



UHASSELT

KU LEUVEN



Maastricht University

KNOWLEDGE IN ACTION

Faculteit Rechten

master in de rechten

Masterthesis

De burgerlijke partijstelling van de fiscus voor de strafrechter: met uitsterven bedreigd na de wet van 5 mei 2019?

Kelly Vranken

Scriptie ingediend tot het behalen van de graad van master in de rechten, afstudeerrichting rechten

PROMOTOR :

Prof. dr. Bart SPRIET

De transnationale Universiteit Limburg is een uniek samenwerkingsverband van twee universiteiten in twee landen: de Universiteit Hasselt en Maastricht University.



UHASSELT

KNOWLEDGE IN ACTION

www.uhasselt.be
Universiteit Hasselt
Campus Hasselt:
Martelarenlaan 42 | 3500 Hasselt
Campus Diepenbeek:
Agoralaan Gebouw D | 3590 Diepenbeek

2021
2022



UHASSELT

KNOWLEDGE IN ACTION

KU LEUVEN



Maastricht University

Faculteit Rechten

master in de rechten

Masterthesis

De burgerlijke partijstelling van de fiscus voor de strafrechter: met uitsterven bedreigd na de wet van 5 mei 2019?

Kelly Vranken

Scriptie ingediend tot het behalen van de graad van master in de rechten, afstudeerrichting rechten

PROMOTOR :

Prof. dr. Bart SPRIET

Samenvatting

Kan de fiscus zich burgerlijke partij stellen voor de strafrechter en zo ja, onder welke modaliteiten? Deze vraag klinkt misschien voor de hand liggend: elke benadeelde persoon die rechtstreeks uit een misdrijf schade heeft geleden mag zich burgerlijke partij stellen in het strafproces. Het antwoord hierop is echter nog niet zo simpel en moet dan ook genuanceerd worden.

Met de wet van 5 mei 2019 heeft de wetgever een nieuw artikel *4bis* ingevoerd in de Wet houdende de voorafgaande titel van het Wetboek van Strafvordering. Dit artikel is het resultaat van een jarenlange discussie in de rechtspraak en rechtsleer over de vraag of de fiscus zich überhaupt burgerlijke partij mag stellen. Dit nieuw artikel geeft exclusief aan de fiscus de mogelijkheid om een zelfstandige vordering in te stellen voor de strafrechter, waardoor de fiscus de hoedanigheid van tussenkomende derde in het strafproces krijgt. Deze zelfstandige vordering is een alternatieve keuze voor de fiscus, naast de 'gewone' burgerlijke partijstelling. Hoe deze twee rechtsfiguren zich tot elkaar verhouden zal uitvoerig besproken worden.

Deze nieuwe rechtsfiguur van de zelfstandige vordering brengt natuurlijk een heel aantal gevolgen met zich mee, ook voor de burgerlijke partijstelling. De titel van deze masterscriptie luidt dan ook of de burgerlijke partijstelling van de fiscus met uitsterven bedreigd is na deze wet van 5 mei. Of dit al dan niet het geval is, zal uit deze scriptie moeten blijken.

Er wordt eerst onderzocht hoe het antwoord op de vraag of de fiscus zich burgerlijke partij mag stellen doorheen de jaren geëvolueerd is aan de hand van rechtsleer en rechtspraak (voornamelijk rechtspraak van het Hof van Cassatie). Daarna zal er gekeken worden hoe de burgerlijke partijstelling anno 2022 geregeld is. Dan wordt er aandacht besteed aan het rechtsvergelijkend aspect: hoe zit het met de burgerlijke partijstelling (van de fiscus) in ons buurland Nederland?

Tenslotte zal er een evaluatieve en normatieve toetsing plaatsvinden van de burgerlijke partijstelling (en in dat licht ook aan de zelfstandige vordering) aan respectievelijk de wapengelijkheid en het efficiëntie-criterium.

Dankwoord

Deze masterscriptie is ongetwijfeld het hoogtepunt waarmee ik mijn rechtenstudie aan de Universiteit Hasselt afsluit. Zonder de onvoorwaardelijke steun en hulp van een aantal personen was het mij niet gelukt om deze masterscriptie tot een goed eind te brengen. Bij deze wil ik deze personen dan ook expliciet bedanken.

Allereerst wil ik mijn promotor, prof. dr. Bart Spriet, bedanken dat ik dit uitermate interessante onderwerp heb mogen gebruiken voor mijn masterscriptie. Ook mijn begeleider, mevrouw De Smedt, zou ik enorm willen bedanken voor de toegewijde hulp bij en de nuttige feedback over dit onderzoek. Haar enthousiasme over dit onderwerp werkte aanstekelijk en heeft mij geïnspireerd om me in dit onderwerp grondig te verdiepen.

Daarnaast wil ik ook mijn medestudenten, en in het bijzonder Ine, bedanken. De bemoedigende woorden gaven mij elke keer het nodige doorzettingsvermogen om gedurende deze masterscriptie te blijven volharden.

Tenslotte wil ik ook mijn ouders en Nick bedanken om mij gedurende mijn hele rechtenopleiding te blijven steunen en motiveren om door te zetten. Jullie waren altijd een luisterend oor en een troostende schouder, maar vooral ook mijn grootste supporters. Zonder jullie stond ik niet waar ik nu sta, en was ik niet de persoon die ik nu ben. Een welgemeende dankjewel hiervoor.

Kelly Vranken,

Dilsen-Stokkem, 13 mei 2022.

Inhoud

Samenvatting.....	1
Dankwoord	3
Inleiding.....	9
Deel I. Historiek.....	13
Hoofdstuk I. Onderscheid directe en indirecte belastingen	13
I.I. Directe belastingen	13
I.I. Indirecte belastingen.....	14
Hoofdstuk II. Burgerlijke partijstelling van de fiscus voor de wet van 5 mei 2019 met betrekking tot directe belastingen	17
II.I. Evolutie in de rechtspraak.....	18
II.II. Invulling begrip 'schade'	23
Hoofdstuk III. Burgerlijke partijstelling van de fiscus voor de wet van 5 mei 2019 met betrekking tot indirecte belastingen	25
III.I Evolutie in de rechtspraak.....	25
III.II. Invulling begrip 'schade'	30
Hoofdstuk IV. Wisselwerking tussen de wetgever en het Hof van Cassatie.....	31
Hoofdstuk IV.I. Wetgevend ingrijpen I.....	31
Wet van 26 maart 2018 betreffende de versterking van de economische groei en de sociale cohesie	31
Hoofdstuk IV.II. Tegenreactie Hof van Cassatie.....	35
Cass. 13 november 2019.....	35
Hoofdstuk IV.III. Wetgevend ingrijpen II	39
Wet van 5 mei 2019 houdende diverse bepalingen in strafzaken en inzake erediens ten en tot wijziging van de wet van 28 mei 2002 betreffende euthanasie en van het Sociaal strafwetboek	39
Deel II. Stand van zaken.....	41
Hoofdstuk I. De burgerlijke partijstelling	41
I.I. Begrippen	41
i) een aangifte.....	41
ii) een klacht.....	42
iii) een verklaring van benadeelde persoon.....	42

iv) (een klacht met) burgerlijke partijstelling	43
I.II. Wie kan zich burgerlijke partij stellen?	44
Eerste hypothese: de dader werd reeds vervolgd.....	44
Tweede hypothese: de dader werd nog niet vervolgd	45
I.III. Wanneer kan iemand zich burgerlijke partij stellen?	46
i) Algemene voorwaarden rechtsvordering.....	46
a. Hoedanigheid	47
b. Belang	48
ii) Voorwaarden specifiek voor de burgerlijke partijstelling	49
a. Ontvankelijkheidsvoorwaarden.....	49
b. Vormvereisten.....	53
c. Ten gronde	54
Hoofdstuk II. Invoering art. 4 <i>bis</i> V.T.Sv.: een zelfstandige vordering voor de fiscale administratie	55
II.I. Krachtlijnen wet van 5 mei 2019.....	55
Rechtspraak EHRM	55
Rechtspraak HvJ	57
Rechtspraak Hof van Cassatie.....	58
Una via.....	58
Vernietiging door Grondwettelijk Hof	62
II.II. Invoering art. 4 <i>bis</i> V.T.Sv.	64
Hoofdstuk III. Rechtsvergelijking met Nederland	73
III.I. Vervolging van misdrijven.....	73
III.II. Positie van het slachtoffer.....	74
Voeging als benadeelde partij.....	74
Beklagprocedure als rechtstreeks belanghebbende	74
Andere rechten van het slachtoffer	75
III.III. Opsporing van fiscale misdrijven: ATV-richtlijnen	76
i) de aanmelding.....	77
ii) het selectieoverleg	78
iii) het tripartite overleg	78
III.IV. <i>Una via</i> in Nederland.....	80

III.V. Fiscus als burgerlijke partij in Nederland.....	81
III.VI. Conclusie België v. Nederland	83
Deel III. Evaluatief kader en toetsing evaluatief criterium	85
Hoofdstuk I. Wat is wapengelijkheid?.....	85
Hoofdstuk II. Hoe zou de burgerlijke partijstelling geregeld moeten zijn zodat de wapengelijkheid tussen partijen bewaard blijft?.....	87
Probleemstelling.....	87
Remedie	88
Deel IV: Normatief deel.....	89
Hoofdstuk I. Wat is efficiëntie?	89
Hoofdstuk II. Hoe zou de burgerlijke partijstelling geregeld moeten zijn opdat het efficiënt is? .	91
Conclusie.....	93
Bibliografie	95
Wetgeving.....	95
Rechtspraak	97
Rechtsleer.....	99
Varia	103

Inleiding

1. Het onderwerp van deze masterscriptie handelt over de burgerlijke partijstelling van de fiscus voor de strafrechter. Ook de fiscale administratie kan slachtoffer zijn van een misdrijf, meer specifiek van een fiscaal misdrijf zoals bijvoorbeeld fiscale fraude¹. Het is in de vervolging van deze fiscale misdrijven dat er zich een problematische wisselwerking voordeed tussen de strafrechtelijke vervolging enerzijds en de administratieve afhandeling anderzijds. Met de inwerkingtreding van de wet van 5 mei 2019 houdende diverse bepalingen in strafzaken en inzake erediensten en tot wijziging van de wet van 28 mei 2002 betreffende de euthanasie en van het Sociaal Strafwetboek² (hierna: wet van 5 mei 2019) heeft de wetgever getracht dit euvel te verhelpen door de positie van de fiscale administratie in zowel de strafrechtelijke vervolging van fiscale misdrijven als in de administratieve afhandeling daarvan duidelijk te maken, door het creëren van een zelfstandige burgerlijke vordering die exclusief toekomt aan de fiscus.³

2. Het opzet van dit onderzoek is om na te gaan of de wetgever hierin succesvol was, zodat tevens de wapengelijkheid tussen partijen bewaard is gebleven. Verder zal er in deze masterscriptie ook onderzocht worden of de actuele regeling efficiënt is. De wapengelijkheid zou mogelijks in het gedrang kunnen komen, omdat de fiscus sedert de wet van 5 mei 2019 dankzij art. 4bis V.T.Sv over een zelfstandige (burgerlijke) vordering beschikt die zij voor de strafrechter kan instellen. Op te merken valt dat art. 4bis V.T.Sv. slechts een alternatief is op de burgerlijke partijstelling, en het zeker niet de bedoeling is dat deze zelfstandige vordering de burgerlijke partijstelling vervangt.

3. Het onderzoek zal zich toespitsen op juridisch relevante wetgeving, rechtsleer en rechtspraak over de geschiedenis, en over de hedendaagse regeling wat betreft de mogelijkheid voor de fiscale administratie om zich burgerlijke partij te stellen om de geleden schade (d.i. niet betaalde btw en directe belastingen) vergoed te krijgen. Het toepassingsgebied wordt evenwel beperkt tot de directe en indirecte belastingen. Douane en accijnzen vallen buiten het toepassingsgebied van dit onderzoek. Deze beperking is te verklaren door het gegeven dat voor douane en accijnzen het niet het Openbaar Ministerie is die misdrijven hieromtrent vervolgt, maar de douaneadministratie. Dit regime is dus gebaseerd op een andere logica dan die van de directe en indirecte belastingen, en valt buiten de omvang van deze masterscriptie.

4. In dit onderzoek staat er één artikel centraal: art. 4bis V.T.Sv..⁴ Dit artikel werd ingevoerd door de wet van 5 mei 2019 en is in werking getreden op 1 januari 2020 (zoals bepaald werd in art. 200

¹ S. DE RAEDT, "De ernst van fiscale fraude – even ernstig blijven", *TFR* 2020, nr. 577, 171; B. SPRIET, "De strafbaarstelling inzake fiscale fraude" in M. MAUS en M. ROZIE, *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Brussel, Intersentia, 2011, 505-551.

² Wet van 5 mei 2019 houdende diverse bepalingen in strafzaken en inzake erediensten en tot wijziging van de wet van 28 mei 2002 betreffende de euthanasie en van het Sociaal Strafwetboek, *BS* 24 mei 2019; J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, "De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het *una via*-principe", *AFT* nr.2, 2020, (4) 19.

³ art. 4bis Wet houdende de voorafgaande titel van het Wetboek van Strafvordering, *BS* 25 april 1878; F. DESTERBECK, *Het Misdrijf & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 1-9, 74-78 en 82-83; E. VANDOOREN en M. GHYSELEN, *Samenloop van strafrechtelijke, privaatrechtelijke en bestuurlijke sancties*, Mortsel, Intersentia, 2017, 116; F. VAN VOLSEM, "De fiscale administratie als burgerlijke partij voor de strafgerichten: een poging tot synthese" in HUYBRECHTS L., *De wet voorbij, Liber Amicorum*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 573-596.

⁴ Wet houdende de voorafgaande titel van het Wetboek van Strafvordering, *BS* 25 april 1878.

van de wet van 5 mei 2019). Art. 4*bis* V.T.Sv. bepaalt dat, in de gevallen dat de strafvordering werd ingesteld wegens feiten zoals bedoeld in de artikelen 29, §§2 en 3 en 29*bis* Sv., de fiscale administratie wat betreft het burgerlijke aspect van de vordering over een zelfstandige vordering beschikt waardoor de administratie de hoedanigheid van tussenkomende derde verkrijgt. De strafrechter waarbij de zaak aanhangig is, is bevoegd om van deze zelfstandige burgerlijke vordering kennis te nemen en uitspraak te doen. In deze vordering kan de administratie de betaling vorderen van de niet-betaalde belasting, de opcentiemen en opdecimen, de verhogingen van de belasting, alsook de administratieve en fiscale geldboeten.⁵ Vóór de invoering van art. 4*bis* V.T.Sv. beschikte de administratie niet over een zelfstandige vordering. Over welke mogelijkheden zij dan wel beschikte, en hoe deze mogelijkheden doorheen de jaren geëvolueerd zijn tot de huidige stand van zaken, is wat uitvoerig aan bod zal komen in het historische deel van dit onderzoek (*cf.* *infra* deel I en II).

5. Bovendien is het wenselijk om na te gaan of de wapengelijkheid tussen partijen wel bewaard blijft, en ook of de actuele regeling omtrent de burgerlijke partijstelling wel efficiënt is. Uit deze probleemstelling vloeit de volgende centrale onderzoeksvraag voort:

"Hoe zou het juridisch kader voor de burgerlijke partijstelling van de fiscus voor de strafrechter er moeten uitzien opdat het efficiënt is?"

6. Er zijn eveneens een aantal subonderzoeksvragen opgesteld om de centrale onderzoeksvraag te verfijnen en te onderbouwen. Een eerste subonderzoeksvraag luidt: hoe is de wetgeving rond de mogelijkheid om zich burgerlijke partij te stellen voor de fiscus geëvolueerd doorheen de jaren. Dit wordt door middel van interne rechtsvergelijking onderzocht. Verder wordt er bekeken hoe de wisselwerking tussen het Hof van Cassatie en de wetgever is verlopen. Dit alles zal onderzocht worden in het eerste deel van deze masterscriptie.

7. In het tweede deel van dit onderzoek zal er onderzocht worden over welke mogelijkheden de fiscale administratie op grond van de huidige juridische kader beschikt om zijn schade vergoed te krijgen. In dit deel zal er ook aandacht besteed worden aan rechtsvergelijking, en zal er onderzocht worden hoe de burgerlijke partijstelling van de fiscus geregeld is in Nederland. Het extern vergelijkend onderzoek met Nederland wordt gedaan om de Belgische regeling in perspectief te plaatsen met een buurland dat een vergelijkbaar rechtssysteem hanteert.

8. In het derde deel zullen de bevindingen getoetst worden aan een evaluatief criterium, namelijk of de huidige regeling de wapengelijkheid tussen partijen respecteert. Alvorens het juridisch kader getoetst kan worden aan het evaluatief criterium, is het belangrijk om uiteen te zetten wat er verstaan wordt onder wapengelijkheid. Eens dat duidelijk gedefinieerd is, vindt de effectieve toetsing

⁵ F. DESTERBECK, *Het Misdrijf & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 82-83; E. VANDOOREN en M. GHYSELEN, *Samenloop van strafrechtelijke, privaatrechtelijke en bestuurlijke sancties*, Mortsel, Intersentia, 2017, 116; F. VAN VOLSEM, "De fiscale administratie als burgerlijke partij voor de strafgerechten: een poging tot synthese" in HUYBRECHTS L., *De wet voorbij, Liber Amicorum*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 573-596; art. 4*bis* Wet houdende de voorafgaande titel van het Wetboek van Strafvordering, BS 25 april 1878.

aan dit evaluatief criterium plaats: hoe zou de burgerlijke partijstelling in België geregeld moeten zijn zodat de wapengelijkheid tussen partijen bewaard blijft?

9. In het vierde en laatste deel van dit onderzoek vindt er een normatief onderzoek plaats. Het normatief criterium dat hierin gehanteerd wordt is efficiëntie. Ook hier wordt dit normatief criterium eerst gedefinieerd: wat wordt er verstaan onder efficiëntie? Ten slotte zal het juridisch kader getoetst worden aan dit normatief criterium, en op deze manier komen we tot een antwoord op de centrale onderzoeksvraag: hoe zou de burgerlijke partijstelling van de fiscus geregeld moeten zijn opdat het efficiënt is?

Deel I. Historiek

Hoofdstuk I. Onderscheid directe en indirecte belastingen

10. *Indeling o.b.v. criteria* – De verschillende soorten belastingen kunnen ingedeeld worden op basis van verscheidene criteria. De indeling die het best bij dit onderzoek aanleunt en die tevens de meest gebruikte is, is de opsplitsing tussen enerzijds de directe en anderzijds de indirecte belastingen.⁶

I.I. Directe belastingen

11. *Aard van de belasting* – Als we directe belastingen bekijken vanuit een juridisch-administratief perspectief, zijn belastingen direct indien ze periodiek geheven worden voor een bepaalde tijdspanne (in de praktijk meestal een tijdspanne van één jaar). De directe belasting betreft een geheel van verrichtingen binnen een voortdurende of permanente toestand (het voortdurende aspect is geen essentiële voorwaarde).⁷ Het voornaamste voorbeeld van een directe belasting is de inkomstenbelasting. De inkomstenbelasting bestaat op zijn beurt uit vier categorieën: (1) de personenbelasting, (2) de vennootschapsbelasting, (3) de rechtspersonenbelasting en tenslotte (4) de belasting van niet-inwoners.⁸

12. *Heffing van de belasting* – De heffing van de directe belasting gebeurt door middel van inkohiering. Deze verplichting is tevens ook vastgelegd in art. 300, §1 WIB92 juncto art. 133 KB/WIB92. Inkohiering betekent dat de fiscale administratie de identiteit van de persoon van de belastingplichtige, alsook het bedrag dat de belastingplichtige verschuldigd is vastlegt op een lijst, d.i. het kohier. De inkohiering is essentieel: het ontbreken ervan heeft de nietigheid van de aanslag tot gevolg.⁹ De inkohiering zorgt ervoor dat er voor de belastingplichtige formeel gezien een belastingschuld ontstaat, waarmee tegelijk deze belasting opeisbaar wordt.¹⁰ De inkohiering creëert

⁶ D. BRULOOT e.a., *Privaatrecht in hoofdlijnen volume 1*, Mortsel, Intersentia, 2020, 129; J. J. COUTURIER en B. PEETERS, *Belgisch belastingrecht in hoofdlijnen Deel I*, Antwerpen, Maklu, 2020, 82; M. DE JONCKHEERE en T. DE JONCKHEERE, *Handboek Lokale Belastingen*, Brugge, die Keure, 2021, 25; G. MARTYN, R. DEVLOO en Y. JORENS, *Kennismaking met recht en rechtspraktijk*, Brugge, die Keure, 2020, 465.

⁷ D. BRULOOT e.a., *Privaatrecht in hoofdlijnen volume 1*, Mortsel, Intersentia, 2020, 129; J. J. COUTURIER en B. PEETERS, *Belgisch belastingrecht in hoofdlijnen Deel I*, Antwerpen, Maklu, 2020, 82; M. DE JONCKHEERE en T. DE JONCKHEERE, *Handboek Lokale Belastingen*, Brugge, die Keure, 2021, 25; G. MARTYN e.a., *Kennismaking met recht en rechtspraktijk*, Brugge, die Keure, 2020, 465.

⁸ G. MARTYN e.a., *Kennismaking met recht en rechtspraktijk*, Brugge, die Keure, 2020, 471.

⁹ Wetboek Inkomstenbelastingen 1992, BS 30 juli 1992; Koninklijk Besluit tot uitvoering van het wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, BS 13 maart 1993 (hierna: KB/WIB92); C. HENDRICKX, *Rechtspraakoverzicht Inkomstenbelasting 2014-2017*, Mortsel, Intersentia, 2020, 585 en 602; M. DE JONCKHEERE en T. DE JONCKHEERE, *Handboek Lokale Belastingen*, Brugge, die Keure, 2021, 25.

¹⁰ Rb. Tongeren 31 mei 2000, *TFR*, 2000/20, nr. 192; N. DE BECKER, "Kan de Belgische Staat ten aanzien van een belastingplichtige de betaling van de ontdoken btw vorderen middels het instellen van een schadevergoeding via een burgerlijke partijstelling in een strafzaak?", *Fisc.Koer* 2020, afl. 16, 391; J. DE CUYPER, "Fiscus weldra erkend als burgerlijke partij voor de strafgerichten?", *AFT* 1988, (41) 46; M. DE JONCKHEERE, M. DELANOTE, M. MAUS, E. VAN DOOREN, E. DE JONGHE, *De fiscale procedure*, Brugge, die Keure / la Charte, 2016, 561; R. SMET, "Over verschoonbaarheid en na de faillietverklaring "ontstane" fiscale schulden", *TFR*, 2017/1, nr. 513, (36) 40; F. VAN VOLSEM, "De fiscale administratie als burgerlijke partij voor de strafgerichten: een poging tot synthese" in HUYBRECHTS, L., *De wet voorbij. Liber Amicorum*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 578.

tevens een uitvoerbare titel voor de fiscale administratie waarmee zij de belasting kan gaan opeisen.¹¹

I.I. Indirecte belastingen

13. *Aard en heffing van de belasting* – Als we daarentegen de indirecte belastingen bekijken vanuit een juridisch-administratief perspectief, dan zijn belastingen indirect indien ze geheven worden naar aanleiding van een bij toeval voorkomende of voorbijgaande gebeurtenis – en dus niet een geheel van gebeurtenissen binnen een bepaalde tijdspanne. Het gaat hier om een heffing op rechtshandelingen of louter materiële feiten, en niet om een periodieke heffing zoals bij de directe belastingen.¹² Het feit dat een op zichzelf staande gebeurtenis meerdere keren plaatsvindt doet geen afbreuk aan de eenmalige heffing: elke keer dat de desbetreffende handeling gebeurt, zal er (indirecte) belasting geheven worden. De heffing hangt dus bij de indirecte belasting onlosmakelijk vast met het zich voordoen van het belastbare feit zelf.¹³ In tegenstelling tot bij de directe belastingen, waarbij de fiscale administratie een actieve handeling dient te stellen opdat de belasting opeisbaar wordt – het inkohieren – is dit bij indirecte belastingen niet het geval. Vanaf het ogenblik dat het belastbare feit zich voordoet, is de belasting opeisbaar en is de belastingplichtige verplicht om over te gaan tot betaling ervan.¹⁴ Laat de belastingplichtige echter na om dit te doen, dan kan de fiscale administratie een dwangbevel uitvaardigen, waarmee zij zichzelf een uitvoerbare titel verschafft.¹⁵ Hiermee kan zij vervolgens de verschuldigde indirecte belastingen gaan invorderen.¹⁶ Er wordt bij indirecte belastingen, i.t.t. bij directe belastingen, niet gekeken naar de belastingplichtige

¹¹ N. DE BECKER, "Kan de Belgische Staat ten aanzien van een belastingplichtige de betaling van de ontdoken btw vorderen middels het instellen van een schadevergoeding via een burgerlijke partijstelling in een strafzaak?", *Fisc.Koer* 2020, afl. 16, 391; J. DE CUYPER, "Fiscus weldra erkend als burgerlijke partij voor de strafgerichten?", *AFT* 1988, (41) 46; F. VAN VOLSEM, "De fiscale administratie als burgerlijke partij voor de strafgerichten: een poging tot synthese" in HUYBRECHTS, L., *De wet voorbij. Liber Amicorum*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 578.

¹² D. BRULOOT e.a., *Privaatrecht in hoofdlijnen volume 1*, Mortsels, Intersentia, 2020, 129; J. J. COUTURIER en B. PEETERS, *Belgisch belastingrecht in hoofdlijnen Deel I*, Antwerpen, Maklu, 2020, 82; N. DE BECKER, "Kan de Belgische Staat ten aanzien van een belastingplichtige de betaling van de ontdoken btw vorderen middels het instellen van een schadevergoeding via een burgerlijke partijstelling in een strafzaak?", *Fisc.Koer* 2020, afl. 16, 391; M. DE JONCKHEERE en T. DE JONCKHEERE, *Handboek Lokale Belastingen*, Brugge, die Keure, 2021, 25; G. MARTYN e.a., *Kennismaking met recht en rechtspraak*, Brugge, die Keure, 2020, 465.

¹³ D. BRULOOT e.a., *Privaatrecht in hoofdlijnen volume 1*, Mortsels, Intersentia, 2020, 129; J. J. COUTURIER en B. PEETERS, *Belgisch belastingrecht in hoofdlijnen Deel I*, Antwerpen, Maklu, 2020, 82; M. DE JONCKHEERE en T. DE JONCKHEERE, *Handboek Lokale Belastingen*, Brugge, die Keure, 2021, 25; G. MARTYN e.a., *Kennismaking met recht en rechtspraak*, Brugge, die Keure, 2020, 465.

¹⁴ N. DE BECKER, "Kan de Belgische Staat ten aanzien van een belastingplichtige de betaling van de ontdoken btw vorderen middels het instellen van een schadevergoeding via een burgerlijke partijstelling in een strafzaak?", *Fisc.Koer* 2020, afl. 16, 391; F. VAN VOLSEM, "De fiscale administratie als burgerlijke partij voor de strafgerichten: een poging tot synthese" in HUYBRECHTS, L., *De wet voorbij. Liber Amicorum*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 587.

¹⁵ N. DE BECKER, "Kan de Belgische Staat ten aanzien van een belastingplichtige de betaling van de ontdoken btw vorderen middels het instellen van een schadevergoeding via een burgerlijke partijstelling in een strafzaak?", *Fisc.Koer* 2020, afl. 16, 391; F. VAN VOLSEM, "De fiscale administratie als burgerlijke partij voor de strafgerichten: een poging tot synthese" in HUYBRECHTS, L., *De wet voorbij. Liber Amicorum*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 587.

¹⁶ N. DE BECKER, "Kan de Belgische Staat ten aanzien van een belastingplichtige de betaling van de ontdoken btw vorderen middels het instellen van een schadevergoeding via een burgerlijke partijstelling in een strafzaak?", *Fisc.Koer* 2020, afl. 16, 391; F. VAN VOLSEM, "De fiscale administratie als burgerlijke partij voor de strafgerichten: een poging tot synthese" in HUYBRECHTS, L., *De wet voorbij. Liber Amicorum*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 587.

zelf, behalve om te bepalen of een handeling voortdurend dan wel aflopend is.¹⁷ Voorbeelden van indirecte belastingen zijn btw, registratie- en successierechten, en douane en accijnzen.

14. *Verdere onderverdeling* – Indirecte belastingen kunnen verder nog opgesplitst worden in twee categorieën: enerzijds belastingen geheven op het rechtsverkeer, en anderzijds verbruiksbelastingen die gericht zijn op het consumeren van bepaalde aan deze belasting onderworpen goederen. De eerste categorie treft rechtshandelingen en juridische feiten, de tweede treft louter materiële feiten.¹⁸ Gelet op de afbakening van dit onderzoek, zal wat betreft de indirecte belastingen enkel de btw besproken worden.

¹⁷ D. BRULOOT e.a., *Privaatrecht in hoofdlijnen volume 1*, Mortsel, Intersentia, 2020, 129; J. J. COUTURIER en B. PEETERS, *Belgisch belastingrecht in hoofdlijnen Deel I*, Antwerpen, Maklu, 2020, 82; M. DE JONCKHEERE en T. DE JONCKHEERE, *Handboek Lokale Belastingen*, Brugge, die Keure, 2021, 25; G. MARTYN e.a., *Kennismaking met recht en rechtspraktijk*, Brugge, die Keure, 2020, 465.

¹⁸ D. BRULOOT e.a., *Privaatrecht in hoofdlijnen volume 1*, Mortsel, Intersentia, 2020, 129; J. J. COUTURIER en B. PEETERS, *Belgisch belastingrecht in hoofdlijnen Deel I*, Antwerpen, Maklu, 2020, 82; M. DE JONCKHEERE en T. DE JONCKHEERE, *Handboek Lokale Belastingen*, Brugge, die Keure, 2021, 25.

Hoofdstuk II. Burgerlijke partijstelling van de fiscus voor de wet van 5 mei 2019 met betrekking tot directe belastingen

15. *Lange discussie* – Er heeft lange tijd discussie bestaan in de rechtsleer over de vraag of de fiscale administratie zich burgerlijke partij kan of mag stellen voor de strafrechter wat betreft de door haar geleden schade uit fiscale misdrijven.¹⁹ Het werd zelfs wenselijk geacht dat de wetgever zou ingrijpen om hieromtrent duidelijkheid te scheppen, maar daar heeft de wetgever zich op dat moment niet aan gewaagd.²⁰ Het was dientengevolge de rechtspraak die zich over deze discussie gebogen heeft.²¹ Het zijn voornamelijk de arresten van het Hof van Cassatie en de reactie van de rechtsleer op deze arresten die in deze kwestie een belangrijke rol spelen.²² Doorheen de jaren is de cassatierechtspraak wel geëvolueerd naar een aanvaarding van de burgerlijke partijstelling van de fiscus.²³

16. *Onderscheid directe en indirecte belastingen* – Er dient vooreerst een belangrijk onderscheid te worden gemaakt tussen de mogelijkheid voor de administratie om zich burgerlijke partij te stellen inzake de directe belastingen dan wel inzake de indirecte belastingen (de btw).²⁴ Er zal in dit hoofdstuk eerst dieper worden ingegaan op de eventuele mogelijkheid tot burgerlijke partijstelling met betrekking tot directe belastingen, en in het volgend hoofdstuk de burgerlijke partijstelling met betrekking tot de indirecte belastingen, de btw.

17. *Kanttekening* – Een niet onbelangrijk detail bij de burgerlijke partijstelling van de fiscus, is dat hij dit doet in de hoedanigheid als vertegenwoordiger van de Belgische Staat, als de Minister van Financiën.²⁵ Dit zal blijken uit de arresten die hier besproken zullen worden.

¹⁹ *Vr. en Antw.* Kamer 2019-20, 22 september 2020, nr. 55-525, 140 (Vr. nr. 525 S. MATHEÏ); T. AFSCHRIFT, "Le rôle du fisc dans la procédure pénale", *RGCF* 2006, afl. 5, 296; Y. COOLS, B. DE COCK, C. DILLEN, S. GATSOS, O. RUDIC, B. VAN VLIERDEN, E. VANDINGENEN, V. VERCAUTEREN, "De fiscus als burgerlijke partij" in TIBERGHIE, *Handboek fiscaal recht – band 1*, Wolters Kluwers, 1211; J. DE CUYPER, "Fiscus weldra erkend als burgerlijke partij voor de strafgerechten?", *AFT*, 1988, (41) 43; E. VANDOOREN en M. GHYSELEN, *Samenloop van strafrechtelijke, privaatrechtelijke en bestuurlijke sancties*, Mortsel, Intersentia, 2017, 117; F. VAN VOLSEM, "De fiscale administratie als burgerlijke partij voor de strafgerechten: een poging tot synthese" in HUYBRECHTS, L., *De wet voorbij. Liber Amicorum*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 575; H. VERLINDEN, "De gevolgen van de Wet Franchimont op de rechtstoestand van de belastingplichtigen die worden verdacht van een fiscaal misdrijf", *AFT*, 1999, 377; R. VERSTRAETEN, "Actualia van fiscaal strafrecht" in B. TILLEMANN (ed.), *Ondernemingsstrafrecht*, Brugge, die Keure, 1999, 251.

²⁰ F. VAN VOLSEM, "De fiscale administratie als burgerlijke partij voor de strafgerechten: een poging tot synthese" in HUYBRECHTS, L., *De wet voorbij. Liber Amicorum*, Antwerpen, Intersentia, 2020, (575) 576.

²¹ H. VERLINDEN, "De gevolgen van de Wet Franchimont op de rechtstoestand van de belastingplichtigen die worden verdacht van een fiscaal misdrijf", *AFT*, 1999, 377; F. VAN VOLSEM, "De fiscale administratie als burgerlijke partij voor de strafgerechten: een poging tot synthese" in HUYBRECHTS, L., *De wet voorbij. Liber Amicorum*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 576.

²² Y. COOLS e.a., "De fiscus als burgerlijke partij" in TIBERGHIE, *Handboek fiscaal recht – band 1*, Wolters Kluwers, 2019-2020, 1211.

²³ E. VANDOOREN en M. GHYSELEN, *Samenloop van strafrechtelijke, privaatrechtelijke en bestuurlijke sancties*, Mortsel, Intersentia, 2017, 117; F. VAN VOLSEM, "De fiscale administratie als burgerlijke partij voor de strafgerechten: een poging tot synthese" in HUYBRECHTS, L., *De wet voorbij. Liber Amicorum*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 576.

²⁴ T. AFSCHRIFT, "Le rôle du fisc dans la procédure pénale", *RGCF* 2006, afl. 5, 296; C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolgung en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Gent, Larcier, 2006, (14) 44; F. VAN VOLSEM, "De fiscale administratie als burgerlijke partij voor de strafgerechten: een poging tot synthese" in HUYBRECHTS, L., *De wet voorbij. Liber Amicorum*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 576; H. VERLINDEN, "De gevolgen van de Wet Franchimont op de rechtstoestand van de belastingplichtigen die worden verdacht van een fiscaal misdrijf", *AFT*, 1999, 377.

²⁵ N. DE BECKER, "Kan de Belgische Staat zich voor de strafrechter burgerlijke partij stellen om de betaling van een (betwiste) belastingsschuld te bekomen?", *Fisc.Koer.* 2020, afl. 1, (17) 23; T. INCALZA, *Witwassen van fiscale*

II.I. Evolutie in de rechtspraak

18. *Rechtmatig belang fiscus* – Wat betreft directe belastingen werd lange tijd beargumenteerd dat de fiscale administratie door de inkohiering een uitvoerbare titel verkrijgt waarmee zij de belasting kan innen, waardoor de fiscus dus geen rechtmatig belang zou hebben om zich burgerlijke partij te stellen.²⁶ Het tegenargument van de administratie was dat zij zich wél burgerlijke partij zou moeten kunnen stellen omdat de fiscale misdrijven tot gevolg hadden dat zij de verschuldigde belasting niet binnen de wettelijke aanslagtermijn had kunnen inkohieren, en de burgerlijke partijstelling het voor de administratie mogelijk maakte om de verschuldigde niet-betaalde belasting toch nog te kunnen innen in de vorm van een schadevergoeding.²⁷ Dit argument werd echter van tafel geveegd door de feitenrechters door te motiveren dat het niet binnen de termijn kunnen inkohieren van de directe belasting een rechtstreeks gevolg was van de bepalingen van het WIB92²⁸, en geen gevolg was van de fiscale misdrijven *in se*.²⁹ Vele feitenrechters oordeelden dus dat de fiscale administratie zich voor fiscale misdrijven geen burgerlijke partij kon stellen.

19. *Brussel 12 december 1985* – Toch heeft het Hof van beroep te Brussel in haar arrest van 12 december 1985³⁰ geoordeeld dat de fiscale administratie wél over de mogelijkheid zou moeten beschikken om zich burgerlijke partij te stellen voor de strafrechter, en heeft de vordering tot burgerlijke partijstelling dan ook goedgekeurd. De belastingfraude in casu omvatte het niet-aangeven van voornamen inkomsten in de roerende voorheffing alsmede verscheidene belastingaangiften die – zo is gebleken – opzettelijk onjuist en/of onvolledig waren ingevuld door de beklaagde. De appelrechter van het Hof in deze zaak schoof ter motivering van haar beslissing naar voren dat de fiscale administratie, net zoals iedere rechtspersoon, zich burgerlijke partij kan stellen voor de strafrechter tot het bekomen van een schadevergoeding voor de door haar geleden schade ontstaan uit een (fiscaal) misdrijf.³¹ Het Brusselse hof redeneerde als volgt:

*"Attendu que les actes coupables et abstentions coupables réitérés chaque année et formant ainsi le délit collectif ci-dessus décrit et réprimé ont causé à l'Etat un dommage distinct de la non perception de l'impôt et l'espèce la privation du droit à l'enrôlement qui rend la créance d'impôt exigible et exécutoire."*³²

vermogensvoordelen, Mortsels, Intersentia, 2019, 313-314; E. VANDOOREN en M. GHYSELEN, *Samenloop van strafrechtelijke, privaatrechtelijke en bestuurlijke sancties*, Mortsels, Intersentia, 2017, 117.

²⁶ Cass. 21 maart 2017, *TFR* 2018, nr. 537, (237) 239, noot J. ENGELLEN; T. AFSCHRIFT, "Le rôle du fisc dans la procédure pénale", *RGCF* 2006, afl. 5, 296; F. VAN VOLSEM, "De fiscale administratie als burgerlijke partij voor de strafzaken: een poging tot synthese" in HUYBRECHTS, L., *De wet voorbij. Liber Amicorum*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 578.

²⁷ F. VAN VOLSEM, "De fiscale administratie als burgerlijke partij voor de strafzaken: een poging tot synthese" in HUYBRECHTS, L., *De wet voorbij. Liber Amicorum*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 578.

²⁸ Wetboek Inkomstenbelastingen 1992, BS 30 juli 1992.

²⁹ F. VAN VOLSEM, "De fiscale administratie als burgerlijke partij voor de strafzaken: een poging tot synthese" in HUYBRECHTS, L., *De wet voorbij. Liber Amicorum*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 579.

³⁰ Brussel 12 december 1985.

³¹ J. DE CUYPER, "Fiscus weldra erkend als burgerlijke partij voor de strafzaken?", *AFT* 1988, (41) 46; F. VAN VOLSEM, "De fiscale administratie als burgerlijke partij voor de strafzaken: een poging tot synthese" in HUYBRECHTS, L., *De wet voorbij. Liber Amicorum*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 579.

³² Brussel 12 december 1985; J. DE CUYPER, "Fiscus weldra erkend als burgerlijke partij voor de strafzaken?", *AFT* 1988, (41) 46.

20. *Conclusie Brussel 12 december 1985* – Volgens het Brusselse Hof van beroep kan de fiscus zich dus perfect burgerlijke partij stellen voor de strafrechter indien hij kan aantonen dat de door hem geleden schade een direct gevolg is van het gepleegd fiscaal misdrijf. Indien de fiscus echter probeert om de door de belastingplichtige verschuldigde belasting achteraf nog te innen via een burgerlijke partijstelling, dan mag dit niet en zal de vordering tot burgerlijke partijstelling afgewezen worden.³³

21. *Smans-arrest* – Het Hof van Cassatie heeft in deze discussie op 9 december 1997 de knoop doorgehakt met het zogenaamde *Smans-arrest*, een eerste mijlpaalarrest over de kwestie.³⁴ Dit arrest was het gevolg van een cassatieberoep dat werd ingesteld tegen de beslissing van het Hof van beroep van Antwerpen dat op 29 maart 1985 gewezen werd.³⁵ Er stonden in deze zaak voor Cassatie eigenlijk twee vragen ter sprake die relevant zijn voor dit onderzoek: ten eerste of de fiscus zich überhaupt burgerlijke partij mocht stellen, en ten tweede of zij bij de burgerlijke partijstelling de verschuldigde belasting kon vorderen als vergoeding voor de geleden schade.³⁶

22. *Beoordeling Hof van Cassatie* – In graad van beroep had de fiscale administratie voor de appelrechter beargumenteerd dat zij schade had geleden ten gevolge van een fiscaal misdrijf, aangezien zij hierdoor de verschuldigde directe belastingen moeilijk of zelfs niet zou kunnen invorderen, en de invordering tevens aanzienlijke vertraging opgelopen had. De rechter bij het Antwerpse Hof van beroep heeft hierin geoordeeld dat hetgeen de fiscus als schadevergoeding vorderde niet gelijk stond met de verschuldigde belastingen, dat het voorwerp van het gepleegde fiscale misdrijf het depriveren van inkomsten uit de Schatkist was, en dat de fiscus als gevolg van dit alles oponthoud had ondervonden wat betreft de inkohiering van de verschuldigde belasting. De door de fiscus geleden schade werd door de appelrechter in rechtstreeks causaal verband geplaatst met het gepleegd fiscaal misdrijf van belastingontduiking.³⁷ Het Hof van Cassatie oordeelde

"dat de burgerlijke partij te deze 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, zoniet 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 beklaagden en verwezenen 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

³³ Brussel 12 december 1985; J. DE CUYPER, "Fiscus weldra erkend als burgerlijke partij voor de strafgerechten?", *AFT* 1988, (41) 46.

³⁴ Cass. 9 december 1997, AR P.95.0610.N, nr. 540; R. VERSTRAETEN, "Actualia van fiscaal strafrecht" in B. TILLEMANN (ed.), *Ondernemingsstrafrecht*, Brugge, die Keure, 1999, 251.

³⁵ Antwerpen 29 maart 1985; R. VERSTRAETEN, "Actualia van fiscaal strafrecht" in B. TILLEMANN (ed.), *Ondernemingsstrafrecht*, Brugge, die Keure, 1999, 251.

³⁶ E. VANDOOREN en M. GHYSELEN, *Samenloop van strafrechtelijke, privaatrechtelijke en bestuurlijke sancties*, Mortsel, Intersentia, 2017, 117-118.

³⁷ Antwerpen 29 maart 1995; F. VAN VOLSEM, "De fiscale administratie als burgerlijke partij voor de strafgerechten: een poging tot synthese" in HUYBRECHTS, L., *De wet voorbij. Liber Amicorum*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 580; R. VERSTRAETEN, "Actualia van fiscaal strafrecht" in B. TILLEMANN (ed.), *Ondernemingsstrafrecht*, Brugge, die Keure, 1999, 251.

op bedrieglijke wijze te ontnemen; dat uit het strafdossier ten overvloede blijkt dat door het gebruik van de 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 belastingsschulden; dat de derving van inkomsten, zoals die blijkt uit het strafdossier, 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 belastingsschulden zou zijn opgetreden; dat aldus de vordering van de burgerlijke partij ontvankelijk en gegrond is gebleken opzichthens elk der voormelde beklagden en verwezenen ten bedrage van 1 frank provisioneel³⁸.³⁹

23. *Conclusie Smans-arrest* – Het Hof van Cassatie volgde de redenering van de appelrechter en vond de veroordeling van beklagden in deze zaak dan ook wettelijk verantwoord.⁴⁰ We kunnen dus concluderen uit het *Smans*-arrest dat de fiscale administratie zich wel degelijk burgerlijke partij kan stellen wat betreft directe belastingen, op voorwaarde dat dit enkel kan voor die schade waarvoor het WIB92 geen specifieke mogelijkheid tot herstel biedt.⁴¹

24. *Bongiorno-arrest* – Met het *Bongiorno*-arrest van de Franstalige afdeling van de tweede kamer van het Hof van Cassatie van 8 september 1999 heeft het Hof een verdere nuance aangebracht aan haar uitspraak in het *Smans*-arrest van 9 december 1997.⁴² Het Hof verklaarde dat de fiscale administratie zich géén burgerlijke partij kon stellen in een strafzaak om op deze manier nog belastingen te kunnen innen waarvoor de wettelijke fiscale aanslagtermijnen reeds verstreken waren.⁴³ In dit *Bongiorno*-arrest werden de volgende drie grote argumenten naar voren geschoven door het hof:

- 1) De fiscale administratie kan zich niet burgerlijke partij stellen voor de strafrechter in een poging om de beklagde te laten veroordelen tot het betalen van de nog verschuldigde directe belastingen, ook niet onder het mom van herstel van geleden schade door het niet innen ervan, en dit ten gevolge van het openbare orde-karakter van de wettelijke aanslagtermijnen;

³⁸ Eigen onderstreping.

³⁹ Cass. 9 december 1997, AR P.95.0610.N, nr. 540.

⁴⁰ F. VAN VOLSEM, "De fiscale administratie als burgerlijke partij voor de strafgerechten: een poging tot synthese" in HUYBRECHTS, L., *De wet voorbij. Liber Amicorum*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 580.

⁴¹ T. INCALZA, *Witwassen van fiscale vermogensvoordelen*, Mortsel, Intersentia, 2019, 313-314; E. VANDOOREN en M. GHYSELEN, *Samenloop van strafrechtelijke, privaatrechtelijke en bestuurlijke sancties*, Mortsel, Intersentia, 2017, 117-118; H. VANDERLINDEN, "De gevolgen van de Wet Franchimont op de rechtstoestand van de belastingplichtigen die worden verdacht van een fiscaal misdrijf", *AFT* 1999, 377; F. VAN VOLSEM, "De fiscale administratie als burgerlijke partij voor de strafgerechten: een poging tot synthese" in HUYBRECHTS, L., *De wet voorbij. Liber Amicorum*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 579; R. VERSTRAETEN, "Actualia van fiscaal strafrecht" in B. TILLEMEN (ed.), *Ondernemingsstrafrecht*, Brugge, die Keure, 1999, 251.

⁴² Cassatie 8 september 1999, P.99.0360.F; F. VAN VOLSEM, "De fiscale administratie als burgerlijke partij voor de strafgerechten: een poging tot synthese" in HUYBRECHTS, L., *De wet voorbij. Liber Amicorum*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 580. E. VANDOOREN en M. GHYSELEN, *Samenloop van strafrechtelijke, privaatrechtelijke en bestuurlijke sancties*, Mortsel, Intersentia, 2017, 118.

⁴³ E. VANDOOREN en M. GHYSELEN, *Samenloop van strafrechtelijke, privaatrechtelijke en bestuurlijke sancties*, Mortsel, Intersentia, 2017, 118; F. VAN VOLSEM, "De fiscale administratie als burgerlijke partij voor de strafgerechten: een poging tot synthese" in HUYBRECHTS, L., *De wet voorbij. Liber Amicorum*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 580.

- 2) De door de fiscale administratie geleden schade ten gevolge van het niet tijdig kunnen innen van verschuldigde directe belastingen, vindt zijn rechtsgrond in het verstrijken van de wettelijke inkohieringstermijnen, waardoor elk causaal verband tussen die schade en het fiscaal misdrijf verbroken wordt;
- 3) De burgerlijke partijstelling van de fiscale administratie met als voorwerp van de vordering een schadevergoeding voor het verlies van het recht van inkohiering van verjaarde rechten, interesten, geldboetes en belastingverhogingen kan niet ontvankelijk verklaard worden op grond van de bewezenverklaring van de feiten die strekken tot het voltooien van het fiscaal misdrijf die dit verlies hebben bewerkstelligd.⁴⁴

25. *Smans versus Bongiorno* – Opgemerkt dient hier te worden dat het *Bongiorno*-arrest uit 1999 geen revocatie is van het in 1997 uitgesproken *Smans*-arrest: het eerste arrest had als voorwerp van de uitspraak de mogelijkheid tot herstel van specifieke schade zoals al dan niet voorzien in het WIB92, terwijl het *Bongiorno*-arrest ging over de belasting in se, en bijkomend ook de interesten, verhoging van de belasting en de administratieve geldboete van die belasting.⁴⁵

26. *Smans bevestigd* – In het cassatiearrest van 14 februari 2001⁴⁶ heeft het Hof zijn uitspraak van het *Smans*-arrest bevestigd en tevens ook een aantal zaken verduidelijkt.⁴⁷ Als eerste sprak het Hof zich uit over een mogelijke causaliteitsverbrekende factor tussen het gepleegde fiscaal misdrijf en de door de fiscus geleden schade. Art. 29, §1, eerste lid Sv. schrijft voor dat de fiscale administratie verplicht is om aangifte te doen bij de procureur des Konings van zodra het kennis krijgt van een misdrijf:

*"Iedere gestelde overheid, ieder openbaar officier of ambtenaar en, voor de sector van de gezinsbijslag, iedere meewerkende instelling in de zin van de wet van 11 april 1995 tot invoering van het handvest van de sociaal verzekerde die in de uitoefening van zijn ambt kennis krijgt van een misdaad of van een wanbedrijf, is verplicht daarvan dadelijk bericht te geven aan de procureur des Konings bij de rechtbank binnen wier rechtsgebied die misdaad of dat wanbedrijf is gepleegd of de verdachte zou kunnen worden gevonden, en aan die magistraat alle desbetreffende inlichtingen, processen-verbaal en akten te doen toekomen."*⁴⁸

Aangaande deze verplichting tot melding aan de procureur des Konings, benadrukt het Hof van Cassatie dat deze verplichting geen causaliteitsverbrekend effect heeft op het causaal verband tussen het gepleegd fiscaal misdrijf en de door de fiscale administratie geleden schade.⁴⁹ De fiscus kan zich

⁴⁴ Cass. 8 september 1999, AR P.99.0360.F; F. VAN VOLSEM, "De fiscale administratie als burgerlijke partij voor de strafgerichten: een poging tot synthese" in HUYBRECHTS, L., *De wet voorbij. Liber Amicorum*, Antwerpen, Intersentia, 2020, (580) 581.

⁴⁵ Cass. 9 december 1997, AR P.95.0610.N, nr. 540; Cass. 8 september 1999, AR P.99.0360.F; E. VANDOOREN en M. GHYSELEN, *Samenloop van strafrechtelijke, privaatrechtelijke en bestuurlijke sancties*, Mortsels, Intersentia, 2017, 118; F. VAN VOLSEM, "De fiscale administratie als burgerlijke partij voor de strafgerichten: een poging tot synthese" in HUYBRECHTS, L., *De wet voorbij. Liber Amicorum*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 581.

⁴⁶ Cass. 14 februari 2001, AR P.00.1350.F, P.001353.F en P.00.1363.F.

⁴⁷ F. VAN VOLSEM, "De fiscale administratie als burgerlijke partij voor de strafgerichten: een poging tot synthese" in HUYBRECHTS, L., *De wet voorbij. Liber Amicorum*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 581.

⁴⁸ Art. 29 Wetboek van Strafvordering, BS 27 november 1808.

⁴⁹ Cass. 14 februari 2001, AR P.00.1350.F, P.001353.F en P.00.1363.F; F. VAN VOLSEM, "De fiscale administratie als burgerlijke partij voor de strafgerichten: een poging tot synthese" in HUYBRECHTS, L., *De wet voorbij. Liber Amicorum*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 581.

dus nog steeds burgerlijke partij stellen voor de strafrechter, ook als hij de verplichte melding aan de procureur des Konings reeds gedaan heeft: deze aangifte heeft niet tot gevolg dat de door hem geleden schade niet meer in oorzakelijk verband zou staan tot het gepleegde misdrijf waarvan hij aangifte heeft gedaan.

27. *Nadere verduidelijking* – De tweede verduidelijking die het Hof van Cassatie heeft meegegeven in zijn arrest van 14 februari 2001 heeft betrekking op de eigen herstelmogelijkheden waarin het WIB92 voorziet. Voorbeelden van dergelijke herstelmogelijkheden zijn bijvoorbeeld het opleggen van nalatigheidsinteressen zoals bepaald in de artikelen 414 en 415 van het WIB92, maar ook het opleggen van een belastingverhoging tot een percentage van 200%, wat mogelijk is bij het nalaten van een aangifte te doen, of bij een aangifte die onjuist of onvolledig is zoals art. 444 van het WIB92 voorschrijft.⁵⁰ Over deze mogelijkheden tot herstel waarin het WIB92 zelf voorziet, zegt het Hof van Cassatie dat deze mogelijkheden niet tot gevolg hebben dat de fiscus geen schade kan leiden die voortvloeit uit fiscale misdrijven en waarvoor de artikelen 414, 415 en 444 van het WIB92 geen gepaste herstelmogelijkheid bieden.⁵¹ Ook al voorziet het WIB92 dus zelf in bepaalde mogelijkheden tot herstel voor de fiscus, dan wil dit niet zeggen dat de fiscus geen schade kan leiden waarvoor het WIB92 niet zelf in een herstelmogelijkheid voorziet.

28. *Cass. 25 mei 2011* – In een meer ‘recenter’ arrest van 25 mei 2011 heeft Het Hof van Cassatie de zienswijze van vele voorgaande arresten zoals het cruciale *Smans*-arrest uit 1997, alsook het *Bongiorno*-arrest uit 1999 wederom bevestigd.⁵² Het Hof sprak zich uit over de mogelijkheid voor de fiscale administratie om zich inzake directe belastingen burgerlijke partij te stellen en bevestigde dat dit zeker mogelijk is, doch enkel voor die schade waarvoor de belastingwet niet in een eigen mogelijkheid tot herstel voorziet.⁵³ Bovendien oordeelt het Hof dat de belastingschuld van de belastingplichtige niet voortvloeit uit de fiscale fraude, maar wel uit de belastbare verrichting die de belastingplichtige stelt waardoor hij gefraudeerd heeft.⁵⁴ Dit heeft tot gevolg dat de gepleegde fraude niet de oorzaak is van de schade dat het bedrag van de niet-betaalde belasting omvat in de zin van art. 1382 BW.⁵⁵ In de gevallen dat de belastingwetten in een eigen mogelijkheid tot herstel voorzien, ontbreekt er dus een causaal verband en een belang voor de fiscale administratie omdat de belastingwet reeds in een mogelijkheid tot schadeherstel voorziet.⁵⁶

⁵⁰ Wetboek Inkomstenbelastingen 1992, BS 30 juli 1992.

⁵¹ F. VAN VOLSEM, “De fiscale administratie als burgerlijke partij voor de strafrechten: een poging tot synthese” in HUYBRECHTS, L., *De wet voorbij. Liber Amicorum*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 581.

⁵² Cass. 25 mei 2011, AR P.10.1111.F, JT 2011, 831, noot F. KONING; N. DE BECKER, “Kan de Belgische Staat ten aanzien van een belastingplichtige de betaling van de ontdoken btw vorderen middels het instellen van een schadevergoeding via een burgerlijke partijstelling in een strafzaak?”, *Fisc.Koer* 2020, afl. 16, (389) 395.

⁵³ Cass. 25 mei 2011, AR P.10.1111.F, JT 2011, 831, noot F. KONING; N. DE BECKER, “Kan de Belgische Staat ten aanzien van een belastingplichtige de betaling van de ontdoken btw vorderen middels het instellen van een schadevergoeding via een burgerlijke partijstelling in een strafzaak?”, *Fisc.Koer* 2020, afl. 16, (389) 395.

⁵⁴ Cass. 25 mei 2011, AR P.10.1111.F, JT 2011, 831, noot F. KONING; N. DE BECKER, “Kan de Belgische Staat ten aanzien van een belastingplichtige de betaling van de ontdoken btw vorderen middels het instellen van een schadevergoeding via een burgerlijke partijstelling in een strafzaak?”, *Fisc.Koer* 2020, afl. 16, (389) 395.

⁵⁵ Cass. 25 mei 2011, AR P.10.1111.F, JT 2011, 831, noot F. KONING; N. DE BECKER, “Kan de Belgische Staat ten aanzien van een belastingplichtige de betaling van de ontdoken btw vorderen middels het instellen van een schadevergoeding via een burgerlijke partijstelling in een strafzaak?”, *Fisc.Koer* 2020, afl. 16, (389) 395.

⁵⁶ Cass. 25 mei 2011, AR P.10.1111.F; N. DE BECKER, “Kan de Belgische Staat zich voor de strafrechter burgerlijke partij stellen om de betaling van een (betwiste) belastingschuld te bekommen?”, *Fisc.Koer*. 2020, afl. 1, (17) 23.

29. *Conclusie burgerlijke partijstelling voor directe belastingen* – Na het bespreken van deze rechtspraak kunnen we concluderen dat de fiscus zich voor directe belastingen wel degelijk burgerlijke partij mag stellen in fiscale misdrijven, doch enkel voor specifieke schade: die schade waarvoor het WIB92 niet zelf in een eigen mogelijkheid tot herstel voorziet. Ook mag de fiscus zich geen burgerlijke partij stellen voor de strafrechter indien hij via deze manier de verschuldigde belasting toch nog tracht te innen. Voor de ontdoken belasting moet de fiscus de gewone fiscale procedure volgen om een uitvoerbare titel te bekomen (d.i. inkohiering). Dit onderscheid wordt verantwoord door het feit dat de fraude niet de oorzaak is van de schade die bestaat in de ontdoken belasting in de zin van art. 1382 BW.

II.II. Invulling begrip 'schade'

30. *Invulling begrip schade* – Nu kunnen we ons natuurlijk de vraag stellen wat men moet verstaan onder de 'schade' die de fiscus kan leiden als gevolg van een fiscaal misdrijf dat ten nadele van de Schatkist wordt gepleegd en waarvoor zij zich ook burgerlijke partij kan stellen. Het Hof van Cassatie onderscheidt twee soorten schade: enerzijds de ontdoken belasting, en anderzijds de inspanningen die de fiscus moet leveren om het resultaat van de fiscale vordering te bekomen.⁵⁷

31. *Cass. 14 juni 2006: geleverde inspanningen als schade* – Het Hof van Cassatie heeft wat betreft de laatste soort schade duidelijkheid willen scheppen met een arrest van 14 juni 2006.⁵⁸ Eerst en vooral brengt de verplichting uit art. 29, §1 Sv. voor de fiscus – de verplichting om melding te doen bij de bevoegde procureur des Konings van een misdaad of wanbedrijf – schade met zich mee. Deze meldingsplicht zorgt voor schade in hoofde van de fiscus in die zin dat zij genooddaakt is om deze melding te maken, teneinde bewijs te kunnen vergaren over het gepleegde misdrijf, maar ook toegang te krijgen tot het strafdossier en het verdere verloop van het onderzoek te kunnen volgen.⁵⁹ De schade bestaat er dus eigenlijk in dat de fiscale administratie zodanig veel inspanningen moet leveren en moeite moet doen om het resultaat van de fiscale strafvordering uiteindelijk te bekomen.⁶⁰ Dergelijke invulling van het begrip wordt echter niet door iedereen aanvaard. Sommige academici zoals prof. dr. Raf Verstraeten hebben deze invulling bekritiseerd: volgens hem kunnen de kosten die de fiscale administratie als burgerlijke partij gemaakt heeft om haar verdediging te kunnen

⁵⁷ C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolgung en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Gent, Larcier, 2006, 381.

⁵⁸ Cass. 14 juni 2006, AR P.06.0073.F; F. VAN VOLSEM, "De fiscale administratie als burgerlijke partij voor de strafgerechten: een poging tot synthese" in HUYBRECHTS, L., *De wet voorbij. Liber Amicorum*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 582.

⁵⁹ A. DOOLAEGE, L. DE MEYERE, B. WESTEN, M. BREES, A. CLOCHERET en T. SCHEPENS, "Overzicht rechtspraak 2008. Algemeen belastingrecht – Inkomstenbelastingen", *AFT* 2009, afl. 12, (24) 25; F. VAN VOLSEM, "De fiscale administratie als burgerlijke partij voor de strafgerechten: een poging tot synthese" in HUYBRECHTS, L., *De wet voorbij. Liber Amicorum*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 582.

⁶⁰ C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolgung en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Gent, Larcier, 2006, 381.

voeren onmogelijk als 'schade' in aanmerking worden genomen waarvoor zij zich burgerlijke partij stelt.⁶¹

32. *Ontdoken belasting als schade* – De ontdoken belasting als schade lijkt door de cassatierechtspraak geaccepteerd te worden, althans m.b.t. btw.⁶² Dit kan echter problematische gevolgen teweegbrengen.⁶³ Als de ontdoken btw aanvaard wordt als schade die de fiscus met een burgerlijke partijstelling vergoed kan krijgen, dan wil dat zeggen dat de strafrechter uitspraak zal moeten doen over het bedrag van deze schadevergoeding die dus gelijk staat aan het bedrag van de ontdoken belasting.⁶⁴ De discussie over het bedrag van de verschuldigde belasting hoort niet plaats te vinden tussen de strafrechter en de fiscus, enkel tussen de belastingplichtige en de fiscus.⁶⁵ Men zou hier wel eens een schending van de rechten van verdediging van de belastingplichtige en daarmee ook een schending van de wapengelijkheid in kunnen zien.⁶⁶ Voor de bespreken van een mogelijke schending van de wapengelijkheid kan er verwezen worden naar deel III van dit onderzoek.

⁶¹ C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolgning en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Gent, Larcier, 2006, 382; R. VERSTRAETEN, "Actualia van fiscaal strafrecht" in B. TILLEMANN (ed.), *Ondernemingsstrafrecht*, Brugge, die Keure, 1999, 253 en 266.

⁶² Cass. 26 januari 1970; Cass. 20 juli 1979, *BTW-Revue*, nr. 43, 1980, 34; Cass. 27 november 1984; Cass. 9 december 1997, AR P.95.0610.N; C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolgning en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Gent, Larcier, 2006, 381.

⁶³ C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolgning en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Gent, Larcier, 2006, 381.

⁶⁴ C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolgning en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Gent, Larcier, 2006, 381.

⁶⁵ C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolgning en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Gent, Larcier, 2006, 381.

⁶⁶ C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolgning en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Gent, Larcier, 2006, 381-382.

Hoofdstuk III. Burgerlijke partijstelling van de fiscus voor de wet van 5 mei 2019 met betrekking tot indirecte belastingen

33. *Dezelfde discussie* – Zoals reeds besproken in randnummers 15 en 16 stond het ook ter discussie of de fiscus zich al dan niet burgerlijke partij mocht stellen inzake geleden schade die is ontstaan uit (belastingfraude inzake) indirecte belastingen.⁶⁷ In dit derde hoofdstuk zal er wederom onderzocht worden hoe de rechtspraak zich over deze discussie heeft uitgesproken.

34. *Argumenten contra* – Een van de hoofdargumenten contra dat door de rechtspraak werd aangehaald is dat de fiscale administratie zich niet burgerlijke partij kan stellen voor misdrijven inzake indirecte belastingen, omdat art. 85 WBTW reeds in een procedure tot uitvaardigen van een dwangbevel voorziet die gevolgd dient te worden door de administratie als zij achterstallige btw toch nog zou willen innen.⁶⁸ Andere argumenten die door de rechtspraak werden aangehaald waren onder andere de onbevoegdheid van de rechtbank (in casu: het Hof van beroep) om een zaak te behandelen betreffende een vordering tot betaling van ontdoken btw en de bijhorende boetes en interesten hier op, en in een andere zaak werd het ontbreken van een belang voor de fiscus naar voren geschoven.⁶⁹

III.I Evolutie in de rechtspraak

35. *Verwerping hoofdargument* – Met het arrest van 20 juli 1979⁷⁰ heeft het Hof van Cassatie het hoofdargument contra de mogelijkheid tot burgerlijke partijstelling inzake art. 85 WBTW expliciet weerlegd. De argumentering van het Hof luidde als volgt: de procedure aangaande het invorderen van btw en de eventuele interesten en boetes daarbij, zoals deze is vastgelegd in art. 85 WBTW, belet niet dat de fiscale administratie kan kiezen om zich voor de strafrechter burgerlijke partij te stellen in plaats van voornoemde procedure te volgen.⁷¹

"Overwegende dat eiser, als burgerlijke partij, van de verweerders als beklaagden betaling vorderde van de rechten die zij verschuldigd waren ingevolge artikel 50, §1, 4°, van het Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde en van de boeten verschuldigd ingevolge artikel 70, §1, van hetzelfde wetboek; dat het arrest de strafrechter onbevoegd verklaart om van zodanige eis kennis te nemen op grond van de overwegingen vermeld in het middel, waaraan het arrest nog toevoegt dat de strafrechter onbevoegd is om over de

⁶⁷ *Supra* 8, nr. 15 en 16.

⁶⁸ Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, BS 17 juli 1969; Corr. Neufchâteau 8 juni 1978, *BTW-Revue* nr. 43, 1980, 351; F. VAN VOLSEM, "De fiscale administratie als burgerlijke partij voor de strafgerechten: een poging tot synthese" in HUYBRECHTS, L., *De wet voorbij. Liber Amicorum*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 586.

⁶⁹ Antwerpen 4 mei 1979, *BTW-Revue* nr. 43, 1980, 32; Antwerpen 18 april 1984, *FJF* 1985/20, 31; F. VAN VOLSEM, "De fiscale administratie als burgerlijke partij voor de strafgerechten: een poging tot synthese" in HUYBRECHTS, L., *De wet voorbij. Liber Amicorum*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 586.

⁷⁰ Cass. 20 juli 1979, *BTW-Revue*, nr. 43, 1980, 34.

⁷¹ Cass. 20 juli 1979, *BTW-Revue*, nr. 43, 1980, 34; F. VAN VOLSEM, "De fiscale administratie als burgerlijke partij voor de strafgerechten: een poging tot synthese" in HUYBRECHTS, L., *De wet voorbij. Liber Amicorum*, Antwerpen, Intersentia, 2020, (586) 587.

genoemde eis uitspraak te doen, nu de eiser niet vergoeding van de schade uit het misdrijf, maar uitsluitend betaling van rechten, interesten en boeten vordert;

Overwegende dat artikel 85 van het Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde aan de Minister van Financiën bevoegdheid verleent om de verschuldigde rechten en boeten in te vorderen bij wijze van dwangbevel, maar hem de toegang tot de rechter door middel van de gewone rechtspleging niet ontzegt,⁷²

*Overwegende dat, nu de rechters vaststellen dat de wanbetaling door verweerders een misdrijf uitmaakt, het arrest, door de strafrechter onbevoegd te verklaren om van de vordering van eiser, ingesteld bij wijze van burgerlijke partijstelling, kennis te nemen om de enkele reden dat de eiser een dwangbevel kan uitvaardigen met betrekking tot de rechten en boeten en dat deze derhalve geen schade uitmaken die voortvloeit uit het misdrijf, zijn beslissing niet wettelijk verantwoordt*⁷³

36. *Cass. 20 juli 1979* – Dit Cassatieberoep werd ingesteld tegen het arrest van 4 mei 1979⁷⁴ dat werd gewezen door het Hof van beroep te Antwerpen. In dit arrest had het Antwerpse Hof van beroep de strafrechter in eerste aanleg onbevoegd verklaard om kennis te nemen van, en uitspraak te doen over de eis van de fiscale administratie (in de hoedanigheid van de Minister van Financiën – vertegenwoordiger van de Belgische staat). Deze eis had betrekking op de betaling van btw, van interesten daarop alsook van fiscale boetes – en dus geen vergoeding voor de door haar geleden schade betrof. Het Hof van beroep was van mening dat de fiscus om deze reden een dwangbevel moest uitvaardigen om de btw, de interesten en boeten alsnog te verkrijgen en dat hij zich geen burgerlijke partij kon stellen voor de strafrechter.⁷⁵

37. *Conclusie Cass. 20 juli 1979* – Uit dit arrest kunnen we concluderen dat de fiscale administratie zich burgerlijke partij kan stellen inzake btw indien de wanbetaling van beklaagde een misdrijf uitmaakt, en dat de procedure uit art. 85 WBTW wat betreft het uitvaardigen van een dwangbevel voor het innen van de btw (alsook interesten en fiscale geldboetes) uit art. 85 WBTW de mogelijkheid om zich burgerlijke partij te stellen voor de strafrechter geenszins uitsluit.

38. *Niet voor het eerst* – Dit arrest van 20 juli 1979 was niet de eerste keer dat het Hof van Cassatie zich had uitgesproken over de burgerlijke partijstelling in verhouding tot het uitvaardigen van een dwangbevel. Reeds drie jaar voordien, in een arrest van 14 september 1976⁷⁶, had Cassatie al geoordeeld dat het uitvaardigen van een dwangbevel – waarmee de fiscus zich een uitvoerbare titel verschafft – slechts een mogelijkheid uitmaakt en geenszins een verplichting is. De fiscus heeft ook de mogelijkheid om te opteren om *geen* dwangbevel overeenkomstig art. 85 WBTW uit te vaardigen, maar in de plaats daarvan zich burgerlijke partij te stellen voor de strafrechter.⁷⁷ Zelfs vóór dit arrest van 14 september 1976 had het Hof zich al eens uitgesproken over deze kwestie – weliswaar niet

⁷² Eigen onderstreping.

⁷³ Cass. 20 juli 1979, AR N-19790720.

⁷⁴ Antwerpen 4 mei 1979.

⁷⁵ Cass. 20 juli 1979, AR N-19790720; Antwerpen 4 mei 1979.

⁷⁶ Cass. 14 september 1976.

⁷⁷ Cass. 14 september 1976; F. VAN VOLSEM, "De fiscale administratie als burgerlijke partij voor de strafrechten: een poging tot synthese" in HUYBRECHTS, L., *De wet voorbij. Liber Amicorum*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 587.

met dezelfde woorden, maar eerder in een meer algemene zin. Het Hof deed dit met een arrest van 26 januari 1970, waarin het preciseerde dat indien er sprake is van een misdrijf vanwege de niet-betaling, en de benadeelde partij (nog) geen uitvoerbare titel heeft waarmee hij de betaling kan afdwingen, de benadeelde mag kiezen of hij de betaling wil trachten te bekomen via een burgerlijke dan wel een strafrechtelijke vordering, voor respectievelijk de burgerlijke rechtbank dan wel de correctionele rechtbank.⁷⁸

39. *Zienschijne inzake btw herhaald* – Het Hof van Cassatie heeft na bovengenoemde arresten zijn zienschijne inzake de burgerlijke partijstelling wat betreft btw meermaals herhaald.⁷⁹ Dit deed het Hof onder meer in een arrest van 27 november 1984.⁸⁰ Het Hof bevestigde in dit arrest wederom dat de fiscale administratie over een keuzerecht beschikt en hier naar eigen goeddunken gebruik van kan maken. Dit keuzerecht bestaat uit enerzijds de mogelijkheid om een dwangbevel uit te vaardigen waarmee de fiscus zichzelf een uitvoerbare titel verschafft, en anderzijds de mogelijkheid om te opteren voor een burgerlijke partijstelling voor de strafrechter.⁸¹

40. *Electa una via...?* – Uit dit arrest kan er volgens bepaalde rechtsleer impliciet worden afgeleid dat het Latijnse adagium *electa una via non datur recursus ad alteram*⁸² hier wel van toepassing is: als de administratie ervoor kiest om een dwangbevel uit te vaardigen, en zij dit effectief doet waardoor ze over een uitvoerbare titel beschikt, dan is de kans verkeken om zich nadien nog burgerlijke partij te stellen.⁸³ Toch bestaat er in de rechtsleer verdeeldheid over deze zienschijne. Een andere strekking (waaronder W. Dierick) gaat er namelijk van uit dat deze zienschijne enkel van toepassing kan zijn in de situatie waarin het dwangbevel definitief is geworden, zodat deze niet meer ingetrokken of betwist kan worden.⁸⁴ F. Van Volsem ten slotte is hoe dan ook van mening dat de mogelijkheid om zich burgerlijke partij te stellen voor de fiscus blijft bestaan voor die schade waarin het WBTW niet in een eigen mogelijkheid tot herstel voorziet, *zelfs* in de situatie dat een dwangbevel definitief is geworden.⁸⁵ Als men kijkt naar hoe dit behandeld wordt in de praktijk, dan kan men zien dat strafrechters de burgerlijke partijstelling van de fiscus soms ontvankelijk verklaren ook al is er tevens een dwangbevel uitgevaardigd.⁸⁶ Met het *Smans*-arrest heeft het Hof van Cassatie deze praktische

⁷⁸ Cass. 26 januari 1970; F. VAN VOLSEM, "De fiscale administratie als burgerlijke partij voor de strafgerechten: een poging tot synthese" in HUYBRECHTS, L., *De wet voorbij. Liber Amicorum*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 587.

⁷⁹ L. HUYBRECHTS, "Fiscaal strafrecht" in APR, Mechelen, Kluwer, 2002, 202-210; R. VERSTRAETEN, "Actualia van fiscaal strafrecht" in B. TILLEMANN (ed.), *Ondernemingsstrafrecht*, Brugge, die Keure, 1999, 252.

⁸⁰ Cass. 27 november 1984.

⁸¹ F. VAN VOLSEM, "De fiscale administratie als burgerlijke partij voor de strafgerechten: een poging tot synthese" in HUYBRECHTS, L., *De wet voorbij. Liber Amicorum*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 587; R. VERSTRAETEN, "Actualia van fiscaal strafrecht" in B. TILLEMANN (ed.), *Ondernemingsstrafrecht*, Brugge, die Keure, 1999, 252.

⁸² A. MANSERI, "Ne Bis In Idem et Electa Una Via – Le droit pénal fiscal à croisée des chemins", *DPE* 2015, nr. 3, 216; D. RENDERS, "Quand le principe electa una via eut dû être mis hors de cause", *JLMB* 2021, nr. 28, (1265) 1270.

⁸³ F. VAN VOLSEM, "De fiscale administratie als burgerlijke partij voor de strafgerechten: een poging tot synthese" in HUYBRECHTS, L., *De wet voorbij. Liber Amicorum*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 589; R. VERSTRAETEN, "Actualia van fiscaal strafrecht" in B. TILLEMANN (ed.), *Ondernemingsstrafrecht*, Brugge, die Keure, 1999, 252 en R. VERSTRAETEN, *De burgerlijke partij en het gerechtelijk onderzoek: het slachtoffer in het strafproces*, Maklu, Antwerpen, 1990, 44.

⁸⁴ F. VAN VOLSEM, "De fiscale administratie als burgerlijke partij voor de strafgerechten: een poging tot synthese" in HUYBRECHTS, L., *De wet voorbij. Liber Amicorum*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 589.

⁸⁵ F. VAN VOLSEM, "De fiscale administratie als burgerlijke partij voor de strafgerechten: een poging tot synthese" in HUYBRECHTS, L., *De wet voorbij. Liber Amicorum*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 589.

⁸⁶ Corr. Hoei 23 april 1991, *BTW-Revue*, 1991, nr. 97, 583, noot; F. VAN VOLSEM, "De fiscale administratie als burgerlijke partij voor de strafgerechten: een poging tot synthese" in HUYBRECHTS, L., *De wet voorbij. Liber Amicorum*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 589.

toepassing goedgekeurd voor de gevallen waarin er verzet werd aangetekend tegen het uitgevaardigde dwangbevel.⁸⁷

41. *Smans-arrest* – In het reeds eerder besproken *Smans-arrest* van 9 december 1997 van het Hof van Cassatie (*cf. supra*), had de fiscus zich niet alleen burgerlijke partij gesteld inzake schade die zij geleden had met betrekking tot directe belasting, maar tevens ook voor de schade die voortvloeide uit niet-betaalde indirecte belastingen.⁸⁸ Het Hof van beroep had over de burgerlijke partijstelling wat betreft de niet-betaalde btw geoordeeld dat de administratie zich burgerlijke partij kan stellen voor de ontdoken belasting incl. boetes en interesten en deze schade kan begroten aan de hand van parameters.⁸⁹ Maar belangrijker is dat het Hof van beroep stelde dat enige wettelijke regeling zoals deze van art. 85 WBTW met betrekking tot de procedure voor het uitvaardigen van een dwangbevel de administratie *geenszins* in de weg staat om zich burgerlijke partij te stellen.⁹⁰ Het Hof van Cassatie heeft de volgende redenering gevolgd. Volgens Cassatie beschikt de fiscus inzake btw dus over een keuzerecht: ofwel opteert zij ervoor om via de procedure van art. 85 WBTW een dwangbevel uit te vaardigen waarmee zij zichzelf een uitvoerbare titel verschaft, ofwel stelt zij zich burgerlijke partij voor de strafrechter.⁹¹ Hiermee herhaalt het Hof wederom de zienswijze zoals hierboven reeds besproken werd (*cf. supra*). Verder bracht het Hof in dit arrest nog een precisering aan: volgens Cassatie is een dwangbevel een uitvoeringsmaatregel, en dat indien er dergelijke uitvoeringsmaatregel werd uitgevaardigd tegen een belastingplichtige, dit niet belet dat de fiscus nog steeds schade kan lijden waarvoor het Wetboek inzake btw niet in een eigen mogelijkheid tot herstel voorziet.⁹² Deze schade zou dan kunnen bestaan in:

*"de noodzaak om bij de procureur des Konings klacht of aangifte te doen met het oog op het leveren van dit bewijs, het verdere verloop van de zaak te volgen en de einduitspraak over te strafvordering af te wachten om het bewijs van het fiscaal misdrijf te kunnen leveren".*⁹³

Cassatie trekt hiermee de redenering verder die eerder al gevolgd werd inzake de directe belastingen: de fiscus mag zich burgerlijke partij stellen voor de strafrechter voor die specifieke schade waarvoor de wet niet zelf in een eigen mogelijkheid tot herstel voorziet.

42. *Zienswijze wederom herhaald* – Nog een ander arrest waarin Cassatie bovengenoemde zienswijze bevestigt is dat van 15 februari 2000.⁹⁴ Het Hof expliciteerde wederom dat indien het niet betalen

⁸⁷ F. VAN VOLSEM, "De fiscale administratie als burgerlijke partij voor de strafgerechten: een poging tot synthese" in HUYBRECHTS, L., *De wet voorbij. Liber Amicorum*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 589.

⁸⁸ R. VERSTRAETEN, "Actualia van fiscaal strafrecht" in B. TILLEMANN (ed.), *Ondernemingsstrafrecht*, Brugge, die Keure, 1999, 251.

⁸⁹ R. VERSTRAETEN, "Actualia van fiscaal strafrecht" in B. TILLEMANN (ed.), *Ondernemingsstrafrecht*, Brugge, die Keure, 1999, 251.

⁹⁰ R. VERSTRAETEN, "Actualia van fiscaal strafrecht" in B. TILLEMANN (ed.), *Ondernemingsstrafrecht*, Brugge, die Keure, 1999, 251.

⁹¹ Cass. 9 december 1997, AR P.95.0610.N; R. VERSTRAETEN, "Actualia van fiscaal strafrecht" in B. TILLEMANN (ed.), *Ondernemingsstrafrecht*, Brugge, die Keure, 1999, 251.

⁹² Cass. 9 december 1997, AR P.95.0610.N; F. VAN VOLSEM, "De fiscale administratie als burgerlijke partij voor de strafgerechten: een poging tot synthese" in HUYBRECHTS, L., *De wet voorbij. Liber Amicorum*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 588; R. VERSTRAETEN, "Actualia van fiscaal strafrecht" in B. TILLEMANN (ed.), *Ondernemingsstrafrecht*, Brugge, die Keure, 1999, 252.

⁹³ Cass. 9 december 1997, AR P.95.0610.N, 5; F. VAN VOLSEM, "De fiscale administratie als burgerlijke partij voor de strafgerechten: een poging tot synthese" in HUYBRECHTS, L., *De wet voorbij. Liber Amicorum*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 588; R. VERSTRAETEN, "Actualia van fiscaal strafrecht" in B. TILLEMANN (ed.), *Ondernemingsstrafrecht*, Brugge, die Keure, 1999, 252.

⁹⁴ Cass. 15 februari 2000, AR P.98.0836.N.

van de btw een misdrijf uitmaakt, de schade die hieruit voortvloeit de niet-betaalde btw kan zijn die de fiscus mag vorderen als schadevergoeding bij de burgerlijke partijstelling of nog kan innen middels het uitvaardigen van een dwangbevel overeenkomstig art. 85 WBTW.⁹⁵

43. *Beperking burgerlijke partijstelling* – Hoewel de burgerlijke partijstelling voor de fiscus inzake btw in bepaalde gevallen aanvaard wordt door de rechtspraak en rechtsleer, wijst de rechtsleer er op dat er niettemin een belangrijke uitzondering op die mogelijkheid bestaat.⁹⁶ In geen enkel geval mag de fiscus de burgerlijke partijstelling als het ware misbruiken om de verjaringstermijnen die gelden voor het invorderen van de btw te omzeilen.⁹⁷ Indien de fiscus in zijn vordering van de burgerlijke partijstelling specifieke schade vordert dan gelden namelijk de verjaringstermijnen uit art. 26 V.T.Sv. en kan de burgerlijke vordering niet voor de strafvordering verjaren.⁹⁸ De fiscus mag in de vordering tot schadevergoeding voor de strafrechter dus niet aanvoeren dat zij de reeds verjaarde btw vergoed wil krijgen aangezien het WBTW niet in een eigen mogelijkheid tot herstel voorziet.⁹⁹

44. *Conclusie burgerlijke partijstelling voor indirecte belastingen* – Voor wat betreft de mogelijkheid voor de fiscus om zich burgerlijke partij te stellen inzake indirecte belastingen (btw), kunnen we concluderen dat het in twee situaties aanvaard wordt door de rechtspraak en de rechtsleer dat de fiscus zich hieromtrent burgerlijke partij mag stellen. Enerzijds is dit het geval wanneer de fiscus schadevergoeding wil bekomen voor de belastingen en ook de daartoe behorende interesten en boetes, mits de niet-betaling ervan een misdrijf uitmaakt of indien het belastingvoordeel dat de belastingplichtige heeft genoten voortvloeit uit een misdrijf. Anderzijds wordt de burgerlijke partijstelling ook aanvaard indien de burgerlijke vordering specifieke schade betreft waarvoor het btw wetboek niet in een eigen mogelijkheid tot herstel voorziet.

45. *Tussenconclusie I* – Op basis van de hierboven geanalyseerde rechtspraak kunnen we waarnemen dat het Hof van Cassatie in zijn rechtspraak een duidelijk onderscheid handhaaft tussen de benadering bij directe dan wel indirecte belastingen. Hoe kan men dit onderscheid verklaren, en ook verantwoorden? Volgens auteurs zoals Buysse en De Becker baseert Cassatie dit onderscheid op het feit dat er voor directe en indirecte belastingen verschillende manieren bestaan waarmee de fiscale administratie zich een uitvoerbare titel kan verschaffen waarmee zij de directe dan wel indirecte belasting kan innen.¹⁰⁰

⁹⁵ Cass. 15 februari 2000, AR P.98.0836.N; T. AFSCHRIFT, "Le rôle du fisc dans la procédure pénale", *RGCF* 2006, afl. 5, 296; F. VAN VOLSEM, "De fiscale administratie als burgerlijke partij voor de strafgerechten: een poging tot synthese" in HUYBRECHTS, L., *De wet voorbij. Liber Amicorum*, Antwerpen, Intersentia, 2020, (588) 589.

⁹⁶ F. VAN VOLSEM, "De fiscale administratie als burgerlijke partij voor de strafgerechten: een poging tot synthese" in HUYBRECHTS, L., *De wet voorbij. Liber Amicorum*, Antwerpen, Intersentia, 2020, (590) 591.

⁹⁷ F. VAN VOLSEM, "De fiscale administratie als burgerlijke partij voor de strafgerechten: een poging tot synthese" in HUYBRECHTS, L., *De wet voorbij. Liber Amicorum*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 591.

⁹⁸ F. VAN VOLSEM, "De fiscale administratie als burgerlijke partij voor de strafgerechten: een poging tot synthese" in HUYBRECHTS, L., *De wet voorbij. Liber Amicorum*, Antwerpen, Intersentia, 2020, (590) 591.

⁹⁹ H. VANDEBERGH, *Taxatie en verweer inzake B.T.W.*, Antwerpen, Kluwer, 1986, (119) 126; F. VAN VOLSEM, "De fiscale administratie als burgerlijke partij voor de strafgerechten: een poging tot synthese" in HUYBRECHTS, L., *De wet voorbij. Liber Amicorum*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 591.

¹⁰⁰ C. BUYSSE, "Fiscus kan zich voor ontdoken BTW wel burgerlijke partij stellen lastens dader", *Fiscoloog* 2017, afl. 1524, (3) 5; N. DE BECKER, "Kan de Belgische Staat ten aanzien van een belastingplichtige de betaling van de ontdoken btw vorderen middels het instellen van een schadevergoeding via een burgerlijke partijstelling in een strafzaak?", *Fisc.Koer* 2020, afl. 16, (389) 395.

III.II. Invulling begrip 'schade'

46. Invulling begrip schade – Wat betreft de invulling van het begrip schade kan worden verwezen naar randnummers 32 e.v. waar deze invulling reeds uiteen gezet werd (*cfr. supra*).

Hoofdstuk IV. Wisselwerking tussen de wetgever en het Hof van Cassatie

Hoofdstuk IV.I. Wetgevend ingrijpen I

Wet van 26 maart 2018 betreffende de versterking van de economische groei en de sociale cohesie

47. *Slingerbeweging* – Als gevolg van al hetgeen in de vorige hoofdstukken besproken is, heeft de wetgever uiteindelijk besloten om in te grijpen in een poging om deze discussie tot een eind te brengen.¹⁰¹ Dit heeft hij gedaan met de wet van 26 maart 2018 betreffende de versterking van de economische groei en de sociale cohesie (hierna: wet van 26 maart 2018).¹⁰² Na de invoering van deze wet volgt er als het ware een slingerbeweging tussen de wetgever en het Hof van Cassatie, telkens heen en weer. Deze wisselwerking is wat er in dit hoofdstuk besproken zal worden.

48. *Invoering nieuwe artikelen* – Met de wet van 26 maart 2018 heeft de wetgever een aantal nieuwe artikelen ingevoerd of gewijzigd in de fiscale wetboeken: artikelen 442*quinquies* (ingevoerd) en 458 (gewijzigd) in het WIB92, en de artikelen 93*undecies* (ingevoerd) en 73*sexies* (gewijzigd) in het WBTW.¹⁰³ Hierbij is art. 93*undecies* voor indirecte belastingen het equivalent van art. 442*quinquies* dat geldt voor directe belastingen, en idem dito met art. 458 WIB92 en 73*sexies* WBTW.

49. *Doel van de wetgever* – De wetgever heeft de artikelen 442*quinquies* WIB92 en 92*undecies* WBTW ingevoerd met als doel om de fiscale administratie expliciet de mogelijkheid te bieden om zich voor de strafrechter burgerlijke partij te kunnen stellen indien de fiscale wetten inzake directe en indirecte belastingen (WIB92 en WBTW) niet in een eigen mogelijkheid tot herstel voorzien.¹⁰⁴ Volgens deze artikelen mag de fiscus (in de hoedanigheid van de Belgische staat) zich burgerlijke partij stellen voor de strafrechter (of een burgerlijke vordering instellen voor de burgerlijke rechter), en vorderen dat de geleden schade vergoed wordt.¹⁰⁵ Deze schade bestaat hierbij uit de niet-betaalde

¹⁰¹ *Vr. en Antw.* Kamer 2019-20, 22 september 2020, nr. 55-525, 140 (Vr. nr. 525 S. MATHEÏ).

¹⁰² Wet van 26 maart 2018 betreffende de versterking van de economische groei en de sociale cohesie, *BS* 30 maart 2018; N. DE BECKER, "Kan de Belgische Staat zich voor de strafrechter burgerlijke partij stellen om de betaling van een (betwiste) belastingschuld te bekomen?", *Fisc.Koer.* 2020, afl. 1, (17) 23; S. SCARNA, "La constitution de partie civile de l'Etat belge en matière fiscale : l'application des nouvelles dispositions rejetées par la Cour de cassation ?", *Dr.pén.entr.* 2020, afl. 2, (157) 162; E. VAN BRUSTEM, "À propos de l'action civile du fisc : quel impôt, quel dommage et devant... quel juge ?", *Rev.dr.pén.* 2021, afl. 1, (5) 46.

¹⁰³ Art. 442*quinquies* en 458 WIB92; art. 73*sexies* en 93*undecies* WBTW; N. DE BECKER, "Kan de Belgische Staat zich voor de strafrechter burgerlijke partij stellen om de betaling van een (betwiste) belastingschuld te bekomen?", *Fisc.Koer.* 2020, afl. 1, (17) 23; S. SCARNA, "La constitution de partie civile de l'Etat belge en matière fiscale : l'application des nouvelles dispositions rejetées par la Cour de cassation ?", *Dr.pén.entr.* 2020, afl. 2, (157) 162; E. VAN BRUSTEM, "À propos de l'action civile du fisc : quel impôt, quel dommage et devant... quel juge ?", *Rev.dr.pén.* 2021, afl. 1, (5) 46.

¹⁰⁴ Art. 442*quinquies* WIB92; art. 73*sexies* WBTW; N. DE BECKER, "Kan de Belgische Staat zich voor de strafrechter burgerlijke partij stellen om de betaling van een (betwiste) belastingschuld te bekomen?", *Fisc.Koer.* 2020, afl. 1, (17) 23; S. SCARNA, "La constitution de partie civile de l'Etat belge en matière fiscale : l'application des nouvelles dispositions rejetées par la Cour de cassation ?", *Dr.pén.entr.* 2020, afl. 2, (157) 162; E. VAN BRUSTEM, "À propos de l'action civile du fisc : quel impôt, quel dommage et devant... quel juge ?", *Rev.dr.pén.* 2021, afl. 1, (5) 46.

¹⁰⁵ I. DE TROYER en L. VANDENBERGHE, *Handboek fiscale procedure inkomstenbelastingen*, Mortsel, Intersentia, 2020, 365.

(in)directe belastingen alsook de daartoe behorende boetes, interesten en belastingverhogingen.¹⁰⁶ De tweede doelstelling bestond erin om het toepassingsgebied van de hoofdelijke aansprakelijkheid tussen personen die veroordeeld worden voor fiscale fraude uit te breiden.¹⁰⁷

50. art. 442quinquies WIB92 en 93undecies WBTW – De ingevoerde artikelen 442quinquies WIB92 en 93undeciesE WBTW luiden als volgt:

- art. 442quinquies WIB92:

"De bepalingen van dit Wetboek doen geen afbreuk aan het recht van de Staat om het herstel van de schade te vorderen die kan bestaan uit de niet-betaling van de belastingen en de voorheffingen, interesten, fiscale boetes, belastingverhogingen en bijbehoren, door een burgerlijke partijstelling of door een aansprakelijkheidsvordering".¹⁰⁸

- art. 93undeciesE WBTW:

"De bepalingen van dit Wetboek doen geen afbreuk aan het recht van de Staat om het herstel van de schade te vorderen die kan bestaan uit de niet-betaling van de belasting, interesten, fiscale geldboeten en bijbehoren door een burgerlijke partijstelling of door een aansprakelijkheidsvordering".¹⁰⁹

De bepalingen zijn identiek aan elkaar en hebben betrekking op respectievelijk directe dan wel indirecte belastingen. De wetgever heeft met deze artikelen zeer expliciet duidelijk gemaakt dat de fiscale administratie effectief de mogelijkheid heeft om zich voor de strafrechter burgerlijke partij te mogen stellen, en dit ongeacht de eigen herstelmogelijkheden waarin de belastingwetten voorzien.

51. art. 458 WIB92 en 73sexies WBTW: hoofdelijke gehoudenheid – De artikelen 458 WIB92 en 73sexies WBTW hebben betrekking op de hoofdelijke gehoudenheid van dader en medeplichtigen in de verschillende misdrijven inzake fiscale fraude.¹¹⁰ Deze bepalingen luiden als volgt:

- art. 458, eerste lid WIB92:

"Personen die als daders of als medeplichtigen van misdrijven bedoeld in de artikelen 449 tot 452 werden veroordeeld, zijn hoofdelijk gehouden tot betaling van de ontdoken belasting en de interesten verschuldigd door de belastingschuldige op wiens naam de belasting werd ingekohierd".¹¹¹

¹⁰⁶ N. DE BECKER, "Kan de Belgische Staat zich voor de strafrechter burgerlijke partij stellen om de betaling van een (betwiste) belastingschuld te bekomen?", *Fisc.Koer.* 2020, afl. 1, (17) 23; I. DE TROYER en L. VANDENBERGHE, *Handboek fiscale procedure inkomstenbelastingen*, Mortsel, Intersentia, 2020, 365.

¹⁰⁷ N. DE BECKER, "Kan de Belgische Staat zich voor de strafrechter burgerlijke partij stellen om de betaling van een (betwiste) belastingschuld te bekomen?", *Fisc.Koer.* 2020, afl. 1, (17) 23.

¹⁰⁸ Art. 442quinquies WIB92, opgeheven vanaf 1 januari 2020.

¹⁰⁹ Art. 93undeciesE WBTW, opgeheven vanaf 1 januari 2020.

¹¹⁰ Art. 458 WIB92; art. 73sexies WBTW; N. DE BECKER, "Kan de Belgische Staat zich voor de strafrechter burgerlijke partij stellen om de betaling van een (betwiste) belastingschuld te bekomen?", *Fisc.Koer.* 2020, afl. 1, (17) 23; N. DE BECKER, "Kan de Belgische Staat ten aanzien van een belastingplichtige de betaling van de ontdoken btw vorderen middels het instellen van een schadevergoeding via een burgerlijke partijstelling in een strafzaak?", *Fisc.Koer.* 2020, afl. 16, 389.

¹¹¹ Art. 458, eerste lid WIB92.

- art. 73sexies, eerste lid WBTW:

"De personen die als dader of als medeplichtigen van misdrijven bedoeld in de artikelen 73 en 73bis werden veroordeeld, zijn hoofdelijk gehouden tot betaling van de ontdoken belasting en interesten verschuldigd door de oorspronkelijke schuldenaar van de belasting".¹¹²

Bij het lezen van deze bepalingen valt het op dat ze bijna identiek zijn qua opbouw en verwoordingen. Ze zijn elkaars equivalent voor respectievelijk directe en indirecte belastingen.¹¹³

Deze nieuwe wetsartikelen zorgen ervoor dat het toepassingsgebied van de hoofdelijke gehoudenheid van personen die vervolgd worden voor fiscale fraude, verruimd wordt.¹¹⁴

¹¹² Art. 73sexies, eerste lid, WBTW.

¹¹³ N. DE BECKER, "Kan de Belgische Staat ten aanzien van een belastingplichtige de betaling van de ontdoken btw vorderen middels het instellen van een schadevergoeding via een burgerlijke partijstelling in een strafzaak?", *Fisc.Koer* 2020, afl. 16, (389) 395.

¹¹⁴ N. DE BECKER, "Kan de Belgische Staat zich voor de strafrechter burgerlijke partij stellen om de betaling van een (betwiste) belastingschuld te bekomen?", *Fisc.Koer.* 2020, afl. 1, (17) 23.

Hoofdstuk IV.II. Tegenreactie Hof van Cassatie

Cass. 13 november 2019

52. *Cass. 13 november 2019* – Het Hof van Cassatie heeft zich met het arrest van 13 november 2019 fel uitgesproken tegen het wetgevend ingrijpen van de wetgever.¹¹⁵ In eerste aanleg werden de (ex-)zaakvoerders van een failliete vennootschap samen met de buitenlandse moedervenootschap door het Openbaar Ministerie vervolgd met de tenlastelegging van verscheidene inbreuken, zoals onder meer fiscale fraude en fiscale valsheid in geschriften en dit zowel op vlak van directe als van indirecte belastingen (btw).¹¹⁶ De burgerlijke partijen in deze zaak waren enerzijds de curator van de failliete onderneming, en anderzijds de fiscus (de Belgische Staat – FOD Financiën).¹¹⁷ De zaakvoerders hadden de niet-ontvankelijkheid van de burgerlijke partijstelling van de fiscus ingeroepen omdat de fiscale wetten in een eigen herstelmogelijkheid voorzien en de fiscus hier dan maar een beroep op moest doen.¹¹⁸ Toch heeft de strafrechter in eerste aanleg de beklagden schuldig bevonden en aan de fiscus een schadevergoeding toegekend die in waarde gelijk stond met de niet-betaalde belasting.¹¹⁹ De zaakvoerders gingen in beroep tegen deze uitspraak. Het hof van beroep heeft vervolgens beklagden in het gelijk gesteld, en onderbouwde zijn arrest door te verwijzen naar de arresten (en zienswijze) van het Hof van Cassatie, onder meer naar het arrest van 17 december 2015^{120, 121}

53. *Beoordeling door het Hof* – De burgerlijke partijen in deze zaak hadden de invoering van de nieuwe wetsartikelen geïnterpreteerd op zodanige wijze dat de eigen mogelijkheden tot herstel waarin de belastingwetten voorzien, niet langer verhinderen dat de fiscale administratie zich tevens burgerlijke partij mag stellen voor de strafrechter waarbij de fiscus het bedrag van de niet-betaalde belasting als schadevergoeding mag vorderen.¹²² Echter, op grond van de artikelen 3 en 4 V.T.Sv. bestaat er voor de strafrechter slechts één vordering op burgerlijk vlak strekkende tot herstel van schade die voortvloeit uit een gepleegd misdrijf, aldus het Hof.¹²³ Het Hof van Cassatie was echter een heel andere mening aangedaan dan de eisende partij. Het Hof oordeelde dat de nieuwe

¹¹⁵ Cass. (2^e k.) 13 november 2019, AR P.19.0267.F; N. DE BECKER, "Kan de Belgische Staat zich voor de strafrechter burgerlijke partij stellen om de betaling van een (betwiste) belastingschuld te bekomen?", *Fisc.Koer.* 2020, afl. 1, (17) 23.

¹¹⁶ N. DE BECKER, "Kan de Belgische Staat zich voor de strafrechter burgerlijke partij stellen om de betaling van een (betwiste) belastingschuld te bekomen?", *Fisc.Koer.* 2020, afl. 1, (17) 23.

¹¹⁷ N. DE BECKER, "Kan de Belgische Staat zich voor de strafrechter burgerlijke partij stellen om de betaling van een (betwiste) belastingschuld te bekomen?", *Fisc.Koer.* 2020, afl. 1, (17) 23.

¹¹⁸ N. DE BECKER, "Kan de Belgische Staat zich voor de strafrechter burgerlijke partij stellen om de betaling van een (betwiste) belastingschuld te bekomen?", *Fisc.Koer.* 2020, afl. 1, (17) 23.

¹¹⁹ N. DE BECKER, "Kan de Belgische Staat zich voor de strafrechter burgerlijke partij stellen om de betaling van een (betwiste) belastingschuld te bekomen?", *Fisc.Koer.* 2020, afl. 1, (17) 23.

¹²⁰ Cass. 17 december 2015, AR C.13.0194.N.

¹²¹ N. DE BECKER, "Kan de Belgische Staat zich voor de strafrechter burgerlijke partij stellen om de betaling van een (betwiste) belastingschuld te bekomen?", *Fisc.Koer.* 2020, afl. 1, (17) 23.

¹²² Cass. (2^e k.) 13 november 2019, AR P.19.0267.F; N. DE BECKER, "Kan de Belgische Staat zich voor de strafrechter burgerlijke partij stellen om de betaling van een (betwiste) belastingschuld te bekomen?", *Fisc.Koer.* 2020, afl. 1, (17) 23.

¹²³ Cass. (2^e k.) 13 november 2019, AR P.19.0267.F; N. DE BECKER, "Kan de Belgische Staat zich voor de strafrechter burgerlijke partij stellen om de betaling van een (betwiste) belastingschuld te bekomen?", *Fisc.Koer.* 2020, afl. 1, (17) 23; N. DE BECKER, "Kan de Belgische Staat ten aanzien van een belastingplichtige de betaling van de ontdoken btw vorderen middels het instellen van een schadevergoeding via een burgerlijke partijstelling in een strafzaak?", *Fisc.Koer* 2020, afl. 16, 392.

ingevoerde artikelen in het WIB92 en WBTW er namelijk *niet* in voorzien dat de fiscale administratie zich burgerlijke partij mag stellen voor de ontdoken belasting en de daartoe behorende interesten.¹²⁴ Volgens het Hof is het namelijk zo dat de belastingschuld *in se* ontstaat uit de economische activiteit die onderworpen is aan deze belasting, en derhalve geen schade kan uitmaken die zou uitstaan uit het misdrijf waarvoor de dader strafrechtelijk vervolgd wordt.¹²⁵ De belasting moet bovendien worden gevestigd zoals het WIB92 dit voorschrijft.¹²⁶ Het Hof van Cassatie redeneert dus dat de fiscus zich toch géén burgerlijke partij mag stellen om de ontdoken belasting toch nog te kunnen innen in de vorm van een schadevergoeding als de fiscus zou hebben nagelaten om binnen de daarvoor voorziene termijn de aanslag te vestigen.¹²⁷ De fiscus mag zich enkel burgerlijke partij stellen voor die schade waarvoor de belastingwetten niet in een eigen mogelijkheid tot herstel voorzien, zijnde enkel die schade die ontstaat door een fout of gedraging van de belastingplichtige, aldus Cassatie.¹²⁸ Hiermee herneemt het Hof in feite de zienswijze uit het *Smans*-arrest zoals besproken in hoofdstuk II.¹²⁹ Cassatie is dan ook van mening dat de inwerkingtreding van de nieuwe wetsartikelen geen afbreuk doen aan de vaststaande leer die zij in voorgaande arresten (zoals het *Smans*-arrest) heeft ontwikkeld.¹³⁰ Bovendien is het Hof van mening dat de fiscus hoe dan ook geen belang heeft om voor de strafrechter een tweede uitvoerbare titel te vorderen, aangezien zij hier reeds over beschikt dankzij de eigen herstelmogelijkheden waarin de fiscale wet voorziet.¹³¹ Volgens sommige auteurs (zoals DE BECKER en BUYASSE) kon men deze reactie van het Hof van Cassatie op de wetswijziging van de belastingwetten verwachten en zelfs impliciet afleiden uit het *Smans*-arrest omdat het Hof hier ook al een duidelijk standpunt innam door te oordelen dat de fiscus enkel een burgerlijke rechtsvordering kan instellen voor die schade waarvoor de belastingwet niet zelf in een mogelijkheid tot herstel voorziet.¹³²

54. *Cass. 17 december 2015* – In de beoordeling van dit arrest¹³³ verwijst het Hof (net zoals het hof van beroep dit deed in zijn arrest) naar zijn eerder uitgesproken arrest van 17 december 2015.¹³⁴ In

¹²⁴ N. DE BECKER, "Kan de Belgische Staat zich voor de strafrechter burgerlijke partij stellen om de betaling van een (betwiste) belastingschuld te bekomen?", *Fisc.Koer.* 2020, afl. 1, (17) 23; S. SCARNA, "La constitution de partie civile de l'Etat belge en matière fiscale : l'application des nouvelles dispositions rejetées par la Cour de cassation ?", *Dr.pén.ent.* 2020, afl. 2, 160.

¹²⁵ I. DE TROYER en L. VANDENBERGHE, *Handboek fiscale procedure inkomstenbelastingen*, Mortsel, Intersentia, 2020, 365.

¹²⁶ I. DE TROYER en L. VANDENBERGHE, *Handboek fiscale procedure inkomstenbelastingen*, Mortsel, Intersentia, 2020, 365.

¹²⁷ Cass. (2^e k.) 13 november 2019, AR P.19.0267.F; I. DE TROYER en L. VANDENBERGHE, *Handboek fiscale procedure inkomstenbelastingen*, Mortsel, Intersentia, 2020, 365-366.

¹²⁸ Cass. (2^e k.) 13 november 2019, AR P.19.0267.F; I. DE TROYER en L. VANDENBERGHE, *Handboek fiscale procedure inkomstenbelastingen*, Mortsel, Intersentia, 2020, 366.

¹²⁹ N. DE BECKER, "Kan de Belgische Staat zich voor de strafrechter burgerlijke partij stellen om de betaling van een (betwiste) belastingschuld te bekomen?", *Fisc.Koer.* 2020, afl. 1, (17) 23.

¹³⁰ N. DE BECKER, "Kan de Belgische Staat zich voor de strafrechter burgerlijke partij stellen om de betaling van een (betwiste) belastingschuld te bekomen?", *Fisc.Koer.* 2020, afl. 1, (17) 23.

¹³¹ N. DE BECKER, "Kan de Belgische Staat zich voor de strafrechter burgerlijke partij stellen om de betaling van een (betwiste) belastingschuld te bekomen?", *Fisc.Koer.* 2020, afl. 1, (17) 23; N. DE BECKER, "Kan de Belgische Staat ten aanzien van een belastingplichtige de betaling van de ontdoken btw vorderen middels het instellen van een schadevergoeding via een burgerlijke partijstelling in een strafzaak?", *Fisc.Koer* 2020, afl. 16, 391.

¹³² C. BUYASSE, "Fiscus kan ontdoken BV niet vorderen bij wijze van schadevergoeding", *Fiscoloog* 2016, afl. 1460, 1; N. DE BECKER, "Kan de Belgische Staat zich voor de strafrechter burgerlijke partij stellen om de betaling van een (betwiste) belastingschuld te bekomen?", *Fisc.Koer.* 2020, afl. 1, (17) 23.

¹³³ Cass. (2^e k.) 13 november 2019, AR P.19.0267.F.

¹³⁴ Cass. 17 december 2015, AR C.13.0194.N; N. DE BECKER, "Kan de Belgische Staat zich voor de strafrechter burgerlijke partij stellen om de betaling van een (betwiste) belastingschuld te bekomen?", *Fisc.Koer.* 2020, afl. 1, (17) 23.

dit arrest had Cassatie geoordeeld dat indien de belastingwet in een eigen mogelijkheid tot herstel voorziet, de fiscus zich geen burgerlijke partij kan stellen voor de strafrechter maar moet opteren voor die specifieke herstelmogelijkheid.¹³⁵ In casu¹³⁶ was de mogelijkheid tot herstel art. 458, eerste lid WIB92 dat voorziet in de hoofdelijke gehoudenheid van de daders.¹³⁷ Deze fiscale bepaling verhindert volgens het Hof van Cassatie dat de fiscus een burgerlijke rechtsvordering kan instellen om de niet-betaalde belasting als schadevergoeding te vorderen, net omdat dit artikel er reeds voor zorgt dat de fiscus over een uitvoerbare titel kan beschikken.¹³⁸

55. *Conclusie Cass. 13 november 2019* - Het Hof van Cassatie concludeert dat de ingevoerde artikelen 442^{quinquies} WIB92 en 93^{undecies} WBTW niet op zodanige wijze geïnterpreteerd kunnen worden dat zij ertoe zouden strekken expliciet de mogelijkheid te geven aan de fiscale administratie om zich burgerlijke partij te mogen stellen voor de strafrechter, en hierdoor de niet-betaalde belastingen en bijhorende interesten nog te kunnen vorderen.¹³⁹

56. *Visie Hof op doelstelling wetgever* - Volgens het Hof van Cassatie was het niet de bedoeling van de wetgever om het voorwerp van de burgerlijke partijstelling van de fiscus voor de strafrechter te veranderen, noch om het causaal verband tussen het misdrijf en de door de fiscus geleden schade te onttrekken, noch om aan de strafrechter de bevoegdheid te geven om de verschuldigde belasting te begroten¹⁴⁰, zo luidde het bijna letterlijk bij het Hof:

"de nieuwe artikelen 442quinquies WIB92 en 93undecies Btw-wetboek hebben noch tot doel of tot gevolg het onderwerp van de voor het strafgerecht gebrachte burgerlijke rechtsvordering te wijzigen, noch die rechtsvordering aan het vereiste oorzakelijk verband tussen het misdrijf en de schade te onttrekken, noch de strafrechter te machtigen het bedrag van de verschuldigde belasting te bepalen, maar de belastingadministratie toe te staan op die rechtsvordering een beroep te doen wanneer de toepassing van de bepalingen van fiscaal recht niet in staat stelt het volledige herstel van de door de schatkist geleden schade te verkrijgen".¹⁴¹

¹³⁵ Cass. 17 december 2015, AR C.13.0194.N, RABG 2016, afl. 14, 1061, concl. D. THIJS; N. DE BECKER, "Kan de Belgische Staat zich voor de strafrechter burgerlijke partij stellen om de betaling van een (betwiste) belastingschuld te bekomen?", *Fisc.Koer.* 2020, afl. 1, (17) 23; F. DESTERBECK, *Het Misdrijf & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 75.

¹³⁶ Cass. 17 december 2015, AR C.13.0194.N.

¹³⁷ Cass. 17 december 2015, AR C.13.0194.N, RABG 2016, afl. 14, 1061, concl. D. THIJS; F. DESTERBECK, *Het Misdrijf & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 75.

¹³⁸ Cass. 17 december 2015, AR C.13.0194.N, RABG 2016, afl. 14, 1061, concl. D. THIJS; N. DE BECKER, "Kan de Belgische Staat zich voor de strafrechter burgerlijke partij stellen om de betaling van een (betwiste) belastingschuld te bekomen?", *Fisc.Koer.* 2020, afl. 1, (17) 23; F. DESTERBECK, *Het Misdrijf & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 75.

¹³⁹ N. DE BECKER, "Kan de Belgische Staat zich voor de strafrechter burgerlijke partij stellen om de betaling van een (betwiste) belastingschuld te bekomen?", *Fisc.Koer.* 2020, afl. 1, (17) 23.

¹⁴⁰ Cass. (2^e k.) 13 november 2019, AR P.19.0267.F, AC 2019, nr. 11, (2136) 2141; N. DE BECKER, "Kan de Belgische Staat zich voor de strafrechter burgerlijke partij stellen om de betaling van een (betwiste) belastingschuld te bekomen?", *Fisc.Koer.* 2020, afl. 1, (17) 23; N. DE BECKER, "Kan de Belgische Staat ten aanzien van een belastingplichtige de betaling van de ontdoken btw vorderen middels het instellen van een schadevergoeding via een burgerlijke partijstelling in een strafzaak?", *Fisc.Koer.* 2020, afl. 16, (389) 395; S. SCARNA, "La constitution de partie civile de l'Etat belge en matière fiscale : l'application des nouvelles dispositions rejetées par la Cour de cassation ?", *Dr.pén.ent.* 2020, afl. 2, (157) 162; E. VAN BRUSTEM, "À propos de l'action civile du fisc : quel impôt, quel dommage et devant... quel juge ?", *Rev.dr.pén.* 2021, afl. 1, (5) 46.

¹⁴¹ Cass. (2^e k.) 13 november 2019, AR P.19.0267.F, AC 2019, nr. 11, 2137.

Volgens het Hof van Cassatie was het namelijk enkel de bedoeling van de wetgever om de fiscus een bijkomende optie te bieden, wanneer het herstel op basis van de belastingwetten niet het volledige bedrag van de ontdoken belasting dekt.¹⁴²

57. *Felle kritiek* – Dit arrest stuitte op felle kritiek in de rechtsleer. Logisch, want in dit arrest sprak het Hof van Cassatie in feite de wetgever radicaal tegen. We moeten natuurlijk de scheiding der machten respecteren: het is niet aan het Hof van Cassatie om wetten te maken. Als tegenreactie op het in dit hoofdstuk besproken arrest van 13 november 2019 heeft de wetgever besloten om een tweede keer in te grijpen. Dit wordt besproken in het volgende hoofdstuk.

¹⁴² Cass. (2^e k.) 13 november 2019, AR P.19.0267.F, AC 2019, nr. 11, (2136) 2141; N. DE BECKER, "Kan de Belgische Staat zich voor de strafrechter burgerlijke partij stellen om de betaling van een (betwiste) belastingschuld te bekomen?", *Fisc.Koer.* 2020, afl. 1, (17) 23; N. DE BECKER, "Kan de Belgische Staat ten aanzien van een belastingplichtige de betaling van de ontdoken btw vorderen middels het instellen van een schadevergoeding via een burgerlijke partijstelling in een strafzaak?", *Fisc.Koer.* 2020, afl. 16, (389) 395; S. SCARNA, "La constitution de partie civile de l'Etat belge en matière fiscale : l'application des nouvelles dispositions rejetées par la Cour de cassation ?", *Dr.pén.entr.* 2020, afl. 2, (157) 162; E. VAN BRUSTEM, "À propos de l'action civile du fisc : quel impôt, quel dommage et devant... quel juge ?", *Rev.dr.pén.* 2021, afl. 1, (5) 46.

Hoofdstuk IV.III. Wetgevend ingrijpen II

Wet van 5 mei 2019 houdende diverse bepalingen in strafzaken en inzake erediens ten en tot wijziging van de wet van 28 mei 2002 betreffende euthanasie en van het Sociaal strafwetboek

58. *Wet 5 mei 2019* – Als reactie op het cassatiearrest van 13 november 2019 heeft de wetgever besloten om nogmaals in te grijpen.¹⁴³ Met de wet van 5 mei 2019 heeft de wetgever een zelfstandige vordering ingevoerd ten voordele van de fiscale administratie. Deze vordering ligt vervat in art. 4bis V.T.Sv. en de bepaling luidt als volgt:

"In geval de strafvordering wordt ingesteld wegens de feiten bedoeld in de artikelen 29, §§2 en 3 en 29bis van het Wetboek van strafvordering neemt de strafrechter benevens van de strafvordering tevens kennis van de burgerlijke vordering tot betaling van de betreffende belastingen, de opcentiemen en opdecimen, de verhogingen, de administratieve en fiscale geldboeten en bijbehoren. Deze burgerlijke vordering betreft een zelfstandige vordering waarbij de bevoegde belastingadministratie tussenkomt in de strafzaak."¹⁴⁴

Zodra de burgerlijke vordering aanhangig is bij de strafrechter, worden de procedures voor de burgerlijke rechtbanken, die betrekking hebben op dezelfde vordering, beëindigd en verder gezet voor de strafrechter."¹⁴⁵

In deel II, hoofdstuk II wordt de invoering van een zelfstandige vordering verder besproken. Er kan hiervoor verwezen worden naar randnummer 106 en verder, en daarom zal er in dit hoofdstuk niet dieper op worden ingegaan.

¹⁴³ N. DE BECKER, "Kan de Belgische Staat ten aanzien van een belastingplichtige de betaling van de ontdoken btw vorderen middels het instellen van een schadevergoeding via een burgerlijke partijstelling in een strafzaak?", *Fisc.Koer* 2020, afl. 16, 393.

¹⁴⁴ Eigen onderstreping.

¹⁴⁵ Art. 4bis, eerste en tweede lid V.T.Sv.

Deel II. Stand van zaken

Hoofdstuk I. De burgerlijke partijstelling

59. *Inleiding* – In dit eerste hoofdstuk zal de burgerlijke partijstelling in het algemeen – en dus niet alleen de burgerlijke partijstelling van de fiscus – besproken worden vooraleer de stand van zaken van de burgerlijke partijstelling van de fiscus uiteen gezet wordt.

I.I. Begrippen

60. *Te onderscheiden begrippen* – Vooraleer de werking en de regels rondom de burgerlijke partijstelling uiteen gezet zullen worden, zijn er vier begrippen die met elkaar verweven zijn, maar niet helemaal hetzelfde inhouden die eerst toegelicht moeten worden. Het gaat om de begrippen (i) een aangifte, (ii) een klacht, (iii) een verklaring van benadeelde persoon en ten slotte (iv) de burgerlijke partijstelling.¹⁴⁶

i) een aangifte

61. *Begripsomschrijving* – Een aangifte is een handeling die een persoon kan stellen door de bevoegde diensten – de politiediensten – in kennis te stellen van een gepleegd misdrijf. Een aangifte kan dus gedaan worden door elke persoon die kennis heeft van een misdrijf omdat hij of zij daarvan getuige is. Deze persoon hoeft daarom niet per se slachtoffer te zijn van dit misdrijf, maar dat kan natuurlijk wel.¹⁴⁷ Bovendien bepaalt art. 30 Sv. zelfs dat personen die getuige zijn van een misdrijf, de bevoegde procureur des Konings hiervan in kennis moeten stellen:

*"Ieder die getuige is geweest van een aanslag, hetzij tegen de openbare veiligheid, hetzij op iemands leven, is eveneens verplicht daarvan bericht te geven aan de procureur des Konings, hetzij van de plaats van de misdaad of van het wanbedrijf, hetzij van de plaats waar de verdachte kan worden gevonden."*¹⁴⁸

¹⁴⁶ R. VERSTRAETEN, *De burgerlijke partij en het gerechtelijk onderzoek: het slachtoffer in het strafproces*, Maklu, Antwerpen, 1990, 34-41.

¹⁴⁷ R. VERSTRAETEN, *De burgerlijke partij en het gerechtelijk onderzoek: het slachtoffer in het strafproces*, Maklu, Antwerpen, 1990, 34.

¹⁴⁸ Art. 30 Wetboek van Strafvordering; S. VERHELST, *De rol van het slachtoffer in het straf(proces)recht*, Brussel, Intersentia, 2013, 183; R. VERSTRAETEN, *De burgerlijke partij en het gerechtelijk onderzoek: het slachtoffer in het strafproces*, Maklu, Antwerpen, 1990, 34

Het woord "eveneens" wijst op dezelfde verplichting ter kennisgeving aan de procureur des Konings die aan de ambtenaren van de Algemene Administratie van de Fiscaliteit is opgelegd en verankerd ligt in art. 29, §2 Sv. dat verder in dit onderzoek nog besproken zal worden.¹⁴⁹

ii) een klacht

62. *Begripsomschrijving* – Een klacht daarentegen is een handeling waarbij een persoon een klacht neerlegt bij de politiediensten van een misdrijf waarvan zij weet hebben, en deze persoon i.t.t. bij een aangifte wél benadeeld is door het gepleegde misdrijf (in die zin dat de persoon bij een loutere aangifte niet per se een slachtoffer moet zijn, maar bij een klacht wél). Het slachtoffer wil met deze klacht ervoor zorgen dat de dader van het misdrijf hiervoor strafrechtelijk vervolgd en gesanctioneerd wordt. Bij een klacht is er nog steeds geen sprake van enige schadevergoeding, maar men kan uit een klacht wel afleiden dat het slachtoffer de intentie heeft om een schadevergoeding te bekomen.¹⁵⁰

iii) een verklaring van benadeelde persoon

63. *Begripsomschrijving* – Zoals uiteengezet in art. 5bis V.T.Sv.¹⁵¹ kan een persoon die schade heeft geleden dewelke voortvloeit uit een gepleegd misdrijf een verklaring van benadeelde persoon afleggen hetzij bij de politiediensten hetzij bij het openbaar ministerie.¹⁵² Als een slachtoffer een verklaring van benadeelde persoon aflegt, brengt dit een aantal gevolgen – rechten voor het slachtoffer – met zich mee:

- Het slachtoffer krijgt de hoedanigheid van benadeelde persoon;
- De benadeelde persoon verkrijgt het recht om door een advocaat te worden bijgestaan of vertegenwoordigd;
- De benadeelde persoon zal op de hoogte worden gehouden van het verdere verloop van de procedure: of het openbaar ministerie seponeert, een gerechtelijk onderzoek instelt of direct dagvaart;
- De benadeelde persoon mag ook verzoeken om inzage en/of een afschrift van het strafdossier.¹⁵³

¹⁴⁹ Art. 29 Wetboek van Strafvordering.

¹⁵⁰ R. VERSTRAETEN, *De burgerlijke partij en het gerechtelijk onderzoek: het slachtoffer in het strafproces*, Maklu, Antwerpen, 1990, 35.

¹⁵¹ Art. 5bis Wetboek houdende de voorafgaande titel van het Wetboek van Strafvordering.

¹⁵² A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 19; F. DERUYCK en Y. VAN LANDEGHEM, *Overzicht van het Belgisch strafprocesrecht*, Brugge, die Keure / la Charte, 2021, 72; T. DE WOLF, A. LINERS, K. VANDERHEIDEN en F. VAN VOLSEM, *Zakboekje strafprocesrecht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2021, 20.

¹⁵³ A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 19-20; F. DERUYCK en Y. VAN LANDEGHEM, *Overzicht van het Belgisch strafprocesrecht*, Brugge, die Keure / la Charte, 2021, 72; T. DE WOLF, A. LINERS, K. VANDERHEIDEN en F. VAN VOLSEM, *Zakboekje strafprocesrecht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2021, 20.

Bij het neerleggen van een klacht is er de wil van het slachtoffer dat de dader van het misdrijf strafrechtelijk vervolgd zal worden. Dit houdt echter niet in dat het slachtoffer wanneer hij of zij een klacht neerlegt, ook automatisch op de hoogte zal worden gehouden van het verdere verloop van de zaak. Hiervoor dient hij of zij zich bijkomend benadeelde persoon te verklaren.¹⁵⁴

Het afleggen van een verklaring van benadeelde persoon volstaat niet om als slachtoffer van een misdrijf een vergoeding voor de geleden schade te bekomen. Hiervoor dient het slachtoffer zich bijkomend burgerlijke partij te stellen.¹⁵⁵

iv) (een klacht met) burgerlijke partijstelling

64. *Begripsomschrijving* – Het is tenslotte pas bij de burgerlijke partijstelling dat er over een schadevergoeding gesproken wordt. Bij de burgerlijke partijstelling gaat de benadeelde partij een schadevergoeding willen bekomen voor de door hem of haar geleden schade als gevolg van het gepleegd misdrijf.¹⁵⁶ Het is tevens enkel door zich burgerlijke partij te stellen dat het slachtoffer effectief een partij in het proces wordt.¹⁵⁷ Hoe iemand zich burgerlijke partij kan stellen en het verschil tussen een klacht met burgerlijke partijstelling voor de onderzoeksrechter en een burgerlijke partijstelling voor de strafrechter komt later aan bod (*cf.* hoofdstuk I.II. Wie kan zich burgerlijke partij stellen? randnummer 66).

65. *Verhouding tussen de begrippen* – De drie begrippen verhouden zich als volgt ten opzichte van elkaar:

- Elke klacht is tevens een aangifte, maar een aangifte kan nooit een klacht zijn aangezien de persoon die een aangifte doet een getuige of een slachtoffer kan zijn maar de klager altijd een slachtoffer is¹⁵⁸;
- Elke (klacht met) burgerlijke partijstelling is tevens een klacht, maar niet elke klacht is ook een burgerlijke partijstelling want de persoon die klacht neerlegt heeft de keuze om zich al dan niet burgerlijke partij te stellen¹⁵⁹;

¹⁵⁴ F. DERUYCK en Y. VAN LANDEGHEM, *Overzicht van het Belgisch strafprocesrecht*, Brugge, die Keure / la Charte, 2021, 72; T. DE WOLF, A. LINERS, K. VANDERHEIDEN en F. VAN VOLSEM, *Zakboekje strafprocesrecht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2021, 20.

¹⁵⁵ F. DERUYCK en Y. VAN LANDEGHEM, *Overzicht van het Belgisch strafprocesrecht*, Brugge, die Keure / la Charte, 2021, 72; FOD JUSTITIE, "Verklaring van benadeelde persoon", https://justitie.belgium.be/nl/themas_en_dossiers/wat_moet_u_doen_als/slachtoffer/als_slachtoffer_tussenkoemen_in_de_procedure_2.

¹⁵⁶ T. DE WOLF, A. LINERS, K. VANDERHEIDEN en F. VAN VOLSEM, *Zakboekje strafprocesrecht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2021, 18-21; R. VERSTRAETEN, *De burgerlijke partij en het gerechtelijk onderzoek: het slachtoffer in het strafproces*, Maklu, Antwerpen, 1990, 35-37.

¹⁵⁷ A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 19; F. DERUYCK en Y. VAN LANDEGHEM, *Overzicht van het Belgisch strafprocesrecht*, Brugge, die Keure / la Charte, 2021, 73; T. DE WOLF, A. LINERS, K. VANDERHEIDEN en F. VAN VOLSEM, *Zakboekje strafprocesrecht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2021, 20.

¹⁵⁸ R. VERSTRAETEN, *De burgerlijke partij en het gerechtelijk onderzoek: het slachtoffer in het strafproces*, Maklu, Antwerpen, 1990, 41.

¹⁵⁹ T. DE WOLF, A. LINERS, K. VANDERHEIDEN en F. VAN VOLSEM, *Zakboekje strafprocesrecht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2021, 73; R. VERSTRAETEN, *De burgerlijke partij en het gerechtelijk onderzoek: het slachtoffer in het strafproces*, Maklu, Antwerpen, 1990, 41.

- Een klacht en een (klacht met) burgerlijke partijstelling kunnen tegelijkertijd worden ingesteld, maar dit is geen verplichting;¹⁶⁰
- Enkel bij de (klacht met) burgerlijke partijstelling vordert het slachtoffer een schadevergoeding voor de geleden schade¹⁶¹.

I.II. Wie kan zich burgerlijke partij stellen?

66. *Art. 3 V.T.Sv.* – *Art. 3 V.T.Sv.* bepaalt dat elk slachtoffer dat schade heeft geleden ten gevolge van een misdrijf een vordering mag instellen voor de strafrechter voor een vergoeding van die schade¹⁶²:

*"De rechtsvordering tot herstel van de schade, door een misdrijf veroorzaakt, behoort aan hen die de schade hebben geleden."*¹⁶³

67. *Twee hypotheses* – Het slachtoffer van een misdrijf kan kiezen uit twee bewandelbare wegen die hij of zij kan inslaan in een poging om de geleden schade vergoed te krijgen. De eerste optie is dat het slachtoffer een burgerlijke vordering tot schadevergoeding instelt voor de burgerlijke rechtbank. Aangezien dit niet relevant is voor dit onderzoek naar de burgerlijke partijstelling van de fiscus, zal deze optie verder niet besproken worden. De tweede weg die het slachtoffer kan inslaan, is een burgerlijke vordering in te stellen voor de strafrechter via de burgerlijke partijstelling. Binnen deze mogelijkheid dienen er twee hypotheses te worden onderscheiden¹⁶⁴:

Eerste hypothese: de dader werd reeds vervolgd

68. *Art. 67 Sv.* – Indien de dader reeds vervolgd werd voor de gepleegde feiten, dan kan het slachtoffer zich burgerlijke partij stellen en dit in elke stand van het geding.¹⁶⁵

*"De klagers kunnen zich burgerlijke partij stellen in elke stand van het geding, tot de sluiting van de debatten, maar na het vonnis kan hun afstand in geen geval geldig zijn, al wordt hij gedaan binnen vierentwintig uren na hun verklaring dat zij zich burgerlijke partij stellen."*¹⁶⁶

¹⁶⁰ R. VERSTRAETEN, *De burgerlijke partij en het gerechtelijk onderzoek: het slachtoffer in het strafproces*, Maklu, Antwerpen, 1990, 41.

¹⁶¹ T. DE WOLF, A. LINERS, K. VANDERHEIDEN en F. VAN VOLSEM, *Zakboekje strafprocesrecht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2021, 20-21; R. VERSTRAETEN, *De burgerlijke partij en het gerechtelijk onderzoek: het slachtoffer in het strafproces*, Maklu, Antwerpen, 1990, 41.

¹⁶² Art. 3 Wetboek houdende de voorafgaande titel van het Wetboek van Strafvordering; J. DE CUYPER, "Fiscus weldra erkend als burgerlijke partij voor de strafgerechten?", *AFT* 1988, 43; S. VERHELST, *De rol van het slachtoffer in het straf(proces)recht*, Brussel, Intersentia, 2013, 178-179.

¹⁶³ Art. 3 Wetboek houdende de voorafgaande titel van het Wetboek van Strafvordering.

¹⁶⁴ A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 20; F. DERUYCK en Y. VAN LANDEGHEM, *Overzicht van het Belgisch strafprocesrecht*, Brugge, die Keure / la Charte, 2021, 73.

¹⁶⁵ Art. 67 Wetboek van Strafvordering; F. DERUYCK en Y. VAN LANDEGHEM, *Overzicht van het Belgisch strafprocesrecht*, Brugge, die Keure / la Charte, 2021, 73.

¹⁶⁶ Art. 67 Wetboek van Strafvordering.

Indien er nog een gerechtelijk onderzoek lopende is, kan het slachtoffer zich burgerlijke partij stellen bij de onderzoeksrechter.¹⁶⁷ Zo niet, dan kan het slachtoffer zich nog steeds burgerlijke partij stellen voor de strafrechter tijdens de zitting, zelfs als de procedure op verzet lopende is doch nooit voor het eerst in graad van beroep.¹⁶⁸

Tweede hypothese: de dader werd nog niet vervolgd

69. *Twee mogelijkheden* – Indien de dader nog niet vervolgd werd voor de gepleegde feiten, dan kan het slachtoffer er zelf voor zorgen dat de vervolging wel wordt ingesteld.¹⁶⁹ Het slachtoffer kan dit doen op twee mogelijke manieren. Ten eerste kan het slachtoffer de dader rechtstreeks dagvaarden voor de bevoegde rechtbank (naargelang de kwalificatie van het gepleegd misdrijf zal de bevoegde rechtbank de politierechtbank of de correctionele rechtbank zijn).¹⁷⁰ Ten tweede kan het slachtoffer een klacht met burgerlijke partijstelling neerleggen bij de bevoegde onderzoeksrechter.¹⁷¹ Dit ligt vervat in art. 63 Sv.¹⁷²:

*"Hij die beweert door een misdaad of een wanbedrijf te zijn benadeeld, kan daarover bij de bevoegde onderzoeksrechter klacht doen en zich burgerlijke partij stellen."*¹⁷³

70. *Klacht met burgerlijke partijstelling bij de onderzoeksrechter* – Een klacht met burgerlijke partijstelling neerleggen bij de onderzoeksrechter heeft tot gevolg dat het opsporingsonderzoek afgesloten wordt indien dit reeds lopende was, en de procureur des Konings het dossier dient over te maken aan de onderzoeksrechter waardoor het gerechtelijk onderzoek van start gaat.¹⁷⁴ Indien het opsporingsonderzoek onder leiding van de procureur des Konings nog niet lopende was, dan moet de onderzoeksrechter van zodra het slachtoffer een klacht met burgerlijke partijstelling heeft neergelegd voor hem, de procureur des Konings hiervan in kennis te stellen.¹⁷⁵ Vervolgens zal de

¹⁶⁷ Art. 63 Wetboek van Strafvordering; F. DERUYCK en Y. VAN LANDEGHEM, *Overzicht van het Belgisch strafprocesrecht*, Brugge, die Keure / la Charte, 2021, 73; S. VERHELST, *De rol van het slachtoffer in het straf(proces)recht*, Brussel, Intersentia, 2013, 194.

¹⁶⁸ F. DERUYCK en Y. VAN LANDEGHEM, *Overzicht van het Belgisch strafprocesrecht*, Brugge, die Keure / la Charte, 2021, 73; T. DE WOLF, A. LINERS, K. VANDERHEIDEN en F. VAN VOLSEM, *Zakboekje strafprocesrecht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2021, 20; S. VERHELST, *De rol van het slachtoffer in het straf(proces)recht*, Brussel, Intersentia, 2013, 194.

¹⁶⁹ F. DERUYCK en Y. VAN LANDEGHEM, *Overzicht van het Belgisch strafprocesrecht*, Brugge, die Keure / la Charte, 2021, 73; T. DE WOLF, A. LINERS, K. VANDERHEIDEN en F. VAN VOLSEM, *Zakboekje strafprocesrecht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2021, 20; S. VERHELST, *De rol van het slachtoffer in het straf(proces)recht*, Brussel, Intersentia, 2013, 194-195.

¹⁷⁰ F. DERUYCK en Y. VAN LANDEGHEM, *Overzicht van het Belgisch strafprocesrecht*, Brugge, die Keure / la Charte, 2021, 73; T. DE WOLF, A. LINERS, K. VANDERHEIDEN en F. VAN VOLSEM, *Zakboekje strafprocesrecht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2021, 20; S. VERHELST, *De rol van het slachtoffer in het straf(proces)recht*, Brussel, Intersentia, 2013, 180, 190, 193.

¹⁷¹ F. DERUYCK en Y. VAN LANDEGHEM, *Overzicht van het Belgisch strafprocesrecht*, Brugge, die Keure / la Charte, 2021, 73; T. DE WOLF, A. LINERS, K. VANDERHEIDEN en F. VAN VOLSEM, *Zakboekje strafprocesrecht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2021, 20.

¹⁷² Art. 63 Wetboek van Strafvordering; S. VERHELST, *De rol van het slachtoffer in het straf(proces)recht*, Brussel, Intersentia, 2013, 194.

¹⁷³ Art. 63, eerste lid Wetboek van Strafvordering.

¹⁷⁴ F. DERUYCK en Y. VAN LANDEGHEM, *Overzicht van het Belgisch strafprocesrecht*, Brugge, die Keure / la Charte, 2021, 73; T. DE WOLF, A. LINERS, K. VANDERHEIDEN en F. VAN VOLSEM, *Zakboekje strafprocesrecht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2021, 20.

¹⁷⁵ F. DERUYCK en Y. VAN LANDEGHEM, *Overzicht van het Belgisch strafprocesrecht*, Brugge, die Keure / la Charte, 2021, 73.

procureur zelf moeten kiezen of hij een gerechtelijk onderzoek vordert of niet.¹⁷⁶ Indien hij dit doet, dan hoeft de burgerlijke partij geen borgsom te betalen die gebruikt wordt om de gerechtskosten te dekken.¹⁷⁷ Indien de procureur des Konings daarentegen niks vordert, zal het gerechtelijk onderzoek onder leiding van de onderzoeksrechter van start gaan. Voor de burgerlijke partij betekent dit dat hij of zij wél een borgsom zal moeten betalen.¹⁷⁸ Het bedrag van deze borgsom is afhankelijk van het arrondissement waarin het gerechtelijk onderzoek gestart zal worden. Als we Brussel als voorbeeld nemen, dan zal de borgsom voor een (natuurlijke) burgerlijke partij 500 euro bedragen als startbedrag. Zullen er tijdens het gerechtelijk onderzoek echter bijkomende deskundigenonderzoeken gevorderd worden dan zal dit bedrag aanzienlijk vermeerderd worden.¹⁷⁹

71. *Bijkomende rechten voor de burgerlijke partij* – De burgerlijke partij kan overeenkomstig art. 61ter Sv. een verzoek indienen tot inzage van het strafdossier of tot het verkrijgen van een afschrift ervan.¹⁸⁰ Indien dit verzoek ingewilligd werd, mag de burgerlijke partij dus het strafdossier inkijken en indien gewenst een afschrift van nemen. De informatie die hij of zij hieruit vergaart, mag hij of zij enkel gebruiken om de belangen van zijn of haar verdediging te vrijwaren.¹⁸¹

*"De verzoeker kan de door de inzage of het nemen van een afschrift verkregen inlichtingen alleen gebruiken in het belang van zijn verdediging, op voorwaarde dat hij het vermoeden van onschuld in acht neemt, alsook de rechten van verdediging van derden, het privéleven en de waardigheid van de persoon, onverminderd het recht waarin artikel 61quinquies voorziet voor de inverdenkinggestelde en voor de burgerlijke partij."*¹⁸²

I.III. Wanneer kan iemand zich burgerlijke partij stellen?

i) Algemene voorwaarden rechtsvordering

72. *Algemene voorwaarden rechtsvordering* – Er bestaan een aantal voorwaarden waaraan een persoon moet voldoen vooraleer deze zich burgerlijke partij kan stellen. Vooreerst moet het slachtoffer voldoen aan de geldigheidvoorwaarden die gelden voor elke vordering in het algemeen.¹⁸³ Deze algemene voorwaarden voor de ontvankelijkheid van een geldige rechtsvordering liggen vervat

¹⁷⁶ F. DERUYCK en Y. VAN LANDEGHEM, *Overzicht van het Belgisch strafprocesrecht*, Brugge, die Keure / la Charte, 2021, 73.

¹⁷⁷ T. DE WOLF, A. LINERS, K. VANDERHEIDEN en F. VAN VOLSEM, *Zakboekje strafprocesrecht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2021, 20.

¹⁷⁸ T. DE WOLF, A. LINERS, K. VANDERHEIDEN en F. VAN VOLSEM, *Zakboekje strafprocesrecht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2021, 20.

¹⁷⁹ T. DE WOLF, A. LINERS, K. VANDERHEIDEN en F. VAN VOLSEM, *Zakboekje strafprocesrecht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2021, 20.

¹⁸⁰ Art. 61ter Wetboek van Strafvordering; T. DE WOLF, A. LINERS, K. VANDERHEIDEN en F. VAN VOLSEM, *Zakboekje strafprocesrecht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2021, 21.

¹⁸¹ Art. 61ter, §4, tweede lid Wetboek van Strafvordering; T. DE WOLF, A. LINERS, K. VANDERHEIDEN en F. VAN VOLSEM, *Zakboekje strafprocesrecht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2021, 21.

¹⁸² Art. 61ter, §4, tweede lid Wetboek van Strafvordering.

¹⁸³ A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 20; R. VERSTRAETEN, *De burgerlijke partij en het gerechtelijk onderzoek: het slachtoffer in het strafproces*, Maklu, Antwerpen, 1990, 42.

in de artikelen 17 en 18 van het Gerechtelijk Wetboek (hierna: Ger.W.).¹⁸⁴ Deze artikelen gaan over enerzijds (a) de *hoedanigheid* en anderzijds (b) het *belang* van de eiser:

*"De rechtsvordering kan niet worden toegelaten, indien de eiser geen hoedanigheid en geen belang heeft om ze in te dienen."*¹⁸⁵

a. Hoedanigheid

73. *Begripsomschrijving* – De hoedanigheid van het slachtoffer duidt op het verband dat er dient te bestaan tussen de materiële procespartij enerzijds, en het voorwerp van de eis anderzijds.¹⁸⁶ Aangezien de burgerlijke partijstelling erop gericht is om de schade vergoed te krijgen die veroorzaakt werd door een misdrijf, mogen we stellen dat deze vordering toebehoort aan het slachtoffer dat door het misdrijf schade heeft geleden.¹⁸⁷ Ook het Hof van Cassatie heeft in verschillende arresten duidelijk gesteld dat men onder 'schade' moet verstaan "rechtstreekse en persoonlijke schade".¹⁸⁸ Deze precisering van het Hof doet verstaan dat de burgerlijke vordering ter vergoeding van de schade ontstaan uit het misdrijf enkel toekomt aan het slachtoffer van dat misdrijf. De Belgische wetgever heeft er echter voor gezorgd dat de burgerlijke vordering tot herstel van schade ontstaan uit een misdrijf geacht wordt een patrimoniaal recht te zijn, en dit recht is overdraagbaar.¹⁸⁹ Dit betekent concreet dat niet alleen het slachtoffer zelf, maar tevens elke persoon die in de plaats van het slachtoffer mag optreden de burgerlijke vordering van het slachtoffer mogen uitoefenen voor de strafrechter.¹⁹⁰ Het is hierbij belangrijk om op te merken dat de burgerlijke vordering blijft toebehoren aan het slachtoffer, en dat het andere gerechtigen zijn die deze vordering mogen uitoefenen – zij krijgen dus geen eigen aparte vordering. Voorbeelden van personen

¹⁸⁴ Art. 17 en 18 Gerechtelijk Wetboek; A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 20; N. DE BECKER, "Kan de Belgische Staat zich voor de strafrechter burgerlijke partij stellen om de betaling van een (betwiste) belastingschuld te bekomen?", *Fisc.Koer.* 2020, afl. 1, (17) 23; N. DE BECKER, "Kan de Belgische Staat ten aanzien van een belastingplichtige de betaling van de ontdoken btw vorderen middels het instellen van een schadevergoeding via een burgerlijke partijstelling in een strafzaak?", *Fisc.Koer* 2020, afl. 16, 389; F. DERUYCK en Y. VAN LANDEGHEM, *Overzicht van het Belgisch strafprocesrecht*, Brugge, die Keure / la Charte, 2021, 73; T. DE WOLF, A. LINERS, K. VANDERHEIDEN en F. VAN VOLSEM, *Zakboekje strafprocesrecht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2021, 20; S. VERHELST, *De rol van het slachtoffer in het straf(proces)recht*, Brussel, Intersentia, 2013, 195-197; R. VERSTRAETEN, *De burgerlijke partij en het gerechtelijk onderzoek: het slachtoffer in het strafproces*, Maklu, Antwerpen, 1990, 42.

¹⁸⁵ Art. 17, eerste lid Gerechtelijk Wetboek.

¹⁸⁶ A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 21; F. DERUYCK en Y. VAN LANDEGHEM, *Overzicht van het Belgisch strafprocesrecht*, Brugge, die Keure / la Charte, 2021, 73; T. DE WOLF, A. LINERS, K. VANDERHEIDEN en F. VAN VOLSEM, *Zakboekje strafprocesrecht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2021, 20; S. VERHELST, *De rol van het slachtoffer in het straf(proces)recht*, Brussel, Intersentia, 2013, 196; R. VERSTRAETEN, *De burgerlijke partij en het gerechtelijk onderzoek: het slachtoffer in het strafproces*, Maklu, Antwerpen, 1990, 43.

¹⁸⁷ A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 21; R. VERSTRAETEN, *De burgerlijke partij en het gerechtelijk onderzoek: het slachtoffer in het strafproces*, Maklu, Antwerpen, 1990, 43.

¹⁸⁸ Cass. 19 mei 1987; Cass. 16 oktober 1991; Cass. 20 oktober 2010, AR P.09.0330.F; A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 21.

¹⁸⁹ A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 21-22; R. VERSTRAETEN, *De burgerlijke partij en het gerechtelijk onderzoek: het slachtoffer in het strafproces*, Maklu, Antwerpen, 1990, 43.

¹⁹⁰ A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 21-22; R. VERSTRAETEN, *De burgerlijke partij en het gerechtelijk onderzoek: het slachtoffer in het strafproces*, Maklu, Antwerpen, 1990, 43.

die gerechtigd zijn om in de plaats van het slachtoffer te treden bij het uitoefenen van de burgerlijke vordering zijn erfgenamen, gesubrogeerde derden, alsook cessionarissen die op rechtmatige wijze een schuldvordering hebben overgedragen gekregen.¹⁹¹

74. *Burgerlijke partijstelling van rechtspersonen* – Ook rechtspersonen zijn gerechtigd om zich burgerlijke partij te stellen, maar vanwege de irrelevantie hiervan voor dit onderzoek zal hier niet verder op ingegaan worden.¹⁹²

b. Belang

75. *Begripsomschrijving* – Het belang dat een slachtoffer moet hebben duidt op elk voordeel – materieel of moreel – dat het slachtoffer mag verwachten door het instellen van de burgerlijke vordering én waardoor de rechtstoestand van het slachtoffer veranderd en/of verbeterd kan worden.¹⁹³ Het komt er dus eigenlijk op neer dat het belang de drijfveer is, de reden waarom iemand een vordering wilt instellen.¹⁹⁴ Het slachtoffer dat reeds een uitvoerbare titel bezit, heeft geen belang om de burgerlijke vordering in te stellen (denk bijvoorbeeld aan een beslissing van de burgerlijke rechter waarin er onderhoudsgelden werden toegekend).¹⁹⁵ Als we dit belang bekijken in het licht van de burgerlijke partijstelling, dan bestaat het belang van het slachtoffer om zich burgerlijke partij te stellen erin de uit het misdrijf geleden schade vergoed te krijgen.¹⁹⁶

76. *Art. 18 Ger. W.* – Artikel 18, eerste lid Gerechtelijk Wetboek bepaalt dat het belang "een reeds verkregen en dadelijk belang" moet zijn.¹⁹⁷ Het belang moet ook een persoonlijk belang zijn: deze vereiste dient ervoor om te vermijden dat er een *actio popularis* ingesteld zou worden.¹⁹⁸ Ten slotte dient het slachtoffer over een rechtmatig belang te beschikken.¹⁹⁹ Het Hof van Cassatie heeft het

¹⁹¹ A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 21-22; R. VERSTRAETEN, *De burgerlijke partij en het gerechtelijk onderzoek: het slachtoffer in het strafproces*, Maklu, Antwerpen, 1990, 43.

¹⁹² Art. 17, tweede lid Gerechtelijk Wetboek; A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 22.

¹⁹³ A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 23; F. DERUYCK en Y. VAN LANDEGHEM, *Overzicht van het Belgisch strafprocesrecht*, Brugge, die Keure / la Charte, 2021, 73; T. DE WOLF, A. LINERS, K. VANDERHEIDEN en F. VAN VOLSEM, *Zakboekje strafprocesrecht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2021, 20; S. VERHELST, *De rol van het slachtoffer in het straf(proces)recht*, Brussel, Intersentia, 2013, 196-197; R. VERSTRAETEN, *De burgerlijke partij en het gerechtelijk onderzoek: het slachtoffer in het strafproces*, Maklu, Antwerpen, 1990, 43-44; R. VERSTRAETEN, *Handboek strafvordering*, Antwerpen, Maklu, 2007, 185.

¹⁹⁴ S. VERHELST, *De rol van het slachtoffer in het straf(proces)recht*, Brussel, Intersentia, 2013, 196-197.

¹⁹⁵ A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 23; R. VERSTRAETEN, *De burgerlijke partij en het gerechtelijk onderzoek: het slachtoffer in het strafproces*, Maklu, Antwerpen, 1990, 44.

¹⁹⁶ Cass. 27 maart 2001, AR P.99.0983.N, TFR 2001, 870; A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 23; N. DE BECKER, "Kan de Belgische Staat zich voor de strafrechter burgerlijke partij stellen om de betaling van een (betwiste) belastingschuld te bekomen?", *Fisc.Koer.* 2020, afl. 1, (17) 23; R. VERSTRAETEN, *De burgerlijke partij en het gerechtelijk onderzoek: het slachtoffer in het strafproces*, Maklu, Antwerpen, 1990, 44.

¹⁹⁷ Art. 18, eerste lid Gerechtelijk Wetboek; V. SAGAERT, *Goederenrecht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2021, 610.

¹⁹⁸ A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 23.

¹⁹⁹ A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 23.

begrip 'rechtmatig belang' lichtjes genuanceerd door te preciseren dat een belang enkel niet rechtmatig is indien dit belang een doel nastreeft dat onverenigbaar is met de openbare orde.²⁰⁰

ii) Voorwaarden specifiek voor de burgerlijke partijstelling

a. Ontvankelijkheidsvoorwaarden

77. *Burgerlijke vordering als accessorium en strafvordering als drager* – Uit art. 4 V.T.Sv. begrijpen we dat de burgerlijke vordering nauw samenhangt met de strafvordering.²⁰¹ Het (logische) gevolg daarvan is dat er maar een geldige burgerlijke vordering kan worden ingesteld mits de strafvordering ontvankelijk is.²⁰² Dit is te wijten aan het feit dat de burgerlijke vordering in essentie accessoir is aan de strafvordering.²⁰³ De strafvordering wordt in essentie gezien als de *drager* van de burgerlijke vordering in de strafprocedure.²⁰⁴ Hieruit volgt ook dat de burgerlijke vordering in principe samen met de strafvordering ingesteld moet worden, maar in elk geval ten laatste voor er een uitspraak op strafrechtelijk vlak is gedaan.²⁰⁵ Er bestaat evenwel een uitzondering op het accessoire karakter van de burgerlijke vordering: dit is wanneer de strafrechter ambtshalve de burgerlijke belangen aanhoudt overeenkomstig art. 4, tweede lid V.T.Sv..²⁰⁶

78. *Uitspraak over de vordering* – De strafrechter doet in principe op hetzelfde moment uitspraak over zowel de strafrechtelijke als de burgerlijke vordering.²⁰⁷ Toch zijn er een aantal uitzonderingen waarin de burgerlijke vordering nog verder gezet kan worden voor de strafrechter zonder de strafvordering.²⁰⁸ Dit kan bijvoorbeeld wanneer er wel al een uitspraak over de strafvordering werd

²⁰⁰ Cass. 3 oktober 1997, RW 1998-99, afl. 37, 1350, overw. 1350; Cass. 7 oktober 2003, AR P.03.0422.N; A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 23.

²⁰¹ Art. 4 Wetboek houdende de voorafgaande titel van het Wetboek van Strafvordering; S. VERHELST, *De rol van het slachtoffer in het straf(proces)recht*, Brussel, Intersentia, 2013, 201-202.

²⁰² A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 24; S. VERHELST, *De rol van het slachtoffer in het straf(proces)recht*, Brussel, Intersentia, 2013, 201-202; R. VERSTRAETEN, *De burgerlijke partij en het gerechtelijk onderzoek: het slachtoffer in het strafproces*, Maklu, Antwerpen, 1990, 64.

²⁰³ A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 24; F. DERUYCK en Y. VAN LANDEGHEM, *Overzicht van het Belgisch strafprocesrecht*, Brugge, die Keure / la Charte, 2021, 74; S. VERHELST, *De rol van het slachtoffer in het straf(proces)recht*, Brussel, Intersentia, 2013, 203; R. VERSTRAETEN, *De burgerlijke partij en het gerechtelijk onderzoek: het slachtoffer in het strafproces*, Maklu, Antwerpen, 1990, 64.

²⁰⁴ A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 24; R. VERSTRAETEN, *De burgerlijke partij en het gerechtelijk onderzoek: het slachtoffer in het strafproces*, Maklu, Antwerpen, 1990, 64.

²⁰⁵ A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 24; F. DERUYCK en Y. VAN LANDEGHEM, *Overzicht van het Belgisch strafprocesrecht*, Brugge, die Keure / la Charte, 2021, 74; S. VERHELST, *De rol van het slachtoffer in het straf(proces)recht*, Brussel, Intersentia, 2013, 201-202; R. VERSTRAETEN, *De burgerlijke partij en het gerechtelijk onderzoek: het slachtoffer in het strafproces*, Maklu, Antwerpen, 1990, 64.

²⁰⁶ Art. 4, tweede lid Wetboek houdende de voorafgaande titel van het Wetboek van Strafvordering; F. DERUYCK en Y. VAN LANDEGHEM, *Overzicht van het Belgisch strafprocesrecht*, Brugge, die Keure / la Charte, 2021, 74.

²⁰⁷ F. DERUYCK en Y. VAN LANDEGHEM, *Overzicht van het Belgisch strafprocesrecht*, Brugge, die Keure / la Charte, 2021, 74.

²⁰⁸ A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 25; F. DERUYCK en Y. VAN LANDEGHEM, *Overzicht van het Belgisch strafprocesrecht*, Brugge, die Keure / la Charte, 2021, 74.

gedaan, maar er nog geen uitspraak over de burgerlijke vordering mogelijk was omdat er bijkomende onderzoeksmaatregelen bevolen waren, of als de strafvordering is vervallen, of ook indien er enkel tegen de uitspraak op burgerlijk vlak hoger beroep wordt aangetekend.²⁰⁹ Hierbij kan de vraag gesteld worden of de strafvordering dan nog strikt gezien kan worden als drager van de burgerlijke vordering.²¹⁰

79. *Beweren benadeeld te zijn* – Om zich burgerlijke partij te kunnen stellen, moet men beweren benadeeld te zijn.²¹¹ Dit vloeit voort uit de tekst van art. 63 Sv.²¹² Echter moet er een onderscheid worden gemaakt tussen de ontvankelijkheid van de burgerlijke vordering en de gegrondheid ervan: in de fase van de ontvankelijkheid hoeft het slachtoffer het causaal verband en de omvang van de schade nog niet te bewijzen.²¹³ Dit is pas het geval bij de beoordeling ten gronde door de strafrechter: hier moet het slachtoffer kunnen aantonen welke schade hij geleden heeft, én bewijzen dat deze schade rechtstreeks uit het gepleegde misdrijf voortvloeit.²¹⁴ Er moet dus een direct causaal verband tussen het gepleegde misdrijf en de door de burgerlijke partij geleden schade aangetoond worden door het slachtoffer.²¹⁵

80. *Aannemelijk maken* – Opdat de burgerlijke vordering ontvankelijk zou zijn, dient het slachtoffer dus eerst en vooral aannemelijk te maken dat hij schade heeft geleden door het gepleegde misdrijf.²¹⁶ Wat er nu precies moet verstaan worden onder 'aannemelijk maken' heeft lange tijd ter discussie gelegen in de rechtsleer.²¹⁷ Logisch, want de schrik bestond dat een te ruime invulling van dit begrip zou leiden tot misbruik van de burgerlijke partijstelling en een opening creëerde voor een *actio popularis*, terwijl een te strikte invulling van dit begrip er daarentegen voor zou kunnen zorgen dat het te moeilijk zou worden voor een slachtoffer om een burgerlijke vordering in te kunnen stellen.²¹⁸ Tegenstrijdige zienswijzen werden verdedigd in de rechtsleer: sommige auteurs waren van mening dat het niet voldoende is voor het slachtoffer om aan te tonen dat er 'een' schade geleden

²⁰⁹ F. DERUYCK en Y. VAN LANDEGHEM, *Overzicht van het Belgisch strafprocesrecht*, Brugge, die Keure / la Charte, 2021, 74.

²¹⁰ A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 25.

²¹¹ A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 25; J. DE CUYPER, "Fiscus weldra erkend als burgerlijke partij voor de strafgerechten?", *AFT* 1988, 43; F. DERUYCK en Y. VAN LANDEGHEM, *Overzicht van het Belgisch strafprocesrecht*, Brugge, die Keure / la Charte, 2021, 76.

²¹² Art. 63 Wetboek van Strafvordering; S. VERHELST, *De rol van het slachtoffer in het straf(proces)recht*, Brussel, Intersentia, 2013, 205.

²¹³ A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 25.

²¹⁴ J. DE CUYPER, "Fiscus weldra erkend als burgerlijke partij voor de strafgerechten?", *AFT* 1988, 43; F. DERUYCK en Y. VAN LANDEGHEM, *Overzicht van het Belgisch strafprocesrecht*, Brugge, die Keure / la Charte, 2021, 76.

²¹⁵ N. DE BECKER, "Kan de Belgische Staat zich voor de strafrechter burgerlijke partij stellen om de betaling van een (betwiste) belastingschuld te bekomen?", *Fisc.Koer.* 2020, afl. 1, (17) 23; J. DE CUYPER, "Fiscus weldra erkend als burgerlijke partij voor de strafgerechten?", *AFT* 1988, 43; F. DERUYCK en Y. VAN LANDEGHEM, *Overzicht van het Belgisch strafprocesrecht*, Brugge, die Keure / la Charte, 2021, 76.

²¹⁶ A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 25; F. DERUYCK en Y. VAN LANDEGHEM, *Overzicht van het Belgisch strafprocesrecht*, Brugge, die Keure / la Charte, 2021, 76.

²¹⁷ A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 25; R. VERSTRAETEN, *De burgerlijke partij en het gerechtelijk onderzoek: het slachtoffer in het strafproces*, Maklu, Antwerpen, 1990, 74.

²¹⁸ A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 25; S. VERHELST, *De rol van het slachtoffer in het straf(proces)recht*, Brussel, Intersentia, 2013, 220; R. VERSTRAETEN, *De burgerlijke partij en het gerechtelijk onderzoek: het slachtoffer in het strafproces*, Maklu, Antwerpen, 1990, 74.

was.²¹⁹ Andere auteurs nuanceerden dit dan weer, en stelden eerder dat het slachtoffer voor de ontvankelijkheid van de burgerlijke vordering nog niet hoeft aan te tonen welke schade hij geleden heeft, maar wel de aard en de ernst ervan bij te brengen.²²⁰ Het Hof van Cassatie heeft uiteindelijk in meerdere arresten duidelijkheid geschept: het slachtoffer dient noodzakelijkerwijze aan te tonen dat hij enige vorm van schade – materieel dan wel moreel – heeft geleden en hiervoor dan ook een vergoeding wil bekomen, maar hij hoeft van deze schade in de ontvankelijkheidsfase nog geen concreet bewijs bij te brengen.²²¹ Zo overwoog het Hof bijvoorbeeld het volgende:

"hij die beweert door een misdaad of wanbedrijf benadeeld te zijn, kan zich burgerlijke partij stellen zowel voor de onderzoeksrechter als voor het onderzoeksgerecht, zonder dat hij in die stand van de rechtspleging het bewijs hoeft te leveren van de schade, van haar omvang en van het oorzakelijk verband ervan met het aan de verdachte ten laste gelegde misdrijf. De beweerde benadeelde moet evenwel, wil zijn burgerlijke partijstelling ontvankelijk zijn, zijn bewering omtrent de schade die hij door het misdrijf zou hebben geleden, aannemelijk maken".²²²

"degene die beweert te zijn benadeeld nog niet het bewijs hoeft te leveren van de schade, van de omvang ervan, noch van het oorzakelijk verband ervan met het aan de verdachte ten laste gelegde misdrijf, maar minstens zijn bewering omtrent de schade welke hij door het misdrijf zou hebben geleden aannemelijk moet maken".²²³

81. *Beoordeling aannemelijkheid door de strafrechter* – Of het slachtoffer aannemelijk kan maken dat hij benadeeld is door het gepleegd misdrijf, behoort tot de discretionaire beoordelingsbevoegdheid van de strafrechter.²²⁴ De strafrechter kan aan de hand van een vijftal criteria toetsen of het slachtoffer al dan niet aannemelijk kan maken dat hij benadeeld is.²²⁵

1. *Reële schade* – Het slachtoffer dat zich burgerlijke partij wil stellen moet een reële schade kunnen aantonen.²²⁶ Het Hof van Cassatie heeft gepreciseerd dat er sprake is van reële schade indien het slachtoffer door het gepleegde misdrijf geschaad is in zijn persoon, in zijn goederen, of in zijn eer²²⁷:

²¹⁹ R. VERSTRAETEN, *De burgerlijke partij en het gerechtelijk onderzoek: het slachtoffer in het strafproces*, Maklu, Antwerpen, 1990, 74-75.

²²⁰ R. VERSTRAETEN, *De burgerlijke partij en het gerechtelijk onderzoek: het slachtoffer in het strafproces*, Maklu, Antwerpen, 1990, 75.

²²¹ R. VERSTRAETEN, *De burgerlijke partij en het gerechtelijk onderzoek: het slachtoffer in het strafproces*, Maklu, Antwerpen, 1990, 75.

²²² Cass. 3 april 2007, NC 2009, 375, noot S. DE DECKER; A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 25.

²²³ Cass. 21 december 1993, RW 1994-95, (774) 776, noot R. VERSTRAETEN; S. VERHELST, *De rol van het slachtoffer in het straf(proces)recht*, Brussel, Intersentia, 2013, 206.

²²⁴ A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 26;

²²⁵ A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 26-32; R. VERSTRAETEN, *De burgerlijke partij en het gerechtelijk onderzoek: het slachtoffer in het strafproces*, Maklu, Antwerpen, 1990, 78-91.

²²⁶ A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 26-27; C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolgning en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Gent, Larcier, 2006, 381; S. VERHELST, *De rol van het slachtoffer in het straf(proces)recht*, Brussel, Intersentia, 2013, 207-208; R. VERSTRAETEN, *De burgerlijke partij en het gerechtelijk onderzoek: het slachtoffer in het strafproces*, Maklu, Antwerpen, 1990, 78.

²²⁷ Cass. 26 maart 1997, AR P.96.1662.F; S. VERHELST, *De rol van het slachtoffer in het straf(proces)recht*, Brussel, Intersentia, 2013, 207-208.

*"Attendu que les articles 3 et 4 de la loi du 17 avril 1878 ainsi que l'article 63 du Code d'instruction criminelle autorisent l'exercice de l'action civile devant le juge répressif par toute personne qui peut se prétendre personnellement lésée par l'infraction, objet de l'action publique, c'est-à-dire par quiconque justifie avoir pu être victime de cette infraction dans sa personne, ses biens ou son honneur".*²²⁸

2. *Persoonlijke schade* – Het slachtoffer dient aan te tonen dat de schade door hem persoonlijk geleden wordt, niet door een derde.²²⁹ Dit is omdat de burgerlijke partijstelling erop gericht is om een schadevergoeding te krijgen op grond van een persoonlijk belang, en niet dat van een derde of een algemeen belang.²³⁰ Het blijft zoals eerder vermeld in randnummer 73 wel mogelijk voor een derde om zich via indeplaatsstelling burgerlijke partij te stellen in de plaats van het slachtoffer, maar dit wordt nog steeds gedaan in het belang van dit slachtoffer.²³¹ Er bestaan evenwel uitzonderingen op de vereiste van het nastreven van een persoonlijk belang. Zo kunnen beroepsverenigingen optreden ter verdediging van de rechten van hun leden of van het collectief belang daarvan.²³² Aangezien de burgerlijke partijstelling door beroepsverenigingen en vzw's niet relevant is voor dit onderzoek, zal dit ook niet verder uitgediept worden.
3. *Schade die veroorzaakt werd door het gepleegde misdrijf* – Dit criterium spreekt voor zich: de schade dient rechtstreeks veroorzaakt te zijn door het gepleegde misdrijf, en de dader moet ook effectief voor dit misdrijf strafrechtelijk vervolgd worden.²³³
4. *Strafrechter is bevoegd om een schadevergoeding toe te kennen* – Het vierde criterium voorziet erin dat de strafrechter bevoegd moet zijn om uitspraak te doen over de burgerlijke schadevergoeding.²³⁴ Er zijn namelijk een aantal gevallen waarin het slachtoffer zich geen burgerlijke partij mag stellen voor de strafrechter volgens de wetgever²³⁵:

²²⁸ Cass. 26 maart 1997, AR P.96.1662.F.

²²⁹ A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 28; S. VERHELST, *De rol van het slachtoffer in het straf(proces)recht*, Brussel, Intersentia, 2013, 208-209; R. VERSTRAETEN, *De burgerlijke partij en het gerechtelijk onderzoek: het slachtoffer in het strafproces*, Maklu, Antwerpen, 1990, 79.

²³⁰ S. VERHELST, *De rol van het slachtoffer in het straf(proces)recht*, Brussel, Intersentia, 2013, 209.

²³¹ S. VERHELST, *De rol van het slachtoffer in het straf(proces)recht*, Brussel, Intersentia, 2013, 209-210.

²³² A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 27-28; S. VERHELST, *De rol van het slachtoffer in het straf(proces)recht*, Brussel, Intersentia, 2013, 210-213; R. VERSTRAETEN, *De burgerlijke partij en het gerechtelijk onderzoek: het slachtoffer in het strafproces*, Maklu, Antwerpen, 1990, 79.

²³³ A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 30; S. VERHELST, *De rol van het slachtoffer in het straf(proces)recht*, Brussel, Intersentia, 2013, 227; R. VERSTRAETEN, *De burgerlijke partij en het gerechtelijk onderzoek: het slachtoffer in het strafproces*, Maklu, Antwerpen, 1990, 87-89.

²³⁴ A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 31-32; S. VERHELST, *De rol van het slachtoffer in het straf(proces)recht*, Brussel, Intersentia, 2013, 227; R. VERSTRAETEN, *De burgerlijke partij en het gerechtelijk onderzoek: het slachtoffer in het strafproces*, Maklu, Antwerpen, 1990, 89-91.

²³⁵ A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 31-32; R. VERSTRAETEN, *De burgerlijke partij en het gerechtelijk onderzoek: het slachtoffer in het strafproces*, Maklu, Antwerpen, 1990, 89-91.

- a. Een eerste geval waarin de wetgever de burgerlijke partijstelling heeft verboden betreft het misdrijf van gedingbeslissende meened. Het is bij wet verboden – *cfr.* art. 1363 oud BW – voor het slachtoffer van dit misdrijf om zich voor het strafgerecht burgerlijke partij te stellen.²³⁶
- b. Een tweede uitzondering op de mogelijkheid om zich burgerlijke partij te stellen situeert zich in de sfeer van de arbeidsongevallen. Art. 46 van de Arbeidsongevallenwet²³⁷ schrijft voor dat een slachtoffer zich geen burgerlijke partij mag stellen voor schade geleden uit een arbeidsongeval, indien dit arbeidsongeval een misdrijf uitmaakt dat onopzettelijk gepleegd werd door de werkgever, zijn lasthebber, of een aangestelde daarvan.²³⁸

In deze gevallen wordt de burgerlijke partijstelling zonder voorwerp en is ze bijgevolg dan ook onontvankelijk.²³⁹

5. *Slachtoffer vraagt vergoeding voor de geleden schade* – Ook dit vijfde en laatste criterium spreekt eigenlijk voor zich: het slachtoffer moet expliciet een vergoeding van de geleden schade vorderen.²⁴⁰

Als het slachtoffer dit aannemelijk kan maken, heeft hij voldaan aan de drempelvoorwaarde – die volgens de bewoordingen van het Hof van Cassatie redelijk laag is.²⁴¹

b. Vormvereisten

82. *Vormvoorwaarden voor de burgerlijke partijstelling* – Natuurlijk dienen er ook een aantal vormvoorwaarden te worden nageleefd bij de burgerlijke partijstelling. Veruit de belangrijkste vormvereiste is dat de wil om zich burgerlijke partij te stellen expliciet en ondubbelzinnig geuit moet worden in de akte van burgerlijke partijstelling: de wil van het slachtoffer om zich burgerlijke partij

²³⁶ Art. 1363 oud Burgerlijk Wetboek; A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 31; R. VERSTRAETEN, *De burgerlijke partij en het gerechtelijk onderzoek: het slachtoffer in het strafproces*, Maklu, Antwerpen, 1990, 90.

²³⁷ Art. 46 Wet 10 april 1971 op de arbeidsongevallen, BS 24 april 1971. (hierna: Arbeidsongevallenwet)

²³⁸ A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 31-32; J. QUISTHOUDT, "De burgerlijke aansprakelijkheid bij arbeidsongevallen. Een ontleding van artikel 46 van de Arbeidsongevallenwet", *Jura Falc.*, 1983-84, 23; R. VERSTRAETEN, *De burgerlijke partij en het gerechtelijk onderzoek: het slachtoffer in het strafproces*, Maklu, Antwerpen, 1990, 89-90.

²³⁹ A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 31-32; S. VERHELST, *De rol van het slachtoffer in het straf(proces)recht*, Brussel, Intersentia, 2013, 227; R. VERSTRAETEN, *De burgerlijke partij en het gerechtelijk onderzoek: het slachtoffer in het strafproces*, Maklu, Antwerpen, 1990, 89-91.

²⁴⁰ A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 32; S. VERHELST, *De rol van het slachtoffer in het straf(proces)recht*, Brussel, Intersentia, 2013, 227-228; R. VERSTRAETEN, *De burgerlijke partij en het gerechtelijk onderzoek: het slachtoffer in het strafproces*, Maklu, Antwerpen, 1990, 91.

²⁴¹ A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 25; F. DERUYCK en Y. VAN LANDEGHEM, *Overzicht van het Belgisch strafprocesrecht*, Brugge, die Keure / la Chartre, 2021, 76; S. VERHELST, *De rol van het slachtoffer in het straf(proces)recht*, Brussel, Intersentia, 2013, 206.

te stellen wordt nooit vermoed.²⁴² Dit valt ook af te leiden uit art. 66 Sv.²⁴³ Buiten een aantal specifieke vermeldingen, moet deze wilsuiking op zichzelf verder niet aan specifieke vormvereisten voldoen.²⁴⁴

c. Ten gronde

83. *Beoordeling door de strafrechter* – Bij de beoordeling ten gronde is het aan de strafrechter om te beoordelen of hij het aannemelijk vindt dat het slachtoffer schade heeft geleden dat in rechtstreeks causaal verband staat met het gepleegde misdrijf.²⁴⁵

²⁴² S. VERHELST, *De rol van het slachtoffer in het straf(proces)recht*, Brussel, Intersentia, 2013, 228; R. VERSTRAETEN, *De burgerlijke partij en het gerechtelijk onderzoek: het slachtoffer in het strafproces*, Maklu, Antwerpen, 1990, 94.

²⁴³ S. VERHELST, *De rol van het slachtoffer in het straf(proces)recht*, Brussel, Intersentia, 2013, 228; R. VERSTRAETEN, *De burgerlijke partij en het gerechtelijk onderzoek: het slachtoffer in het strafproces*, Maklu, Antwerpen, 1990, 94.

²⁴⁴ S. VERHELST, *De rol van het slachtoffer in het straf(proces)recht*, Brussel, Intersentia, 2013, 228-229; R. VERSTRAETEN, *De burgerlijke partij en het gerechtelijk onderzoek: het slachtoffer in het strafproces*, Maklu, Antwerpen, 1990, 94.

²⁴⁵ J. DE CUYPER, "Fiscus weldra erkend als burgerlijke partij voor de strafgerechten?", *AFT* 1988, 43; F. DERUYCK en Y. VAN LANDEGHEM, *Overzicht van het Belgisch strafprocesrecht*, Brugge, die Keure / la Chartre, 2021, 76.

Hoofdstuk II. Invoering art. 4bis V.T.Sv.: een zelfstandige vordering voor de fiscale administratie

II.I. Krachtlijnen wet van 5 mei 2019

84. *Non bis in idem* – Het *non bis in idem*-beginsel (of ook: *ne bis in idem*) is een algemeen rechtsbeginsel, dat inhoudt dat een persoon voor eenzelfde feit geen twee keer bestraft mag worden.²⁴⁶

"Niemand wordt opnieuw berecht of gestraft in een strafrechtelijke procedure binnen de rechtsmacht van dezelfde Staat voor een strafbaar feit waarvoor hij reeds onherroepelijk is vrijgesproken of veroordeeld overeenkomstig de wet en het strafprocesrecht van die Staat".²⁴⁷

Er zijn dus in beginsel drie criteria waaraan voldaan moet zijn opdat het *non bis in idem*-beginsel geschonden zou zijn²⁴⁸: (1) de identiteit van de persoon, (2) de aanwezigheid van een eerste definitieve strafrechtelijke vervolging = 'bis' gedeelte, en (3) een tweede vervolging die betrekking heeft op dezelfde feiten = 'in idem' gedeelte.²⁴⁹

In verband met dit rechtsbeginsel, gekaderd binnen het fiscaal strafrecht, hebben het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (hierna: EHRM) en het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HvJ) gewichtige rechtspraak ontwikkeld.²⁵⁰

Rechtspraak EHRM

85. *Zolotukhin t. Rusland* – In het arrest *Sergey Zolotukhin tegen Rusland* van 10 februari 2009 ging het om een situatie waarin iemand twee keer gestraft is geworden voor eenzelfde gepleegd feit.²⁵¹ Sergey Zolotukhin was een Russische militair die voor dezelfde 'substantiële feiten' eerst een administratieve sanctie had gekregen en nadien nog eens strafrechtelijk vervolgd werd voor diezelfde feiten.²⁵² Het EHRM heeft hier geoordeeld dat dit niet mag: het is in strijd met het *non bis in idem*-

²⁴⁶ Art. 4 aanvullend Protocol nr. 7 EVRM; art. 14 (7) BUPO-Verdrag; art. 50 Handvest van de grondrechten van de Europese Unie; C. CONINGS, "Non bis in idem", *NJW* 2014, afl. 295, (84) 85; M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, "Een toelichting bij de Una Via-Wet van 20 september 2012", *TSTRAFRECHT* 2013, nr. 1, 3; F. DESTERBECK, *Het Misdrif & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 3; S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 19; A. MANSERI, "Ne Bis In Idem et Electa Una Via - Le droit pénal fiscal à la croisée des chemins", *DPE* 2015, nr. 3, 205; O. MICHIELS en A. BERRENDORF, "Les contours de application du principe non bis in idem au disciplinaire", *JT* 2022, nr. 4, (53) 58.

²⁴⁷ Art. 4, eerste lid aanvullend Protocol nr. 7 EVRM; de andere bepalingen hebben een gelijkaardige verwoording.

²⁴⁸ T. BAUWENS, "Idem. Verschillend maar in onlosmakelijke verbondenheid ook substantieel hetzelfde", *TSTRAFRECHT* 2015, nr. 2, (86) 88.

²⁴⁹ T. BAUWENS, "Idem. Verschillend maar in onlosmakelijke verbondenheid ook substantieel hetzelfde", *TSTRAFRECHT* 2015, nr. 2, 87.

²⁵⁰ F. DESTERBECK, *Het Misdrif & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 3.

²⁵¹ EHRM 10 februari 2009, nr. 14939/03, *Zolotukhin/Rusland*.

²⁵² EHRM 10 februari 2009, nr. 14939/03, *Zolotukhin/Rusland*.

beginsel.²⁵³ Uitgaande van dit arrest kan men dus concluderen dat een administratieve sanctie (met een strafrechtelijk karakter) niet gecumuleerd mag worden met een strafrechtelijke sanctie voor substantieel dezelfde feiten.²⁵⁴

86. *Ruotsalainen t. Finland: non bis in idem in fiscalibus* – In het arrest *Ruotsalainen tegen Finland* heeft het EHRM voor het eerst het *non bis in idem*-beginsel in *fiscalibus* ingeleid.²⁵⁵ In deze zaak had Jukka Ruotsalainen een (strafrechtelijke) geldboete gekregen voor het overtreden van de Finse belastingwet op motorvoertuigen omdat hij met brandstof rondreed die minder belastbaar was dan gewone diesel.²⁵⁶ Zes maanden later moest hij tevens een verdrievoudigde aanvullende belastingen betalen van de Finse fiscale administratie omdat hij dus een minder belaste brandstof had gebruikt en de administratie hiervan niet voorafgaand op de hoogte had gebracht.²⁵⁷ Het EHRM heeft in deze zaak voor het eerst vastgesteld dat een aanvullende motorvoertuigbelasting een strafrechtelijk karakter heeft in de zin van art. 6 EVRM.²⁵⁸ Voorts argumenteerde het Hof dat het *non bis in idem*-beginsel dus geschonden was aangezien Jukka Ruotsalainen een strafrechtelijke sanctie had gekregen (geldboete), en nadien nogmaals voor dezelfde feiten (of ten minste substantieel dezelfde feiten) een administratieve sanctie met strafrechtelijk karakter had gekregen.²⁵⁹ De conclusie die we uit dit arrest kunnen trekken is dus dat een cumul van een strafsancie met een administratieve sanctie met een strafrechtelijk karakter een schending van het *non bis in idem*-beginsel uitmaakt.²⁶⁰

87. *A & B t. Noorwegen* – In het arrest *A & B tegen Noorwegen* van 15 november 2016 ging het om de situatie waarin er eerst een administratieve sanctie werd opgelegd, en nadien nog eens een strafrechtelijke maar dit keer wegens feiten betreffende indirecte belastingen.²⁶¹ In tegenstelling tot in het arrest *Zolotukhin tegen Rusland*, was het EHRM van mening dat een cumulatie van een administratieve en een strafrechtelijke sanctie wél toegestaan is onder bepaalde voorwaarden.²⁶² Volgens het Hof was de cumul in deze zaak gerechtvaardigd, omdat de administratieve en de strafrechtelijke sanctie dermate nauw verbonden waren met elkaar, zowel in de tijd als in ruimte, dat zij in feite deel uitmaakten van een “coherent systeem van bestraffing”.²⁶³ Op deze manier heeft

²⁵³ EHRM 10 februari 2009, nr. 14939/03, *Zolotukhin/Rusland*; M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, “Een toelichting bij de Una Via-Wet van 20 september 2012”, *TSTRAFRECHT* 2013, nr. 1, 4; F. DESTERBECK, *Het Misdrijf & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 3; S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 24-25.

²⁵⁴ EHRM 10 februari 2009, nr. 14939/03, *Zolotukhin/Rusland*; M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, “Een toelichting bij de Una Via-Wet van 20 september 2012”, *TSTRAFRECHT* 2013, nr. 1, 4; F. DESTERBECK, *Het Misdrijf & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 3-4; P. HOET, *Het strafrechtelijke ne bis in idem*, Mortsel, Intersentia, 2021, 87.

²⁵⁵ EHRM 16 juni 2009, nr. 13079/03, *Ruotsalainen/Finland*.

²⁵⁶ S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 26.

²⁵⁷ S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 26.

²⁵⁸ S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 26.

²⁵⁹ S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 26.

²⁶⁰ EHRM 16 juni 2009, nr. 13079/03, *Ruotsalainen/Finland*; S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 26.

²⁶¹ EHRM 15 november 2016, nr. 24130/11 en 29758/11, *A & B/Noorwegen*.

²⁶² EHRM 15 november 2016, nr. 24130/11 en 29758/11, *A & B/Noorwegen*; F. DESTERBECK, *Het Misdrijf & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 4; P. HOET, *Het strafrechtelijke ne bis in idem*, Mortsel, Intersentia, 2021, 92.

²⁶³ EHRM 15 november 2016, nr. 24130/11 en 29758/11, *A & B/Noorwegen*; T. BAUWENS, “Idem. Verschillend maar in onlosmakelijke verbondenheid ook substantieel hetzelfde”, *TSTRAFRECHT* 2015, nr. 2, (86) 88; F.

het Hof een verdere invulling gegeven aan het derde criterium van het *in idem* gedeelte: er is niet alleen aan dit criterium voldaan als het dezelfde feiten betreft, maar ook als het gaat om feiten die met de eerder bestrafte feiten een "sufficiently close connection, both in substance and in time" hebben.²⁶⁴

Rechtspraak HvJ

88. *Hans Akerberg Fransson* – In het arrest *Hans Akerberg Fransson* van 26 februari 2013 heeft het HvJ geoordeeld dat indien er twee verschillende straffen worden opgelegd waarvan er slechts één een strafrechtelijk karakter heeft en de andere een fiscale (administratieve) sanctie is, dit *niet* in strijd is met art. 50 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie.²⁶⁵

89. *Luca Menci* – In het arrest *Luca Menci* van 20 maart 2018 heeft het Hof van Justitie een aantal voorwaarden toegevoegd aan de mogelijkheid tot cumul²⁶⁶:

"[dat] artikel 50 van het Handvest aldus moet worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een nationale regeling op grond waarvan tegen een persoon een strafvervolging kan worden ingesteld wegens het verzuim de verschuldigde btw binnen de wettelijke termijn te betalen, terwijl die persoon voor dezelfde feiten reeds een onherroepelijk geworden administratieve sanctie van strafrechtelijke aard in de zin van dat artikel 50 is opgelegd, op voorwaarde dat die regeling een doel van algemeen belang nastreeft dat een dergelijke cumulatie van vervolgingsmaatregelen en sancties kan rechtvaardigen, te weten de strijd tegen btw-delicten, waarbij die vervolgingsmaatregelen en die sancties elkaar aanvullende doelen moeten hebben; regels bevat waarmee voor onderlinge afstemming kan worden gezorgd, opdat de extra belasting die voor de betrokkenen uit een cumulatie van procedures voortvloeit, tot het strikt noodzakelijke wordt beperkt; en voorziet in regels waarmee ervoor kan worden gezorgd dat de zwaarte van het geheel van de opgelegde sancties is beperkt tot het strikt noodzakelijke in verhouding tot de ernst van het delict in kwestie".²⁶⁷

90. *Conclusie EHRM vs. HvJ* – Als we de visies van het EHRM enerzijds en het HvJ anderzijds gaan vergelijken, kunnen we concluderen dat ze in grote lijnen op hetzelfde neerkomen (hoewel genuanceerd): namelijk dat cumul van sancties mogelijk is onder bepaalde voorwaarden.

DESTERBECK, *Het Misdrijf & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 4; P. HOET, *Het strafrechtelijke ne bis in idem*, Mortsel, Intersentia, 2021, 92.

²⁶⁴ EHRM 15 november 2016, nr. 24130/11 en 29758/11, A & B/Noorwegen, overw. 153; T. BAUWENS, "Idem. Verschillend maar in onlosmakelijke verbondenheid ook substantieel hetzelfde", *TSTRAFRECHT* 2015, nr. 2, 88; F. DESTERBECK, *Het Misdrijf & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 4; P. HOET, *Het strafrechtelijke ne bis in idem*, Mortsel, Intersentia, 2021, 92.

²⁶⁵ HvJ 26 februari 2013, nr. C-617/10, ECLI:EU:C:2013:105; M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, "Een toelichting bij de Una Via-Wet van 20 september 2012", *TSTRAFRECHT* 2013, nr. 1, 5; F. DESTERBECK, *Het Misdrijf & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 5.

²⁶⁶ HvJ 20 maart 2018, nr.C-524/15, ECLI:EU:C:2018:197; F. DESTERBECK, *Het Misdrijf & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 4-5; P. HOET, *Het strafrechtelijke ne bis in idem*, Mortsel, Intersentia, 2021, 97.

²⁶⁷ HvJ 20 maart 2018, nr.C-524/15, ECLI:EU:C:2018:197, overw. 63.

Rechtspraak Hof van Cassatie

91. *Visie Cassatie* – Ook het Hof van Cassatie heeft zich uitgesproken over de mogelijkheid om sancties te cumuleren.²⁶⁸ Al met een arrest van 5 februari 1999²⁶⁹ had het Hof de toepasbaarheid van het *non bis in idem*-beginsel in *fiscalibus* afgewezen.²⁷⁰ Volgens het Hof was een cumul van strafsancties met administratieve sancties die al dan niet een strafrechtelijk karakter hebben in de zin van art. 6 EVRM, toegestaan en niet in strijd met het *non bis in idem*-beginsel.²⁷¹ Deze opvatting heeft het Hof herhaald in het arrest van 24 januari 2002.²⁷² Met een arrest van 25 mei 2011 dan, heeft het Hof haar zienswijze willen versterken door te oordelen dat er geen schending van het *non bis in idem*-beginsel plaatsvindt indien de constitutieve bestanddelen van het gepleegde misdrijf verschillen (dus indien het moreel bestanddeel verschilt).²⁷³

92. *Conclusie Cassatie* – Het Hof van Cassatie lijkt dus van mening te zijn dat een cumul van sancties mogelijk is naar Belgisch recht, indien er verschillende manieren van sanctioneren toegepast worden.²⁷⁴ Dit is grotendeels in lijn met de uitspraken van het EHRM en het HvJ.

Una via

93. *Charter van de Belastingplichtige* – De Belgische wetgever heeft al geruime tijd voor bovenstaande uitspraken pogingen gedaan om de samenwerking tussen de parketten en de fiscus efficiënter te laten verlopen.²⁷⁵ Zo werd er met de wet van 4 augustus 1986²⁷⁶, ook wel gekend als het Charter van de belastingplichtige, voor gezorgd dat het initiatiefrecht van het OM wat betreft fiscale zaken enkel onder bepaalde voorwaarden uitgeoefend kon worden (na aangifte van een fiscaal ambtenaar of na advies van de fiscale administratie).²⁷⁷ Er werd later met de wet van 28 december 1992 houdende fiscale, financiële en diverse bepalingen²⁷⁸ (hierna: wet van 28 december 1992) gesleuteld aan art. 29 Sv., en werd de mogelijkheid ingevoerd om fiscale ambtenaren te detacheren

²⁶⁸ S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 27.

²⁶⁹ Cass. 5 februari 1999, AR C.970441.N.

²⁷⁰ S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 27.

²⁷¹ Cass. 5 februari 1999, AR C.970441.N; S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 27.

²⁷² Cass. 24 januari 2002, AR F.000099.N; S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 27.

²⁷³ Het betrof hier weliswaar geen fiscale zaak; Cass. 25 mei 2011, AR P.11.0199.F; S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 27.

²⁷⁴ S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 28.

²⁷⁵ S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 11-13; M. MAUS, *Wit is het nieuwe zwart!*, Gent, Larcier, 2016, 7-14.

²⁷⁶ Wet van 4 augustus 1986 houdende fiscale bepalingen, BS 20 augustus 1986.

²⁷⁷ S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 11-13; M. MAUS, *Wit is het nieuwe zwart!*, Gent, Larcier, 2016, 7-14.

²⁷⁸ Wet van 28 december 1992 houdende fiscale, financiële en diverse bepalingen, BS 31 december 1992.

naar de parketten.²⁷⁹ De volledige historiek hiervan valt buiten het bestek van dit onderzoek. De initiatieven van de wetgever zullen verder besproken worden vanaf de eerste *una via* wet.

94. *Samenwerking parket en fiscus* – Om er voor te zorgen dat zowel de strafrechtelijke als de administratieve berechting van fiscale geschillen zo efficiënt mogelijk zou verlopen, én om ervoor te zorgen dat de Belgische wetgeving voldeed aan de rechtspraak ontwikkeld door het EHRM en het HvJ, heeft de Belgische wetgever besloten om de samenwerking tussen de parketten en de fiscus beter te reguleren.²⁸⁰ Het was op grond van de Belgische wetgeving namelijk mogelijk dat iemand voor hetzelfde feit zowel strafrechtelijk als administratief werd gesanctioneerd, wat in feite een schending van het *non bis in idem*-beginsel inhoudt.²⁸¹

95. *Wet van 20 september 2012* – Niettegenstaande alle vorige initiatieven die de wetgever voorheen genomen had, bleek uit een rapport van de parlementaire onderzoekscommissie dat de samenwerking tussen het OM en de fiscus alles behalve efficiënt was.²⁸² Deze Commissie pleitte dan ook voor de invoering van een *una via*-systeem waarbij een dubbele bestraffing niet meer mogelijk zou zijn.²⁸³ Na het rapport van de parlementaire onderzoekscommissie heeft een werkgroep van verscheidene academici de taak gekregen om de aanbevelingen van deze commissie te onderzoeken.²⁸⁴ De werkgroep was het eens met het rapport van de parlementaire onderzoekscommissie: de invoering van een *una via*-systeem zou de beste oplossing zijn om fiscale fraudebestrijding zo efficiënt mogelijk te laten verlopen en tegelijk respect te hebben voor het *non bis in idem*-beginsel.²⁸⁵ Daarop heeft de wetgever besloten om serieus in te grijpen met de wet van 20 september 2012 tot instelling van het *una via*-principe in de vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes.²⁸⁶ Het *una via*-principe houdt in dat er letterlijk één weg (*una via*) gekozen moet worden: de strafrechtelijke of wel de administratieve afhandeling.²⁸⁷ Op te merken valt dat deze wet van kracht is gegaan na het arrest *Zolotukhin*, maar voordat het EHRM het arrest *A & B t. Noorwegen* had uitgesproken waarin het Hof in bepaalde situaties een cumul van sancties toch toestond.²⁸⁸ In deze periode was de heersende gedachte dat

²⁷⁹ M. MAUS, *Wit is het nieuwe zwart!*, Gent, Larcier, 2016, 7-14.

²⁸⁰ F. DESTERBECK, *Het Misdrijf & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 5-6; M. MAUS, *Wit is het nieuwe zwart!*, Gent, Larcier, 2016, 7-14.

²⁸¹ M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, "Een toelichting bij de Una Via-Wet van 20 september 2012", *TSTRAFRECHT* 2013, nr. 1, 3.

²⁸² *Parl.St.* Kamer 2008-09, nr. 52-0034/004; M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, "Een toelichting bij de Una Via-Wet van 20 september 2012", *TSTRAFRECHT* 2013, nr. 1, 2; S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 15-17; M. MAUS, *Wit is het nieuwe zwart!*, Gent, Larcier, 2016, 7-14.

²⁸³ M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, "Een toelichting bij de Una Via-Wet van 20 september 2012", *TSTRAFRECHT* 2013, nr. 1, 2; M. MAUS, *Wit is het nieuwe zwart!*, Gent, Larcier, 2016, 12.

²⁸⁴ S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 17.

²⁸⁵ S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 17.

²⁸⁶ Wet van 20 september 2012 tot instelling van het *una via*-principe in de vervolgingen van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes, *BS* 22 oktober 2012; F. DESTERBECK, *Het Misdrijf & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 6; S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 80; M. MAUS, *Wit is het nieuwe zwart!*, Gent, Larcier, 2016, 12-13 en 16-17.

²⁸⁷ M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, "Een toelichting bij de Una Via-Wet van 20 september 2012", *TSTRAFRECHT* 2013, nr. 1, 6; P. HOET, *Het strafrechtelijke ne bis in idem*, Mortsels, Intersentia, 2021, 102.

²⁸⁸ S. DE RAEDT, "De ernst van fiscale fraude – even ernstig blijven", *TFR* 2020, nr. 577, (171) 173; F. DESTERBECK, *Het Misdrijf & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 6.

een cumul van een strafrechtelijke met een administratieve sanctie niet toegestaan was.²⁸⁹ Het doel van deze wet was drievoudig²⁹⁰:

1. een formele overlegstructuur op te richten tussen de parketten en de fiscus (en indien vereist ook de politiediensten) bij fiscale dossiers teneinde fiscale fraude efficiënt tegen te gaan en een dubbel onderzoek te vermijden;
2. te voldoen aan het *non bis in idem*-beginsel, door de eerdere mogelijkheid van een combinatie van administratieve en strafrechtelijke sancties af te schaffen;
3. de strafrechtelijke boetes zodanig te verhogen dat zij evenwaardig zouden zijn aan de boetes die de fiscus kan opleggen.²⁹¹

96. *Verdere formalisering overleg* – Met deze wet werd in art. 29, §3 Sv. een lid 2 en 3 bijgevoegd waarmee de wetgever het (reeds bestaande) overleg tussen de fiscus en het OM verder formaliseerde²⁹²:

"De procureur des Konings pleegt hierover overleg met de in het eerste lid bedoelde ambtenaren binnen de ontvangst hiervan. Hij kan de bevoegde politiediensten uitnodigen om deel te nemen aan dit overleg.

Op basis van dit overleg beslist de procureur des Konings voor welke feiten omschreven in tijd en ruimte hij de strafvordering zal uitoefenen en deelt dit schriftelijk en uiterlijk binnen de drie maanden na de in het eerste lid bedoelde initiële aangifte mee aan de bevoegde adviseur-generaal of de daartoe bevoegde ambtenaar in geval van regionale of lokale fiscaliteit".²⁹³

97. *Una via-overleg* – Het *una via*-overleg was volgens het oude art. 29 §3 Sv. mogelijk in zaken waar er aanwijzingen bestaan van *ernstige* fiscale fraude.²⁹⁴ Opgemerkt dient te worden dat er louter *aanwijzingen* voorhanden hoeven te zijn: het is niet vereist dat de fiscale administratie het onderzoek

²⁸⁹ S. DE RAEDT, "De ernst van fiscale fraude – even ernstig blijven", *TFR* 2020, nr. 577, (171) 173; F. DESTERBECK, *Het Misdrijf & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 6.

²⁹⁰ M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, "Een toelichting bij de Una Via-Wet van 20 september 2012", *TSTRAFRECHT* 2013, nr. 1, 3; F. DESTERBECK, *Het Misdrijf & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 7; J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, "De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het *una via*-principe", *AFT* 2020, nr. 2, 9.

²⁹¹ M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, "Een toelichting bij de Una Via-Wet van 20 september 2012", *TSTRAFRECHT* 2013, nr. 1, 3; F. DESTERBECK, *Het Misdrijf & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 7; M. MAUS, *Wit is het nieuwe zwart!*, Gent, Larcier, 2016, 7-14; J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, "De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het *una via*-principe", *AFT* 2020, nr. 2, 9.

²⁹² M. DE JAEGER en F. VAN VOLSEM, "Een toelichting bij de Una Via-Wet van 20 september 2012", *TSTRAFRECHT* 2013, nr. 1, 6; F. DESTERBECK, *Het Misdrijf & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 6-7; S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 80; M. MAUS, *Wit is het nieuwe zwart!*, Gent, Larcier, 2016, 7-14.

²⁹³ Art. 29, §3, tweede en derde lid Sv.

²⁹⁴ F. DESTERBECK, "'Una via' in het fiscaal strafrecht: een status questionis en een aanzet tot een mogelijke oplossing", *RW* 2017-18, 1123; F. DESTERBECK, *Het Misdrijf & Fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 89-90; J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, "De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het *una via*-principe", *AFT* 2020, nr. 2, 7.

al heeft afgerond.²⁹⁵ In deze gevallen van ernstige fiscale fraude werd de mogelijkheid gecreëerd om een overleg te organiseren tussen het parket en de fiscus.²⁹⁶

98. *Termijnen overleg* – Vooreerst zijn er bepaalde termijnen vastgelegd die de procureur des Konings in acht dient te nemen. Vanaf het moment dat de fiscus aangifte doet bij de procureur des Konings van een zaak waarvoor er aanwijzingen bestaan dat er sprake is van ernstige fiscale fraude, dient er binnen één maand een *una via*-overleg georganiseerd te worden.²⁹⁷ Binnen de drie maanden na diezelfde aangifte door de fiscus, moet de procureur de fiscus in kennis stellen van zijn beslissing om al dan niet over te gaan tot strafrechtelijk vervolging van de verdachte(n).²⁹⁸

99. *Kanttekening* – Een kleine kanttekening bij het vorige randnummer is dat de fiscus de administratieve procedure mag blijven voortzetten, zolang er nog geen overleg heeft plaatsgevonden en zolang de procureur des Konings de fiscus nog niet in kennis heeft gesteld van zijn beslissing om al dan niet over te gaan tot strafrechtelijke vervolging.²⁹⁹

100. *Werking van het una via-overleg* – Het *una via*-overleg vindt plaats op initiatief en onder leiding van de procureur des Konings. Hij beschikt over een opportuniteitsoordeel om na het overleg al dan niet over te gaan tot strafrechtelijke vervolging.³⁰⁰ Verder is het overleg aan weinig formele vereisten onderworpen. Het staat elk arrondissement vrij om een overleg te organiseren hoe zij het nodig acht. De enige formele vereiste die gesteld wordt aan een *una via*-overleg is dat de beslissing van de procureur des Koning om over te gaan tot strafrechtelijke vervolging in een formeel document vastgelegd dient te worden.³⁰¹

101. *Beslissing procureur* – Op te merken is dat de beslissing van de procureur des Konings om niet te vervolgen, niet definitief is.³⁰² Hij kan altijd terugkomen op deze beslissing indien er nieuwe elementen aan het licht komen waardoor de procureur het toch opportuun acht om over te gaan tot strafrechtelijke vervolging. Volgens sommige auteurs (zoals Vanden Branden en Hens) hoeven er zelfs niet per se nieuwe elementen voorhanden te zijn opdat de procureur zijn beslissing om niet te

²⁹⁵ F. DESTERBECK, "‘Una via’ in het fiscaal strafrecht: een status questionis en een aanzet tot een mogelijke oplossing", *RW* 2017-18, 1123; F. DESTERBECK, *Het Misdrijf & Fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 89-90; J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, "De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het *una via*-principe", *AFT* 2020, nr. 2, 7.

²⁹⁶ F. DESTERBECK, *Het Misdrijf & Fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 7.

²⁹⁷ Art. 29, §3, tweede lid Sv.; F. DESTERBECK, *Het Misdrijf & Fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 91-92; J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, "De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het *una via*-principe", *AFT* 2020, nr. 2, 8.

²⁹⁸ Art. 29, §3, derde lid Sv.; F. DESTERBECK, *Het Misdrijf & Fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 91-92; J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, "De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het *una via*-principe", *AFT* 2020, nr. 2, 8.

²⁹⁹ F. DESTERBECK, *Het Misdrijf & Fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 91-92; J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, "De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het *una via*-principe", *AFT* 2020, nr. 2, 8.

³⁰⁰ F. DESTERBECK, *Het Misdrijf & Fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 92-93; J. SOETAERT, "Invulling van het begrip 'ernstige fiscale fraude' in het kader van het verplicht overleg tussen de fiscus en het openbaar ministerie", *FISCWEEK* 2020, nr. 102, 7; J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, "De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het *una via*-principe", *AFT* 2020, nr. 2, 8.

³⁰¹ F. DESTERBECK, *Het Misdrijf & Fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 92-93; J. SOETAERT, "Invulling van het begrip 'ernstige fiscale fraude' in het kader van het verplicht overleg tussen de fiscus en het openbaar ministerie", *FISCWEEK* 2020, nr. 102, 7; J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, "De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het *una via*-principe", *AFT* 2020, nr. 2, 8.

³⁰² S. CAREEL en J. DE SMEDT, "De invulling van het begrip 'ernstige fiscale fraude' door het KB van 9 februari 2020: heeft de berg opnieuw een muis gebaard?", *NC* 2020, nr. 4, 323; F. DESTERBECK, *Het Misdrijf & Fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 93; J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, "De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het *una via*-principe", *AFT* 2020, nr. 2, 8.

vervolgen kan wijzigen.³⁰³ Volgens hen blijft het openbaar ministerie hoe dan ook het recht behouden om op elk ogenblik over te gaan tot strafrechtelijke vervolging.³⁰⁴ Indien de procureur beslist om terug te komen op een eerdere beslissing, dient de fiscus van deze wijziging natuurlijk zo snel mogelijk in kennis te worden gesteld en geïnformeerd te worden over de datum van de inleidingszitting voor het geval dat de fiscus zich als tussenkomende partij zou willen aanbieden.³⁰⁵

Vernietiging door Grondwettelijk Hof

102. *Gedeeltelijke vernietiging una via-wet* – Het Grondwettelijk Hof heeft echter met een arrest van 3 april 2014 de *una via*-wet gedeeltelijk vernietigd na een beroep tot nietigverklaring dat was ingesteld door een belangengroep van belastingplichtigen.³⁰⁶ Het Hof was van mening dat de *una via*-wet zoals ingevoerd door de wet van 20 september 2012 niet volledig verenigbaar was met het *non bis in idem*-beginsel.³⁰⁷ Het probleem zat volgens het Hof in het feit dat het voor het OM mogelijk was om over te gaan tot strafrechtelijke vervolging tegen een persoon die reeds een administratieve sanctie met een strafrechtelijk karakter die definitief is, opgelegd heeft gekregen.³⁰⁸ Dit was mogelijk omdat de *una via*-wet enkel voorzag dat de *opeisbaarheid* van de administratieve sancties opgeschort werd als het parket zou kiezen om de feiten strafrechtelijk te vervolgen.³⁰⁹ Maar hiermee bleef dubbele bestraffing in essentie mogelijk, hoewel dit niet de bedoeling van de wetgever was.³¹⁰

103. *Wet 5 mei 2019 als remedie* – Om te remediëren aan deze uitspraak van het Grondwettelijk Hof, heeft de wetgever de wet van 5 mei 2019 ingevoerd waarmee er verschillende aanpassingen werden gemaakt aan het Wetboek van Strafvordering en aan het Wetboek houdende de voorafgaande titel van het Wetboek van Strafvordering.³¹¹ Zo werd het *una via*-overleg wederom aangepast (*in concreto*: verplicht gemaakt) en werd er een nieuw artikel aan het Wetboek houdende de voorafgaande titel van het Wetboek van Strafvordering toegevoegd.

³⁰³ S. CAREEL en J. DE SMEDT, "De invulling van het begrip 'ernstige fiscale fraude' door het KB van 9 februari 2020: heeft de berg opnieuw een muis gebaard?", *NC* 2020, nr. 4, 323; F. DESTERBECK, *Het Misdrijf & Fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 93; J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, "De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het *una via*-principe", *AFT* 2020, nr. 2, 8.

³⁰⁴ S. CAREEL en J. DE SMEDT, "De invulling van het begrip 'ernstige fiscale fraude' door het KB van 9 februari 2020: heeft de berg opnieuw een muis gebaard?", *NC* 2020, nr. 4, 323; F. DESTERBECK, *Het Misdrijf & Fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 93; J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, "De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het *una via*-principe", *AFT* 2020, nr. 2, 8.

³⁰⁵ S. CAREEL en J. DE SMEDT, "De invulling van het begrip 'ernstige fiscale fraude' door het KB van 9 februari 2020: heeft de berg opnieuw een muis gebaard?", *NC* 2020, nr. 4, 323; F. DESTERBECK, *Het Misdrijf & Fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 93; J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, "De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het *una via*-principe", *AFT* 2020, nr. 2, 8.

³⁰⁶ GwH 3 april 2014, nr. 62/2014; S. DE RAEDT, "De ernst van fiscale fraude – even ernstig blijven", *TFR* 2020, nr. 577, (171) 173; F. DESTERBECK, *Het Misdrijf & Fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 7; P. HOET, *Het strafrechtelijke ne bis in idem*, Mortsels, Intersentia, 2021, 102; M. MAUS, *Wit is het nieuwe zwart!*, Gent, Larcier, 2016, 27.

³⁰⁷ F. DESTERBECK, *Het Misdrijf & Fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 7-8; P. HOET, *Het strafrechtelijke ne bis in idem*, Mortsels, Intersentia, 2021, 102.

³⁰⁸ F. DESTERBECK, *Het Misdrijf & Fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 7-8; P. HOET, *Het strafrechtelijke ne bis in idem*, Mortsels, Intersentia, 2021, 102; M. MAUS, *Wit is het nieuwe zwart!*, Brussel, Larcier, 2016, 27.

³⁰⁹ M. MAUS, *Wit is het nieuwe zwart!*, Gent, Larcier, 2016, 27.

³¹⁰ M. MAUS, *Wit is het nieuwe zwart!*, Gent, Larcier, 2016, 27.

³¹¹ J. SOETAERT, "Ook de strafrechter wordt voortaan fiscaal rechter", *FISCWEEK* 2020, nr. 101, (4) 5.

104. *Voortaan verplicht overleg* – Het *una via*-overleg is met de invoering van de wet van 5 mei 2019 dus niet langer facultatief. Als de procureur des Konings in kennis wordt gesteld door de fiscus van aanwijzingen over mogelijke ernstige fiscale fraude, is de procureur voortaan verplicht om een *una via*-overleg te organiseren.³¹² Zoals bepaald in art. 29, §4 Sv. legt de Koning de criteria waaraan er getoetst kan worden of er al dan niet sprake is van *ernstige* fiscale fraude neer in een besluit.³¹³ In de toelichting bij het wetsvoorstel van 6 februari 2019 werden enkele voorbeelden van deze criteria naar voren geschoven.³¹⁴ Het zou onder meer kunnen gaan over het feit dat er gebruik moet worden gemaakt van dwangmaatregelen; dat er ernstige aanwijzingen moeten zijn van financiering van een terroristische of criminele organisatie of dat er samenhang moet zijn met gemeenrechtelijke misdrijven met ernstige elementen van financiële, economische, fiscale, of sociale aard, of zelfs corruptie.³¹⁵ Inmiddels werd er een Koninklijk Besluit uitgevaardigd waarin de definitieve criteria voor (al dan niet georganiseerde) ernstige fiscale fraude worden uiteengezet.³¹⁶ Er hoeft niet cumulatief voldaan te zijn aan deze criteria opdat er sprake zou zijn van *ernstige* fiscale fraude.³¹⁷ Het gaat over de volgende criteria:

- De feiten kenmerken zich door zowel het ernstige als het georganiseerde karakter ervan. Om te spreken over 'georganiseerd' moeten er complexe constructies of mechanismen aangewend worden, die ook een internationale dimensie kunnen hebben. Onder 'ernstig' wordt verstaan herhaaldelijk of meervoudig inbreuken plegen op de belastingwetten;
- Er dienen ernstige aanwijzingen voorhanden te zijn dat de feiten samenhangen met gemeenrechtelijke misdrijven die een ernstig financieel, economisch, fiscaal of sociale component bevatten, of een ernstig element van corruptie;
- Er moeten, wat betreft het onderzoek, gerechtelijke opsporingshandelingen worden ingevoerd die ook een dwangmaatregel inhouden;
- Er moeten ernstige aanwijzingen bestaan dat de feiten gepleegd zijn met het oog op de financiering van activiteiten van terroristische of criminele groepen.³¹⁸

Het vervullen van deze criteria is geen *conditio sine qua non*.³¹⁹ Het zijn slechts richtlijnen voor de fiscus en de procureur des Konings om hen bij te staan om te bepalen of er in een bepaalde zaak al

³¹² F. DESTERBECK, *Het Misdrijf & Fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 91-92; J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, "De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het *una via*-principe", *AFT* 2020, nr. 2, 8.

³¹³ Art. 29, §4 Sv.

³¹⁴ *Parl.St.* Kamer 2019, nr. 54-3515/001.

³¹⁵ *Parl.St.* Kamer 2019, nr. 54-3515/001; F. DESTERBECK, "'Una via' in het fiscaal strafrecht: een status questionis en een aanzet tot een mogelijke oplossing", *RW* 2017-18, 1123; F. DESTERBECK, *Het Misdrijf & Fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 89-90; J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, "De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het *una via*-principe", *AFT* 2020, nr. 2, 7.

³¹⁶ Koninklijk Besluit van 9 februari 2020 tot uitvoering van artikel 29, §4 van het Wetboek van Strafvordering, *BS* 24 februari 2020.

³¹⁷ S. CAREEL en J. DE SMEDT, "De invulling van het begrip 'ernstige fiscale fraude' door het KB van 9 februari 2020: heeft de berg opnieuw een muis gebaard?", *NC* 2020, nr. 4, 326; J. SOETAERT, "Invulling van het begrip 'ernstige fiscale fraude' in het kader van het verplicht overleg tussen de fiscus en het openbaar ministerie", *FISCWEEK* 2020, nr. 102, 6; J. VANDEN BRANDEN en K. HENS, "De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het *una via*-principe", *AFT* 2020, nr. 2, 9.

³¹⁸ J. SOETAERT, "Invulling van het begrip 'ernstige fiscale fraude' in het kader van het verplicht overleg tussen de fiscus en het openbaar ministerie", *FISCWEEK* 2020, nr. 102, 6-7; F. DESTERBECK, *Het Misdrijf & Fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 90; S. CAREEL en J. DE SMEDT, "De invulling van het begrip 'ernstige fiscale fraude' door het KB van 9 februari 2020: heeft de berg opnieuw een muis gebaard?", *NC* 2020, nr. 4, 326.

³¹⁹ P-F. COPPENS, "Wees voorzichtig op sociale netwerken!", *FISCWEEK* 2020, nr. 105, 7.

dan niet sprake is van *ernstige* fiscale fraude.³²⁰ Dit kan erin resulteren dat de fiscus aangifte heeft gedaan bij het openbaar ministerie, en nadien blijkt dat er toch geen sprake was van *ernstige* fiscale fraude, en *vice versa*.³²¹ Alle andere zaken van fiscale fraude, die men ook wel *eenvoudige* fiscale fraude noemt, zullen daarentegen niet strafrechtelijk worden afgehandeld, maar op administratieve wijze door de fiscale administratie.³²² Op deze manier heeft de wetgever willen verhelfen dat een cumul van straffen mogelijk is, en de regeling niet langer in strijd is met het *non bis in idem*-beginsel.

105. *Invoering zelfstandige vordering* – Naast het sleutelwerk aan art. 29 Sv. om de regeling verenigbaar met het *non bis in idem*-beginsel te maken, heeft de wet van 5 mei 2019 nog een grote verandering teweeggebracht. Deze verandering is dan ook relevanter in het licht van dit onderzoek. Met de wet van 5 mei 2019 werd namelijk art. 4*bis* V.T.Sv. ingevoerd waardoor de fiscus voortaan over een zelfstandige vordering voor de strafrechter beschikt. Deze zelfstandige vordering zal in het volgende subhoofdstuk besproken worden.

II.II. Invoering art. 4*bis* V.T.Sv.

106. *Wetswijziging* – Sinds jaar en dag bestaat er bezwaar tegen het toevertrouwen van fiscale geschillen aan de rechterlijke macht.³²³ Dit blijkt bijvoorbeeld uit de parlementaire voorbereiding bij het wetsvoorstel betreffende de beslechting van fiscale geschillen betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken.³²⁴ In deze parlementaire stukken leest men als volgt:

*"Eén van de bezwaren die van oudsher worden geopperd om de fiscale geschillen niet aan de rechterlijke macht toe te vertrouwen is het gebrek aan specialisatie in fiscale materies die van de burgerlijke rechter wordt vereist. Daarop kan op twee wijzen worden ingegaan. Enerzijds zullen de fiscale geschillen niet worden toevertrouwd aan alle rechters die krachten het Gerechtelijk Wetboek uitspraak doen in eerste aanleg in burgerlijke zaken. Er wordt daarenboven voorzien in een doorgedreven centralisatie van de fiscale geschillen, meer bepaald bij de vijf rechtbanken van eerste aanleg die zitting houden ter zetel van een Hof van Beroep. De bezetting van die rechtbanken wordt dienovereenkomstig uitgebreid. Bovendien ligt het voor de hand de fiscale geschillen door een gespecialiseerde kamer te laten behandelen. Eveneens moeten gespecialiseerde fiscalisten tot rechter kunnen worden benoemd"*³²⁵,³²⁶

De idee was, aangezien fiscale geschillen specifieke en heel technische kennis vereisen, om fiscale geschillen enkel aan gespecialiseerde kamers toe te kennen. In deze kamers zetelen rechters die een grondige kennis hebben van het fiscaal recht. Zoals het parlementair stuk leest, mogen voor deze fiscale kamers ook fiscalisten tot rechter benoemd worden. Deze regeling zou voor alle partijen (ook

³²⁰ P-F. COPPENS, "Wees voorzichtig op sociale netwerken!", *FISCWEEK* 2020, nr. 105, 7.

³²¹ P-F. COPPENS, "Wees voorzichtig op sociale netwerken!", *FISCWEEK* 2020, nr. 105, 7.

³²² F. DESTERBECK, "'Una via' in het fiscaal strafrecht: een status questionis en een aanzet tot een mogelijke oplossing", *RW* 2017-18, 1123.

³²³ J. SOETAERT, "Ook de strafrechter wordt voortaan fiscaal rechter", *FISCWEEK* 2020, nr. 101, 4.

³²⁴ *Parl.St.* Kamer 1997-98, nr. 1341/001 en 1342/001, 4.

³²⁵ Eigen onderstreping.

³²⁶ *Parl.St.* Kamer 1997-98, nr. 1341/001 en 1342/001, 4.

de belastingplichtige) voordelig zijn. Doch, in de laatste jaren wordt hier meer en meer afbreuk aan gedaan.³²⁷ Ook de invoering van art. 4bis V.T.Sv. draagt hieraan bij, en heeft tot gevolg dat net het omgekeerde van deze idee plaatsvindt.

107. *Invoering art. 4bis V.T.Sv.* – Met de wet van 5 mei 2019 werden er significante wijzigingen aangebracht in het Wetboek van Strafvordering en aan het Wetboek houdende de voorafgaande titel van het Wetboek van Strafvordering.³²⁸ De belangrijkste verandering die deze wet teweeg heeft gebracht in het kader van dit onderzoek, is de invoering van art. 4bis in het Wetboek houdende de voorafgaande titel van het Wetboek van Strafvordering.³²⁹ Het artikel luidt als volgt:

*"In geval de strafvordering wordt ingesteld wegens de feiten bedoeld in de artikelen 29, §§2 en 3 en 29bis van het Wetboek van strafvordering neemt de strafrechter benevens van de strafvordering tevens kennis van de burgerlijke vordering tot betaling van de betreffende belastingen, de opcentiemen en opdecimen, de verhogingen, de administratieve en fiscale geldboeten en bijbehoren. Deze burgerlijke vordering betreft een zelfstandige vordering waarbij de bevoegde belastingadministratie tussenkomt in de strafzaak.*³³⁰

*Zodra de burgerlijke vordering aanhangig is bij de strafrechter, worden de procedures voor de burgerlijke rechtbanken, die betrekking hebben op dezelfde vordering, beëindigd en verder gezet voor de strafrechter*³³¹".³³²

Dit artikel voorziet erin dat de fiscale administratie over een zelfstandige vordering tot betaling van de belastingen, de opcentiemen en opdecimen, de verhogingen van de belasting, alsook de administratieve en fiscale geldboeten beschikt (hoewel dit laatste door sommige rechtsleer toch tegengesproken wordt³³³).³³⁴ Zij krijgt hierdoor de hoedanigheid van tussenkomende derde in het strafproces.³³⁵

108. *Toepassingsgebied ratione temporis* – Art. 4bis V.T.Sv. is op 1 januari 2020 in werking getreden (cfr. art. 200 wet van 5 mei 2019), wat wil zeggen dat het enkel van toepassing is op burgerlijke vorderingen die worden ingesteld vanaf deze datum van inwerkingtreding.³³⁶ Alle burgerlijke

³²⁷ J. SOETAERT, "Ook de strafrechter wordt voortaan fiscaal rechter", *FISCWEEK* 2020, nr. 101, 5.

³²⁸ J. SOETAERT, "Ook de strafrechter wordt voortaan fiscaal rechter", *FISCWEEK* 2020, nr. 101, (4) 5.

³²⁹ Art. 4bis V.T.Sv.; N. DE BECKER, "Kan de Belgische Staat zich voor de strafrechter burgerlijke partij stellen om de betaling van een (betwiste) belastingschuld te bekomen?", *Fisc.Koer.* 2020, afl. 1, (17) 23; N. DE BECKER, "Kan de Belgische Staat ten aanzien van een belastingplichtige de betaling van de ontdoken btw vorderen middels het instellen van een schadevergoeding via een burgerlijke partijstelling in een strafzaak?", *Fisc.Koer* 2020, afl. 16, (393) 394; F. DESTERBECK, *Het Misdrijf & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 82; J. SOETAERT, "Ook de strafrechter wordt voortaan fiscaal rechter", *FISCWEEK* 2020, nr. 101, 5.

³³⁰ Eigen onderstreping.

³³¹ Eigen onderstreping.

³³² Art. 4bis, eerste en tweede lid V.T.Sv.

³³³ F. VAN VOLSEM, "De fiscale administratie als burgerlijke partij voor de strafgerechten: een poging tot synthese" in HUYBRECHTS L., *De wet voorbij, Liber Amicorum*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 591.

³³⁴ N. DE BECKER, "Kan de Belgische Staat ten aanzien van een belastingplichtige de betaling van de ontdoken btw vorderen middels het instellen van een schadevergoeding via een burgerlijke partijstelling in een strafzaak?", *Fisc.Koer* 2020, afl. 16, 394; J. SOETAERT, "Ook de strafrechter wordt voortaan fiscaal rechter", *FISCWEEK* 2020, nr. 101, (4) 5.

³³⁵ F. DESTERBECK, *Het Misdrijf & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 82-83; J. SOETAERT, "Ook de strafrechter wordt voortaan fiscaal rechter", *FISCWEEK* 2020, nr. 101, (4) 5; F. VAN VOLSEM, "De fiscale administratie als burgerlijke partij voor de strafgerechten: een poging tot synthese", in HUYBRECHTS L., *De wet voorbij, Liber Amicorum*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 573.

³³⁶ N. DE BECKER, "Kan de Belgische Staat zich voor de strafrechter burgerlijke partij stellen om de betaling van een (betwiste) belastingschuld te bekomen?", *Fisc.Koer.* 2020, afl. 1, (17) 23; N. DE BECKER, "Kan de Belgische

vorderingen die reeds vóór 1 januari 2020 werden ingesteld vallen buiten het toepassingsgebied en zijn nog onderworpen aan de oude regeling.³³⁷

109. *Gevolg* – De invoering van art. 4bis V.T.Sv. heeft tot gevolg dat er geen afzonderlijke fiscale procedure meer nodig is.³³⁸ Vanaf het moment dat de vordering aanhangig is bij de strafrechter, waarin de fiscus nu betrokken is als tussenkomende derde, worden alle procedures die reeds lopende zijn voor de burgerlijke rechtbanken (ook de fiscale) stopgezet en voortgezet voor de strafrechter.³³⁹ Het gevolg hiervan is dat de strafrechter naast het strafrechtelijke aspect (schuldvraag en straftoemeting), voortaan ook zal moeten oordelen over het fiscaalrechtelijk aspect van een dossier: over de omvang en eventuele inning van niet-betaalde maar wel verschuldigde belasting.³⁴⁰ De uitspraak van de strafrechter vormt dan een uitvoerbare titel voor de fiscus: inkohiering is niet nodig.³⁴¹

110. *Keuzerecht voor de fiscus* – Vanaf de inwerkingtreding van de wet beschikt de fiscale administratie over een keuzerecht wat betreft de mogelijkheid om de door haar geleden schade vergoed te zien: ofwel stelt zij zich 'gewoon' burgerlijke partij voor de strafrechter, ofwel stelt zij een zelfstandige vordering in voor de strafrechter in de hoedanigheid van tussenkomende derde op grond van art. 4bis VT.Sv.. Het feit dat de fiscus nog steeds een vordering tot burgerlijke partijstelling mag instellen, ongeacht de mogelijkheden tot herstel zoals voorzien door de belastingwetten zelf, is ongewijzigd gebleven. Hoewel de wetgever art. 442quinquies WIB92 (alsook het equivalent artikel in het WBTW) met ingang van 1 januari 2020 heeft opgeheven, heeft de wetgever deze bepaling gewoon verplaatst en de wettekst onverlet gelaten. De wettelijke basis ligt nu vervat in art. 300, §2 WIB92 en luidt als volgt:

"De bepalingen van dit Wetboek doen geen afbreuk aan het recht van de Staat om het herstel van de schade te vorderen die kan bestaan uit de niet-betaling van de belastingen en de

Staat ten aanzien van een belastingplichtige de betaling van de ontdoken btw vorderen middels het instellen van een schadevergoeding via een burgerlijke partijstelling in een strafzaak?", *Fisc.Koer* 2020, afl. 16, (394) 395; F. DESTERBECK, *Het Misdrif & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 82; J. SOETAERT, "Ook de strafrechter wordt voortaan fiscaal rechter", *FISCWEEK* 2020, nr. 101, 5.

³³⁷ N. DE BECKER, "Kan de Belgische Staat zich voor de strafrechter burgerlijke partij stellen om de betaling van een (betwiste) belastingschuld te bekomen?", *Fisc.Koer.* 2020, afl. 1, (17) 23; N. DE BECKER, "Kan de Belgische Staat ten aanzien van een belastingplichtige de betaling van de ontdoken btw vorderen middels het instellen van een schadevergoeding via een burgerlijke partijstelling in een strafzaak?", *Fisc.Koer* 2020, afl. 16, 394; F. DESTERBECK, *Het Misdrif & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 82; J. SOETAERT, "Ook de strafrechter wordt voortaan fiscaal rechter", *FISCWEEK* 2020, nr. 101, 5.

³³⁸ C. VAN HOUTE en A.L. CLAES, "Nieuwe Una Via: kan de fiscus steeds voor de strafrechter verschijnen om de betaling van de belastingen te bekomen?", <https://www.tiberghien.com/nl/3293/nieuwe-una-via-kan-de-fiscus-steeds-voor-de-strafrechter-verschijnen-om-de-betaling-van-de-belastingen-te-bekomen>.

³³⁹ Art. 4bis V.T.Sv.; C. VAN HOUTE en A.L. CLAES, "Nieuwe Una Via: kan de fiscus steeds voor de strafrechter verschijnen om de betaling van de belastingen te bekomen?", <https://www.tiberghien.com/nl/3293/nieuwe-una-via-kan-de-fiscus-steeds-voor-de-strafrechter-verschijnen-om-de-betaling-van-de-belastingen-te-bekomen>.

³⁴⁰ N. DE BECKER, "Kan de Belgische Staat zich voor de strafrechter burgerlijke partij stellen om de betaling van een (betwiste) belastingschuld te bekomen?", *Fisc.Koer.* 2020, afl. 1, (17) 23; N. DE BECKER, "Kan de Belgische Staat ten aanzien van een belastingplichtige de betaling van de ontdoken btw vorderen middels het instellen van een schadevergoeding via een burgerlijke partijstelling in een strafzaak?", *Fisc.Koer* 2020, afl. 16, 394.

³⁴¹ F. DESTERBECK, *Het Misdrif & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 77; C. VAN HOUTE en A.L. CLAES, "Nieuwe Una Via: kan de fiscus steeds voor de strafrechter verschijnen om de betaling van de belastingen te bekomen?", <https://www.tiberghien.com/nl/3293/nieuwe-una-via-kan-de-fiscus-steeds-voor-de-strafrechter-verschijnen-om-de-betaling-van-de-belastingen-te-bekomen>.

*voorheffingen, interesten, administratieve geldboeten, belastingverhogingen en bijbehoren, door een burgerlijke partijstelling of door een aansprakelijkheidsvordering”.*³⁴²

Als we dit vergelijken met de wettekst van voormalig art. 442^{quinquies} WIB92 (cfr. randnummer 50), merken we op dat de wettekst volledig werd overgenomen.

111. *Voordelen zelfstandige vordering* – Het grootste voordeel dat een zelfstandige vordering voor de fiscus met zich meebrengt, is dat er tijdens de strafprocedure voor de strafrechter ook ruimte gelaten wordt (of beter gezegd moet worden) voor een volwaardig debat over de fiscale aspecten van de zaak.³⁴³ Bovendien is dit debat in principe geabstraheerd van de strafvordering. Dit wil zeggen dat indien de strafvordering zou verjaren, of de beklaagde zou worden vrijgesproken op strafrechtelijk vlak, dit geen invloed heeft op het vervolg van de behandeling van de zelfstandige vordering: deze kan nog steeds en meteen ter zitting behandeld worden.³⁴⁴ Dit blijkt overigens ook uit de parlementaire voorbereiding³⁴⁵:

*“Het verdient voorkeur de tussenkomst van de belastingadministratie in het strafproces te laten plaatsvinden als tussenkomende derde. Dit zal toelaten dat te allen tijde, dus ook bij vrijspraak van de fiscale misdrijven, voor dezelfde rechter een volwaardig fiscaal debat over het verschuldigde bedrag kan worden gevoerd waardoor in alle toepassingssituaties een oplossing overeenkomstig het “Una Via”-principe kan worden gewaarborgd en waarbij de belastingadministratie steeds haar eigen regie kan blijven voeren en niet afhankelijk is van het eindoordeel met betrekking tot de strafvordering. De strafrechter spreekt zich dus uit over deze burgerlijke vordering*³⁴⁶”.³⁴⁷

Bij een burgerlijke vordering uitgaande van art. 4 V.T.Sv. zou dit namelijk niet het geval zijn.³⁴⁸ Nog een voordeel dat deze zelfstandige vordering met zich meebrengt, is de efficiëntie ervan. Dit nieuw regime onder art. 4^{bis} V.T.Sv. laat toe dat er nog slecht één procedure hoeft te worden gevoerd waarin zowel het strafrechtelijk als het fiscaalrechtelijk aspect beslecht worden door de strafrechter, terwijl er onder het oude regime na de strafprocedure nog een fiscale procedure gestart zou moeten worden.³⁴⁹ In deze optiek is de zelfstandige vordering voordeliger voor de fiscale administratie enerzijds, want er komt op deze manier sneller een uitspraak op fiscaal vlak waardoor de administratie ook sneller over een uitvoerbare titel zal kunnen beschikken, en anderzijds ook voor de rechterlijke macht want dankzij dit regime hoeven er minder rechters te worden ingezet.³⁵⁰ Dit

³⁴² Art. 300, §2 WIB92.

³⁴³ N. DE BECKER, “Kan de Belgische Staat ten aanzien van een belastingplichtige de betaling van de ontdoken btw vorderen middels het instellen van een schadevergoeding via een burgerlijke partijstelling in een strafzaak?”, *Fisc.Koer* 2020, afl. 16, 394; F. DESTERBECK, *Het Misdrijf & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 77; E. VANDOOREN en M. GHYSELEN, *Samenloop van strafrechtelijke, privaatrechtelijke en bestuurlijke sancties*, Mortsel, Intersentia, 2017, 131-132.

³⁴⁴ F. DESTERBECK, *Het Misdrijf & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 77; J. SOETAERT, “Ook de strafrechter wordt voortaan fiscaal rechter”, *FISCWEEK* 2020, nr. 101, (4) 5; E. VANDOOREN en M. GHYSELEN, *Samenloop van strafrechtelijke, privaatrechtelijke en bestuurlijke sancties*, Mortsel, Intersentia, 2017, 132.

³⁴⁵ *Parl.St.* Kamer 2018-19, nr. 54-3515/001, 110.

³⁴⁶ Eigen onderstreping.

³⁴⁷ *Parl.St.* Kamer 2018-19, nr. 54-3515/001, 110.

³⁴⁸ E. VANDOOREN en M. GHYSELEN, *Samenloop van strafrechtelijke, privaatrechtelijke en bestuurlijke sancties*, Mortsel, Intersentia, 2017, 132.

³⁴⁹ F. DESTERBECK, *Het Misdrijf & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 77.

³⁵⁰ F. DESTERBECK, *Het Misdrijf & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 77.

dubbelzijdig voordeel is tevens een van de argumenten *pro* de zelfstandige vordering die werden aangehaald tijdens de voorbereidende werken³⁵¹:

*"Het voorliggend wetsvoorstel "Una Via" beoogt alle rechterlijke eindbeslissingen over de fiscale zaken reeds in de strafprocedure te verkrijgen. Daardoor zou de huidige geschillenregeling, waarbij na een strafprocedure nog een aparte fiscale procedure kan volgen, vervangen worden door één procedure voor de strafrechter. Dit is in de eerste plaats in het belang van de rechtzoekende burger, in het belang van de rechterlijke orde (minder rechters nodig) en in het belang van de belastingadministratie (sneller een rechterlijke eindbeslissing over de gehoudenheid tot de fiscale schuld). Dit beantwoordt eveneens aan de efficiëntiewinsten van de "Una Via-regeling" waarbij een geïntegreerde procedure wordt beoogd*³⁵²,³⁵³

*"De heer Van Dooren meent dat de voorgestelde hervorming op een aantal punten voordeel oplevert. De hervorming zal een vereenvoudiging en versnelling van de procedure tot gevolg hebben. Zo zal de administratie sneller over een eindbeslissing kunnen beschikken en de belastingplichtige zal ook sneller duidelijkheid krijgen. De heer Van Dooren denkt zelfs in termen van jaren tijdswinst. Het voorstel dient dus ook de rechtszekerheid. De nieuwe regeling zal ook een kostenreducerend effect hebben, doordat de fiscale rechters ontlast worden. Die krijgen op hun beurt dan meer ruimte om andere dossiers te behandelen*³⁵⁴,³⁵⁵

112. *Voordelen burgerlijke partijstelling* – Dat de fiscus zich uiteindelijk toch burgerlijke partij mag stellen voor de strafrechter brengt een aantal voordelen met zich mee. Ten eerste heeft de burgerlijke partijstelling voor de fiscus tot gevolg dat zij over alle rechten van een burgerlijke partij kan beschikken, zoals inzage in het strafdossier en de mogelijkheid om bijkomende onderzoekshandelingen te vorderen.³⁵⁶ Ten tweede wordt de fiscus voor een deel ook ontheven van de bewijslast: deze wordt nu ook gedragen door het openbaar ministerie.³⁵⁷ Ten slotte speelt ook de snelheid een grote rol: in het algemeen zullen strafrechters sneller uitspraak doen dan de burgerlijke rechters, waardoor de fiscus sneller zijn schadevergoeding en hiermee de niet-betaalde belasting en bijbehoren zal kunnen innen.³⁵⁸

113. *Gevolg uitspraak van de strafrechter* – Wat het fiscaalrechtelijke aspect betreft, zorgt de uitspraak van de strafrechter ervoor dat de fiscale administratie een uitvoerbare titel verkrijgt.³⁵⁹ Met deze uitvoerbare titel kan de fiscus vervolgens overgaan tot inning van de nog te betalen

³⁵¹ Parl.St. Kamer 2018-19, nr. 54-3515/001, 160; Parl.St. Kamer 2018-19, nr. 54-3515/005, 90.

³⁵² Eigen onderstreping.

³⁵³ Parl.St. Kamer 2018-19, nr. 54-3515/001, 160.

³⁵⁴ Eigen onderstreping.

³⁵⁵ Parl.St. Kamer 2018-19, nr. 54-3515/005, 90.

³⁵⁶ F. VAN VOLSEM, "De fiscale administratie als burgerlijke partij voor de strafgerechten: een poging tot synthese" in HUYBRECHTS L., *De wet voorbij, Liber Amicorum*, Antwerpen, Intersentia, 2020, (594) 595.

³⁵⁷ F. VAN VOLSEM, "De fiscale administratie als burgerlijke partij voor de strafgerechten: een poging tot synthese" in HUYBRECHTS L., *De wet voorbij, Liber Amicorum*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 594.

³⁵⁸ F. VAN VOLSEM, "De fiscale administratie als burgerlijke partij voor de strafgerechten: een poging tot synthese" in HUYBRECHTS L., *De wet voorbij, Liber Amicorum*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 594.

³⁵⁹ F. DESTERBECK, *Het Misdrif & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 77; J. SOETAERT, "Ook de strafrechter wordt voortaan fiscaal rechter", *FISCWEEK* 2020, nr. 101, (4) 5.

belastingenschuld.³⁶⁰ Geen onbelangrijk detail is dat de uitspraak van de strafrechter op fiscaal vlak gezag van gewijsde heeft (art. 23 Ger.W.).³⁶¹ Concreet betekent dit voor de fiscale administratie dat zij geen nieuwe vordering meer kan instellen over dezelfde feiten.³⁶²

114. *Mogelijk problematisch?* – Een groot nadeel dat aan deze zelfstandige vordering verbonden is, is dat de wapengelijkheid van de belastingplichtige wel eens in het gedrang zou kunnen komen. Voortaan zal een strafrechter, die in principe niet gespecialiseerd is in het ingewikkeld en technisch fiscaal recht, moeten oordelen over moeilijke dossiers inzake ernstige fiscale fraude.³⁶³

115. *Zelfstandige vordering in de praktijk* – Uit deze scriptie is gebleken dat de zelfstandige vordering van de fiscus op grond van art. 4bis V.T.Sv. geen vervanging, doch een alternatief is op de burgerlijke partijstelling van de fiscus op grond van art. 300, §2 WIB92.³⁶⁴ In de praktijk heeft de fiscus de keuze om zijn schade te verhalen door zich burgerlijke partij te stellen dan wel een zelfstandige vordering in te stellen voor de strafrechter op grond van art. 4bis V.T.Sv.. Als de fiscus ervoor opteert om een zelfstandige vordering in te stellen, zal de strafrechter moeten controleren of deze vordering ontvankelijk is, d.w.z. dat de fiscus een belang heeft – zoals vereist voor elke vordering.³⁶⁵ Deze vraag wordt in het bijzonder gesteld indien de fiscus reeds over een uitvoerbare titel beschikt.³⁶⁶

116. *Corr. Luik 5 november 2020* – In twee recente vonnissen (2020 en 2021) hebben twee verschillende rechters zich hier tegenstrijdig over uitgesproken.³⁶⁷ In het eerste vonnis van 5 november 2020³⁶⁸ heeft de correctionele rechtbank van Luik (net zoals het Hof van Cassatie heeft gedaan in haar arresten m.b.t. de vraag of de fiscus zich burgerlijke partij mag stellen) een onderscheid gemaakt tussen directe en indirecte belastingen.³⁶⁹ M.b.t. de directe belastingen is de strafrechter van mening dat, aangezien de beklaagde geen bezwaar had gemaakt tegen de gevestigde aanslagen, die aanslagen (van dat aanslagjaar althans) definitief waren geworden en de

³⁶⁰ F. DESTERBECK, *Het Misdrijf & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 77; J. SOETAERT, "Ook de strafrechter wordt voortaan fiscaal rechter", *FISCWEEK* 2020, nr. 101, (4) 5.

³⁶¹ Art. 23 Gerechtelijk Wetboek; F. DESTERBECK, *Het Misdrijf & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 78.

³⁶² F. DESTERBECK, *Het Misdrijf & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 78.

³⁶³ N. DE BECKER, "Kan de Belgische Staat ten aanzien van een belastingplichtige de betaling van de ontdoken btw vorderen middels het instellen van een schadevergoeding via een burgerlijke partijstelling in een strafzaak?", *Fisc.Koer* 2020, afl. 16, (389) 395; J. SOETAERT, "Ook de strafrechter wordt voortaan fiscaal rechter", *FISCWEEK* 2020, nr. 101, (4) 5.

³⁶⁴ Randnummers 2, 110 en 136.

³⁶⁵ C. VAN HOUTE en A.L. CLAES, "Nieuwe Una Via: kan de fiscus steeds voor de strafrechter verschijnen om de betaling van de belastingen te bekomen?", <https://www.tiberghien.com/nl/3293/nieuwe-una-via-kan-de-fiscus-steeds-voor-de-strafrechter-verschijnen-om-de-betaling-van-de-belastingen-te-bekomen>; C. VAN HOUTE, M. TAVERNE, M. en A.L. CLAES, "Le fisc peut-il toujours saisir le juge pénal pour obtenir le paiement des impôts?", <https://www.jubel.be/fr/le-fisc-peut-il-toujours-saisir-le-juge-penal-pour-obtenir-le-paiement-des-impots/>.

³⁶⁶ C. VAN HOUTE en A.L. CLAES, "Nieuwe Una Via: kan de fiscus steeds voor de strafrechter verschijnen om de betaling van de belastingen te bekomen?", <https://www.tiberghien.com/nl/3293/nieuwe-una-via-kan-de-fiscus-steeds-voor-de-strafrechter-verschijnen-om-de-betaling-van-de-belastingen-te-bekomen>.

³⁶⁷ C. VAN HOUTE en A.L. CLAES, "Nieuwe Una Via: kan de fiscus steeds voor de strafrechter verschijnen om de betaling van de belastingen te bekomen?", <https://www.tiberghien.com/nl/3293/nieuwe-una-via-kan-de-fiscus-steeds-voor-de-strafrechter-verschijnen-om-de-betaling-van-de-belastingen-te-bekomen>; C. VAN HOUTE, M. TAVERNE, M. en A.L. CLAES, "Le fisc peut-il toujours saisir le juge pénal pour obtenir le paiement des impôts?", <https://www.jubel.be/fr/le-fisc-peut-il-toujours-saisir-le-juge-penal-pour-obtenir-le-paiement-des-impots/>.

³⁶⁸ Corr. Luik 5 november 2020, *RCGF* 2021, afl. 3, noot A.L. CLAES en C. VAN HOUTE.

³⁶⁹ Corr. Luik 5 november 2020, *RCGF* 2021, afl. 3, noot A.L. CLAES en C. VAN HOUTE; C. VAN HOUTE en A.L. CLAES, "Nieuwe Una Via: kan de fiscus steeds voor de strafrechter verschijnen om de betaling van de belastingen te bekomen?", <https://www.tiberghien.com/nl/3293/nieuwe-una-via-kan-de-fiscus-steeds-voor-de-strafrechter-verschijnen-om-de-betaling-van-de-belastingen-te-bekomen>; C. VAN HOUTE, M. TAVERNE, M. en A.L. CLAES, "Le fisc peut-il toujours saisir le juge pénal pour obtenir le paiement des impôts?", <https://www.jubel.be/fr/le-fisc-peut-il-toujours-saisir-le-juge-penal-pour-obtenir-le-paiement-des-impots/>.

fiscus dus over een uitvoerbare titel beschikte waardoor hij geen belang meer had om een schadevergoeding te vragen.³⁷⁰ M.b.t. de indirecte belastingen daarentegen was de strafrechter van de mening dat de fiscus *altijd* een belang heeft om een zelfstandige vordering voor de strafrechter in te stellen, aangezien de belastingplichtige steeds de mogelijkheid heeft om de uitvoerbare titel te betwisten in een fiscale strafprocedure.³⁷¹

117. *Corr. West-Vlaanderen (afd. Brugge) 22 september 2021* – In een arrest van 22 september 2021³⁷² daarentegen, heeft een West-Vlaamse strafrechter zich veel restrictiever uitgesproken over het vereiste belang.³⁷³ De strafrechter in deze zaak was van oordeel dat als de fiscus reeds over een uitvoerbare titel beschikt, hij geen zelfstandige vordering kan instellen ter bevestiging, vervanging of tot het bekomen van een tweede uitvoerbare titel.³⁷⁴ Volgens deze strafrechter kan de fiscus niet meer rechten verkrijgen dan dewelke hij al heeft op grond van de gevestigde aanslagen – en heeft de fiscus bijgevolg geen belang.³⁷⁵

118. *Uitspraak contra legem* – Hoewel de wetgever er in art. 4bis V.T.Sv. expliciet in voorziet dat indien er een geschil over een reeds gevestigde aanslag voor de fiscale rechter ligt, dit geschil verdergezet zal worden voor de strafrechter, lijkt de strafrechter in de laatste zaak een uitspraak *contra legem* te hebben gedaan.³⁷⁶ Het lijkt erop dat de rechter in deze zaak zegt dat de fiscus exclusief een zelfstandige vordering voor de strafrechter mag instellen als hij nog niet over een uitvoerbare titel beschikt.³⁷⁷ Indien de meerderheid van de strafrechter net zoals deze West-Vlaamse strafrechter zou denken, dan wordt eigenlijk het hele doel van de wetgever teniet gedaan: dan kan

³⁷⁰ Corr. Luik 5 november 2020, RCGF 2021, afl. 3, noot A.L. CLAES en C. VAN HOUTE; C. VAN HOUTE en A.L. CLAES, "Nieuwe Una Via: kan de fiscus steeds voor de strafrechter verschijnen om de betaling van de belastingen te bekomen?", <https://www.tiberghien.com/nl/3293/nieuwe-una-via-kan-de-fiscus-steeds-voor-de-strafrechter-verschijnen-om-de-betaling-van-de-belastingen-te-bekomen>; C. VAN HOUTE, M. TAVERNE, M. en A.L. CLAES, "Le fisc peut-il toujours saisir le juge pénal pour obtenir le paiement des impôts?", <https://www.jubel.be/fr/le-fisc-peut-il-toujours-saisir-le-juge-penal-pour-obtenir-le-paiement-des-impots/>.

³⁷¹ Corr. Luik 5 november 2020, RCGF 2021, afl. 3, noot A.L. CLAES en C. VAN HOUTE; C. VAN HOUTE en A.L. CLAES, "Nieuwe Una Via: kan de fiscus steeds voor de strafrechter verschijnen om de betaling van de belastingen te bekomen?", <https://www.tiberghien.com/nl/3293/nieuwe-una-via-kan-de-fiscus-steeds-voor-de-strafrechter-verschijnen-om-de-betaling-van-de-belastingen-te-bekomen>; C. VAN HOUTE, M. TAVERNE, M. en A.L. CLAES, "Le fisc peut-il toujours saisir le juge pénal pour obtenir le paiement des impôts?", <https://www.jubel.be/fr/le-fisc-peut-il-toujours-saisir-le-juge-penal-pour-obtenir-le-paiement-des-impots/>.

³⁷² Corr. West-Vlaanderen (afd. Brugge) 22 september 2021, *Fisc.Koer.* 2021, afl. 16, (402) 407, noot W. DEFOOR.

³⁷³ C. VAN HOUTE en A.L. CLAES, "Nieuwe Una Via: kan de fiscus steeds voor de strafrechter verschijnen om de betaling van de belastingen te bekomen?", <https://www.tiberghien.com/nl/3293/nieuwe-una-via-kan-de-fiscus-steeds-voor-de-strafrechter-verschijnen-om-de-betaling-van-de-belastingen-te-bekomen>; C. VAN HOUTE, M. TAVERNE, M. en A.L. CLAES, "Le fisc peut-il toujours saisir le juge pénal pour obtenir le paiement des impôts?", <https://www.jubel.be/fr/le-fisc-peut-il-toujours-saisir-le-juge-penal-pour-obtenir-le-paiement-des-impots/>.

³⁷⁴ C. VAN HOUTE en A.L. CLAES, "Nieuwe Una Via: kan de fiscus steeds voor de strafrechter verschijnen om de betaling van de belastingen te bekomen?", <https://www.tiberghien.com/nl/3293/nieuwe-una-via-kan-de-fiscus-steeds-voor-de-strafrechter-verschijnen-om-de-betaling-van-de-belastingen-te-bekomen>; C. VAN HOUTE, M. TAVERNE, M. en A.L. CLAES, "Le fisc peut-il toujours saisir le juge pénal pour obtenir le paiement des impôts?", <https://www.jubel.be/fr/le-fisc-peut-il-toujours-saisir-le-juge-penal-pour-obtenir-le-paiement-des-impots/>.

³⁷⁵ C. VAN HOUTE en A.L. CLAES, "Nieuwe Una Via: kan de fiscus steeds voor de strafrechter verschijnen om de betaling van de belastingen te bekomen?", <https://www.tiberghien.com/nl/3293/nieuwe-una-via-kan-de-fiscus-steeds-voor-de-strafrechter-verschijnen-om-de-betaling-van-de-belastingen-te-bekomen>; C. VAN HOUTE, M. TAVERNE, M. en A.L. CLAES, "Le fisc peut-il toujours saisir le juge pénal pour obtenir le paiement des impôts?", <https://www.jubel.be/fr/le-fisc-peut-il-toujours-saisir-le-juge-penal-pour-obtenir-le-paiement-des-impots/>.

³⁷⁶ Art. 4bis V.T.Sv.

³⁷⁷ C. VAN HOUTE en A.L. CLAES, "Nieuwe Una Via: kan de fiscus steeds voor de strafrechter verschijnen om de betaling van de belastingen te bekomen?", <https://www.tiberghien.com/nl/3293/nieuwe-una-via-kan-de-fiscus-steeds-voor-de-strafrechter-verschijnen-om-de-betaling-van-de-belastingen-te-bekomen>; C. VAN HOUTE, M. TAVERNE, M. en A.L. CLAES, "Le fisc peut-il toujours saisir le juge pénal pour obtenir le paiement des impôts?", <https://www.jubel.be/fr/le-fisc-peut-il-toujours-saisir-le-juge-penal-pour-obtenir-le-paiement-des-impots/>.

de fiscale procedure niet voortgezet worden in de strafprocedure.³⁷⁸ Het valt dus nog af te wachten hoe andere strafrechters het belangvereiste in het kader van art. 4*bis* zullen gaan interpreteren.

³⁷⁸ C. VAN HOUTE en A.L. CLAES, "Nieuwe Una Via: kan de fiscus steeds voor de strafrechter verschijnen om de betaling van de belastingen te bekomen?", <https://www.tiberghien.com/nl/3293/nieuwe-una-via-kan-de-fiscus-steeds-voor-de-strafrechter-verschijnen-om-de-betaling-van-de-belastingen-te-bekomen>; C. VAN HOUTE, M. TAVERNE, M. en A.L. CLAES, "Le fisc peut-il toujours saisir le juge pénal pour obtenir le paiement des impôts?", <https://www.jubel.be/fr/le-fisc-peut-il-toujours-saisir-le-juge-penal-pour-obtenir-le-paiement-des-impots/>.

Hoofdstuk III. Rechtsvergelijking met Nederland

119. *Inleiding* – In dit hoofdstuk zal er rechtsvergelijkend onderzocht worden of het Nederlandse rechtsstelsel al dan niet de rechtsfiguur van de burgerlijke partijstelling kent of een equivalent hiervan, en zo ja, hoe deze figuur wordt ingevuld. Vooraleer hier dieper op ingegaan wordt, zal er eerst kort uiteen gezet worden hoe de vervolging bij onze noorderburen verloopt. Verder wordt er ook onderzocht of het Nederlands stelsel al dan niet voorziet in een gelijkaardige *una via*-regeling zoals wij die momenteel in ons Belgisch stelsel kennen, en zo ja, hoe deze zich tot elkaar verhouden.

III.I. Vervolging van misdrijven

120. *Vervolgingsmonopolie* – In het Nederlandse rechtssysteem komt het instellen van de strafvordering exclusief toe aan het OM.³⁷⁹ De achterliggende gedachte hiervan is dat de keuze om al dan niet te vervolgen gemaakt moet worden in het licht van het algemeen belang, en het is de taak van het OM om dit algemeen belang en de maatschappij te vertegenwoordigen.³⁸⁰ Het zou dan ook niet opportuun zijn om een natuurlijke persoon, een slachtoffer, de mogelijkheid te geven om deze keuze te maken aangezien deze persoon niet denkt in het licht van het algemeen belang.³⁸¹

121. *Nuancering* – Dit vervolgingsmonopolie van het OM wordt evenwel genuanceerd door de klachtmisdrijven (in Nederland ook wel klachtdelicten genoemd).³⁸² Bij klachtmisdrijven is het namelijk zo dat het slachtoffer eerst een klacht moet neerleggen vooraleer het OM kan over gaan tot vervolging van de dader van dit misdrijf.³⁸³ In Nederland wordt er een onderscheid gemaakt tussen absolute en relatieve klachtdelicten. Absolute klachtdelicten zijn misdrijven die “wegens hun bijzondere aard uitsluitend op grond van een klacht kunnen worden vervolgd”.³⁸⁴ Voorbeelden van zo’n delicten zijn belaging en afpersing. Relatieve klachtdelicten zijn daarentegen misdrijven die ook op initiatief van het OM vervolgd kunnen worden, zonder dat er in principe een klacht vereist is, maar onder bepaalde omstandigheden (relatie tussen dader en slachtoffer) toch pas vervolgd mogen worden na het neerleggen van een klacht.³⁸⁵

³⁷⁹ A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 126.

³⁸⁰ A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 126.

³⁸¹ A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 126.

³⁸² A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 129.

³⁸³ A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 129.

³⁸⁴ A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 129.

³⁸⁵ A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 129-130.

III.II. Positie van het slachtoffer

122. *Positie slachtoffer in strafproces* – Met de Wet van 17 december 2009 tot wijziging van het Wetboek van Strafvordering, het Wetboek van Strafrecht en de Wet schadefonds geweldsmisdrijven ter versterking van de positie van het slachtoffer in het strafproces (hierna: wet van 17 december 2009) heeft het slachtoffer een meer pertinente rol gekregen in het strafproces.³⁸⁶ Het slachtoffer kreeg vanaf 1 januari 2011 het statuut van een rechtstreekse betrokkene in het strafproces met daaraan verbonden rechten en erkende belangen.³⁸⁷ Het slachtoffer kan verschillende handelingen stellen zoals zich voegen als benadeelde partij, of de beklagprocedure volgen als rechtstreeks belanghebbende. Deze handelingen zullen toegelicht worden.

Voeging als benadeelde partij

123. *Voeging in het strafproces* – Een persoon die schade heeft geleden die rechtstreeks voortvloeit uit een misdrijf kan een vordering tot schadevergoeding instellen door zich als benadeelde partij te voegen in het strafproces.³⁸⁸ De grondslag hiervoor ligt in art. 51, eerste lid Wetboek van Strafvordering.³⁸⁹ Een persoon heeft rechtstreeks schade geleden indien deze persoon “getroffen is in een belang dat door de miskende strafbepaling wordt beschermd”.³⁹⁰ Wat bijzonder is aan de vordering van de benadeelde partij, is dat deze in Nederland haar vordering kan splitsen: zij kan kiezen om een deel van de vordering te voegen bij het strafproces, en het resterende deel ervan in een aparte vordering voor te leggen aan de burgerlijke rechter.³⁹¹ De voeging kan ook gebeuren ter zitting.³⁹²

Beklagprocedure als rechtstreeks belanghebbende

124. *Beklagprocedure* – Elke rechtstreeks belanghebbende kan op grond van art. 12, eerste lid Wetboek van Strafvordering een schriftelijk beklag indienen bij het bevoegde gerechtshof vanwege

³⁸⁶ Wet van 17 december 2009 tot wijziging van het Wetboek van Strafvordering, het Wetboek van Strafrecht en de Wet schadefonds geweldsmisdrijven ter versterking van de positie van het slachtoffer in het strafproces, *Staatsblad* 2010; A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 126.

³⁸⁷ A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 126 en 159.

³⁸⁸ A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 154.

³⁸⁹ Art. 51, eerste lid Wetboek van Strafvordering van 15 januari 1921; Gerechtshof 's-Hertogenbosch 23 maart 2004, ECLI:NL:GHSHE:2004:AR5874.

³⁹⁰ A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 154; G.J.M. CORSTENS, *Het Nederlandse strafprocesrecht*, Deventer, Kluwer, 2011, 84.

³⁹¹ A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 155; C.P.M. CLEIREN en J.F. NIJBOER, *Strafvordering. Tekst en commentaar. De tekst van het Wetboek van Strafvordering en enkele aanverwante wetten voorzien van commentaar*, Deventer, Kluwer, 2007, 164.

³⁹² A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 155.

de niet-vervolgving, het stopzetten van de vervolgving of het feit dat er een strafbeschikking wordt uitgevaardigd.³⁹³ Dit beklag moet gedaan worden binnen de drie maanden na een dergelijke beslissing van het gerechtshof of na de kennisname van die beslissing door de belanghebbende.³⁹⁴ Een rechtstreeks belanghebbende is elke persoon die een belang heeft bij de vervolgving van het misdrijf.³⁹⁵ Naast het slachtoffer, kunnen dit ook verwanten, nabestaanden en rechtspersonen zijn.³⁹⁶

Andere rechten van het slachtoffer

125. *Rechten van het slachtoffer* – Naast de specifieke mogelijkheden tot voeging als benadeelde partij en de beklagprocedure als rechtstreeks belanghebbende, beschikt het slachtoffer nog over andere rechten dankzij de wet van 17 december 2009. Allereerst krijgt het slachtoffer hierdoor een eigen positie in het strafproces.³⁹⁷ Dat brengt met zich mee dat het OM het slachtoffer correct moet bejegenen.³⁹⁸ Het slachtoffer heeft verder ook recht op informatie: indient gewenst kan het slachtoffer op de hoogte worden gehouden van ontwikkelingen in het proces.³⁹⁹ Ook heeft het slachtoffer het recht om een aanvraag tot kennisname van de stukken in te dienen, en om stukken aan het strafdossier toe te voegen.⁴⁰⁰ Op de terechtzitting mag het slachtoffer (of diens nabestaanden) een verklaring afleggen ter zitting.⁴⁰¹ Tenslotte heeft het slachtoffer ook het recht om bijgestaan en vertegenwoordigd te worden door een persoon naar keuze.⁴⁰²

³⁹³ A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 131.

³⁹⁴ Art. 12, tweede lid Wetboek van Strafvordering (NL); A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 131-136.

³⁹⁵ A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 137.

³⁹⁶ A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 138.

³⁹⁷ A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 159.

³⁹⁸ A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 131.

³⁹⁹ A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 160.

⁴⁰⁰ A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 161-163.

⁴⁰¹ A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 164.

⁴⁰² A. BAILLEUX, J. HUYSMANS, R. VERSTRAETEN en D. VAN DAELE, *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 165.

III.III. Opsporing van fiscale misdrijven: ATV-richtlijnen

126. *Fiscaal strafprocesrecht* – In Nederland wordt het fiscaal strafprocesrecht in beginsel beheerst door het gemeen strafprocesrecht, tenzij de strafbepalingen van de belastingwet anders bepalen.⁴⁰³ De belastingwet in Nederland is de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (hierna: AWR).⁴⁰⁴ Het strafprocesrecht wordt opgesplitst in twee verschillende soorten strafonderzoek: enerzijds het gerechtelijk onderzoek onder leiding van de rechter-commissaris (wat men in het Belgisch recht kent als de onderzoeksrechter), en anderzijds het opsporingsonderzoek.⁴⁰⁵ Fiscale misdrijven worden opgespoord door (gewone of bijzondere) fiscale opsporingsambtenaren die werken bij de fiscale administratie.⁴⁰⁶ Zij voeren dit strafrechtelijk opsporingsonderzoek zelf uit doch onder de verantwoordelijkheid en het gezag van de officier van justitie.⁴⁰⁷

127. *Instellen fiscale strafvordering* – In randnummer 116 werd uiteen gezet dat het OM in Nederland over een vervolgingsmonopolie beschikt. Voor fiscale misdrijven moet dit vervolgingsmonopolie echter genuanceerd worden. Wat betreft fiscale misdrijven beschikt de fiscale administratie over de bevoegdheid om de initiële beslissing te nemen over het vervolgen van dergelijk misdrijf.⁴⁰⁸ Indien de fiscale administratie een fiscaal misdrijf op het spoor komt, dient zij dit in principe te melden aan de *boetefraudecoördinator* die uiteindelijk de inbreuk zal melden bij de contactambtenaar.⁴⁰⁹ De contactambtenaar is de ambtenaar binnen de fiscale administratie die in contact staat met het parket.⁴¹⁰ Indien deze contactambtenaar van oordeel is dat het wenselijk is om dit misdrijf te vervolgen, maakt hij de zaak over aan het OM.⁴¹¹ En dan komt het vervolgingsmonopolie van het OM weer aan bod: de officier van justitie moet dan gaan beoordelen of het inderdaad wenselijk is een fiscale strafvordering in te stellen.⁴¹² De fiscaal ambtenaar beschikt ook over andere opties dan

⁴⁰³ S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 89; C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolging en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Gent, Larcier, 2006, 211.

⁴⁰⁴ Wet van 2 juli 1959 houdende regelen welke aan een aantal rijksbelastingen gemeen zijn.

⁴⁰⁵ S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, (89) 90; NEDERLANDSE OVERHEID, "Soorten strafrechters", <https://www.rechtspraak.nl/Organisatie-en-contact/Rechtsgebieden/Strafrecht/Paginas/Soorten-strafrechters.aspx>.

⁴⁰⁶ S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 90; C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolging en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Gent, Larcier, 2006, 212.

⁴⁰⁷ H. DE DOELDER, "Politioneel en justitieel optreden in belastingzaken", *MBB* 1984, nr. 1, 25; S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 90; W.E.C.A. VALKENBURG, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Deventer, FED, 2001, (139) 140; C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolging en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Gent, Larcier, 2006, 212.

⁴⁰⁸ S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 90.

⁴⁰⁹ S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 90; C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolging en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Gent, Larcier, 2006, 217 en 224.

⁴¹⁰ C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolging en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Gent, Larcier, 2006, 224.

⁴¹¹ S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 91.

⁴¹² S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 91; C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolging en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Gent, Larcier, 2006, 217.

enkel overgaan tot overmaking aan het OM.⁴¹³ Zij kan ervoor kiezen om de zaak te seponeren, een voorwaardelijke seponering toe te staan (hoewel dit in de praktijk praktisch nooit voorkomt) of een transactie aan de belastingplichtige voorstellen.⁴¹⁴ De Nederlandse wetgever voorziet dus in een soort taakverdeling tussen de fiscale administratie en het OM, maar het OM blijft op grond van de vervolgingsmonopolie het laatste woord hebben wat betreft het al dan niet instellen van de fiscale strafvervolging.⁴¹⁵

128. *ATV-richtlijnen* – In de praktijk wordt de fiscale strafvervolging gereguleerd in de richtlijnen aanmelding, transactie en vervolging van fiscale delicten of kortweg ATV-richtlijnen.⁴¹⁶ Deze richtlijnen bestaan uit een reeks afspraken tussen de fiscale administratie en het OM om te reguleren op welke manier mogelijke fiscale misdrijven onderzocht en desgevallend vervolgd moeten worden.⁴¹⁷ Het doel van deze richtlijnen is om fiscale misdrijven op te sporen met het oog op de administratieve dan wel strafrechtelijke behandeling ervan, door te reguleren welke inbreuken gemeld moeten worden aan het parket en welke er administratief afgehandeld mogen worden.⁴¹⁸ Dit gebeurt in drie fases: i) de aanmelding, ii) het selectieoverleg en iii) het tripartite overleg.

i) de aanmelding

129. *Aanmeldingsfase* – Tijdens de eerste fase wordt er nagegaan of er sprake is van een fiscale inbreuk en of er bij deze inbreuk een opzet aanwezig was.⁴¹⁹ De fiscale administratie dient dus na te gaan of er inbreuken zijn waarvan er redelijkerwijze vermoed kan worden dat zij opzettelijk gepleegd zijn, en bijgevolg dus in aanmerking komen voor een strafrechtelijk onderzoek.⁴²⁰ Indien een fiscaal ambtenaar een inbreuk tegenkomt, moet hij dit melden aan de boetefraudecoördinator.⁴²¹ Uiteindelijk zal de melding terecht komen bij de contactambtenaar.⁴²² Deze aanmelding kan slechts gebeuren indien de fiscale inbreuk een overschrijding van het fiscaal nadeel (het drempelbedrag) tot

⁴¹³ C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolging en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Gent, Larcier, 2006, 219.

⁴¹⁴ C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolging en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Gent, Larcier, 2006, 219.

⁴¹⁵ S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 91; P. WATTEL, "De verhouding tussen het bestuur van 's Rijks belastingen en het O.M. in belastingstrafzaken", *NJB* 1987, afl. 12, 369.

⁴¹⁶ S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 91; C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolging en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Gent, Larcier, 2006, 222.

⁴¹⁷ S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 91; C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolging en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Gent, Larcier, 2006, 222.

⁴¹⁸ S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 92; C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolging en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Gent, Larcier, 2006, 223.

⁴¹⁹ S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 92.

⁴²⁰ S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 93.

⁴²¹ S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 93; C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolging en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Gent, Larcier, 2006, 224.

⁴²² C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolging en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Gent, Larcier, 2006, 224.

gevolg heeft.⁴²³ De ATV-richtlijnen definiëren dit *fiscaal nadeel* als "het bedrag dat door de in of over de onderzoeksperiode gepleegde feiten, die ertoe strekken, i) te weinig is of zou zijn geheven, of ii) te veel is of zou zijn toegekend, indien de aangifte of de aanvraag van de belanghebbende was gevolgd".⁴²⁴ Indien de grens van het fiscaal nadeel overschreven wordt, en de fiscaal ambtenaar van mening is dat het opzet ontbreekt, dan zal de fiscale inbreuk administratief afgehandeld worden.⁴²⁵ Is de fiscaal ambtenaar daarentegen van mening dat er wel een opzet in hoofde van de belastingplichtige voorhanden is, dan dient zal de inbreuk in de tweede fase, het selectieoverleg besproken worden.⁴²⁶

ii) het selectieoverleg

130. *Selectieoverleg* – Tijdens de tweede fase wordt er gekeken of er genoeg bruikbaar bewijs verzameld kan worden.⁴²⁷ Dit wordt gedaan tijdens het selectieoverleg in aanwezigheid van de opsporingsambtenaren, de boetefraudecoördinator en de contactambtenaar.⁴²⁸ Zij zullen voor een tweede keer nagaan of er aan de voorwaarden van de aanmeldingsfase voldaan is.⁴²⁹ Als zij concluderen dat dit voldaan is, gaan zij overleggen of de inbreuk in aanmerking komt om opgespoord te worden. Zo ja, dan gaan ze over naar fase drie. Zo niet, wordt de inbreuk als niet-vervolgingswaardig bestempeld en wordt het administratief afgehandeld.⁴³⁰ Desondanks kan een niet-vervolgingswaardige inbreuk toch in fase drie terecht komen als er afdoende bewijs voorhanden is, maar dan is er wel een opsporingsonderzoek vereist.⁴³¹

iii) het tripartite overleg

⁴²³ S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 93; C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolging en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Gent, Larcier, 2006, 224.

⁴²⁴ S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 93.

⁴²⁵ S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 93; C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolging en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Gent, Larcier, 2006, 224.

⁴²⁶ S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 93.

⁴²⁷ S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 92.

⁴²⁸ S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 93; C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolging en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Gent, Larcier, 2006, 224.

⁴²⁹ S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 93; C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolging en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Gent, Larcier, 2006, 224.

⁴³⁰ C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolging en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Gent, Larcier, 2006, 224.

⁴³¹ C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolging en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Gent, Larcier, 2006, 224.

131. *Tripartite overleg* – Tijdens de derde en laatste fase zal er een overleg plaatsvinden waarbij de officier van justitie dit keer ook betrokken is.⁴³² Opnieuw worden eerst alle voorwaarden nagegaan.⁴³³ Als ze vaststellen dat er niet aan voldaan is, zal de inbreuk terug verwezen worden naar de fiscale administratie.⁴³⁴ Als ze daarentegen vaststellen dat er wel aan de voorwaarden voldaan is, gaat er gekeken worden of er een opsporingsonderzoek opgestart zal worden.⁴³⁵ Als er daadwerkelijk een opsporingsonderzoek opgestart wordt, zal dit gevoerd worden maar bij elke ontwikkeling zal de zaak terug in het tripartite-overleg besproken worden.⁴³⁶ Pas na afloop van het opsporingsonderzoek zal de finale beslissing vallen of de fiscale inbreuk strafrechtelijk vervolgd zal worden of niet.⁴³⁷ Deze beslissing moet zo snel mogelijk genomen worden met het oog op de *una via*-regeling in Nederland, die in het volgende subhoofdstuk besproken wordt.⁴³⁸ Wordt er uiteindelijk besloten om de inbreuk toch niet strafrechtelijk te vervolgen, zal de zaak teruggestuurd worden naar de fiscale administratie om administratief afgehandeld te worden.⁴³⁹ Opgemerkt dient te worden dat de officier van justitie ook hier over een grote beoordelingsvrijheid beschikt. Hij kan tijdens het tripartite overleg inbreuken naar voren schuiven waardoor de fiscale administratie ook in kennis gesteld wordt hiervan.⁴⁴⁰ Daarnaast kan de officier van justitie ook beslissen dat de zaak geseponeerd wordt, bijvoorbeeld wegens gebrek aan bewijs, een te klein belang of te weinig opsporingscapaciteit.⁴⁴¹

⁴³² S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 94; C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolging en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Gent, Larcier, 2006, 225.

⁴³³ S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 94; C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolging en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Gent, Larcier, 2006, 225.

⁴³⁴ S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 94; C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolging en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Gent, Larcier, 2006, 225.

⁴³⁵ S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 94; C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolging en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Gent, Larcier, 2006, 225.

⁴³⁶ S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 94; C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolging en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Gent, Larcier, 2006, 225.

⁴³⁷ S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 94; C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolging en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Gent, Larcier, 2006, 225.

⁴³⁸ S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 94; C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolging en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Gent, Larcier, 2006, 225.

⁴³⁹ S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 94; C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolging en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Gent, Larcier, 2006, 225.

⁴⁴⁰ C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolging en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Gent, Larcier, 2006, 225.

⁴⁴¹ C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolging en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Gent, Larcier, 2006, 225.

III.IV. *Una via* in Nederland

132. *Totstandkoming* – In Nederland wordt er al een hele tijd – succesvol – een *una via*-regeling toegepast in fiscale strafzaken.⁴⁴² Deze regeling is er onder meer gekomen door rechtspraak van de Nederlandse Hoge Raad waarin deze zich al snel realiseerde dat er nood was aan een verplichte keuze tussen een administratieve dan wel strafrechtelijke afhandeling van fiscale misdrijven.⁴⁴³ Reeds in 1985 was de visie van de Hoge Raad dat een fiscale boete een sanctie met een strafrechtelijke karakter was.⁴⁴⁴ De Nederlandse wetgever beseftte ook dat er iets gedaan moest worden aan de vervolging van fiscale misdrijven zodat de rechtssubjecten rechtszekerheid hadden én de Nederlandse regeling bovendien verenigbaar was met het *non bis in idem*-beginsel.⁴⁴⁵ De wettelijke grondslag voor het *non bis in idem*-beginsel in Nederland is te vinden in art. 68 van het Wetboek van Strafrecht (hierna: Sr.).⁴⁴⁶ Daarop heeft de Nederlandse wetgever – net zoals de Belgische – besloten om een commissie op te richten (de commissie van Slooten) belast met het uitwerken van een *una via*-regeling.⁴⁴⁷

133. *Una via* bepaling – De *una via*-regeling ligt sinds 2009 vervat in art. 5:44, eerste lid AWB⁴⁴⁸:

*"Het bestuursorgaan legt geen bestuurlijke boete op indien tegen de overtreder wegens dezelfde gedraging een strafvervolging is ingesteld en het onderzoek ter terechtzitting is begonnen, dan wel een strafbeschikking is uitgevaardigd".*⁴⁴⁹

Art. 67o AWR⁴⁵⁰ was de voorganger van de huidige *una via*-bepaling, maar werd in 2009 vervangen door art. 5:44 AWB.⁴⁵¹ Het AWR bevatte *anticumulatiebepalingen*, dewelke onder het nieuwe boetestelsel vervangen werden maar wel al de *una via*-gedachte naar voren brachten.⁴⁵²

134. *Una via* inhoudelijk – Het is dus in Nederland op grond van het *una via*-model verplicht voor de autoriteiten (de belastingdienst en het OM) om bij de vervolging meteen te kiezen tussen een administratieve of strafrechtelijke procedure om de belastingplichtige te sanctioneren voor een

⁴⁴² R. BEUNE en M. HENDRIKS, "FORUM Fiscale en strafrechtelijke fraudebestrijding in Nederland: model voor toekomstige Belgische regeling?", *TFR* 2010, nr. 381, (419) 427; S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 17 en 89.

⁴⁴³ S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 96.

⁴⁴⁴ S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 97.

⁴⁴⁵ R. BEUNE en M. HENDRIKS, "FORUM Fiscale en strafrechtelijke fraudebestrijding in Nederland: model voor toekomstige Belgische regeling?", *TFR* 2010, nr. 381, (419) 427; M. HENDRIKS, "De una via-regeling in Nederland" in VZW Fiscofoon (ed.), *Reflecties over de aanpak van de fiscale fraude en de rechten van de belastingplichtige*, Brussel, Larcier, 2010, 154; S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 96.

⁴⁴⁶ Art. 68 Wetboek van Strafrecht van 3 maart 1881.

⁴⁴⁷ M. HENDRIKS, "De una via-regeling in Nederland" in VZW Fiscofoon (ed.), *Reflecties over de aanpak van de fiscale fraude en de rechten van de belastingplichtige*, Brussel, Larcier, 2010, 155; S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 97.

⁴⁴⁸ Art. 5:44 eerste lid AWB.

⁴⁴⁹ Art. 5:44, eerste lid AWB.

⁴⁵⁰ Art. 67o AWR.

⁴⁵¹ M. HENDRIKS, "De una via-regeling in Nederland" in VZW Fiscofoon (ed.), *Reflecties over de aanpak van de fiscale fraude en de rechten van de belastingplichtige*, Brussel, Larcier, 2010, 153.

⁴⁵² M. HENDRIKS, "De una via-regeling in Nederland" in VZW Fiscofoon (ed.), *Reflecties over de aanpak van de fiscale fraude en de rechten van de belastingplichtige*, Brussel, Larcier, 2010, 157.

inbreuk op de fiscale wetgeving.⁴⁵³ Dit keuzemoment staat ook wel gekend als *the point of no return*: de beslissing om het fiscaal misdrijf administratief dan wel strafrechtelijk te vervolgen, is definitief.⁴⁵⁴ De bedoeling van dit definitief keuzemoment was om een grotere mate van rechtszekerheid te bieden aan de belastingplichtige.⁴⁵⁵

III.V. Fiscus als burgerlijke partij in Nederland

135. *Fiscus als burgerlijke partij?* – Het centrale thema in deze scriptie is de burgerlijke partijstelling van de fiscus voor de strafrechter. Zoals uiteen gezet in deel I, heeft er een heel lange tijd in de Belgische rechtsleer en rechtspraak discussie bestaan over de vraag of de fiscus zich überhaupt burgerlijke partij *mag* stellen. Uiteindelijk is het antwoord op deze vraag positief beantwoord, zowel voor directe als indirecte belastingen. In rechtsvergelijkend perspectief is het interessant om te vergelijken of de fiscus zich al dan niet burgerlijke partij mag stellen in het strafproces in het Nederlandse rechtsstelsel.

136. *Fiscus als burgerlijke partij in Nederland?* – In een arrest van het Gerechtshof 's-Hertogenbosch van 23 maart 2004⁴⁵⁶ heeft dit hof geoordeeld dat:

"Gelet op de uitdrukkelijke bewoordingen van de wet valt – nu ook overigens uit de wetsgeschiedenis geen beperking op dit punt valt af te leiden – niet in te zien waarom rechtspersonen – of dit nu privaatrechtelijke dan wel publiekrechtelijke rechtspersonen zijn – zich niet als benadeelde partij zouden mogen voegen in het geval dat zij door het strafbare feit getroffen zijn in een belang dat de betrokken bepaling beoogt te beschermen. Nu door de onttrekking van de auto aan het beslag de verhaalsmogelijkheid van de Belastingdienst is gefrustreerd, is de Belastingdienst, en daarmee de Rijksoverheid, getroffen in een belang dat artikel 198 van het Wetboek van Strafrecht beoogt te beschermen en staat er, naar het oordeel van het hof, niets aan in de weg dat hij zich als benadeelde partij voegt in het strafproces tegen verdachte⁴⁵⁷.⁴⁵⁸

Zoals uiteen gezet in randnummer 119 kan een benadeelde partij die rechtstreeks schade heeft geleden uit een misdrijf zich voegen in het strafproces op grond van art. 51 van het Wetboek van Strafvordering teneinde een vergoeding van deze schade te vorderen.⁴⁵⁹ De advocaat van de

⁴⁵³ R. BEUNE en M. HENDRIKS, "FORUM Fiscale en strafrechtelijke fraudebestrijding in Nederland: model voor toekomstige Belgische regeling?", *TFR* 2010, nr. 381, (419) 427; M. HENDRIKS, "De una via-regeling in Nederland" in VZW Fiscofoon (ed.), *Reflecties over de aanpak van de fiscale fraude en de rechten van de belastingplichtige*, Brussel, Larcier, 2010, 154; S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 96; W.E.C.A. VALKENBURG, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Deventer, FED, 2001, 233.

⁴⁵⁴ M. HENDRIKS, "De una via-regeling in Nederland" in VZW Fiscofoon (ed.), *Reflecties over de aanpak van de fiscale fraude en de rechten van de belastingplichtige*, Brussel, Larcier, 2010, 154; S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 96; W.E.C.A. VALKENBURG, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Deventer, FED, 2001, 233.

⁴⁵⁵ M. HENDRIKS, "De una via-regeling in Nederland" in VZW Fiscofoon (ed.), *Reflecties over de aanpak van de fiscale fraude en de rechten van de belastingplichtige*, Brussel, Larcier, 2010, 154.

⁴⁵⁶ Gerechtshof 's-Hertogenbosch (NL) 23 maart 2004, ECLI:NL:GHSHE:2004:AR5874.

⁴⁵⁷ Eigen onderstreping.

⁴⁵⁸ Gerechtshof 's-Hertogenbosch (NL) 23 maart 2004, ECLI:NL:GHSHE:2004:AR5874.

⁴⁵⁹ Gerechtshof 's-Hertogenbosch (NL) 23 maart 2004, ECLI:NL:GHSHE:2004:AR5874.

belastingplichtige in deze zaak was van mening dat de fiscus (de "Belastingdienst") zich niet mag voegen als benadeelde partij op grond van art. 51 omdat de Wet Terwee erin voorziet dat de positie van private personen in het strafproces versterkt dient te worden.⁴⁶⁰ Uit de wetsgeschiedenis van art. 51 Wetboek van strafvordering blijkt volgens het Gerechtshof echter *niet* dat de wetgever op enige manier de mogelijkheid tot voeging in het strafproces heeft willen verstrengen of beperken.⁴⁶¹ Het Gerechtshof interpreteert de bewoordingen van het artikel dan ook dat elke benadeelde partij, ongeacht of zij een privaatrechtelijke dan wel publiekrechtelijke rechtspersoon zijn, zich mag voegen in het strafproces indien zij door het misdrijf getroffen zijn in een belang dat het artikel beschermt.⁴⁶²

137. *Visie Hoge Raad* – Tegen dit arrest van het Gerechtshof 's-Hertogenbosch werd er evenwel cassatieberoep ingesteld. Met een arrest van 11 april 2006⁴⁶³ heeft de Hoge Raad der Nederlanden zich dan moeten buigen over de vraag of de Nederlandse Belastingdienst zich mag voegen in het strafproces als benadeelde partij. Het antwoord op deze vraag moet positief beantwoord worden, aldus de Hoge Raad⁴⁶⁴:

"De stelling dat alleen 'een burger' het recht heeft zich als benadeelde partij in een strafproces te voegen, vindt geen steun in het recht. De Ontvanger/Belastingdienst beschikt ter uitoefening van zijn taak niet alleen over de bijzondere aan de Invorderingswet ontleende bevoegdheden. Hij kan ook gebruik maken van de wettelijke bevoegdheden die een schuldeiser aan het burgerlijk recht kan ontleen, waaronder maatregelen om op te komen tegen verkorting van zijn verhaalsrecht. Dit zgn. 'open systeem' brengt o.m. mee dat de Ontvanger t.z.v. een vordering die niet strekt tot invordering van belastingschulden, maar tot vergoeding van schade die de Ontvanger heeft geleden doordat de (volledige) invordering a.g.v. onrechtmatig handelen van de belastingplichtige niet meer mogelijk is, zich als benadeelde partij kan voegen in het strafproces waarin de belastingplichtige wegens dit handelen terechtstaat.⁴⁶⁵

De bewoordingen van de Hoge Raad doen denken aan de evolutie in de Belgische rechtsleer en rechtspraak. Cassatie besliste voor zowel directe als indirecte belastingen met het *Smans*-arrest dat de fiscus zich burgerlijke partij mag stellen voor die schade waarvoor de belastingwet niet in een eigen mogelijkheid tot herstel voorzien.⁴⁶⁶ De Hoge Raad der Nederlanden stelt hierover dat wanneer de fiscus de herstelmogelijkheden zoals voorzien in de belastingwet niet meer kan benutten om de belasting in te vorderen ten gevolge van het onrechtmatig handelen van de belastingplichtige, dat de fiscus zich in het strafproces mag voegen als benadeelde partij.⁴⁶⁷ Het standpunt van de Hoge Raad komt dus grotendeels overeen met dat van het Belgische Hof van Cassatie.

⁴⁶⁰ Gerechtshof 's-Hertogenbosch (NL) 23 maart 2004, ECLI:NL:GHSHE:2004:AR5874.

⁴⁶¹ Gerechtshof 's-Hertogenbosch (NL) 23 maart 2004, ECLI:NL:GHSHE:2004:AR5874.

⁴⁶² Gerechtshof 's-Hertogenbosch (NL) 23 maart 2004, ECLI:NL:GHSHE:2004:AR5874.

⁴⁶³ Hoge Raad (NL) 11 april 2006, ECLI:NL:PHR:2006:AV4007.

⁴⁶⁴ Hoge Raad (NL) 11 april 2006, ECLI:NL:PHR:2006:AV4007.

⁴⁶⁵ Hoge Raad (NL) 11 april 2006, ECLI:NL:PHR:2006:AV4007.

⁴⁶⁶ Cass. 9 december 1997, AR P.95.0610.N.

⁴⁶⁷ Hoge Raad (NL) 11 april 2006, ECLI:NL:PHR:2006:AV4007.

III.VI. Conclusie België v. Nederland

138. *Strafvordering algemeen* – Zowel in het Belgische als het Nederlandse rechtstelsel komt de bevoegdheid tot instellen van de strafvordering, en vervolgens ook het uitoefenen van de strafvordering toe aan het OM.⁴⁶⁸ Dit geldt ook voor de fiscale misdrijven.⁴⁶⁹ Het slachtoffer beschikt in beide rechtstelsels over verschillende rechten. Het slachtoffer kan vorderen dat zijn schade vergoed wordt, hij kan zijn beklag doen als er beslist zou worden om de zaak te seponeren, hij heeft recht op informatie, *et cetera*. Kortom: er wordt in beide rechtstelsels genoeg aandacht besteed aan het slachtoffer tijdens het strafproces en zelfs de kans gegeven om hierin betrokken te worden.

139. *De fiscale misdrijven* – De vervolging van de fiscale misdrijven is in Nederland bijzonder goed gereguleerd, onder meer door de ATV-richtlijnen waarvan evenwel afgeweken mag worden op voorwaarde dat deze afwijkingen expliciet gedocumenteerd worden teneinde toch enige rechtszekerheid te bieden voor de belastingplichtige.⁴⁷⁰ Bij de opsporing van fiscale misdrijven speelt de fiscale administratie in Nederland een prominente rol.⁴⁷¹ De fiscale administratie beschikt over een hele reeks onderzoeksbevoegdheden in het kader van een fiscaal onderzoek, net zoals in België^{472, 473} Het gaan dan over het winnen van inlichtingen, inzage in boeken en bescheiden en toegang krijgen tot de gebouwen of gronden teneinde de fiscale toestand van de belastingplichtige te kunnen controleren.⁴⁷⁴

140. *Burgerlijke partijstelling door de fiscus* – De Nederlandse Hoge Raad heeft met een arrest van 11 april 2006 expliciet gesteld dat de fiscus zich als benadeelde partij mag voegen in het strafproces, indien het als gevolg van de fiscale inbreuk niet meer mogelijk zou om de schade die hier rechtstreeks uit voortvloeit te innen via de mogelijkheden waarin de Nederlandse belastingwet voorziet.⁴⁷⁵ Men zou kunnen stellen dat de voeging als benadeelde partij door de fiscus subsidiair is aan de eigen mogelijkheden tot herstel zoals voorzien door de AWR: enkel indien de fiscus hier geen gebruik meer kan maken als gevolg van de fiscale inbreuk, dan pas kan de belastingdienst zich voegen als benadeelde partij. In België is de regeling gelijkaardig: de fiscus kan zich burgerlijke partij stellen in het strafproces voor die schade waarvoor de belastingwetten niet in een eigen mogelijkheid tot herstel voorzien. Maar de Belgische wet voorziet in een extra mogelijkheid voor de fiscus: een zelfstandige vordering als alternatief op de burgerlijke partijstelling.

⁴⁶⁸ C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolging en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Gent, Larcier, 2006, 221.

⁴⁶⁹ C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolging en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Gent, Larcier, 2006, 221.

⁴⁷⁰ S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 95.

⁴⁷¹ C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolging en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Gent, Larcier, 2006, 230.

⁴⁷² Art. 315 WIB92 e.v.

⁴⁷³ C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolging en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Gent, Larcier, 2006, 230.

⁴⁷⁴ Art. 47 tot 47b AWR; art. 50 AWR; C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolging en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Gent, Larcier, 2006, 230.

⁴⁷⁵ Hoge Raad (NL) 11 april 2006, ECLI:NL:PHR:2006:AV4007.

141. *Belgische vs. Nederlandse una via-regeling* – Onze noorderburen hanteerden al enkele voor ons het *una via*-model.⁴⁷⁶ Dit Nederlands *una via*-model was dan ook een inspiratiebron voor de parlementaire onderzoekscommissie die belast was met de taak om onderzoek te doen naar mogelijke oplossingen voor een efficiënte samenwerking tussen het OM en de fiscale administratie.⁴⁷⁷ Met de wet van 20 september 2012 heeft de Belgische wetgever een eerste poging gedaan om in een gelijkaardige regeling te voorzien, ingevoerd met de achterliggende idee om administratieve sancties en strafsancities niet meer te cumuleren maar het parket en de fiscus wel nog te laten samenwerken in de vervolging van fiscale misdrijven.⁴⁷⁸ Met de wet van 5 mei 2019 werd deze regeling in ons land verder gefinetuned. In Nederland daarentegen was de *una via*-regeling meteen een succesverhaal waarbij er een decumul op gebied van strafvervolging en op gebied van bestraffing heeft plaatsgevonden.⁴⁷⁹

⁴⁷⁶ M. HENDRIKS, "De una via-regeling in Nederland" in VZW Fiscofoon (ed.), *Reflecties over de aanpak van de fiscale fraude en de rechten van de belastingplichtige*, Brussel, Larcier, 2010, (153) 161; S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 99; W.E.C.A. VALKENBURG, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Deventer, FED, 2001, 233.

⁴⁷⁷ S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 17.

⁴⁷⁸ S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 99.

⁴⁷⁹ S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 99.

Deel III. Evaluatief kader en toetsing evaluatief criterium

142. *Evaluatief deel* – In dit derde deel zal er aan de hand van een evaluatief criterium, zijnde wapengelijkheid, getoetst worden of het juridisch kader van de burgerlijke partijstelling van de fiscale administratie wel verenigbaar is met het beginsel van wapengelijkheid. In het eerste hoofdstuk zal uiteen gezet worden wat wapengelijkheid precies inhoudt. In het tweede hoofdstuk zal het juridisch kader van de burgerlijke partijstelling van de fiscus dan getoetst worden aan deze wapengelijkheid.

Hoofdstuk I. Wat is wapengelijkheid?

143. *Wapengelijkheid* – Wapengelijkheid is een onderdeel van het recht op een eerlijk proces. Concreet houdt het recht op een eerlijk proces in dat een procespartij niet in een nadeligere positie terecht mag komen dan de andere partij(en) zoals de eisende partij en/of de burgerlijke partij.⁴⁸⁰ Als we de redenering omdraaien, betekent dit ook dat er aan een partij geen voordeel mag toekomen dat niet eveneens toekomt aan de andere procespartij(en).⁴⁸¹ Dit recht ligt onder andere vervat in art. 6 EVRM.⁴⁸² Dit artikel bevat zowel procedurele rechten als concrete waarborgen die een burger uit een lidstaat van de Europese Unie zou moeten genieten.⁴⁸³ Voorbeelden van procedurele rechten zijn bijvoorbeeld de openbare behandeling van hun zaak, een onafhankelijke en onpartijdige rechter, een redelijke termijn waarbinnen hun zaak behandeld moet worden, et cetera.⁴⁸⁴ Een voorbeeld van een concrete waarborg is dan bijvoorbeeld het vermoeden van onschuld: “eenieder wordt voor onschuldig gehouden totdat zijn schuld in rechte is komen vast te staan”.⁴⁸⁵ Naast art. 6 EVRM, voorziet art. 14 BUPO-Verdrag in een gelijkaardige bescherming hoewel deze rechten ruimer omschreven zijn dan de rechten in art. 6 EVRM.⁴⁸⁶

144. *Procedure op tegenspraak* – Uit de wapengelijkheid vloeit voort dat alle partijen gelijk toegang zouden moeten hebben tot de stukken uit het dossier die aan de rechter zullen worden voorgelegd.⁴⁸⁷ Dit ligt deels ook vervat in het recht op tegenspraak in de contradictoire procedure die we binnen het Belgische recht kennen.⁴⁸⁸ Het recht op tegenspraak uit zich dan weer in de schriftelijke

⁴⁸⁰ C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolgning en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Gent, Larcier, 2006, 348; C. VANDERKERKEN, “Wapengelijkheid en andere aspecten van het recht op een eerlijk fiscaal proces” in M. MAUS en M. ROZIE, *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Brussel, Intersentia, 2011, 256.

⁴⁸¹ C. VANDERKERKEN, “Wapengelijkheid en andere aspecten van het recht op een eerlijk fiscaal proces” in M. MAUS en M. ROZIE, *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Brussel, Intersentia, 2011, 256.

⁴⁸² Art. 6 EVRM.

⁴⁸³ C. VANDERKERKEN, “Wapengelijkheid en andere aspecten van het recht op een eerlijk fiscaal proces” in M. MAUS en M. ROZIE, *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Brussel, Intersentia, 2011, (253) 254.

⁴⁸⁴ Art. 6 (1) EVRM.

⁴⁸⁵ Art. 6 (2) EVRM.

⁴⁸⁶ Art. 14 BUPO-Verdrag; C. VANDERKERKEN, “Wapengelijkheid en andere aspecten van het recht op een eerlijk fiscaal proces” in M. MAUS en M. ROZIE, *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Brussel, Intersentia, 2011, 254.

⁴⁸⁷ C. VANDERKERKEN, “Wapengelijkheid en andere aspecten van het recht op een eerlijk fiscaal proces” in M. MAUS en M. ROZIE, *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Brussel, Intersentia, 2011, 256.

⁴⁸⁸ C. VANDERKERKEN, “Wapengelijkheid en andere aspecten van het recht op een eerlijk fiscaal proces” in M. MAUS en M. ROZIE, *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Brussel, Intersentia, 2011, 256.

procedure op tegenspraak tussen partijen waarbij zij elkaar conclusies sturen met alle stukken bijgevoegd.⁴⁸⁹ Partijen kunnen dan ook de voorlegging van de stukken vorderen op grond van art. 877 Ger.W. en opwerpen dat hun recht van verdediging geschonden is indien er stukken niet voorgelegd worden.⁴⁹⁰

⁴⁸⁹ C. VANDERKERKEN, "Wapengelijkheid en andere aspecten van het recht op een eerlijk fiscaal proces" in M. MAUS en M. ROZIE, *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Brussel, Intersentia, 2011, 256.

⁴⁹⁰ C. VANDERKERKEN, "Wapengelijkheid en andere aspecten van het recht op een eerlijk fiscaal proces" in M. MAUS en M. ROZIE, *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Brussel, Intersentia, 2011, 256.

Hoofdstuk II. Hoe zou de burgerlijke partijstelling geregeld moeten zijn zodat de wapengelijkheid tussen partijen bewaard blijft?

Probleemstelling

145. *Probleemstelling* – Het grootste probleem dat zich in de praktijk voortdoet, situeert zich binnen het recht van verdediging. De wapengelijkheid zou in het gedrang kunnen komen bij verschillende aspecten van dit recht van verdediging. Een eerste aspect dat mogelijks de wapengelijkheid in de weg zou kunnen staan, betreft de inzage in stukken en dossiers. Een ander aspect betreft de uitspraak van de strafrechter over de burgerlijke vordering.

146. *Inzage stukken en dossiers* – In fiscale geschillen is het zo dat de fiscus reeds een heleboel stukken heeft kunnen verzamelen in fiscale dossiers dankzij haar onderzoeksbevoegdheden, maar tevens vervroegd inzage heeft gekregen in het strafdossier dankzij de samenwerking tussen de parketten en de fiscus.⁴⁹¹ Daarom wordt een schending van de wapengelijkheid vaak door de verwerende partij (de belastingplichtige) ingeroepen: de verweerder heeft niet alle stukken kunnen inzien waarover de fiscus beschikte, enkel die stukken die de fiscus geselecteerd heeft om voor te leggen en de stukken die in het strafdossier zitten.⁴⁹² Om als verwerende partij te kunnen aantonen dat de fiscus effectief over meer stukken beschikt dan er neergelegd zijn, blijkt in de praktijk allesbehalve evident.⁴⁹³

147. *Uitspraak strafrechter over burgerlijke vordering* – Naast de burgerlijke partijstelling, is er ook nog de zelfstandige vordering van de fiscus. Het gevolg van deze zelfstandige vordering op grond van art. 4bis V.T.Sv. is dat de strafrechter voortaan uitspraak zal mogen doen over de burgerlijke vordering van de fiscus. Dit houdt in dat er een volwaardig fiscaal debat kan plaatsvinden over de omvang en de inning van de ontdoken maar verschuldigde belasting.⁴⁹⁴ Een discussie die normaliter niet plaatsvindt tussen fiscus en strafrechter maar enkel tussen de fiscus en de belastingplichtige.⁴⁹⁵ De strafrechter heeft in beginsel dan ook geen specifieke en grondige kennis van het fiscaal recht. Ideaal is dit dus zeker niet. Voor de belastingplichtige wil dit zeggen dat de strafrechter het laatste woord gaat hebben over de omvang van de verschuldigde belasting.

⁴⁹¹ C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolging en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Gent, Larcier, 2006, 348; C. VANDERKERKEN, "Wapengelijkheid en andere aspecten van het recht op een eerlijk fiscaal proces" in M. MAUS en M. ROZIE, *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Brussel, Intersentia, 2011, 257.

⁴⁹² C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolging en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Gent, Larcier, 2006, 348; C. VANDERKERKEN, "Wapengelijkheid en andere aspecten van het recht op een eerlijk fiscaal proces" in M. MAUS en M. ROZIE, *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Brussel, Intersentia, 2011, 257.

⁴⁹³ C. VANDERKERKEN, "Wapengelijkheid en andere aspecten van het recht op een eerlijk fiscaal proces" in M. MAUS en M. ROZIE, *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Brussel, Intersentia, 2011, 257.

⁴⁹⁴ N. DE BECKER, "Kan de Belgische Staat zich voor de strafrechter burgerlijke partij stellen om de betaling van een (betwiste) belastingschuld te bekomen?", *Fisc.Koer.* 2020, afl. 1, (17) 23; N. DE BECKER, "Kan de Belgische Staat ten aanzien van een belastingplichtige de betaling van de ontdoken btw vorderen middels het instellen van een schadevergoeding via een burgerlijke partijstelling in een strafzaak?", *Fisc.Koer* 2020, afl. 16, 394.

⁴⁹⁵ C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolging en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Gent, Larcier, 2006, 381.

148. *Conclusie* – Met de wet van 8 augustus 1980⁴⁹⁶ legde de wetgever de uitoefening van de strafvordering opnieuw in handen van het OM, nadat het decennia lang in handen geweest is van de fiscale administratie.⁴⁹⁷ Het doel van de wetgever was om de belastingplichtige op deze manier beter te wapenen tegen de grote macht die de fiscus had over de belastingplichtige in de fiscale procedure. Nu, jaren later en met nog een heel aantal doorgevoerde hervormingen, is het opzet van de wetgever om de wapengelijkheid tussen de fiscus en de belastingplichtige te herstellen mijn inziens niet bereikt. De burgerlijke partijstelling van de fiscus zorgt voor een wanverhouding tussen de procespartijen. De fiscus als burgerlijke partij is veel sterker gewapend dan de belastingplichtige. Dit komt doordat de fiscus op grond van haar onderzoeksbevoegdheden alle stukken heeft kunnen verzamelen, inkijken en naderhand selecteren om het fiscaal dossier zo sterk mogelijk te maken. Bovendien staat zij door de samenwerking met de parketten in een bijzondere positie, en kan zij veel bijkomende info vergaren die zij kan meenemen in haar burgerlijke vordering tot schadevergoeding.

Remedie

149. *Remedie?* – Een mogelijke remedie *ad hoc* zou zijn om partijen toe te laten alle stukken opnieuw te bekijken en hun zaak opnieuw voor te bereiden waarbij de behandeling van de zaak verdaagd wordt.⁴⁹⁸ Dit is natuurlijk geen remedie op lange termijn om ervoor te zorgen dat de wapengelijkheid op voorhand al gewaarborgd kan worden. Efficiënt is het al helemaal niet. Een remedie voor het feit dat de strafrechter een volwaardig fiscaal debat zal moeten voeren indien de fiscus zich geen burgerlijke partij stelt maar wel een zelfstandige vordering instelt, is dat strafrechters (en in dat opzicht eigenlijk ook strafpleiters) zich moeten bijscholen op het vlak van fiscaal recht. Ook dit is niet bepaald efficiënt: het fiscaal recht is een zeer technische materie, wat veel inspanning en tijd vergt om onder de knie te krijgen.

⁴⁹⁶ Wet van 8 augustus 1980 betreffende de budgettaire voorstellen 1979-1980, BS 15 augustus 1980.

⁴⁹⁷ F. DESTERBECK, "De fiscale strafvordering, de fiscale ambtenaar en de strafrechter", *RW* 1987-88, nr. 36, 1321; S. LIPPENS en C. THIEL, *Het Belgisch una via-model in strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 11; C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolging en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Gent, Larcier, 2006, 383.

⁴⁹⁸ C. VANDERKERKEN, "Wapengelijkheid en andere aspecten van het recht op een eerlijk fiscaal proces" in M. MAUS en M. ROZIE, *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Brussel, Intersentia, 2011, 258.

Deel IV: Normatief deel

150. *Normatief deel* - In dit vierde en laatste deel zal er aan de hand van een normatief criterium, zijnde efficiëntie, getoetst worden of het juridisch kader van de burgerlijke partijstelling van de fiscale administratie wel efficiënt is. In het eerste hoofdstuk zal uiteen gezet worden wat er precies verstaan moet worden onder efficiëntie. In het tweede hoofdstuk zal het juridisch kader van de burgerlijke partijstelling van de fiscus dan getoetst worden aan dit normatief criterium om te evalueren of deze regeling wel efficiënt is.

Hoofdstuk I. Wat is efficiëntie?

151. *Efficiëntie* - Efficiëntie is in feite een economisch begrip.⁴⁹⁹ Er bestaan verschillende soorten efficiëntie met elk een andere definitie. Pareto-efficiëntie bijvoorbeeld kan gedefinieerd worden als de situatie waarbij niemand zijn toestand kan verbeteren zonder de situatie van iemand anders hierdoor te schaden.⁵⁰⁰ Dit soort efficiëntie kan echter niet toegepast worden op ons strafrecht, want het is net de bedoeling dat het strafrecht in die mate efficiënt is dat iedereen erop vooruitgaat.⁵⁰¹ Een ander soort efficiëntie dat wel toe te passen is op het strafrecht, is het Kaldor-Hicks-criterium.⁵⁰² Dit criterium houdt in dat er een situatie is waarin *iedereen* erop vooruitgaat als er een verandering wordt doorgevoerd.⁵⁰³ De hele maatschappij ondervindt dus een voordeel van de doorgevoerde verandering.⁵⁰⁴

152. *Efficiëntie en rechtseconomie* - Efficiëntie is onlosmakelijk verbonden met rechtseconomie.⁵⁰⁵ Rechtseconomie kan men definiëren als het toepassen van economische principes op concrete juridische problemen.⁵⁰⁶ De bedoeling ervan is om te proberen te voorspellen wat de maatschappelijke effecten zijn van ons recht.⁵⁰⁷ Het is opportuun om rechtseconomie in dit onderzoek te betrekken omdat juristen dankzij de rechtseconomie ons recht vanuit een ander perspectief kunnen bekijken.⁵⁰⁸ Men kan zich de vraag stellen of het dan wel gepast is om efficiëntie te gebruiken

⁴⁹⁹ S. VERHELST, *De rol van het slachtoffer in het straf(proces)recht*, Brussel, Intersentia, 2013, 45.

⁵⁰⁰ W. MARNEFFE, en T. JANS, "De wenselijkheid van doelregelgeving: een rechtseconomisch analyse-instrument", *TVW* 2021, nr. 4, 300; S. VERHELST, *De rol van het slachtoffer in het straf(proces)recht*, Brussel, Intersentia, 2013, 49.

⁵⁰¹ S. VERHELST, *De rol van het slachtoffer in het straf(proces)recht*, Brussel, Intersentia, 2013, 49.

⁵⁰² W. MARNEFFE, en T. JANS, "De wenselijkheid van doelregelgeving: een rechtseconomisch analyse-instrument", *TVW* 2021, nr. 4, 300; S. VERHELST, *De rol van het slachtoffer in het straf(proces)recht*, Brussel, Intersentia, 2013, 49.

⁵⁰³ W. MARNEFFE, en T. JANS, "De wenselijkheid van doelregelgeving: een rechtseconomisch analyse-instrument", *TVW* 2021, nr. 4, 300; S. VERHELST, *De rol van het slachtoffer in het straf(proces)recht*, Brussel, Intersentia, 2013, (49) 50.

⁵⁰⁴ W. MARNEFFE, en T. JANS, "De wenselijkheid van doelregelgeving: een rechtseconomisch analyse-instrument", *TVW* 2021, nr. 4, 300; S. VERHELST, *De rol van het slachtoffer in het straf(proces)recht*, Brussel, Intersentia, 2013, (49) 50.

⁵⁰⁵ S. VERHELST, *De rol van het slachtoffer in het straf(proces)recht*, Brussel, Intersentia, 2013, 45.

⁵⁰⁶ R.A. POSNER, *Economic analysis of law*, New York, Aspen Publishers, 2003, 3; S. VERHELST, *De rol van het slachtoffer in het straf(proces)recht*, Brussel, Intersentia, 2013, 41.

⁵⁰⁷ A. NENTJENS, *Elementaire rechtseconomie*, Groningen, Wolters-Noordhoff, 1993, 1; S. VERHELST, *De rol van het slachtoffer in het straf(proces)recht*, Brussel, Intersentia, 2013, 42.

⁵⁰⁸ S. VERHELST, *De rol van het slachtoffer in het straf(proces)recht*, Brussel, Intersentia, 2013, 44.

in het strafrecht, aangezien het eigenlijk een economisch begrip is.⁵⁰⁹ Hierbij moet men in het achterhoofd houden dat er twee aspecten zijn van rechtseconomie.⁵¹⁰ Ten eerste is er het *positieve* aspect van rechtseconomie: rechtseconomie poogt gevolgen van rechtsregels te voorspellen en te verklaren.⁵¹¹ Ten tweede heeft rechtseconomie ook een normatief aspect: men stelt hierbij de vraag hoe de rechtsregel eruit zou moeten zien.⁵¹² Deze normatieve dimensie is exact wat er in dit laatste deel van het onderzoek van belang is: hoe zou het juridisch kader voor de burgerlijke partijstelling van de fiscus voor de strafrechter er moeten uitzien opdat het efficiënt is?

⁵⁰⁹ S. VERHELST, *De rol van het slachtoffer in het straf(proces)recht*, Brussel, Intersentia, 2013, 45.

⁵¹⁰ S. VERHELST, *De rol van het slachtoffer in het straf(proces)recht*, Brussel, Intersentia, 2013, 45.

⁵¹¹ A. NENTJENS, *Elementaire rechtseconomie*, Groningen, Wolters-Noordhoff, 1993, 1; R.A. POSNER, *Economic analysis of law*, New York, Aspen Publishers, 2003, 15 en 25; S. VERHELST, *De rol van het slachtoffer in het straf(proces)recht*, Brussel, Intersentia, 2013, 45.

⁵¹² A. NENTJENS, *Elementaire rechtseconomie*, Groningen, Wolters-Noordhoff, 1993, 1; S. VERHELST, *De rol van het slachtoffer in het straf(proces)recht*, Brussel, Intersentia, 2013, 45.

Hoofdstuk II. Hoe zou de burgerlijke partijstelling geregeld moeten zijn opdat het efficiënt is?

153. *Efficiëntie in het strafrecht* – Als men het normatief criterium van efficiëntie toepast op het strafrecht, dan wil efficiëntie zeggen dat de *lege lata* een afschrikwekkend effect heeft voor de rechtsonderhorigen.⁵¹³ Aangezien het onderwerp van deze scriptie zich wel situeert binnen het strafrecht, maar ook binnen het fiscaal recht, is het niet gewenst om de efficiëntie op het strafrecht *sensu stricto* toe te passen. Wel zal het juridisch kader rond de burgerlijke partijstelling van de fiscus en ook de nieuwe zelfstandige vordering op grond van art. 4bis V.T.Sv. getoetst worden aan het normatieve efficiëntie-criterium, en meer bepaald het Kaldor-Hicks-criterium hiervan.

154. *Efficiënt?* – Zoals al vaker aangehaald in deze scriptie, is het gevolg van de zelfstandige vordering dat de fiscale procedure zal voortgezet worden voor de strafrechter.⁵¹⁴ Als men dit bekijkt in het licht van efficiëntie, dan zou men in het eerste opzicht denken dat dit efficiënt is: er hoeven geen twee verschillende procedures (fiscale procedure en strafprocedure) meer gevoerd te worden. Dit is tijd- en kostenbesparend. Als men het Kaldor-Hicks-criterium hierop toepast, dan zouden alle partijen er door de verandering (de verandering is de zelfstandige vordering) er voordeel aan moeten ondervinden. Er lijkt in eerste instantie aan voldaan te zijn:

- het is tijdbesparend voor de belastingplichtige: deze hoeft nog maar in één procedure te verschijnen en zal sneller een vonnis krijgen;
- het is tijdbesparend voor de fiscus: deze krijgt sneller een vonnis wat voor hem een uitvoerbare titel vormt waarmee hij de verschuldigde belasting zal kunnen innen;
- het is ten slotte ook tijdbesparend voor de rechters, want er hoeft nog maar één rechter uitspraak te doen over de hele zaak wat de werklast bij de rechters kan drukken.

155. *Efficiënt?* – Doch, als men naar het inhoudelijke aspect van deze verandering gaat kijken, dan is deze verandering mijn inziens allesbehalve efficiënt. De strafrechter, die geen kennis heeft van het fiscaal recht, zal moeten oordelen over de omvang en de inning van de belasting. Om hier een juridisch juiste en goed onderbouwde uitspraak over te kunnen doen, zullen strafrechters zich moeten bijscholen in het fiscaal recht. Gelet op het feit dat het fiscaal recht een zeer technische materie is, zal dit tijd en inspanning vergen van de strafrechter. Als men dit gegeven gaat toetsen aan de efficiëntie, dan gaan niet alle betrokkenen er op vooruit. Integendeel zelfs. De strafrechters ondervinden hier nadeel aan aangezien zij geen kennis van zaken hebben, en willen ze dit wel dan zullen ze zich moeten bijscholen. De belastingplichtige zelf ondervindt hier ook nadeel van, want een rechter die geen fiscale kennis heeft kan onmogelijk een goed onderbouwde uitspraak doen over het fiscale aspect van de zaak.

156. *Burgerlijke partijstelling vs. zelfstandige vordering* – Het lijkt of er voor de fiscus alleen maar voordelen verbonden zijn aan de nieuwe zelfstandige vordering. In dit opzicht is het waarschijnlijk dat de fiscus zich vaker geneigd zal voelen om deze zelfstandige vordering in te stellen, in plaats van

⁵¹³ S. VERHELST, *De rol van het slachtoffer in het straf(proces)recht*, Brussel, Intersentia, 2013, 45.

⁵¹⁴ Cfr. randnummers 109 en 147.

zich burgerlijke partij te stellen. Vanuit het standpunt van de fiscus is de zelfstandige vordering dan ook efficiënter dan de burgerlijke partijstelling: de hoedanigheid van tussenkomende derde, nog maar één procedure moeten voeren... Dus hoe zou de burgerlijke partijstelling er voor de fiscus dan uit moeten zien opdat het efficiënt is? Mijn visie hier op is simpel: de burgerlijke partijstelling is voor de fiscus nu eenmaal minder efficiënt dan de zelfstandige vordering waarover hij is komen te beschikken. De burgerlijke partijstelling van de fiscus is minder efficiënt voor de gehele maatschappij, terwijl het net een voordeel voor de ganse maatschappij zou moeten inhouden. Er zijn geen aanpassingen die gedaan kunnen worden aan de rechtsfiguur van de burgerlijke partijstelling om hieraan te verhelpen. Zo lang de fiscus over een zelfstandige vordering beschikt, zal dit blijven prevaleren over de burgerlijke partijstelling. Het lijkt er dus op dat de burgerlijke partijstelling van de fiscus met uitsterven bedreigd is na de wet van 5 mei 2019..

Conclusie

157. Een van de cruciale vragen die gesteld werd in dit onderzoek is of de fiscus zich überhaupt burgerlijke partij mag stellen voor de strafrechter. Deze vraag heeft lange tijd een punt van discussie uitgemaakt in de rechtspraak en rechtsleer. Het antwoord op deze vraag is afhankelijk van de belastingsoort en van het soort schade.

158. Indien het gaat om directe belastingen, dan ontstaat de belastingschuld door inkohiering. Deze inkohiering vormt voor de fiscus een uitvoerbare titel om de belastingschuld te kunnen invorderen. Dit was voor velen (rechters en auteurs) dan ook het hoofdargument om de fiscus niet toe te laten om zich burgerlijke partij te stellen wat betreft directe belastingen: de fiscus heeft geen belang om zich burgerlijke partij te stellen, want zij beschikt reeds over een uitvoerbare titel via de inkohiering. De burgerlijke partijstelling zou de fiscus een tweede uitvoerbare titel verschaffen waarmee zij de ontdoken belastingen zou kunnen invorderen. Dit verbod werd later genuanceerd: het werd aanvaard dat de fiscus zich m.b.t. directe belastingen toch burgerlijke partij mag stellen, doch enkel voor de vergoeding van specifieke schade. Deze specifieke schade betreft schade waarvoor de belastingwet niet in een eigen mogelijkheid tot herstel voorziet. Voor alle andere schade, dus ook voor de ontdoken belasting zelf, moet zij de fiscale procedure volgen om een uitvoerbare titel te bekomen (d.i. inkohiering). De reden hiervoor is dat de belastingschuld niet voortvloeit uit de fraude *in se*, maar uit de belastbare verrichting. De fraude kan dus onmogelijk de oorzaak zijn van de schade in de zin van art. 1382 BW die bestaat uit de ontdoken belasting.

159. Indien het echter gaat om indirecte belastingen, dan ontstaat de belastingschuld zodra de wettelijke voorwaarden vervuld zijn. De fiscus kan m.b.t. indirecte belastingen kiezen hoe zij de ontdoken belasting wil gaan invorderen: ofwel vaardigt zij een dwangbevel uit overeenkomstig de procedure uit art. 85 WBTW, ofwel stelt zij zich burgerlijke partij voor de strafrechter.

160. De discussie werd hierdoor deels beslecht. De wetgever heeft met de wet van 26 maart 2018 om deze discussie voor eens en voor altijd te beslechten: met weinig succes. Met deze wet heeft de wetgever art. 442*quinquies* WIB92 en art. 93*undecies* WBTW ingevoerd. Deze artikelen laten de fiscus expliciet toe om zich burgerlijke partij te stellen voor de strafrechter als de bepalingen van de respectievelijke fiscale wetten niet volstaan. Het Hof van Cassatie heeft zich met een arrest van 13 november 2019 *contra legem* uitgesproken tegen dit wetgevend ingrijpen. Het Hof bleef bij zijn standpunt dat de ingevoerde artikelen 442*quinquies* WIB92 en 93*undecies* WBTW niet op zodanige wijze geïnterpreteerd kunnen worden dat zij ertoe zouden strekken expliciet de mogelijkheid te geven aan de fiscale administratie om zich burgerlijke partij te mogen stellen voor de strafrechter, en hierdoor de niet-betaalde belastingen en bijhorende interesten nog te kunnen vorderen.

161. Hierop heeft de Belgische wetgever dan voor een tweede keer besloten om wetgevend in te grijpen, ditmaal met de wet van 5 mei 2019 ter invoering van art. 4*bis* V.T.Sv.: de zelfstandige vordering voor de fiscus. De fiscus beschikt dankzij dit artikel over een zelfstandige vordering die ingesteld kan worden voor de strafrechter, waarmee de fiscus de hoedanigheid van tussenkomende derde krijgt. De zelfstandige vordering op grond van art. 4*bis* V.T.Sv. staat nu naast de burgerlijke

partijstelling op grond van art. 300, §2 WIB92 (art. 442*quinquies* werd met ingang van 1 januari 2020 opgeheven).

162. Nu wordt de vraag gesteld of de burgerlijke partijstelling van de fiscus, en daarmee vergeleken ook de zelfstandige vordering van de fiscus, wel zodanig geregeld zijn dat de wapengelijkheid tussen partijen bewaard blijft. Het antwoord op deze vraag luidt negatief. Zowel bij de burgerlijke partijstelling als bij de zelfstandige vordering wordt de fiscus in een voordeligere positie geplaatst dan de belastingplichtige. Dit is zo omdat de fiscus, op grond van haar fiscale onderzoeksbevoegdheden alsook dankzij het overleg met het OM, over meer informatie en stukken beschikt dan hij finaal zal neerleggen. De fiscus kan dus zorgvuldig stukken verzamelen, inspecteren en vervolgens selecteren op een wijze die voor hem het meest in zijn voordeel spelen om een burgerlijke vordering tot schadevergoeding te onderbouwen.

163. Tenslotte moet ook de vraag gesteld worden of de burgerlijke partijstelling van de fiscus zoals het nu geregeld is, wel efficiënt is. De conclusie is helder: de burgerlijke partijstelling zoals het nu geregeld is, is niet efficiënt. In dit opzicht zetten we de burgerlijke partijstelling tegenover de zelfstandige vordering van de fiscus. In alle opzichten is de burgerlijke partijstelling minder efficiënt dan deze zelfstandige vordering. De zelfstandige vordering is kosten- en tijdbesparend: slechts één procedure i.p.v. twee, sneller een uitspraak over alle aspecten (het fiscale, het strafrechtelijke en de burgerlijke), dus voor de fiscus ook sneller een uitvoerbare titel. Bovendien wordt de fiscus door het instellen van een zelfstandige vordering een volwaardige procespartij, wat niet het geval is met een burgerlijke partijstelling. Mijn inziens kunnen er geen wijzigingen gedaan worden aan de figuur van de burgerlijke partijstelling opdat het efficiënter zou zijn dan de zelfstandige vordering. Mijn inziens luidt het antwoord op de vraag of de burgerlijke partijstelling van de fiscus met de wet van 5 mei 2019 met uitsterven bedreigt is, positief.

Bibliografie

Wetgeving

België

- Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten, *BS* 6 juli 1983.
- Verdrag tot bescherming van de Rechten van de Mens en de Fundamentele Vrijheden, *BS* 19 augustus 1955.
- Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, *BS* 30 maart 2010.
- Gerechtelijk wetboek, *BS* 31 oktober 1976.
- Wetboek van Strafvordering, *BS* 27 november 1808.
- Wetboek houdende de voorafgaande titel van het Wetboek van Strafvordering, *BS* 25 april 1878.
- Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, *BS* 17 juli 1969.
- Wetboek van de inkomstenbelasting, *BS* 30 juli 1992.
- Wet 10 april 1971 op de arbeidsongevallen, *BS* 24 april 1971.
- Wet van 8 augustus 1980 betreffende de budgettaire voorstellen 1979-1980, *BS* 15 augustus 1980.
- Wet van 4 augustus 1986 houdende fiscale bepalingen, *BS* 20 augustus 1986.
- Wet van 20 september 2012 tot instelling van het *una via*-principe in de vervolgingen van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes, *BS* 22 oktober 2012.
- Wet van 26 maart 2018 betreffende de versterking van de economische groei en de sociale cohesie, *BS* 30 maart 2018.
- Wet van 5 mei 2019 houdende diverse bepalingen in strafzaken en inzake erediensden en tot wijziging van de wet van 28 mei 2002 betreffende de euthanasie en van het Sociaal Strafwetboek, *BS* 24 mei 2019.
- Koninklijk Besluit tot uitvoering van het wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, *BS* 13 maart 1993.
- Koninklijk Besluit van 9 februari 2020 tot uitvoering van artikel 29, §4 van het Wetboek van Strafvordering, *BS* 24 februari 2020.
- *Parl.St.* Kamer 2008-09, nr. 52-0034/004.
- *Parl.St.* Kamer 1997-98, nr. 1341/001 en 1342/001, 4.
- *Parl.St.* Kamer 2018-19, nr. 54-3515/001, 110 en 160.
- *Parl.St.* Kamer 2018-19, nr. 54-3515/005, 90.
- *Vr. en Antw.* Kamer 2019-20, 22 september 2020, nr. 55-525, 140 (Vr. nr. 525 S. MATHEÏ).

Nederland

- Wetboek van Strafrecht, 3 maart 1881.
- Wet van 4 juni 1992 houdende algemene regels van bestuursrecht.
- Wetboek van Strafvordering, 15 januari 1921.
- Wet van 2 juli 1959 houdende regelen welke aan een aantal rijksbelastingen gemeen zijn.
- Aanmeldings-, Transactie- en Vervolgingsrichtlijnen voor fiscale delicten en douanedelicten 2019.

Rechtspraak

- EHRM 8 juni 1976, nr. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72.
- EHRM 10 februari 2009, nr. 14939/03, Zolotukhin/Rusland.
- EHRM 16 juni 2009, nr. 13079/03, Ruotsalainen/Finland.
- EHRM 15 november 2016, nr. 24130/11 en 29758/11, A & B/Noorwegen.
- HvJ 26 februari 2013, nr. C-617/10, ECLI:EU:C:2013:105.
- HvJ 20 maart 2018, nr.C-524/15, ECLI:EU:C:2018:197.
- Cass. 26 januari 1970.
- Cass. 14 september 1976.
- Cass. 21 februari 1978.
- Cass. 20 juli 1979, *BTW-Revue*, nr. 43, 1980, 34.
- Cass. 27 november 1984.
- Cass. 19 mei 1987.
- Cass. 16 oktober 1991.
- Cass. 26 maart 1997, AR P.96.1662.F.
- Cass. 3 oktober 1997, *RW* 1998-99, afl. 37, 1350.
- Cass. 9 december 1997, AR P.95.0610.N., nr. 540.
- Cass. 30 juni 1998, AR P.97.0281.N.
- Cass. 5 februari 1999, AR C.970441.N.
- Cass. 8 september 1999, AR P.99.0360.F.
- Cass. 15 februari 2000, AR P.98.0836.N.
- Cass. 14 februari 2001, AR P.00.1350.F, P.001353.F en P.00.1363.F.
- Cass. 27 maart 2001, AR P.99.0983.N, *TFR* 2001, 870.
- Cass. 24 januari 2002, AR F.000099.N.
- Cass. 7 oktober 2003, AR P.03.0422.N.
- Cass. 14 juni 2006, AR P.06.0073.F.
- Cass. 22 januari 2007, AR S.05.0120.N.
- Cass. 3 april 2007, AR P.07.0041.N, *NC* 2009, 375, noot S. DE DECKER.
- Cass. 10 februari 2009, AR P.08.1312.N, *RABG* 2010, 43, noot P. WAETERINCKX en K. DE SCHEPPER.
- Cass. 20 oktober 2010, AR P.09.0330.F.
- Cass. 25 mei 2011, AR P.10.1111.F, *JT* 2011, 831, noot F. KONING.
- Cass. 22 mei 2015, AR F.13.0077.N.
- Cass. 17 december 2015, AR C.13.0194.N, *RABG* 2016, afl. 14, 1061, concl. D. THIJS.
- Cass. 21 maart 2017, AR P.16.1031.N, *TFR* 2018, nr. 537, 237-239, noot J. ENGELEN.
- Cass. 13 november 2019, AR P.19.0267.F.
- Antwerpen 4 mei 1979.
- Antwerpen 29 maart 1995.
- Antwerpen 4 mei 1979, *BTW-Revue* nr. 43, 1980, 32.
- Antwerpen 18 april 1984, *FJF* 1985/20, 31.
- Brussel 12 december 1985.

- Rb. Tongeren 31 mei 2000, *TFR*, 2000/20, nr. 192.
- Corr. Neufchâteau 8 juni 1978, *BTW-Revue* nr. 43, 1980, 351.
- Corr. Hoei 23 april 1991, *BTW-Revue*, 1991, nr. 97, 583, noot.
- Corr. Luik 5 november 2020, *RCGF* 2021, afl. 3, noot A.L. CLAES en C. VAN HOUTE.
- Corr. West-Vlaanderen (afd. Brugge) 22 september 2021, *Fisc.Koer.* 2021, afl. 16, (402) 407, noot W. DEFOOR.

Nederland

- Hoge Raad 11 april 2006, ECLI:NL:PHR:2006:AV4007.
- Gerechtshof 's-Hertogenbosch 23 maart 2004, ECLI:NL:GHSHE:AR5874.

Rechtsleer

1. Boeken

- BAILLEUX, A., HUYSMANS, J., VERSTRAETEN, R. en VAN DAELE, D., *De burgerlijke partijstelling: analyse en toekomstperspectief*, Brussel, Intersentia, 2012, 436 p.
- BRULOOT, D. e.a., *Privaatrecht in hoofdlijnen volume 1*, Mortsel, Intersentia, 2020, 448 p.
- CLEIREN, C.P.M. en NIJBOER, J.F., *Strafvordering. Tekst en commentaar. De tekst van het Wetboek van Strafvordering en enkele aanverwante wetten voorzien van commentaar*, Deventer, Kluwer, 2007, 2548 p.
- CORSTENS, G.J.M., *Het Nederlandse strafprocesrecht*, Deventer, Kluwer, 2011, 980 p.
- COUTURIER, J. J. en PEETERS, B., *Belgisch belastingrecht in hoofdlijnen Deel I*, Antwerpen, Maklu, 2020, 847 p.
- DE JONCKHEERE, M. en DE JONCKHEERE, T., *Handboek Lokale Belastingen*, Brugge, die Keure, 2021, 534 p.
- DE JONCKHEERE, M., DELANOTE, M, MAUS, M., VAN DOOREN, E. en DE JONGHE, E., *De fiscale procedure*, Brugge, die Keure / la Charte, 2016, 669 p.
- DERUYCK, F. en VAN LANDEGHEM, Y., *Overzicht van het Belgisch strafprocesrecht*, Brugge, die Keure / la Charte, 2021, 356 p.
- DESTERBECK, F., *Het misdrijf & fiscale fraude*, Gent, Larcier, 2019, 113 p.
- DESTERBECK, F., *Krachtlijnen van het fiscaal strafrecht en fiscaal strafprocesrecht*, Brussel, Intersentia, 2015, 100 p.
- DE TROYER, I. en VANDENBERGHE, L., *Handboek fiscale procedure inkomstenbelastingen*, Mortsel, Intersentia, 2020, 402 p.
- DE WOLF, T., LINERS, A., VANDERHEIDEN, K. en VAN VOLSEM, F., *Zakboekje strafprocesrecht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2021, 580 p.
- HENDRICKX, C., *Rechtspraakoverzicht Inkomstenbelasting 2014-2017*, Mortsel, Intersentia, 2020, 700 p.
- HOET, P., *Het strafrechtelijke ne bis in idem*, Mortsel, Intersentia, 2021, 122 p.
- HUYBRECHTS, L., "Fiscaal strafrecht" in *APR*, Mechelen, Kluwer, 2002, 317 p.
- INCALZA, T., *Witwassen van fiscale vermogensvoordelen*, Mortsel, Intersentia, 2019, 455 p.
- LIPPENS, S. en THIEL, C., *Het Belgische una via-model in fiscale strafzaken: een vervolging en een beteugeling langs één weg?*, Mechelen, Kluwer, 2012, 131 p.
- MARTYN, G., DEVLOO, R. en JORENS, Y., *Kennismaking met recht en rechtspraak*, Brugge, die Keure, 2020, 521 p.
- MAUS, M., *Wit is het nieuwe zwart!*, Gent, Larcier, 2016, 70 p.
- NENTJENS, A., *Elementaire rechtseconomie*, Groningen, Wolters-Noordhoff, 1993, 139 p.
- POSNER, R.A., *Economic analysis of law*, New York, Aspen Publishers, 2003, 747 p.
- SAGAERT, V., *Goederenrecht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2021, 1256 p.

- VALKENBURG, W.E.C.A., *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Deventer, FED, 2001, 348 p.
- VANDEBERGH, H., *Taxatie en verweer inzake B.T.W.*, Antwerpen, Kluwer, 1986, 136 p.
- VANDERKERKEN, C., *Fiscale strafvervolgning en rechtsbescherming: wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Gent, Larcier, 2006, 539 p.
- VAN DOOREN, E. en GHYSELEN, M., *Samenloop van strafrechtelijke, privaatrechtelijke en bestuurlijke sancties*, Mortsel, Intersentia, 2017, 150 p.
- VERHELST, S., *De rol van het slachtoffer in het straf(proces)recht*, Brussel, Intersentia, 2013, 711 p.
- VERSTRAETEN, R., *De burgerlijke partij en het gerechtelijk onderzoek: het slachtoffer in het strafproces*, Maklu, Antwerpen, 1990, 535 p.
- VERSTRAETEN, R., *Handboek strafvordering*, Antwerpen, Maklu, 2007, 1193 p.
- VERSTRAETEN, R. en VERBRUGGEN, F., *Strafrecht en strafprocesrecht voor bachelors*, 13^{de} ed., Antwerpen, Intersentia, 2020, 578 p.

2. Bijdragen in verzamelwerken

- COOLS, Y., DE COCK, B., DILLEN, C., GATSOS, S., RUDIC, O., VAN VLIERDEN B., VANDINGENEN, E., VERCAUTEREN, V., "De fiscus als burgerlijke partij" in TIBERGHIE, *Handboek fiscaal recht – band 1*, Wolters Kluwers, 2019-2020, (1200) 1211.
- HENDRIKS, M., "De una via-regeling in Nederland" in VZW Fiscofoon (ed.), *Reflecties over de aanpak van de fiscale fraude en de rechten van de belastingplichtige*, Brussel, Larcier, 2010, (153) 161.
- RENDERS, D., "Quand le principe electa una via eut dû être mis hors de cause", *JLMB* 2021, nr. 28, (1265) 1270.
- SPRIET, B., "De strafbaarstelling inzake fiscale fraude" in MAUS, M. en ROZIE, M., *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Brussel, Intersentia, 2011, (505) 551.
- VANDERKERKEN, C., "Wapengelijkheid en andere aspecten van het recht op een eerlijk fiscaal proces" in MAUS, M. en ROZIE, M., *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Brussel, Intersentia, 2011, (253) 279.
- VAN VOLSEM, F. "De fiscale administratie als burgerlijke partij voor de strafgerechten: een poging tot synthese" in HUYBRECHTS L., *De wet voorbij. Liber Amicorum*, Antwerpen, Intersentia, 2020, (573) 596.
- VERSTRAETEN, R., "Actualia van fiscaal strafrecht" in TILLEMANS, B. (ed.), *Ondernemingsstrafrecht*, Brugge, die Keure, 1999, (229) 266.

3. Bijdragen in tijdschriften

- AFSCHRIFT, T., "Le rôle du fisc dans la procédure pénale", *RGCF* 2006, afl. 5, (283) 307.
- BAUWENS, T., "Idem. Verschillend maar in onlosmakelijke verbondenheid ook substantieel hetzelfde", *TSTRAFRECHT* 2015, nr. 2, (86) 88.
- BEUNE, R. en HENDRIKS, M., "FORUM Fiscale en strafrechtelijke fraudebestrijding in Nederland: model voor toekomstige Belgische regeling?", *TFR* 2010, nr. 381, (419) 427.
- BUYSSE, C., "Fiscus kan ontdoken BV niet vorderen bij wijze van schadevergoeding", *Fiscoloog* 2016, afl. 1460, 1.
- BUYSSE, C., "Fiscus kan zich voor ontdoken BTW wel burgerlijke partij stellen lastens dader", *Fiscoloog* 2017, afl. 1524, (3) 5.
- CONINGS, C., "Non bis in idem", *NJW* 2014, afl. 295, (84) 85.
- DE BECKER, N., "Kan de Belgische Staat zich voor de strafrechter burgerlijke partij stellen om de betaling van een (betwiste) belastingschuld te bekomen?", *Fisc.Koer.* 2020, afl. 1, (17) 23.
- DE BECKER, N., "Kan de Belgische Staat ten aanzien van een belastingplichtige de betaling van de ontdoken btw vorderen middels het instellen van een schadevergoeding via een burgerlijke partijstelling in een strafzaak?", *Fisc.Koer* 2020, afl. 16, (389) 395.
- DE CUYPER, J., "Fiscus weldra erkend als burgerlijke partij voor de strafgerechten?", *AFT* 1988, (41) 46.
- DE DOELDER, H., "Politieel en justitieel optreden in belastingzaken", *MBB* 1984, nr. 1, (25) 29.
- DE JAEGER, M. en VAN VOLSEM, F., "Een toelichting bij de Una Via-Wet van 20 september 2012", *TSTRAFRECHT* 2013, nr. 1, (2) 23.
- DE RAEDT, S., "De ernst van fiscale fraude – even ernstig blijven", *TFR* 2020, nr. 577, (171) 173.
- DESTERBECK, F., "De fiscale strafvordering, de fiscale ambtenaar en de strafrechter", *RW* 1987-88, nr. 36, (1321) 1325.
- DESTERBECK, F., "Una via in het fiscaal strafrecht: een status questionis en een aanzet tot een mogelijke oplossing", *RW* 2017-18, (1122) 1133.
- DOOLAEGE, A., DE MEYERE, L., WESTEN, B., BREES, M., CLOCHERET, A. en SCHEPENS, T., "Overzicht rechtspraak 2008. Algemeen belastingrecht – Inkomstenbelastingen", *AFT* 2009, afl. 12, (24) 25.
- MANSERI, A., "Ne Bis In Idem et Electa Una Via – Le droit pénal fiscal à croisée des chemins", *DPE* 2015, nr. 3, (205) 222.
- MARNEFFE, W. en JANS, T., "De wenselijkheid van doelregelgeving: een rechtseconomisch analyse-instrument", *TVW* 2021, nr. 4, (297) 312. → over efficiëntie
- MICHIELS, O. en BERRENDORF, A., "Les contours de application du principe non bis in idem au disciplinaire", *JT* 2022, nr. 4, (53) 58.
- QUISTHOUDT, J., "De burgerlijke aansprakelijkheid bij arbeidsongevallen. Een ontleding van artikel 46 van de Arbeidsongevallenwet", *Jura Falc.*, 1983-84, (23) 38.

- SCARNA, S., "La violation du principe général de droit 'non bis in idem' en matière pénale fiscale : de l'évolution de la jurisprudence européenne au nouveau régime 'una via (bis)'", *Dr.pén.entr.* 2020, afl. 1, (17) 20.
- SCARNA, S., "La constitution de partie civile de l'Etat belge en matière fiscale : l'application des nouvelles dispositions rejetées par la Cour de cassation ?", *Dr.pén.entr.* 2020, afl. 2, (157) 162.
- SOETAERT, J., "Ook de strafrechter wordt voortaan fiscaal rechter", *FISCWEEK* 2020, nr. 101, (4) 5.
- SOETAERT, J., "Invulling van het begrip "ernstige fiscale fraude" in het kader van het verplicht overleg tussen de fiscus en het openbaar ministerie", *FISCWEEK* 2020, nr. 102, (6) 7.
- SMET, R., "Over verschoonbaarheid en na de faillietverklaring "ontstane" fiscale schulden", *TFR*, 2017/1, nr. 513, (36) 40.
- SPEECKE, J., "De burgerlijke partijstelling door de fiscus – status questionis", *TFR*, 2001/11, nr. 203, (616) 622.
- SPEECKE, J. "Nogmaals over de burgerlijke partijstelling van de fiscus ten belope van de belastingen en toebehoren", *TFR*, 2007/9, nr. 321, (387) 388.
- THIJS, D., "Conclusie advocaat-generaal Dirk Thijs", *RABG* 2016/14, (1064) 1070.
- VAN BRUSTEM, E., "À propos de l'action civile du fisc : quel impôt, quel dommage et devant... quel juge ?", *Rev.dr.pén.* 2021, afl. 1, (5) 46.
- VANDEN BRANDEN, J. en HENS, K., "De wet van 5 mei 2019: (non) bisnummer voor het *una via*-principe", *AFT* nr.2, 2020, (4) 19.
- VANDERLINDEN, H., "De gevolgen van de Wet Franchimont op de rechtstoestand van de belastingplichtigen die worden verdacht van een fiscaal misdrijf", *AFT* 1999, (372) 383.
- VAN DYCK, J., "Invordering – burgerlijke partijstelling en BTW: wanneer mogelijk?", *Fiscoloog*, 2020/16, (7) 9.
- WATTEL, P., "De verhouding tussen het bestuur van 's Rijks belastingen en het O.M. in belastingstrafzaken", *NJB* 1987, afl. 12, (369) 375.

Varia

- FOD JUSTITIE, "Verklaring van benadeelde persoon", https://justitie.belgium.be/nl/themas_en_dossiers/wat_moet_u_doen_als_slachtoffer/als_slachtoffer_tussenkomen_in_de_procedure_2.
- NEDERLANDSE OVERHEID, "Soorten strafrechters", <https://www.rechtspraak.nl/Organisatie-en-contact/Rechtsgebieden/Strafrecht/Paginas/Soorten-strafrechters.aspx>.
- VAN HOUTE, C., TAVERNE, M. en CLAES, A.L., "Le fisc peut-il toujours saisir le juge pénal pour obtenir le paiement des impôts?", <https://www.jubel.be/fr/le-fisc-peut-il-toujours-saisir-le-juge-penal-pour-obtenir-le-paiement-des-impots/>.
- VAN HOUTE, C. en CLAES, A.L., "Nieuwe Una Via: kan de fiscus steeds voor de strafrechter verschijnen om de betaling van de belastingen te bekomen?", <https://www.tiberghien.com/nl/3293/nieuwe-una-via-kan-de-fiscus-steeds-voor-de-strafrechter-verschijnen-om-de-betaling-van-de-belastingen-te-bekomen>.