. Rechtshulp bestaat in de uitlevering van een vervolgd of veroordeeld persoon of in andere vormen van zogenaamde kleine rechtshulp. Deze betreft in de eerste plaats de uitvoering van een ambtelijke opdracht of rogatoire commissie. Het is een verzoek om rechtshulp van een bevoegde buitenlandse rechterlijke overheid. Dit kan betrekking hebben op het inzamelen van gegevens, het verhoren van getuigen en verdachten of het verrichten van huiszoekingen en van inbeslagnemingen. In dit laatste geval omvat ze het overmaken van het voorwerp van het misdrijf of van een overtuigingsstuk aan het buitenland. Kleine rechtshulp kan ook bestaan in de mededeling van processtukken en rechterlijke beslissingen, verschijning van getuigen, deskundigen en verdachten, overmaking van strafregisters, overname van strafvervolgning of overname van strafuitvoering (zie boven, nr. 10).

Naast de gerechtelijke samenwerking is er de politionele samenwerking. Deze omvat de samenwerking door grensoverschrijdende observatie, achtervolging, gebruik van technische hulpmiddelen, gecontroleerde aflevering, inzetten van politie-infiltranten en gebruik van tipgevers en informanten. Dit is een leerstof apart (b.v. B. DE RUYVER, "Internationale politiesamenwerking", in P. TRAEST en A. DE NAUW (red.), *Strafrecht. Wie is er bang van het Strafrecht?*, Gent, Mys & Breesch, 1998, 63-89, maar vooral G. VERMEULEN, *Wederzijdse rechtshulp in strafzaken in de Europese Unie: naar een volwaardige eigen rechtshulpruimte voor de Lid-Staten*, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu, 1999).

Afgezien van de gerechtelijke en de politionele samenwerking kunnen staten ook nog samenwerken door elkaar administratieve bijstand te verlenen. Hierna wordt enkel de door het buitenland aan België verleende hulp onderzocht.

§ 2. Bronnen van de gerechtelijke samenwerking

488 De internationale samenwerking in strafzaken maakt het voorwerp uit van zowel nationale wetgeving als multilaterale en bilaterale verdragen. Zo betreffen artikel 6 van de Wet van 1 oktober 1833 op de uitleveringen en de

Uitleveringswet van 15 maart 1874 de uitlevering en de kleine rechtshulp. Van haar kant regelt de Wet van 20 mei 1997 de internationale samenwerking inzake de tenuitvoerlegging van inbeslagnemingen en verbeurdverklaringen.

De in België op de uitlevering en kleine rechtshulp toepasselijke multilaterale verdragen zijn:

1. het Europees Uitleveringsverdrag van 13 december 1957 en zijn twee aanvullende Protocolen van 15 oktober 1975 en 17 maart 1978, alle – uiteindelijk – in België goedgekeurd door de Wet van 22 april 1997.

De gebonden staten zijn: België, Bulgarije, Cyprus, Denemarken, Duitsland, Estland, Finland, Frankrijk, Groot-Brittannië, Griekenland, Hongarije, Ierland, IJsland, Israël, Italië, Kroatië, Letland, Lichtenstein, Litouwen, Luxemburg, Malta, Nederland, Noorwegen, Oostenrijk, Polen, Portugal, Roemenië, Slovakije, Slovenië, Spanje, Tsjechië, Turkije, Zweden en Zwitserland (*De Larcier Wetboeken*, Brussel, Larcier, 1998, II, 566).

De door het Tweede Aanvullend Protocol gebonden staten zijn: België, Bulgarije, Cyprus, Denemarken, Duitsland, Estland, Finland, Groot-Brittannië, Hongarije, IJsland, Kroatië, Letland, Litouwen, Nederland, Noorwegen, Oostenrijk, Polen, Portugal, Slovakije, Slovenië, Spanje, Tsjechië, Turkije, Zweden en Zwitserland (*De Larcier Wetboeken*, Brussel, Larcier, 1998, II, 568);

2. het Europees Verdrag van 20 april 1959 aangaande de wederzijdse rechtshulp in strafzaken en het Protocol van 17 maart 1978, goedgekeurd door de Wet van 22 april 1997.

De gebonden staten zijn: België, Duitsland, Bulgarije, Denemarken, Finland, Frankrijk, Griekenland, Groot-Brittannië, Hongarije, IJsland, Israël, Italië, Liechtenstein, Luxemburg, Malta, Nederland, Noorwegen, Oostenrijk, Portugal, Tsjechië, Spanje, Slovakije, Turkije, Zweden en Zwitserland (*Strafwetboek en Wetboek van Strafvordering*, VI, Story-Scientia, 1999, III.-10-11);

3. het Benelux-Uitleveringsverdrag van 27 juni 1962 en het Protocol van 11 mei 1974 tot aanvulling en wijziging van het Benelux-Uitleveringsverdrag;

4. de Benelux-Samenwerkingsovereenkomst van 29 april 1969 inzake de administratieve strafrechtelijke samenwerking op het gebied van de regelingen die verband houden met de verwezenlijking van de doelstellingen van de Benelux Economische Unie;

5. de Overeenkomst van 19 juni 1990 ter uitvoering van het Schengen-Akkoord van 14 juni 1985.

De Schengen-Uitvoeringsovereenkomst heeft volledige uitwerking in België, Nederland, Luxemburg, Duitsland, Frankrijk, Spanje, Portugal, Oostenrijk en Italië. Griekenland past ze slechts gedeeltelijk toe (*Strafwetboek en Wetboek van Strafvordering*, VI, Story-Scientia, 1999, III.-110-1);

6. de Overeenkomst van 27 september 1996 op grond van artikel K.3 van het Verdrag betreffende de Europese Unie betreffende de uitlevering tussen de Lidstaten van de Europese Unie (goedgekeurd bij Wet van 3 juli 2001, *B.S.* 22 september 2001).

§ 3. Functionele ondersteuning van de samenwerking

A. NATIONAAL MAGISTRAAT OF FEDERALE PROCUREUR

489 De internationale gerechtelijke samenwerking is een bijzondere opdracht van de nationaal magistraat (huidig art. 144*bis* Ger. W.) en onder het nieuwe recht van de federale procureur (art. 144*bis* Ger. W. zoals ingevoegd bij art. 5 van de Wet van 22 december 1998 betreffende de verticale integratie van het Openbaar Ministerie, het federaal parket en de raad van de procureur des Konings) (zie boven, nr. 378). Krachtens de thans van toepassing zijnde tekst van artikel 144*bis* Ger. W. moet de nationaal magistraat de strafvordering coördineren en de internationale samenwerking vergemakkelijken. In principe gebeurt dit op basis van consensus tussen de nationaal magistraat en de bevoegde procureur des Konings. Kan evenwel geen oplossing worden bereikt en is de nationaal magistraat van oordeel dat dwingende onderrichtingen dienen te worden verstrekt aan één of meer procureurs des Konings, kan hij dit doen mits voorafgaandelijk de territoriaal bevoegde procureur-generaal in te lichten. Deze kan de opportuniteit van deze onderrichtingen beoordelen en er zich eventueel tegen verzetten. Zolang een procureur des Konings zijn wettelijk bepaalde bevoegdheid niet heeft uitgeoefend, kan de nationaal magistraat dringende maatregelen nemen. Wanneer b.v. een zaak die door een buitenlandse overheid wordt behandeld, in België nog niet lokaliseerbaar is en geen enkel parket een opsporingsonderzoek heeft gestart, kan de nationaal magistraat alle maatregelen nemen die noodzakelijk zijn om het later uitoefenen van de strafvordering te waarborgen. De dringende maatregelen die hij heeft genomen, zijn bindend voor de procureur des Konings van het gerechtelijke arrondissement waar ze worden uitgevoerd, zelfs ingeval deze laatste later zelf bevoegd wordt. De verdere uitoefening van de strafvordering komt evenwel de plaatselijke procureur des Konings toe.

De bevoegdheden van de federale procureur om te zorgen voor de coördinatie van de uitoefening van de strafvordering en om de internationale samenwerking te vergemakkelijken zijn niet aan dezelfde restricties onderworpen (art. 144*bis* Ger. W. zoals ingevoegd bij art. 5 van de Wet van 22 december 1998 betreffende de verticale integratie van het Openbaar Ministerie, het federaal parket en de raad van de procureur des Konings).

B. ALGEMENE DIRECTIE OPERATIONELE ONDERSTEUNING EN LIAISON-OFFICIEREN

490 Op politieel vlak had voorheen de Algemene politiesteundienst (A.P.S.D.) tot opdracht de algemene politiek in politiezaken van de bevoegde ministers en het optreden van de verschillende vooralsnog in België bestaande politiediensten te coördineren. Tot deze opdracht behoorde het verlenen van steun aan de internationale politiesamenwerking en het waken over de eerbiediging van de wetgeving ter zake. In Schengen-verband wisselen de verschillende staten bovendien liaison-officieren uit, wat de internationale samenwerking moet bevorderen (b.v. F. THOMAS en A. LINERS, “La coopération internationale au stade des investigations et poursuites”, in C. FIJNAUT, D. VAN DAELE en F. VERBRUGGEN (red.), *De uitdaging van de georganiseerde overheid in België. Het antwoord van de overheid*, Universitaire Pers Leuven, 1998, 185-208, inzonderheid 203 e.v.). Deze taak is thans overgenomen door de Algemene directie operationele ondersteuning van de federale politie (art. 10, 8° K.B. van 3 september 2000 met betrekking tot de commissaris-generaal en de algemene directies van de federale politie).

AFDELING II

UITLEVERING WEGENS FISCALE MISDRIJVEN

§ 1. Algemene uitleveringsvoorwaarden

491 Uitlevering is in het algemeen maar mogelijk voor zover de nationale wet het toelaat en, in principe, voor zover ook een bilateraal of multilateraal verdrag tussen de betrokken staten daarin voorziet. Wat België betreft bepaalt de Uitleveringswet welke feiten voor uitlevering in aanmerking kunnen komen. (b.v. C. VAN DEN WYNGAERT, *Strafrecht en strafprocesrecht*, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu Uitgevers, 1999, 876-979). Ze stelt o.m. volgende algemene uitleveringsvoorwaarden:

- indien een met de verzoekende staat gesloten verdrag wederkerigheid bedingt, kan uitlevering worden toegestaan van een vreemdeling die, hetzij wordt vervolgd, als dader, mededader of medeplichtige aan een misdrijf, hetzij wordt gezocht voor de tenuitvoerlegging van een straf of een maatregel van vrijheidsbeneming (art. 1 § 1);
- de feiten moeten zowel in België als in het buitenland strafbaar zijn met een vrijheidsstraf waarvan de maximumduur langer is dan één jaar. Betreft het een reeds uitgesproken straf dan moet deze tenminste één jaar bedragen. Betreft het een maatregel van vrijheidsbeneming dan moet deze voor onbepaalde tijd of voor ten minste vier maanden zijn opgelegd (art. 1 § 2 eerste en tweede lid). In de regel zijn in België fiscale misdrijven strafbaar met een gevangenisstraf die het jaar overschrijdt;

- heeft het uitleveringsverzoek betrekking op afzonderlijke feiten waarvan sommige wel in beide landen strafbaar zijn met gevangenisstraf maar waarvan sommige niet met tenminste één jaar, kan ook voor die feiten uitlevering worden toegestaan (art. 1 § 3);
- in geval van wederkerigheid kan ook uitlevering worden toegestaan wegens feiten die niet op het grondgebied van de verzoekende staat werden gepleegd voor zover de Belgische wet de vervolging van dergelijke misdrijven, buiten het Belgische grondgebied gepleegd, toelaat (art. 2). De regels betreffende de vervolging in België wegens misdaden of wanbedrijven buiten het grondgebied van het Rijk gepleegd maken het voorwerp uit van hoofdstuk II V.T.Sv.;
- de feiten mogen naar Belgisch recht niet verjaard zijn (art. 7).

De Uitleveringswet voorziet dus niet in de uitlevering van eigen onderdanen, maar ze laat in principe uitlevering wegens fiscale misdrijven toe. Wanneer de Overeenkomst van 27 september 1996 op grond van artikel K.3 van het Verdrag betreffende de Europese Unie betreffende de uitlevering tussen de Lidstaten van de Europese Unie in werking zal zijn getreden, zal binnen de Europese Unie de uitlevering van eigen onderdanen in beginsel mogelijk zijn.

§ 2. Verdragen

A. VROEGERE UITSLUITING

492 Ofschoon geen enkele regel van internationaal recht de uitlevering wegens fiscale misdrijven verbiedt, sloten traditioneel de oudere bilaterale uitleveringsverdragen ze uit hun toepassingsgebied, hetzij uitdrukkelijk, hetzij impliciet door ze niet op te nemen in de lijst van de uitleveringsdelicten (F. THOMAS, *De Europese rechtshulpverdragen in strafzaken*, Gent, Story-Scientia, 1980, nr. 224). Met fiscale misdrijven worden bedoeld overtredingen van belastingwetten, niet andere misdrijven die enkel maar soms zeer belangrijke, fiscale implicaties kunnen hebben. Het betreft b.v. gemeenrechtelijke valsheid in geschrifte, E.G.- en subsidiefraude, bedrieglijk onvermogen en faillissement, andere fraudemisdrijven zoals misbruik van vertrouwen en oplichting, en, ten slotte, witwassen.

Momenteel voltrekt zich via de multilaterale uitleveringsverdragen een verregaande wijziging vooral dan op het stuk van de indirecte belastingen, waar uitlevering ruim mogelijk wordt. Ze wordt evenwel nog niet in de praktijk toegepast.

B. UITLEVERING VOOR INDIRECTE BELASTINGEN

1. Europees Uitleveringsverdrag

493 Het oorspronkelijke artikel 5 Europees Uitleveringsverdrag voorziet in de mogelijkheid van uitlevering voor fiscale misdrijven; het bepaalt dat inzake retributies, belastingen, douane en deviezen uitlevering slechts wordt toegestaan indien ten overstaan van elk delict of groep van delicten tussen twee of meer verdragstaten daartoe is besloten. Er bestaan geen dergelijke overeenkomsten.

België heeft ten aanzien van artikel 28 betreffende de verhouding tussen het verdrag en bilaterale overeenkomsten voorbehoud gemaakt; in de betrekkingen met Luxemburg en Nederland blijft het Benelux-Uitleveringsverdrag van toepassing (Ministeriële Circulaire van 16 juni 1998 betreffende de uitlevering, *B.S.* 2 maart 1999, 6174).

Het Tweede Protocol heeft artikel 5 Europees Uitleveringsverdrag gewijzigd. Artikel 5.1 Europees Uitleveringsverdrag stelt thans dat inzake retributies, belastingen, douane en deviezen er uitlevering plaatsvindt indien het feit naar de wetgeving van de aangezochte staat overeenkomt met een strafbaar feit van dezelfde aard. Artikel 5.2 preciseert dat de uitlevering niet mag worden geweigerd omdat in de aangezochte staat niet dezelfde soort retributies of belastingen worden geheven, of die wetgeving niet dezelfde soort regeling op het gebied van retributies, belastingen, douane en deviezen bevat als in de verzoekende staat. België heeft evenwel artikel 5 betreffende de uitlevering voor fiscale delicten niet aanvaard (*De Larcier Wetboeken*, Brussel, Larcier, 1998, II, 567).

2. Benelux-Uitleveringsverdrag

494 Artikel 4 Benelux-Uitleveringsverdrag bepaalt nog steeds, net zoals de oorspronkelijke versie van artikel 5 Europees Uitleveringsverdrag, dat inzake retributies, belastingen, douane en deviezen uitlevering slechts wordt toegestaan indien ten overstaan van elk delict of groep van delicten tussen twee of meer verdragstaten daartoe is besloten. Er bestaat momenteel geen dergelijke overeenkomst. De Schengen-Uitvoeringsovereenkomst heeft daar evenwel verandering in gebracht. Artikel 19 Benelux-Uitleveringsverdrag voorziet in de mogelijkheid van een verkorte uitleveringsprocedure.

3. Schengen-Uitvoeringsovereenkomst

495 Artikel 59 Schengen-Uitvoeringsovereenkomst stelt dat de overeenkomst het Europees Uitleveringsverdrag en het Benelux-Uitleveringsverdrag aanvult, terwijl artikel 63 bepaalt dat de betrokken staten elkaar de personen uitleveren die door de rechterlijke autoriteiten van de verzoekende staat worden vervolgd wegens de in artikel 50 eerste lid, bedoelde feiten, of worden

gezocht met het oog op tenuitvoerlegging van een ter zake opgelegde straf of maatregel (zie A. WINANTS, "De Uitlevering: verleden, heden, toekomst en Schengenperspectief", in P. TRAEST en A. DE NAUW (red.), *Strafrecht. Wie is er bang van het strafrecht?* Gent, Mys & Breesch, 1998, 383-414).

Overeenkomstig artikel 50.1 verbinden de betrokken staten zich ertoe elkaar wederzijds rechtshulp te verlenen bij overtredingen van wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften betreffende de accijnzen, B.T.W. en de douane. Als douanevoorschriften geldt het bepaalde in artikel 2 van de Overeenkomst van 7 september 1967, tussen België, de Bondsrepubliek Duitsland, Frankrijk, Italië, Luxemburg en Nederland inzake de wederzijdse bijstand tussen de onderscheiden douane-administraties, alsmede het bepaalde in artikel 2 Verordening nr. (E.E.G.) 1468/81 van de ministers van 19 mei 1981. Uit het geheel van deze bepalingen volgt dat uitlevering voor deze fiscale misdrijven mogelijk is (P. DE HERT, "Internationale samenwerking inzake fiscale delicten en verbeurdverklaring vóór en na Schengen", in M. ROZIE (ed.), *Fiscaal Strafrecht en Strafprocesrecht*, Gent, Mys & Breesch, 1996, 55-176, inzonderheid 118-119; A. WINANTS, "De uitlevering: verleden, heden, toekomst en Schengenperspectief", in P. TRAEST en A. DE NAUW (red.), *Strafrecht. Wie is er bang voor strafrecht?*, Gent, Mys & Breesch, 1998, 383-414, inzonderheid nr. 898). Artikel 66 biedt de mogelijkheid van een verkorte uitleveringsprocedure.

4. Uitleveringsovereenkomst op grond van artikel K.3

496 De Uitleveringsovereenkomst op grond van artikel K.3 van het Verdrag betreffende de Europese Unie laat in principe de uitlevering wegens misdrijven in verband met de indirecte belastingen toe. Artikel 6.1 bepaalt dat inzake retributies, belastingen, douane en deviezen, overeenkomstig het bepaalde in de Overeenkomst, het Europees Uitleveringsverdrag en het Benelux-Verdrag, eveneens tot uitlevering kunnen leiden, feiten die krachtens het recht van de aangezochte Lidstaat worden aangemerkt als een strafbaar feit van dezelfde aard. Krachtens artikel 6.2 mag uitlevering niet worden geweigerd op grond van het feit dat in de wetgeving van de aangezochte Lidstaten niet dezelfde soort retributies of belastingen worden geheven, of die wetgeving niet dezelfde soort regeling op het gebied van retributies, belastingen, douane of deviezen bevat als de wetgeving van de verzoekende Lidstaat. Artikel 6.3 ten slotte laat elke Lidstaat toe om bij de kennisgeving aan de Secretaris-generaal van de Raad van de Europese Unie van de inwerkingtreding van de overeenkomst in zijn land te verklaren dat hij uitlevering voor fiscale delicten slechts toestaat voor feiten die kunnen worden aangemerkt als overtredingen, betreffende de accijnzen, de belasting over toegevoegde waarde en de douane.

§ 3. Procedure betreffende een aan België gericht verzoek tot uitlevering

A. STUKKEN

497 Uitlevering wordt toegestaan op grond van een origineel of authentiek afschrift van hetzij het vonnis van veroordeling, hetzij de rechterlijke beslissing tot verwijzing naar het vonnisgerecht. Ze kan ook worden toegestaan op overlegging van een rechterlijk bevel tot aanhouding of een gelijkwaardig bevel. Het aanhoudingsbevel moet de feiten duidelijk omschrijven.

B. UITVOERBAARVERKLARING VAN HET BUITENLANDS BEVEL TOT AANHOUDING

498 Een buitenlands bevel tot aanhouding moet uitvoerbaar worden verklaard (*exequatur*) door de raadkamer van de rechtbank van eerste aanleg waar de vreemdeling verblijft of kan worden gevonden (b.v. Cass. 29 augustus 1995, *Arr. Cass.* 1995, nr. 358; *Rev. dr. pén.* 1996, 325 en 332). De raadkamer controleert de wettigheid van de stukken van de uitleveringsprocedure en gaat na of de algemene uitleveringsvoorwaarden zijn vervuld; zij oordeelt de opportuniteit van de uitlevering niet (Cass. 31 mei 1995, *Arr. Cass.* 1995, nr. 272; *P.&B.* 1996, 85; M. DE SWAEF, "Uitlevering: uitvoerbaarverklaring van het buitenlands bevel tot aanhouding", in *Comm.Straf.*, Antwerpen, Kluwer).

Het uitvoerbaar verklaarde bevel wordt betekend aan de vreemdeling die wordt opgesloten in de gevangenis (art. 3). Hij kan tegen de beschikking van de raadkamer geen verzet aantekenen, maar wel hoger beroep bij de kamer van inbeschuldigingstelling. De termijn hiertoe is 24 uren. Tegen het arrest staat cassatieberoep open. Wanneer ondertussen het buitenlands bevel tot aanhouding uitvoerbaar is verklaard en aan de vreemdeling werd betekend, staat hij ter beschikking van de uitvoerende macht en is de rechterlijke macht niet meer bevoegd om hem in voorlopige vrijheid te stellen (Cass. 28 april 1999, *Arr. Cass.* 1999, nr. 249).

C. VOORLOPIGE AANHOUDING OP GROND VAN EEN BUITENLANDS BEVEL TOT AANHOUDING

499 In spoedeisende gevallen kan de vreemdeling wiens uitlevering wordt verzocht op grond van een bevel tot aanhouding, door de onderzoeksrechter van de plaats waar hij verblijft of kan worden aangetroffen voorlopig worden aangehouden. De vreemdeling kan in dit geval de raadkamer om zijn voorlopige invrijheidstelling verzoeken (art. 5). Dit recht vervalt wanneer inmid- dels het buitenlandse aanhoudingbevel na *exequatur* aan de vreemdeling werd betekend, voor zover ten minste de rechtspleging van *exequatur* definitief is afgehandeld (Cass. 5 december 1995, *Arr. Cass.* 1995, nr. 526; *R. Cass.* 1997, 381, noot E. VERBERT, "Vrijheidsberoving, *exequatur* en mensenrech-

ten: een voorlopige oplossing voor het definitieve karakter van de uitleveringsdetentie?"; Cass. 16 december 1997, *Arr. Cass.* 1997, nr. 560; *R.W.* 1470, telkens met concl. G. BRESSELEERS) (A. WINANTS, "De uitlevering: de voorlopige aanhouding", in *Comm. Straf.*, Antwerpen, Kluwer).

D. ADVIES VAN DE KAMER VAN INBESCHULDIGINGSTELLING

500 Het is aan de regering te beslissen of ze tot uitlevering overgaat. Hiertoe moet deze het gemotiveerd advies inwinnen van de kamer van inbeschuldigingstelling (art. 3). Tegen het advies van de kamer van inbeschuldigingstelling staat geen cassatieberoep open (Cass. 13 juli 1998, *Arr. Cass.*, nr. 357; *J.T.* 1999 (verkort), 93); M. DE SWAEF, "Uitlevering: het advies van de kamer van inbeschuldigingstelling", *Comm. Straf.*, Antwerpen, Kluwer).

AFDELING III

ROGATOIRE COMMISSIES VOOR FISCALE MISDRIJVEN

§ 1. Algemene regels

501 Het enige nog van kracht zijnde artikel 6 van de Wet van 1 oktober 1833 stelt als principe dat de rogatoire commissies van de bevoegde overheden van de landen met wie België ter zake een uitleveringsverdrag heeft gesloten, hier kunnen worden uitgevoerd. Wanneer zij echter strekken tot huiszoeking en inbeslagneming van het voorwerp van het misdrijf of van overtuigingsstukken, beslist de raadkamer van de rechtbank van eerste aanleg van de plaats van de huiszoeking en inbeslagneming of de in beslag genomen papieren en andere voorwerpen al dan niet, geheel of gedeeltelijk, kunnen worden overgemaakt. De slotalinea van artikel 11 Uitleveringswet is dan van toepassing.

§ 2. Verdragen

A. EUROPEES-RECHTSHULPVERDRAG

1. Huiszoeking en inbeslagneming

502 Volgens het Europees-Rechtshulpverdrag geeft de aangezochte staat gevolg aan de aan hem gerichte rogatoire commissies die het verrichten van onderzoeksdaden of het toezenden van overtuigingsstukken, dossiers of documenten tot doel hebben (art. 3.1). De autoriteiten van de verzoekende staat kunnen bij de uitvoering aanwezig zijn indien de aangezochte staat daarin toestemt (art. 4.1). Overeenkomstig artikel 5.1 Europees-Rechtshulpverdrag kunnen de staten de uitvoering van rogatoire commissies strekkende

tot huiszoeking of inbeslagneming afhankelijk stellen van één van de volgende voorwaarden:

- a) het feit moet zowel in de verzoekende als in de aangezochte staat strafbaar zijn;
- b) het feit moet vatbaar zijn voor uitlevering;
- c) de tenuitvoerlegging moet verenigbaar zijn met de wet van de aangezochte staat.

België heeft ten aanzien van artikel 5 voorbehoud gemaakt betreffende de ambtelijke opdrachten strekkende tot huiszoeking of inbeslagneming. Deze kunnen in België slechts worden uitgevoerd voor zover zij betrekking hebben op feiten die krachtens het Europees uitleveringsverdrag aanleiding kunnen geven tot uitlevering. Ook Luxemburg heeft een dergelijk voorbehoud gemaakt.

2. *Fiscaal misdrijf*

503 Krachtens artikel 2 Europees-Rechtshulpverdrag kan rechtshulp geweigerd worden:

- a) indien het betrekking heeft op strafbare feiten die de aangezochte partij als een politiek of een met een dergelijk misdrijf samenhangend feit, hetzij als een fiscaal delict beschouwt;
- b) indien de aangezochte partij van mening is dat uitvoering van het verzoek zou kunnen leiden tot een aantasting van de soevereiniteit, de veiligheid, de openbare orde of andere wezenlijke belangen van het land.

Oostenrijk en Zwitserland maakten voorbehoud. Oostenrijk weigert wederzijdse rechtshulp voor de feiten vermeld onder artikel 2 a Europees-Rechtshulpverdrag. Zwitserland behoudt zich o.m. het recht voor om het verlenen van rechtshulp afhankelijk te stellen van een beperking van het gebruik van de opsporingen en inlichtingen van de toegezonden stukken of dossiers. Zwitserland stelt in de regel de voorwaarde dat ze niet zullen worden gebruikt inzake belastingen en deviezen. Toch is niet elke rechtshulp betreffende fiscale misdrijven uit te sluiten (M. VAN ERKEL, "Laatste ontwikkelingen m.b.t. de internationale rechtshulp inzake fiscale misdrijven", *A.F.T.* 1999, 464-486, meer bepaald 475).

Hierbij dient te worden aangetekend dat Zwitserland een beperktere vorm van strafbaarstelling van fiscale misdrijven kent dan b.v. België; het stelt enkel "fiscale oplichting" strafbaar. Dit misdrijf is strafbaar gesteld bij artikel 14 van de Zwitserse Federale Wet op het administratief strafrecht. Het valt best te vergelijken met de misdrijven vermeld in het Koninklijk Besluit van 31 mei 1933 betreffende de verklaringen af te leggen in verband met subsidies, vergoedingen en toelagen. Het omvat onder meer bedrog waardoor b.v. ten onrechte een B.T.W.-tegoed werd uitgekeerd of waardoor belasting voor een belangrijk bedrag werd ontdoken. Artikel 47 van de Zwitserse Federale Bankwet dat het bankgeheim instelt, geldt in dit geval niet; de

bankier is dan verplicht om in rechte te getuigen (F. DETERBECK, "Het Zwitsers bankgeheim in fiscale zaken vanuit Belgisch standpunt nader bekeken", *A.F.T.* 1998, 320-341; V. DAUGINET, "Aanwending door de Belgische overheid van fiscale inlichtingen uit Zwitserland. Het gebruik van het Europees Rechtshulpverdrag", *Fiskofoon* 1986, 81-89).

504 Luxemburg heeft bij artikel 8.2 Aanvullend Protocol/Europees-Rechtshulpverdrag het voorbehoud gemaakt dat het slechts rechtshulp zal verlenen voor fiscale oplichting in de zin van paragraaf 396 vijfde lid van de Algemene Wet op de belastingen of van artikel 29 eerste lid van de Wet van 28 januari 1948 strekkende tot een rechtvaardige en juiste inning van de registratie- en successierechten. Het moet gaan om een fraude die betrekking heeft op een aanzienlijk bedrag en ze moet begaan zijn door het stelsmatig aanwenden van bedrieglijke handelingen die er toe strekken ofwel relevante feiten voor de fiscus te verzwijgen ofwel hem van onjuiste feiten te overtuigen. Bovendien mogen de verstrekte inlichtingen of stukken enkel worden gebruikt voor de doeleinden waarvoor de rechtshulp werd verleend (V. DAUGINET, "Draagwijdte van het (Luxemburgse) bankgeheim", *Fiscoloog* 1996, afl. 578, 3; J. PETRY, "Luxembourg. Extension de l'entraide judiciaire en matière fiscale", *Agon* 1997, nr. 17, 2-4; D. SPIELMAN, *Le secret bancaire et l'entraide judiciaire internationale pénale au grand duché de Luxembourg*, Brussel, De Boeck & Larcier, 1999, 165).

B. BENELUX-UITLEVERINGSVERDRAG

1. Algemeen

505 Het Benelux-Uitleveringsverdrag verplicht rogatoire commissies uit te voeren alsof het ging om rogatoire commissies van nationale rechterlijke autoriteiten (art. 24.1); rogatoire commissies die strekken tot een huiszoeking of een inbeslagneming moeten evenwel feiten betreffen die krachtens het verdrag vatbaar zijn voor uitlevering (art. 24.2). De autoriteiten van de verzoekende staat kunnen bij de uitvoering aanwezig zijn indien de aangezochte staat daarin toestemt (art. 25). Vreemde bevoegde ambtenaren kunnen aanwezig zijn om behulpzaam te zijn bij het opsporen en constateren van strafbare feiten die tot de vervolgingsbevoegdheid van de verzoekende staat behoren (art. 26.1). Deze ambtenaren mogen alle nuttige informatie ter kennis brengen van de bevoegde autoriteiten van de aangezochte staat; van hun kant ontvangen zij op verzoek een gewaarmerkt afschrift van alle processen-verbaal en andere stukken (art. 26.2). De Belgische ambtenaren mogen de in het buitenland verkregen informatie onmiddellijk aanwenden, zelfs indien ze betrekking heeft op in beslag genomen stukken waarover nog door een rechtscollege moet worden beslist (Cass. (verenigde kamers) 23 december 1998, *Arr. Cass.* 1998, nr. 534; *A.J.T.* 1998-99, 541; *J.L.M.B.* 1999, 61; *R.W.* 1998-99, 1309). De aangezochte staat kan de gevraagde overgave van voorwerpen, dossiers of documenten uitstellen wanneer hij die zelf nodig heeft

voor een strafrechtelijke procedure (art. 6.1); de voorwerpen, de originele dossiers zullen zo spoedig mogelijk worden teruggegeven, tenzij de aangezochte staat er afstand van doet (art. 6.2).

2. Huiszoeking en inbeslagneming wegens fiscaal misdrijf

506 De regel dat het feit vatbaar moet zijn voor uitlevering heeft in het verleden voor moeilijkheden gezorgd. Onder vigeur van de vroegere versie van artikel 1 Uitleveringswet dat het systeem hanteerde van een opsomming van feiten waarvoor uitlevering mogelijk was, was uitlevering uitgesloten wegens een fiscaal misdrijf. Ze kon wel wegens valsheid in geschrifte ook al had die valsheid het oogmerk belasting te ontduiken of een derde daaraan te doen ontsnappen. Zonder hierop acht te slaan had de Herstelwet van 1981 betreffende de strafrechtelijke beteugeling van de belastingontduiking het beginsel ingevoerd dat een valsheid hetzij gemeenrechtelijk, hetzij fiscaal is. Rogatoire commissies strekkende tot huiszoeking en inbeslagneming wegens een fiscaal misdrijf, ten minste inzake directe belasting, kunnen dan ook niet meer (K.I. Antwerpen 30 oktober 1986, *R.W.* 1986-87, noot L. HUYBRECHTS, "De internationale rechtshulp in fiscale strafzaken"). Na de wijziging door de Wet van 31 juli 1985 sluit artikel 1 Uitleveringswet evenwel niet langer uitlevering wegens fiscale misdrijven uit.

Daar in de betrekkingen met Luxemburg en Nederland het Benelux-Uitleveringsverdrag van toepassing is, geldt voor verzoeken strekkende tot huiszoeking en inbeslagneming inzake directe belastingen en registratierechten nog steeds de regel dat maar rechtshulp mogelijk is in zoverre geen huiszoeking of inbeslagneming wordt gevraagd. Indien uit het bij de rogatoire commissie gevoegde feitenrelaas blijkt dat ze enkel betrekking heeft op inbreuken op de Nederlandse wetgeving inzake directe belastingen of registratierechten kan België geen rechtshulp van huiszoeking en inbeslagneming verlenen (K.I. Antwerpen 1 december 1998, *A.J.T.* 1998-99, 864, noot R. TOURNICOURT, "Uitlevering voor fiscale misdrijven in de Benelux na het verdrag van Schengen"; *Fisc. Act.* 1999 (weergave F. DESTERBECK), afl. 2, 3; *Act. fisc.* 1999 (weergave), afl. 2, 2; *Act. fisc.* 1999 (weergave S. HOUX), afl. 3, 1). Om zich te verzetten tegen de uitvoering van een rogatoire commissie, meer bepaald tegen de overdracht aan het buitenland van in beslag genomen overtuigingsstukken volstaat het evenwel niet zonder meer te beweren dat het onderzoek in het buitenland in werkelijkheid betrekking heeft op fiscale misdrijven inzake directe belastingen of registratierechten of dat het implicaties heeft op dat vlak. Wanneer de rogatoire commissie bij haar doelstelling of in haar feitenmateriaal geen melding maakt van fiscale misdrijven maar van andere misdrijven en er geen feitelijk gegeven wordt overgelegd dat dit tegenspreekt, wordt de gevraagde rechtshulp verleend (Cass. 10 april 1959, *Arr. Cass.* 1989-90, nr. 490; *R.W.* 1990-91, 394, noot A. VANDEPLAS, "Overdracht van voorwerpen en het Benelux-Uitleveringsverdrag").

C. BENELUX-SAMENWERKINGSOVEREENKOMST

507 De Benelux-Samenwerkingsovereenkomst richt een bijzondere samenwerking in op het vlak van douane en accijnzen en voor de regeling van de uit- en doorvoer en de B.T.W. Op strafrechtelijk vlak bevat de overeenkomst zeer belangrijke bepalingen. De wettelijke bepalingen van elk van de drie landen zijn eveneens van toepassing op de feiten begaan in één der beide andere landen (art. 9). De vervolging geschiedt in het land waar de strafbare feiten zijn begaan of geacht worden te zijn begaan, omdat ze daar werden aangevangen. Indien een verdachte verblijf houdt in een ander land, dan kan de autoriteit van dit land vervolgingen instellen. Het moet dan wel het land van de feiten raadplegen, welk nog zelf het initiatief van vervolging kan nemen. Het land dat bevoegd is vervolgingen in te stellen, kan één van de beide andere verzoeken die over te nemen. Dit verzoek geeft het aangezochte land vervolgingsbevoegdheid (art. 10-14). De regelmatige processen-verbaal van ambtenaren van een land hebben bewijswaarde en verjaringsstuitend effect in de andere landen (art. 15). Krachtens de overeenkomst mogen vreemde ambtenaren mits toelating in de andere verdragstaten inlichtingen inwinnen en er zelfs desgevraagd ambtenaren van de betrokken staat bijstand verlenen bij de uitvoering van onderzoeksdaden. In dat geval heeft deze ambtenaar dezelfde bevoegdheden als deze aan wie hij bijstand verleent (art. 19). Belangrijk bij dit alles is dat de rechtshulp van huiszoeking en inbeslagneming mogelijk is (art. 17 eerste lid). De Benelux-Samenwerkingsovereenkomst wordt niet zo vaak toegepast (L. HUYBRECHTS, "B.T.W.-fraude: Knelpunten in de Belgische strafrechtelijke handhaving (en Benelux-samenwerking)", in J. VERVAELE (ed.), *Strijd tegen B.T.W.-fraude in de Europese Unie. Handhaving in België en Nederland*, Reeks "Europees Gemeenschapsrecht", nr. 3, Antwerpen, Maklu, 1995, 123-176, inzonderheid nr. 1.3.2).

D. SCHENGEN-UITVOERINGSOVEREENKOMST

508 De Schengen-Uitvoeringsovereenkomst vult het Europees-Rechtshulpverdrag en het Benelux-Uitleveringsverdrag aan (art. 48.1). Rechtshulp wordt ook verleend voor vergrijpen die met administratieve sancties worden bestraft (art. 49.1). De betrokken staten verlenen elkaar rechtshulp inzake indirecte belasting (art. 50.1). Verkregen informatie of bewijs mag evenwel slechts worden gebruikt voor het doeleinde waarvoor de rechtshulp is gevraagd, tenzij de aangezochte staat voorafgaandelijk toelating heeft gegeven voor een ander gebruik (art. 50.3). Rechtshulp kan worden geweigerd wanneer het vermoedelijke verminderde of ontdoken bedrag een lagere waarde vertegenwoordigt dan 25.000 Ecu, of de vermoedelijke waarde van de op onregelmatige wijze in- of uitgevoerde goederen minder bedraagt dan 100.000 Ecu, tenzij de feiten wegens hun aard of de persoon van de dader door de verzoekende staat als zeer ernstig wordt beschouwd (art. 50.4). Ingevolge artikel 2.1 van de Verordening (EG) nr. 1103/97 Raad 17 juni 1997

over enkele bepalingen betreffende de invoering van de Euro, moet Ecu worden gelezen als Euro.

Artikel 51 Schengen-Uitvoeringsovereenkomst betreft de rogatoire commissies die strekken tot huiszoeking en inbeslagneming. Krachtens deze bepaling mogen de verdragstaten geen verdergaande voorwaarde stellen dan dat:

- a) ofwel, het feit in beide landen strafbaar is met een vrijheidsstraf of een vrijheidsbenemende maatregel van tenminste zes maanden, ofwel een van beide staten op het feit dergelijke straf of maatregel met deze duur stelt en het in de andere staat met een administratieve sanctie wordt bestraft, mits daartegen beroep openstaat bij een ook in strafzaken bevoegde rechter; en
- b) de uitvoering van de rogatoire commissie verenigbaar is met het recht van de aangezochte staat.

§ 3. Procedure betreffende een aan België gerichte rogatoire commissie

A. VEREISTEN VAN VORM EN INHOUD

509 Rogatoire commissies moeten vanzelfsprekend alle gegevens bevatten die toelaten ze te beoordelen en uit te voeren. Artikel 14.1 Europees-Rechtshulpverdrag stelt dat verzoeken om rechtshulp de verzoekende autoriteit, het onderwerp van en de grond voor het verzoek, voor zover mogelijk de identiteit en de nationaliteit van de betrokkene en zo nodig de naam en het adres van degene voor wie het bestemd is moet vermelden. Volgens artikel 14.2 moeten rogatoire commissies bovendien de tenlastelegging vermelden en een kort overzicht van de feiten bevatten. Artikel 37.1 Benelux-Uitleveringsverdrag kent een gelijksoortige regeling (L. HUYBRECHTS, "Model en vuistregels voor internationale rogatoire commissies", in C. FIJNAUT, L. HUYBRECHTS en C. VAN DEN WYNGAERT (red.), *EG-fraudebestrijding in de praktijk*, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu Uitgevers, 1994, 257-277). De rogatoire commissies moeten echter de plaats en de datum van de feiten niet vermelden. Ze moeten wel de feiten duidelijk omschrijven zodat kan worden nagegaan of voldaan is aan de wettelijke voorwaarden (Cass. 30 maart 1999, *Arr. Cass.* 1999, nr. 191; *Rev. dr. pén.* 2000, 235).

Naar luid van artikel 16.1 Europees-Rechtshulpverdrag wordt geen vertaling geëist tenzij de aangezochte staat voorbehoud heeft gemaakt. Het Benelux-Uitleveringsverdrag en de Schengen-Uitvoeringsovereenkomst zeggen niets over de vertaling van rogatoire commissies.

B. VOORAFGAANDE MACHTIGING VAN DE MINISTER VAN JUSTITIE

510 Artikel 873 tweede lid Ger. W. stelt dat de rechtbank of de rechter aan wie een vreemde ambtelijke opdracht wordt gericht, deze slechts kan doen uitvoeren na machtiging van de Minister van Justitie, tenzij de internationale verdragen anders bepalen. Dit is het geval van het Benelux-Uitleveringsver-

drag, de Benelux-Samenwerkingsovereenkomst en de Schengen-Uitvoeringsovereenkomst; hiervoor is geen voorafgaande machtiging vereist.

C. WIJZE VAN TOEZENDING

511 De bilaterale verdragen bepaalden vaak dat verzoeken tot rechtshulp langs diplomatieke weg moeten worden ingediend. Dit werd gerechtvaardigd door de staatssoevereiniteit (P.E. TROUSSE en J. VANHALEWIJN, *Uitlevering en internationale rechtshulp in strafzaken*, in *A.P.R.*, Brussel, Larcier, 1970, nr. 549). Artikel 15.1 Europees-Rechtshulpverdrag bepaalt dat de verzoeken worden overgemaakt van de Minister van Justitie aan de Minister van Justitie. Volgens artikel 15.2 kunnen ze in spoedeisende gevallen zelfs rechtstreeks worden overgemaakt aan de rechterlijke autoriteit. Artikel 53.1 Schengen-Uitvoeringsovereenkomst laat steeds rechtstreekse toezending toe.

D. VOORAFGAANDE UITVOERBAARVERKLARING EN GOEDKEURING VAN OVERMAKING VAN IN BESLAG GENOMEN STUKKEN

512 In de regel vergt de uitvoering van rogatoire commissies geen voorafgaande uitvoerbaarverklaring of goedkeuring achteraf. Artikel 11 tweede lid Uitleveringswet stelt echter dat de rogatoire commissies vermeld in artikel 5 van de wet voorafgaandelijk door de raadkamer van de rechtbank van eerste aanleg van de plaats waar de huiszoekingen en inbeslagnemingen moeten worden uitgevoerd, uitvoerbaar worden verklaard (M. DE SWAEF, "Uitlevering en internationale rechtshulp: overdracht van voorwerpen", *Comm. Straf.*, Antwerpen, Kluwer). Artikel 5 Uitleveringswet regelt de voorlopige aanhouding met het oog op uitlevering. De wet kadert dus de kleine rechtshulp in deze procedure. Artikel 5 vereist voor de uitvoering van een rogatoire commissie derhalve een bevel van de naar de plaats van uitvoering bevoegde onderzoeksrechter. Op zijn bevel zijn de artikelen 87 tot 90 Sv. betreffende de schriftelijke bewijzen, overtuigingsstukken en het lokaliseren van telecommunicatie toepasselijk. Het Benelux-Uitleveringsverdrag eist geen voorafgaande goedkeuring door de raadkamer van de rogatoire commissies strekkende tot huiszoekingen en inbeslagnemingen.

Na uitvoering van de gevraagde onderzoeksverrichting moet de raadkamer beslissen over de overmaking aan het buitenland van de in beslag genomen stukken. De procedure verloopt met gesloten deuren. Het Openbaar Ministerie en de verdachte worden gehoord. Deze kan zich laten bijstaan door een raadsman. De raadkamer beveelt de teruggave van de stukken die geen rechtstreeks verband houden met het onderzochte feit en beslist in voorkomend geval over terugvorderingen van de derde bezitters of andere rechthebbenden. Artikel 11 derde en vierde lid, bevat ongeveer gelijklopende bepalingen betreffende de beslissing van overmaking. Artikel 20.2 Benelux-Uitleveringsverdrag vereist eveneens een goedkeuring achteraf door de raadkamer.

513 Het onderzoeksgerecht dat uitspraak doet over een overmaking, moet enkel nagaan of de algemene uitleveringsvoorwaarden vervuld waren en in het bijzonder of de rogatoire commissie de feiten duidelijk omschrijft zodat het kan nagaan of voldaan is aan de voor uitlevering gestelde vereisten inzake plaats en tijd, meer bepaald of de strafvordering niet is verjaard volgens de Belgische wet (Cass. 30 maart 1999, *Arr. Cass.* 1999, nr. 191; *Rev. dr. pén.* 2000, 235).

Niettegenstaande artikel 11 Uitleveringswet stelt dat de raadkamer uitspraak doet over de terugvorderingen, is dit onderzoeksgerecht niet verplicht ten gronde of definitief uitspraak te doen over de vraag of de derde-houder of een andere rechthebbende al dan niet bezitter te goeder trouw is (Cass. 17 augustus 1998, *Arr. Cass.* 1998, nr. 366). Tegen de beslissing van de raadkamer betreffende de overmaking staat hoger beroep open bij de kamer van inbeschuldigingstelling.

§ 4. Rechterlijke controle op de in het buitenland uitgevoerde rogatoire commissies

514 Het is uitsluitend de aangezochte staat die oordeelt of hij aan een verzoek tot rechtshulp gevolg kan geven en eventueel welk voorbehoud hij daarbij maakt (Cass. 5 juni 2001, P.01.0274.N). Voor de uitvoering van de rechtshulp zelf geldt de regel *locus regit actum* (B. DE SMET, *Internationale samenwerking in strafzaken tussen Angelsaksische en continentale landen*, Antwerpen-Groningen, Intersentia, 1999, 146 e.v.).

Het bewijs moet in het buitenland rechtmatig zijn verkregen. Volgens het Hof van Cassatie moet de Belgische strafrechter de regelmatigheid van het in buitenland verkregen bewijs beoordelen door na te gaan:

1. of de vreemde wet het gebruikte bewijsmiddel toestaat;
2. dat bewijsmiddel niet strijdig is met de internationale en supranationale regels die van rechtstreekse toepassing zijn in de nationale rechtsorde of met de Belgische openbare orde;
3. het bewijs verkregen werd conform het vreemde recht.

Voor dit onderzoek hoeft evenwel niet het volledig buitenlandse dossier te worden voorgelegd (Cass. 30 mei 1995, *Arr. Cass.* 1995, nr. 265; *J.T.* 1996 (verkort, 528); *R. Cass.* 1996, 151, noot P. TRAEST, “De internationalisering van het bewijsrecht: over telefoontap en de eisen die aan het in buitenland verworven bewijs moeten gesteld worden”; *R.W.* 1996-97, 956, noot A. VANDEPLAS, “Over de in het buitenland verkregen bewijs”; zie ook Cass. (verenigde kamers) 23 december 1998, *Arr. Cass.* 1998, nr. 534; *A.J.T.* 1998-99, 541; *J.L.M.B.* 1999, 61; *R.W.* 1998-99, 1309).

§ 5. Aanwezigheid van Belgische fiscale ambtenaren bij de uitvoering van rogatoire commissies

515 Ingevolge artikel 463 eerste lid W.I.B. 1992 e.a. mogen belastingambtenaren op straffe van nietigheid van de akte nog slechts als getuige worden gehoord. Het verbod houdt in dat de ambtenaren van de fiscale administraties geen actieve medewerking mogen verlenen aan huiszoekingen, ook niet om advies te geven over de inbeslagnemingen en de verhoren (zie boven, nr. 458). Uiteraard rijst de vraag of vreemde belastingambtenaren aanwezig mogen zijn bij de uitvoering hier van buitenlandse rechtshulpverzoeken en of, omgekeerd, Belgische belastingambtenaren in het buitenland de uitvoering van Belgische rechtshulpverzoeken mogen bijwonen. Artikelen 463 eerste lid W.I.B. 1992 e.a. richten zich enkel tot Belgische belastingambtenaren en betreffen telkens bepaalde Belgische belastingen. Er bestaat dus geen wettelijk bezwaar tegen de aanwezigheid in België van vreemde belastingambtenaren (M. ROZIE, "De medewerking van belastingambtenaren aan het fiscaalstrafrechtelijk onderzoek", in M. ROZIE (ed.), *Fiscaal Strafrecht en Strafprocesrecht*, Gent, Mys & Breesch, 1996, 43-53, inzonderheid nr. 3).

Minder duidelijk is het antwoord op de vraag naar de aanwezigheid van Belgische belastingambtenaren in het buitenland. Voor de uitvoering van deze rechtshulpverzoeken geldt de regel *locus regit actus*. Deze zal wellicht geen gelijkaardig verbod ten aanzien van de aanwezigheid van nationale of vreemde belastingambtenaar bevatten. Het artikel 463 eerste lid W.I.B. 1992 is echter meer dan een regel van loutere rechtspleging, het is ook een regel van Belgische openbare orde betreffende de toelaatbaarheid van bewijs in België. Daarom geldt het Belgische verbod ook voor de in het buitenland uitgevoerde rechtshulpverzoeken.

AFDELING IV

RECHTSHULP INZAKE INBESLAGNEMING EN VERBEURDVERKLARING

§ 1. Wet van 20 mei 1997

516 De Wet van 20 mei 1997 betreffende de internationale samenwerking inzake de tenuitvoerlegging van inbeslagnemingen en verbeurdverklaringen, geeft uitvoering aan de Overeenkomst inzake het witwassen, de opsporing, de inbeslagneming en de confiscatie van misdrijven, opgemaakt te Straatsburg op 8 november 1990, goedgekeurd bij de Wet van 8 augustus 1997 (*B.S.* 4 juni 1998). Ze voorziet in uitvoering in België van verzoeken tot tenuitvoerlegging van in een vreemde staat uitgesproken beslissingen tot verbeurdverklaring of van voorlopige maatregelen of inbeslagnemingen die hiertoe strekken. Voor-

waarde is wederkerigheid (art. 2) (D. FLORE, "La poursuite des infractions transnationales dans le domaine du droit financier et boursier", *Rev. dr. pén.* 1998, 133-158, nr. 2.3.1 e.v.; G. STESSENS, "La coopération internationale: compétence extraterritoriale, l'exécution de saisies et de confiscations, droit à un procès équitable", in C. FIJNAUT, D. VAN DAELE en F. VERBRUGGEN (ed.), *De uitdaging van de georganiseerde misdaad in België. Het antwoord van de overheid*, reeks "Samenleving, Criminaliteit & Strafrechtspleging", nr. 14, Leuven, Universitaire Pers Leuven, 1998, 209-248).

Momenteel zijn de gebonden staten: Australië, België, Bulgarije, Cyprus, Denemarken, Finland, Frankrijk, Groot-Brittannië, Ierland, IJsland, Italië, Kroatië, Litouwen, Nederland, Noorwegen, Oekraïne, Oostenrijk, Tsjechië, Zweden en Zwitserland (*B.S.* 4 juni 1998, 18.185-18.186).

§ 2. Tenuitvoerlegging van buitenlandse verbeurdverklaringen

A. ALGEMENE VOORWAARDEN

517 Voor de uitvoering van een verbeurdverklaring in België moet aan volgende voorwaarden zijn voldaan (art. 4):

1. de beslissing van verbeurdverklaring moet de betrokken persoon betreffen;
2. het feit moet in de verzoekende staat en in België strafbaar zijn;
3. de rechten van verdediging moeten geëerbiedigd zijn geweest;
4. de betrokkene mag niet voor hetzelfde feit in België zijn gevonnist;
5. het vonnis moet definitief en uitvoerbaar zijn;
6. de straf mag naar Belgisch recht niet zijn verjaard;
7. de verbeurdverklaarde goederen moeten zaken betreffen die worden vermeld in de artikelen 42, 1^o, 2^o en 3^o Sw.

Bij deze voorwaarden dienen twee kanttekeningen te worden gemaakt. Wat punt 1 betreft. Een beslissing die een verbeurdverklaring tegen een derde uitsprekt kan dus geen voorwerp uitmaken van samenwerking. Ter herinnering, volgens bepaalde rechtspraak van het Hof van Cassatie is in België de verbeurdverklaring van criminele vermogensvoordelen in hoofde van een derde niet mogelijk. Wat de voorwaarde onder punt 7 betreft, deze laatste zal nogmaals vroeg of laat de discussie over de mogelijke verbeurdverklaring van ontdoken belasting als crimineel vermogensvoordeel doen oplaaien (zie boven, nr. 150).

Indien de verbeurdverklaring slechts gedeeltelijk goederen betreft vermeld in artikel 4.7 wordt ze slechts gedeeltelijk d.i. in overeenstemmende mate voldaan (art. 6).

B. PROCEDURE

518 De vreemde beslissing moet uitvoerbaar worden verklaard door de correctionele rechtbank waar de goederen zijn gelegen. De rechtbank is ge-

houden door de uitdrukkelijke of impliciete vaststelling van de feiten van het buitenlandse vonnis; ze gaat alleen na of de algemene voorwaarden zijn vervuld en of eventueel geen wettelijke weigeringsgronden (zie art. 3) voorhanden zijn. De procedure verloopt op tegenspraak. Er is voor de betrokkene of het Openbaar Ministerie geen hoger beroep maar enkel cassatie mogelijk (art. 7).

Indien de verbeurdverklaring van een crimineel vermogensvoordeel gebeurde bij equivalent wordt ze slechts uitgevoerd op voorwaarde dat:

1° het bedrag niet hoger is dan de geldwaarde geraamd overeenkomstig artikel 43*bis* Sw.;

2° de zaken niet kunnen worden gevonden en op het grondgebied van de verzoekende staat zich geen voor uitvoering vatbare goederen bevinden (art. 5).

§ 3. Tenuitvoerlegging van een buitenlands verzoek tot inbeslagneming

A. ALGEMENE VOORWAARDEN

519 Voor een voorlopige maatregel gelden volgende voorwaarden (art. 9):

1° het verzoek moet uitgaan van een rechterlijke overheid;

2° het feit moet in de verzoekende staat en in België strafbaar zijn;

3° de betrokkene mag niet voor hetzelfde feit in België zijn gevonnist;

4° de gevraagde maatregel moet volgens het interne Belgische recht mogelijk zijn.

B. PROCEDURE

520 De raadkamer van de rechtbank van eerste aanleg waar de goederen gelegen zijn, moet de maatregel vooraf uitvoerbaar verklaren. Ze moet de beschikking ter zake uitspreken binnen de vijf dagen. Een voorlopige maatregel betreffende een onroerend goed is onderworpen aan de vormschriften en heeft hetzelfde gevolg als bepaald bij artikel 35*bis* Sv. (art. 10). In spoedeisende gevallen, m.a.w. als geen vijf dagen kan worden gewacht, kan de onderzoeksrechter een voorlopige tenuitvoerlegging bevelen. De maatregel moet dan binnen de vijf dagen worden bevestigd door de raadkamer (art. 11).

De wet voorziet niet in een rechtsmiddel tegen de uitvoerbaarverklaring van een voorlopige maatregel voor de personen die erdoor getroffen worden. Zij kunnen maar een rechtsmiddel aanwenden tegen de goedkeuring van een verbeurdverklaring. Uit de artikelen 2, 3 en 5 van de Overeenkomst van 8 november 1990 inzake het witwassen, de opsporing, de inbeslagneming en de confiscatie van misdrijven, werd afgeleid dat de wet nochtans daarin had moeten voorzien en dat dan maar de procedure tot opheffing van een onderzoekshandeling van artikel 61*quater* Sv. toepasselijk moet zijn (G. STESSENS, "Het beslag in strafzaken", in *CBR-Jaarboek 1998-99*, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu, 1999, 395-478; D. VANDERMEERSCH, "La loi belge du 27 mai

1997 sur la coopération internationale en ce qui concerne l'exécution de saisies et de confiscations. L'introduction en droit belge de la saisie immobilière pénal", *Rev. dr. pén. crim.* 1997, 691-704). Men heeft ook aan andere wegen gedacht. Naar aanleiding van een beslag op een bankrekening van een niet-verdachte had deze derden-verzet aangetekend tegen de beslissing tot uitvoerbaarverklaring. De raadkamer verklaarde dit derden-verzet niet toelaatbaar. De betrokkene tekende hierop hoger beroep aan tegen zowel de beschikking tot uitvoerbaarverklaring zelf als tegen de beschikking over zijn derden-verzet. Het hof van beroep verklaarde beide hogere beroepen ontvankelijk, maar ongegrond. Het Hof van Cassatie verklaarde de tegen deze arresten ingestelde cassatieberoepen overeenkomstig artikel 416 eerste lid Sv. niet-ontvankelijk omdat ze gericht waren tegen voorbereidende beslissingen. De procureur-generaal had evenwel van zijn kant cassatieberoep in het belang van de wet ingesteld. Het hof oordeelde daarop dat de verplichting van artikel 5 van de Overeenkomst van 8 november 1990 geen rechtstreekse werking heeft in het interne recht, zodat de erin bedoelde personen hieraan geen rechtsmiddel kunnen ontnemen. Het voegde eraan toe dat geen wetsbepaling voorziet in enig rechtsmiddel tegen een beschikking tot uitvoerbaarverklaring van een voorlopige maatregel (Cass. 15 mei 2001, P.01.0013.B, concl. P. DUINSLAEGER).

AFDELING V

GEBRUIK VAN ADMINISTRATIEVE BIJSTAND VOOR STRAF- VERVOLGING

§ 1. Overeenkomsten van administratieve bijstand

521 Bilaterale overeenkomsten, Europese en Benelux-regelingen voorzien in administratieve bijstand inzake belastingen (L.A. DENYS, "Over grensoverschrijdende informatieuitwisseling tussen belastingadministraties en de aanwending ervan voor het strafrechtelijk onderzoek", in M. ROZIE (ed.), *Fiscaal Strafrecht en Strafprocesrecht*, Gent, Mys & Breesch, 1996, 177- 208; voor een overzicht van de Europese regeling zie TIBERGHEN, *Handboek voor Fiscaal Recht 2000*, Brussel, De Boeck en Larcier, 2000, Boek IX). In de regel laten deze het gebruik van verkregen inlichtingen voor strafrechtelijke doeleinden toe, soms evenwel nadat daartoe uitdrukkelijk door de verstreckende staat toelating werd verleend.

§ 2. Bilaterale overeenkomsten

522 De bilaterale inkomstenbelastingenovereenkomsten zijn doorgaans opgesteld volgens de modelverdragen van de Organisatie van Economische Samenwerking en Ontwikkeling (O.E.S.O.). Artikel 26 daarvan schrijft voor

dat de inlichtingen geheim moeten worden gehouden en alleen ter kennis mogen worden gebracht van personen en autoriteiten die belast zijn met de vestiging of de invordering van de belastingen. De verdragen volgens het model 1977 specificeren dit door dezelfde geheimhouding voor te schrijven als onder de nationale wetgeving, en door eraan toe te voegen dat de gegevens ter kennis gebracht kunnen worden van personen of autoriteiten, daaronder begrepen rechterlijke instanties en administratieve lichamen, die betrokken zijn bij de vestiging, invordering, tenuitvoerlegging of vervolging. De inlichtingen mogen slechts voor die doeleinden worden aangewend.

Wanneer artikel 26 van het modelverdrag toepasselijk is mogen verstrekte inlichtingen slechts worden gebruikt voor strafrechtelijke vervolgingen inzake inkomstenbelastingen, niet voor andere fiscale delicten of voor niet-fiscale delicten.

Sommige verdragen wijken af van het modelverdrag. Zo stelt het dubbelbelastingverdrag met Zwitserland dat uitwisseling van gegevens alleen kan met het oog op de juiste toepassing van dat verdrag zelf. Dit betekent dat de verkregen inlichtingen slechts mogen worden gebruikt in het kader van dit verdrag (F. DETERBECK, "Het Zwitsers bankgeheim in fiscale zaken vanuit Belgisch standpunt nader bekeken", *A.F.T.* 1998, 320-341, inzonderheid 333).

§ 3. Europese regelingen

A. WEDERZIJDSE BIJSTAND OP GEBIED VAN DIRECTE EN INDIRECTE BELASTINGEN

1. Richtlijn van 19 december 1977

523 De Richtlijn nr. 77/799/EEG Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de Lidstaten op het gebied van de directe en indirecte belastingen, schrijft dezelfde geheimhouding voor als onder de nationale wetgeving (art. 7.1).

Het voegt eraan toe dat inlichtingen in elk geval mogen:

- ter kennis worden gebracht van personen die rechtstreeks betrokken zijn bij de vaststelling van de belastingschuld of bij de administratieve controle daarop;
- alleen in "gerechtelijke procedures of procedures waarbij administratieve sancties worden toegepast" en uitsluitend aan de personen die daarbij rechtstreeks betrokken zijn, met dien verstande dat de inlichtingen tijdens openbare terechtzittingen of rechterlijke uitspraken mogen worden vermeld, indien de bevoegde autoriteiten van de lidstaten daartegen geen bezwaar hebben;
- uitsluitend voor het gebruik voor fiscale doeleinden of voor de vermelde procedures tot toepassing van administratieve sancties. De bevoegde auto-

riteit van de inlichtingen verstreckende lidstaat kan evenwel toestaan dat de ontvangende lidstaat de verstrekte inlichtingen ook voor andere doeleinden gebruikt indien zijn wetgeving dergelijk gebruik voor in eigen land verkregen inlichtingen toestaat (art. 7.3).

Onder “gerechtelijke procedures” moeten vanzelfsprekend ook strafrechtelijke procedures worden verstaan. De Franse tekst heeft het trouwens over inlichtingen “*dévoilées à l’occasion d’une procédure judiciaire, d’une procédure pénale entraînant l’application de sanctions administratives engagées en vue de ou en relation avec l’établissement ou le contrôle de l’établissement de l’impôt, et seulement aux personnes intervenant directement dans ces procédures*”. Sommigen zijn evenwel de mening toegedaan dat voor een strafrechtelijk gebruik een toelating van de verstreckende staat is vereist (Ph. MALHERBE, “*Le contrôle de l’impôt dans le contexte européen*”, *J.D.F.* 1991, 321-346, meer bepaald 343).

2. *Belgische wetgeving*

524 Artikel 338 W.I.B. 1992 regelt de uitwisseling van inlichtingen tussen de belastingsbesturen van de diverse lidstaten van de E.E.G. Het bevat vooreerst een regeling van uitwisseling van inlichtingen die overeenkomt met deze van de hierboven vermelde richtlijn. Het laat vervolgens de aanwezigheid van fiscale ambtenaren van een andere lidstaat toe om in België alle nuttige inlichtingen in te zamelen, voor zover daarover met de bevoegde autoriteiten ervan een akkoord werd gesloten. Deze inlichtingen kunnen in het buitenland op dezelfde wijze worden gebruikt als in België, voor zover dat gebeurt in overeenstemming met de Europese reglementering. Artikel 93*terdecies* W.B.T.W. bevat een gelijkaardige regeling.

B. VERORDENING BETREFFENDE DE ELEKTRONISCHE DATABANK V.I.E.S.

525 De Verordening (E.G.) 218/92 Raad van 27 januari 1992 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de indirecte belastingen (B.T.W.) introduceerde de elektronische databank van het “Vat Information Exchange System” (V.I.E.S.). Ze schrijft de vertrouwelijkheid van de verstrekte inlichtingen voor maar bevat een regeling voor het gebruik ervan die nagenoeg overeenkomt met deze van de hoger vermelde richtlijn (art. 9). Artikel 93*bis* W.B.T.W. betreffende het beroepsgeheim inzake B.T.W. is de nationale tegenhanger van de vertrouwelijkheidsplicht van de vernoemde verordening.

§ 4. **Benelux-Samenwerkingsovereenkomst**

526 De Benelux-Samenwerkingsovereenkomst voorziet eveneens in administratieve samenwerking (art. 6 tot 8). In het kader van deze samenwerking verstrekte gegevens mogen slechts worden benut voor de doeleinden waar-

voor zij zijn ingezameld. Zij mogen ook aan niemand anders dan de personen die ze voor deze doeleinden nodig hebben, worden medegedeeld. De verstrekende autoriteit kan evenwel uitdrukkelijk toestemmen in een gebruik voor andere doeleinden, indien de wetgeving van de beide betrokken landen zich daartegen niet verzet (art. 6.4). Het gebruik van verkregen inlichtingen voor strafrechtelijke doeleinden vergt de uitdrukkelijke toestemming van de verstreckende staat (art. 6.4).

ZAAKREGISTER

A

Aangifte

- anonieme, 441-443
- belasting, 39, 46, 48-50, 53, 86, 88-90, 167, 192, 232, 243, 266-269, 355, 464, 466
- beroeps, 74
- bijzondere mechanismen, 314
- buitengewone termijn, 266
- faillissement, 214
- fraudemechanismen, 313
- misdrijf, 255, 329, 330, 333-335, 338, 360, 381, 390, 396, 438, 440-443, 460-462, 465
- verrichting, 76

Aanhouding, 365-366, 381, 385-386, 392, 412, 498-499, 512

Aanplakking, 77, 161, 201

Aanslag

- aanvullende, 266
- belasting, 50, 266, 355
- bijzondere, 363
- biljet, 234
- buitengewone termijn, 266, 269
- forfaitaire grondslagen, 256
- jaar, 116, 118, 266-267, 481, 485
- kennisgeving, 17-18
- op personen/eigendommen, 196
- procedure, 267
- termijn, 267, 360
- van ambtswege, 266

Aansprakelijkheid

- burgerlijke, 180-181, 225, 340
- civielrechtelijke, 180, 193, 200-201
- strafrechtelijke, 199, 205, 214, 217, 219, 445

Accountant (externe), 160, 408

Adiëring, 383, 387

Administratie van de B.B.I., 307-308, 330-331, 335, 342, 390, 451

Administratieve boete, 12-15, 18, 27, 30, 35, 42, 46, 56-57, 59, 60-64, 81, 83, 86, 178, 299, 305, 360, 431

Administratieve sanctie, 12-14, 18-19, 30, 34-38, 47, 78, 201, 228, 281, 508, 523

Advies

- belastingadministratie, 255, 329, 334-335, 338-339, 389, 461-462
- deskundige, 403, 449, 458
- familieraad, 155
- kamer inbeschuldigingstelling, 500
- ministerraad, 204
- professioneel, 160, 193, 222

Adviseur

- belasting, 159, 274, 298, 456
- professioneel, 193, 195

Advocaat, 44, 222, 321, 395, 404, 410, 417, 420, 422, 424

Afgevaardigd bestuurder, 179, 217

Afwezigheid van elke fout, 46, 48

Ambtsbevoegdheden, 309, 382, 392, 399

Anti-rechtsmisbruikbepalingen, 435-437

Auditeur-generaal, 275, 317-321, 324, 326, 452, 455, 469

B

B.B.I.

- Administratie van de B.B.I., 3, 307-309, 445, 452, 462-463

Bedrieglijk onvermogen, 235, 238, 285, 289-290, 360

Bedrijfsrevisor, 44, 160, 193, 369, 408, 419

Behoorlijk bestuur, 15, 18, 224

Bekendmaking

- akte van vennootschap, 84
- geheim, 276
- verbod belastingplichtige, 44
- veroordeling, 161, 201

Bekentenis, 270, 439, 445-446

Belangeneming, 296

Belastingconsulent, 44, 49, 59, 160, 298, 417

Belastingontduiking, 1-3, 6, 8-10, 12, 39, 48, 150-151, 177, 195, 230, 232-234, 260, 269, 285, 297, 307, 313, 319, 328, 355, 360, 404, 465, 478-479, 506

Belastingverhoging, 12-14, 17-19, 23-24, 26, 28, 35, 39, 46, 48-49, 51, 86

Beleggingsonderneming, 314

Bendevorming, 196

Bericht van wijziging, 17-18, 266, 269

Beroepsgeheim, 134, 227, 275-276, 313, 334, 373, 375, 410, 416-423, 425, 441, 460, 468, 481, 525

Beroepsverbod: sluiting ondern., 157, 161, 201, 274, 281

Bevoegdheidsdelegatie, 216

Bewijs (in strafzaken)

- kracht, 204, 305, 390
- loyaliteit, 394, 449
- onrechtmatig, 438, 440, 443, 445-448
- vrijheid, 426
- waarde, 241-242, 305, 398, 470
- wettigheid, 394, 449, 470

Bijdrage tot financiering, 125, 162

Bijstandsmagistraat, 379
 Bijzondere mechanismen, 314
 Bijzondere opsporingsmethoden, 413-415
 Boekhouder, 49, 160, 194
 Burgerlijke partij, 152-153, 172, 178, 181, 270, 292, 323, 341, 355, 359-361, 363-364, 383, 387, 392, 396, 427, 443, 449

C

C.B.F., 313-314, 367
 C.D.G.E.F.I.D., 5, 367
 C.F.I., 293, 367, 369, 373-375
 Civielrechtelijk aansprakelijke, 181
 Collectieve beslissing, 225
 College

- burgemeester en schepenen, 225
- procureurs-generaal, 368, 377-379, 382, 419
- rechts-, 320, 323, 473-475, 505

 Consignatie, 81, 362, 477
 Controledienst voor verzekeringen, 313
 Corruptie, 197, 297-298
 Crimineel vermogensvoordeel, 7, 122, 144, 147-148, 150, 294, 401, 414, 518
 Criminele organisatie, 196, 411, 413
 Cumul van sancties, 30, 35-36, 59, 85, 133

D

Deelneming, 132, 182, 184-187, 189-194, 197, 280, 313, 370
 Deskundige

- belastingambtenaar, 367, 458, 462
- belastingzaken, 451
- belastingzaken boekhouden, 159
- onderzoek, 340, 392
- ontzetting, 155
- schatting, 63
- slecht advies, 223
- termijn, 407
- valse verklaring, 134, 155, 161, 177, 277
- verleiding, 134, 155, 161, 177, 277

 Douane, 11, 93, 120, 133, 211, 219, 299, 304, 311, 328, 404, 445, 457, 463, 495, 507
 Dwaling, 27, 46, 219, 222-223
 Dwangbevel, 15, 25, 87, 179, 355-356, 361, 477

E

Echtgenoot, 50, 192, 298, 402, 443
 Economische, financiële en sociale auditora-
 ten, 9, 350
 EEG-heffing, 358

Effectenmakelaars, 70, 78

F

Factuur

- algemeen, 46, 60, 160, 217, 231, 234, 242-243, 251, 257, 355, 420
- fictieve, 257, 267, 363

 Faillissement, 47, 210, 215, 285-286, 350, 378, 380, 492
 Federale procureur, 352, 365, 489
 Filtersysteem (dubbel), 4-5, 255, 329, 338, 389
 Fiscaal geschil, 467, 481-484
 Fiscaal vals getuigschrift, 134, 161, 177, 273
 Fiscale ambtenaar, 5, 255, 297-299, 333, 364, 367-368, 452, 455-456, 460-461, 515, 524
 Fiscale constructie, 177, 193, 372, 427, 429, 433
 Fiscale substituut, 4, 342-343, 346-347
 Fiscale valsheid in geschrifte, 3, 39, 122, 134-135, 177, 192, 195, 198, 227, 232, 236, 239-240, 242-249, 253-254, 256-257, 259-260, 262, 265, 267-269, 273, 341, 360, 433, 437
 Fraudemechanismen, 313, 315

G

Gedetacheerd ambtenaar, 367-368
 Geheim van het onderzoek, 395, 397, 449, 453
 Geldboete, 122, 124, 134-138, 167, 170-171, 176, 215, 228, 239, 253-254, 273-274, 276-278, 282, 284, 286, 289, 328, 355, 406, 408, 416
 Genade, 13, 129
 Gerechtelijk onderzoek, 172, 254, 266, 277, 322, 334, 337, 339-341, 360, 382, 387-389, 391, 395, 409, 422, 440, 448, 452, 457, 464
 Gerechtskosten, 57, 163
 Gevangenisstraf

- hoofd, 54, 134-135, 138, 161, 164, 170-172, 197, 215, 228, 239, 253-254, 273-274, 276-278, 282-284, 286, 289, 340, 416, 457, 491
- vervangende, 122, 138

H

Herstel doorhaling verbetering, 244, 401
 Heterdaad, 366, 381, 384, 386, 399, 402-403, 407, 411
 Hoofdelijke gehoudenheid, 177-178
 Huiszoeking, 204, 366, 381, 383, 385, 387, 392, 402-405, 419, 443, 450, 454, 459, 501-502, 505-507

I

Inbeslagneming, 304, 400-401, 403, 420-421, 501-502, 505, 507, 516, 519

Indiciën

- belastingontduiking, 318-319, 465
- tekenen en, 51, 431-432

Inkohiering, 18, 295, 355, 363

Internationale rechtshulp, 6, 10, 487, 490, 516

Interpretatie

- akte, 389-390
- klacht of aangifte, 389-390
- overeenkomst, 427
- rechtsvordering, 389
- verdragen, 472-474
- wet, 45, 47, 93, 98-100, 103-112, 123, 126-127, 168, 222, 404, 472, 477

Inzage

- boeken en stukken, 70, 72-76, 78-79
- strafdossier, 275, 320-322, 324-326, 364, 452, 455, 467

K

Kamer van inbeschuldigingstelling, 341, 382, 439, 500, 513

Klacht of aangifte van

- belastingadministratie, 255, 330, 333-335, 360, 389, 396, 461, 465, 471

Knevelarij, 295

Kredietinstelling, 314

Kwade trouw, 13, 39, 48, 49, 51

L

Legaliteitsbeginsel

- fiscale zaken, 94, 107
- strafzaken, 93, 95, 110, 126, 175

Liaison-officier, 490

Lokalisatie

- fiscale oplichting, 131
- misdrijf, 130
- telecommunicatie, 512

M

Mededaderschap, 160, 183, 193

Medeplichtigheid, 182, 188, 192, 291, 313, 370

Medewerking aan het strafonderzoek, 342, 364, 367, 395, 449-453, 455, 458, 462-464

Mini-instructie, 385

Minnelijke schikking, 340

Minst belaste weg, 193, 430

Misbruik van vertrouwen, 235, 237, 492

Motiveringsverplichting

- administratieve boete, 15
- bestuurshandeling, 17
- straf en strafmaat, 175
- strafvonnis, 174, 258

N

Niet geregistreerd aannemer, 18, 27, 43, 46

Niet-ontvankelijkheid, 102, 256, 329, 334, 351, 389

Niet-retro-activiteit

- algemeen, 109, 115-117, 126
- belastingen, 116-119
- strafwet, 119, 123, 126-127

Non-bis-in-idem-beginsel, 19, 21, 28, 30, 34, 37

Non-discriminatiebeginsel, 93

Noodtoestand, 220

Notaris, 44, 48, 67, 69, 81, 84, 160, 193, 261, 369, 417, 422, 428

O

Officier gerechtelijke politie, 5, 204, 366, 368, 380, 384, 392, 396, 402-403, 441, 460

Omissie

- misdrijf, 97
- valsheid, 246

Onbevoegdheid, 102, 254, 256

Onderzoeksgerecht, 172, 254, 439, 513

Onderzoekrechter, 322, 332, 339, 346, 364, 367, 375, 382-397, 399, 403, 406-409, 411-412, 419, 424-425, 438, 440, 448-450, 453, 460, 462, 465, 499, 512

Onmiddellijke verschijning, 340, 386

Onpartijdigheid, 393, 449, 457

Ontbinding, 155-156, 201

Ontdoken belasting, 53, 76, 150-151, 177-178, 196, 294, 355, 357, 360-361, 363, 462, 517

Onthouding, 191, 232

Ontzetting, 155

Oogmerk om te schaden, 12, 39, 228-231, 233-234, 236, 238, 248, 259-260, 263, 266, 273, 277, 433

Opdecienen, 54, 124, 136-137, 162, 167, 174, 254, 276-278, 284

Openbaar Ministerie, 3-4, 9, 147, 171-172, 181, 213, 232, 254, 256, 317, 319, 321, 324, 327-329, 333, 339-341, 346, 350, 352, 355-356, 367, 376, 378-379, 387, 390, 409, 415, 427, 449, 457, 462, 486, 489, 512

Oplichting, 131, 150, 236, 295, 371, 492, 503

Oproeping bij proces-verbaal, 337, 340

Opschorting, 154, 163, 171-172, 288

Opsporing, 5, 8, 293, 310, 376, 380, 382, 402, 413, 415, 442, 520

Opzet

- bedrieglijk, 228-231, 236, 238, 248-249, 253, 259-260, 263, 277, 296, 433
- belastingontduiking, 12, 39, 48, 195
- bijzonder, 134-135, 206, 210, 219, 227, 229, 232
- deelneming, 182, 187
- misdadig, 166, 169
- misdrijf, 219, 232-233, 273-274, 276

Orgaan, 210-211, 214, 225

Overmacht, 27, 46, 221

P

Parket

- algemeen, 4-5, 275, 299, 317, 319-320, 342, 367, 396, 444, 460, 462, 465, 489
- Cassatie, 379
- eerste aanleg, 327, 346, 349-350, 352, 376
- federaal, 327, 350, 352, 365, 378, 489
- -generaal, 378

Poging

- fiscaal misdrijf, 199
- invoer, 62
- misdaad, 261
- omkoping, 39
- strafbare, 198
- wanbedrijf, 261
- witwassen, 370

Prejudicieel geschil

- Arbitragehof, 32, 50, 133, 181, 457, 463, 473, 475-477, 481
- Benelux Gerechtshof, 474
- Hof van Justitie, 473

Prijzbewimpeling, 83, 428, 445

Privé- of telecommunicatie, 392, 410-411, 415, 424

Pro-actieve recherche, 413-414

Probatie, 154, 171-172

Proces-verbaal

- BTW, 305
- directe belastingen, 299, 312
- Eurovignet, 304
- huiszoeking, 383
- met W.I.G.B., 300
- oproeping bij, 340
- strafzaken, 204, 396-398, 425, 439, 505, 507
- verbod om belastingplichtigen te vertegenwoordigen, 44
- zegelrechten, 386

Procureur des Konings, 54, 255, 266, 297, 322, 327, 329, 335, 337-340, 342-343, 345-346, 349-350, 352-353, 360, 365, 367-368, 373, 375, 378, 380, 382-386, 389, 393-397, 406-407, 413, 438, 449, 461-462, 465, 489

R

Rechtsmacht

- directeur, 26
- raadkamer, 391
- rechter, 19, 22, 32, 38

Rechtstreekse aanzetting, 189-190

Rechtstreekse dagvaarding, 172, 254, 337, 340

Rechtswijgering, 101-102

Rechtzekerheidsbeginsel, 18, 115, 224

Rogatoire commissie, 448, 501-502, 505-506, 508-509, 512-513

S

Saisine, 387, 389, 446

Samenhang, 96, 347, 354

Samenloop

- eendaadse, 166-167, 238, 339
- meerdaadse, 169
- misdrijven, 122, 132

Schadevergoeding, 15, 59, 358, 360-363

Schorsing

- uitspraak, 479-482
- verjaring, 6, 336

Schuldbequaamheid, 207

Schulduitsluitingsgrond, 184, 219, 221

Simulatie, 193, 247, 430-431, 433

Sluiting van de inrichting, 54

Specialia generalibus derogant, 235, 237, 250, 257

Strafrechtelijke verantwoordelijkheid, 147, 190, 203-205, 207, 210-211, 214, 216-217, 225

Strafsanctie, 19, 22-23, 30, 36, 464

T

Toerekening

- algemeen, 202, 207
- conventionele, 208, 212
- materiële, 207, 209
- rechterlijke, 208, 213-214
- wettelijke, 209-210

Transactie (douane), 328

U

- Ubiquiteitstheorie, 130
- Uitlevering, 488, 491-502, 505, 512
- Uitstel
 - straf, 154, 164, 171-172
 - uitspraak, 102, 176, 480
- Uitvoerbaarverklaring
 - buitenlands aanhoudingsbevel, 498
 - buitenlands voorlopige maatregel, 520
 - rogatoire commissie, 513

V

- Valse getuigenis, 134, 155, 161, 177, 273, 277
- Valse verklaring tolk/deskundige, 134, 155, 161, 177, 277
- Vaste vergoeding, 163
- Verberging/verduistering activa, 287
- Verbeurdverklaring
 - algemeen, 153, 328, 381
 - buitenlandse, 520
 - crimineel vermogensvoordeel, 7, 122, 144, 146-148, 151, 293-294, 400, 517
 - gewone, 139
 - nummerplaat, 279
 - spelen en weddenschappen, 281
- Verbod belastingplichtigen te vertegenwoordigen, 12, 44

Verdediging (recht van), 123, 189, 268, 325, 438, 445-448, 452-453, 462, 464, 467

Verhoor

- algemeen, 450, 454
- getuige, 381, 406, 422
- proces-verbaal, 299, 398
- verdachte, 448

Verjaring

- burgerlijke rechtsvordering, 200
- fiscale vordering, 358, 363
- straf, 129
- strafvordering, 6, 200, 264, 269-271, 290, 296, 335, 338, 472, 479

Vermoeden van onschuld, 395

Vermoedens, 305-306, 324, 428, 431-432, 434

Vertrouwensbeginsel, 18, 224

Verzachtende omstandigheden, 3, 30, 132, 170, 254, 328, 340

W

Wettelijke herhaling, 164

Wisselagenten, 70, 78

Witwassen, 7, 144, 147-148, 151, 294, 367, 369-375, 411, 414, 492, 516

Z

Zwijgrecht, 440, 446-448, 464, 466