

## RETTSHÅNDHEVELSE OG RETTSGARANTIER I NEDERLANDSK OG INTERNASJONAL FISKALSTRAFFERETT.

AV COEN MULDER OG KAREN TEN HOVE

### *Innledning.*

Innenfor fiskalstrafferetten, det vil si den strafferettslige håndhevelsen av skatte- og avgiftslovgivningen, har det tradisjonelt vært vanskelig å utforme lovgivningen slik at den både tar hensyn til statens inntekter og til borgernes rettssikkerhet. Et konkret eksempel er hvordan man løser forholdet mellom opplysningsplikten overfor skattevesenet og retten til å nekte å uttale seg som mistenkte i en straffesak. I denne artikkelen vil vi påvise hvordan og hvorfor denne typen problemer blir mere påtrengende hvis det internasjonale samarbeidet både i straffesaker og i skattesaker tiltar og skattevesenet og andre forvaltningsorganer blir innblandet i kampen mot den store organiserte kriminalitet.

Det kan derfor også for lesere fra de nordiske land være interessant å få innsikt i hvordan dette samarbeidet er utformet i et land som Nederland som har en lang tradisjon for bruken av skattevesenet i kampen mot økonomisk kriminalitet og hvor politikernes harme over bedrageri overfor det offentlige daglig når nye høyder.

Tradisjonelt har de fleste stater vært tilbakeholdende med hensyn til gjensidig retts hjelp og politisamarbeidet i fiskale straffesaker, men skatteflukt og skatte- og særlig tollmyndighetenes innsats mot hvitvaskning og kriminelle formuer har bevirket at samarbeidet i skattestraffesaker er i en rivende utvikling, i hvert fall på papir. Det gjør at man før eller senere må bestemme hvem som kan utveksle hva med hvem og under hvilke betingelser.

De nordiske land har stort sett en annen tradisjon enn Nederland med hensyn til forholdet mellom påtalemyndigheten, politiet og skattevesenet. Hva det angår er vår artikkel kanskje til skrekk og advarsel. Strukturene er i Nederland heller ikke begrenset til skattevesenet, de finnes også på andre områder hvor man forsøker å håndheve forvaltningslovgivningen med strafferett.

### *Forholdet mellom politiet, påtalemyndigheten og skattevesenet i Nederland.*

Nederlendere har gjennom historien hatt et problematisk forhold til skatt.

En strid med spanske kongen Philips II om retten til å pålegge nye skatter var sammen med reformasjonen en av årsakene til åttiårs krigen som førte til at Nederland ble en selvstendig stat. Siden middelalderen var skattekontorene de første offentlige bygninger som ble angrepet under et opprør i Nederland og nylig kom det fram at verdens

første aksjeselskap, det Forenede Østindiske kompani, drev en omfattende handel med svarte penger. Nederland har derfor en streng tradisjon når det dreier seg om bedrageri og andre formueforbrytelser, særlig når offeret er statskassen.<sup>1</sup> Med hensyn til skattesvik har Nederland ingen liberalistisk kriminalpolitisk tradisjon. For nederlandske jurister virker en beskrivelse av forholdet mellom politiet og skattevesenet litt lattervekkende. Ansatte i skattevesenet har etter den nederlandske straffeprosessloven<sup>2</sup> og skatteprosessloven<sup>3</sup> politimyndighet og det vil si at de med hensyn til overtredelser av skatte-lovgivningen er likestilte med politifolk.

De har med andre ord muligheten til å lage politirapporter og det er i Nederland langt viktigere enn i Norden, fordi den nederlandske høyesterett gjennom en dom fra 1926 nærmest avskaffet bevisumiddelbarhetsprinsippet i nederlandsk straffeprosess.<sup>4</sup>

Helt konkret betyr det i ekstreme tilfeller at hvis den ene av forfatterne til denne artikkelen skriver ned at noen har begått skattesvik så kan den pågjøldende utelukkende på hennes rapport bli dømt for skattesvik. Det er ikke engang nødvendig at rapporten leses høyt i retten.

Det at ansatte i skattevesenet samtidig har politimyndighet skaper et problem i det daglige arbeidet. Etter art. 47 av den nederlandske skatteprosesslov har man plikt til å gi skattevesenet alle opplysninger men etter art. 29 av den nederlandske straffeprosesslov skal et politiavhør begynne med at man meddeler den mistenkte at han ikke har plikt til å svare på spørsmål.

Ordningen at ansatte i skattevesenet også har politimyndighet er kanskje effektivt når det gjelder rettshåndhevelsen men ordningen skaper en usikker situasjon, både for skattevesenet og for borgeren, fordi det er uklart når man som borger må gi alle opplysninger og når man som mistenkt ikke har plikt til å svare på spørsmål.

Problemet som i Nederland vanligvis kalles for 'dobbelthatt-problemet' finnes både hos skattevesenet og andre steder innenfor forvaltningen men det har forskjellige former, både innenfor og utenfor skattevesenet.

Dessuten finnes det et annet problem som er i slekt med 'dobbelthatt-problemet'. Hvilke opplysninger kan skattevesenet dele med politiet og andre forvaltningsorganer, både innenfor og utenfor Nederland? I Nederland er det en flittig informasjonsutveksling mellom forskjellige forvaltningsorganer. Noen forvaltningsorganer har krav på opplysninger fra skattevesenet, som for eksempel de kommunale organer som fordeler sosiale ytelser. Andre organer som for eksempel det nederlandske motstykket til statens lånekasse har hittil ikke hatt krav på opplysninger fra skattevesenet men de krever

- 
1. Se J. Wortel, *Vervolgen in belastingzaken*, Fiscale monografieën nr. 56, Kluwer, Deventer 1990, s. 9-41.
  2. Wetboek van strafvordering 1926 (Sv.) art. 141 og art. 142.
  3. Algemene wet inzake rijksbelastingen van 2 juli 1959 Stb. 740 (AWR).
  4. HR 20 december 1926, NJ 1927, 85. Dommen ble en seir for den svært autoritære høyesterettsdommer B.M. Taverne (1874-1944). Taverne var offiser i sjøforsvaret, professor i strafferett ved universitetet i Amsterdam (1917-1922) og tyskvennlig høyesterettsdommer under krigen.

allikevel at studenten sender en kopi av sin selvangivelse, også når skattevesenet nekter å gi opplysningene under henvisning til taushetsplikten.

Det nederlandske skattevesenet hører under finansdepartementet og skattevesenet håndhever for en stor del sin egen lovgivning. Dertil har det ved siden av den alminnelige skatteforvaltningen et særlig etterforskningsorgan som heter 'Fiscale inlichtingen – en opsporingsdienst' (FIOD) og det betyr skattevesenets etterretnings- og etterforskningsenhet. FIOD<sup>5</sup> som både tar seg av innsamling av opplysninger om skatteunndragelse og skatteflukt og av etterforskningen i større skattestraffesaker, har cirka 700 ansatte. De mindre skattestraffesaker blir vanligvis avgjort med tilleggsskatt. Når en vanlig avdeling innenfor skattevesenet støter på en mulig straffesak av større omfang blir den enten overført til FIOD eller etterforsket med hjelp av FIOD.

FIOD er absolutt den avdelingen av skattevesenet som har samlet mest ekspertise og erfaring med hensyn til økonomisk kriminalitet. Også i vanlig politietterforskning av økonomisk kriminalitet i Nederland er det nesten utenkelig at FIOD ikke på en eller annen måte er innblandet. I jakten på narkotikapenger er FIOD landets farligste våpen. Særlig fordi også tollvesenets etterforskningsavdeling er en del av FIOD. FIOD har en egen teknisk etterforskningsavdeling og en egen avdeling til avlytting av telekommunikasjon og de tar seg av utveksling av opplysninger med utlandet. FIOD-ansatte har de samme skatterettslige beføyelser som andre ansatte i skattevesenet men de har flere politibeføyelser enn andre ansatte i skattevesenet. Med andre ord, samme dobbelthattkonstruksjon, bare det at politihatten er litt større. Og dessuten er de mye flinkere enn vanlige politifolk fordi de er spesialister med bedre utstyr, kontakter og ekspertise.

#### *Retts hjelp og samarbeid i skattestraffesaker.*

Et land som Nederland som prioriterer bekjempelse av skattekriminalitet ganske høyt, hører ikke til de land som på tradisjonell måte er tilbakeholdende med samarbeid i skattestraffesaker. Men i motsetning til for eksempel Danmark og Norge utgjør skattestraffesaker fortsatt en særskilt gruppe saker. I nederlandsk rett er en skattestraffesak en straffesak som gjelder overtredelser av skattelovgivningen.

Dokumentfalsk i art. 225 av den nederlandske straffeloven<sup>6</sup> og bedrageri i art. 326 av den nederlandske straffeloven blir flittig brukt i skattestraffesaker, men da først og fremst for å unngå de særlige rettergangsregler for skattestraffesaker.

Overtredelser av skattelovgivningen kan stort sett deles i to viktige grupper, nemlig overtredelser av bestemmelser med hensyn til inntektsskatter og toll- og avgiftsovertredelser.

For de to gruppene gjelder det forskjellige regler med hensyn til det internasjonale samarbeidet. Årsaken er at E.F. har kompetanse med hensyn til toll- og avgiftsovertredelser men ikke med hensyn til inntektsskatter.

5. Se om FIOD: Y. Buruma, E.M. de Koning-de Jong, J. van Wieringen, *Bijzondere opsporingsdienst*, Gouda Quint, Arnhem 1990, s. 83-89, samt FIOD's informasjonshefte.

6. Wetboek van strafrecht 1886 (Sr.)

Strafferettslig rettshjelp og administrativ utveksling av opplysninger dreier seg for det meste enten om bruk av tvangsmidler som ransaking, beslagleggelse, telefonavlytting eller utveksling av opplysninger som skattevesenet har samlet inn.

Utgangspunktet for nederlandsk lovgivning har lenge vært at materialet som skal brukes i en straffesak må skaffes gjennom strafferettslige kanaler, det vil si med bruk av traktater som har strafferettslig rettshjelp som formål. Dette utgangspunktet gjelder fortsatt når anmodningen krever bruk av tvangsmidler som for eksempel ransaking. Bruk av straffeprosessuelle tvangsmidler kan, når Nederland blir anmodet bare skje på traktatgrunnlag.

Når det gjelder utveksling av opplysninger er situasjonen en annen. De nederlandske skattemyndigheter kan skaffe opplysninger som de har i forveien eller gjøre bruk av plikten til å gi skattevesenet innsyn og opplysninger. Staten som ber om disse opplysninger kan da bruke dem til ligning eller oppkreving av skatt. Men de kan av og til også brukes i en skattestrafesak.

Nederland kan gi gjensidig rettshjelp i straffesak med traktatgrunnlag, eller hvis det ikke finnes noen traktat, med straffeprosessloven som lovgrunnlag. Men dette utgangspunktet gjelder ikke for de såkalte fiskale straffbare handlinger. Art. 552m av den nederlandske straffeprosessloven bestemmer at Nederland i skattestrafesaker bare yter bistand når det finnes et traktatgrunnlag.

I første omgang er traktatgrunnlaget den europeiske rettshjelpkonvensjon og tilleggsprotokoll samt rettshjelptraktaten med Belgia og Luxembourg og en del bilaterale traktater.

Det er mer tvilsomt om også de traktatene til administrativ bistand i skattesaker kan oppfattes som traktatgrunnlag etter art. 552m Sv.

Den europeiske rettshjelpkonvensjon skaper i art. 2 muligheten til å nekte rettshjelp for fiskale lovovertrедelser, men tilleggsprotokollen skaper en plikt til å yte rettshjelp til de statene som har ratifisert tilleggsprotokollen.

Nederland har ratifisert både den europeiske rettshjelpkonvensjonen og tilleggsprotokollen<sup>7</sup>. Men Nederland har samtidig tatt et forbehold ved art. 5 av den europeiske rettshjelpkonvensjonen, som betyr at anmodninger om ransaking eller beslag bare blir utført når det dreier seg om en forbrytelse som kan gi anledning til utlevering etter den europeiske utleveringskonvensjonen<sup>8</sup>. Dessuten må anmodningen ikke være i strid med nederlandsk rett.

En rettsanmodning til Nederland som inneholder en begjæring om beslag og ransaking for en fiskal lovovertrедelse må ha et traktatgrunnlag, og den må dessuten gjelde en forbrytelse som kan gi anledning til utlevering til senderstaten.

7. European Convention on mutual assistance in criminal matters av 20. april 1959 og Additional Protocol to the European Convention on mutual assistance in criminal matters av 17. mars 1978.

8. European Convention on extradition av 13. desember 1957.

Det er derfor fristende for myndighetene i senderstaten å finne ut om de ikke kan skaffe materialet gjennom skattevesenets kanaler.

#### *Traktater til administrativ samarbeid i skattesaker.*

Traktatene til administrativ samarbeid i skattesaker kan deles i to atskilte grupper, traktater om direkte skatter og traktater om toll og avgifter. Samarbeidet på disse områder er vesentlig forskjellig. Begge grupper har forskjellige traktater og E.F. har langt større innflytelse på samarbeidet om toll og avgifter.

Når det gjelder direkte skatter har Nederland med en rekke land såkalte dobbeltbeskatningsavtaler. Hvis de er sluttet etter 1977 er de basert på OECD modelltraktaten fra 1977<sup>9</sup>. Art. 26 av modelltraktaten bestemmer hva opplysningene kan brukes til. Ifølge art. 26 kan opplysningene brukes til ligning, oppkreving eller forfølgning. Det er uklart hva forfølgning betyr i denne sammenheng. I Nederland blir begrepet tolket slik at hver form for bruk av opplysningene i en straffesak kan betraktes som forfølgning. Det vil si at materialet kan brukes til etterforskning og som bevismaterial under hovedforhandlingen.

Ikke alle dobbeltbeskatningsavtaler mellom Nederland og andre stater har en artikkel som bestemmer hva opplysningene kan brukes til. Når avtalen gir hjemmel til å bruke opplysningene i en strafferettslig sammenheng er situasjonen klar. Men ellers finnes det også muligheten at senderstaten gir tillatelse til bruk i en strafferettslig sammenheng eller at påtalemyndigheten sender en strafferettslig rettsanmodning for å få tak i de opplysningene som skattevesenet har i forveien. Det siste er enkelt i et land som Nederland hvor skattevesenet har egen kriminalpoliti. Ved siden av de bilaterale dobbeltbeskatningsavtaler vil konvensjonen om gjensidig administrativ samarbeid i skattesaker (CMAATM)<sup>10</sup> tre i kraft i den nærmeste framtid.

CMAATM's formål finnes i traktatens art. 1 som sier at administrativ bistand også omfatter utveksling av informasjon. Under punkt 8 av 'Explanatory report' heter det: »Action by judicial bodies carried out pursuant to criminal law and intended to punish criminal offences committed in the tax field does not therefore fall within the scope of application of the present instrument«. Og deretter fortsetter det med: «Any information or assistance judicial bodies may need in order to judge and punish criminal offences in tax matters must therefore be obtained under the conventions for the mutual assistance in criminal matters».

I traktatteksten ønsker man altså å skille mellom forberedelser for en anmeldelse af straffbare forhold som hører under CMAATM og etterforskning som hører under strafferettslige traktater.

9. OECD model double taxation convention on income and capital 1977.

10. Convention on mutual administrative assistance in tax matters.

11. Se Thorbjørn Gjølstad, Rettslige rammer for samarbeid og informasjonsflyt mellom politi og kontrollorganer, i *Økonomisk kriminalitet bind I*, Universitetsforlaget, Oslo 1990, s. 251. I internasjonale saker: Morten Eriksen, Innhenting av informasjon fra utlandet til bruk i straffesaker – utvalgte emner, *Økonomisk kriminalitet bind I*, Universitetsforlaget, Oslo 1990, s. 253-319.

Dette systemet passer fint til et land som Norge<sup>11</sup>, hvor skattevesenet anmelder et straffbart forhold til politiet som deretter etterforsker saken. Når det dreier seg om Nederland er skillet meningsløst, det er skattevesenet som finner et straffbart forhold, og det er skattevesenet som etterforsker et straffbart forhold.

For Nederland blir konklusjonen den at skattevesenet da kan velge mellom to instrumenter. Og da er det det minst besværlige instrumentet som blir brukt.

Kapittel III av CMAATM omtaler bruken av informasjonen som utveksles. Art. 4 første ledd under b av CMAATM bestemmer til hvilke formål informasjonen kan brukes: »The prosecution before an administrative authority or the initiation of prosecution before a judicial body.«

Igen ser det ut til at konvensjonen henviser til systemer som det norske, hvor det finnes en fase hvor skattevesenet bestemmer om de vil anmelde et forhold til politiet som deretter samler opplysninger for å underbygge en siktelse. For Nederland er bestemmelsen uten verdi for normeringen av bruken av opplysningene. Alt som skattevesenet får kjennskap til kan bli brukt i en politirapport som uten videre kan brukes som bevis under hovedforhandlingen i en straffesak.

Det ser altså ut som om CMAATM for Nederland fullstendig vil overta de straffrettslige rettshjelpskonvensjoners rolle når det dreier seg om skattestraffesaker uten bruk av tvangsmidler med alle følger som dette har for borgernes rettsikkerhet.

Og det er også en del strafferett- og skatterettspecialister som frykter en slik uhemmet og ukontrollert utveksling av opplysninger. Vi deler denne frykten når utviklingen blir den samme som med hensyn til toll og avgifter og EF skulle blande seg i saken.

Foreløpig er det to saker som gjør både CMAATM og utveksling av opplysninger etter dobbeltbeskatningsavtaler håpløst upraktisk uten at dette skaper større rettsikkerhet for skatteyttere.

For det første har hverken CMAATM eller dobbeltbeskatningsavtalene en hasteprosedyre som kan sammenlignes med art. 15 annet ledd av den europeiske konvensjon om gjensidig rettshjelp og det gjør også at nederlandske skattemyndigheter ikke kan kontakte skattemyndighetene i utlandet direkte på den måten som man kjenner fra de nordiske land. Det er heller ingen ubetinget fordel for skatteyttere, jo lengere veien er jo større er risikoen for feil og misforståelser.

I Nederland skal alle administrative anmodninger om opplysninger til og fra utlandet, når det dreier seg om direkte skatter gjennom finansdepartementets avdeling for internasjonale skattesaker og denne avdelingen blir den sentrale myndighet for CMAATM-anmodninger. Erfaringen<sup>12</sup> viser at utveksling av opplysninger gjennom denne avdeling tar mere tid enn en strafferettslig rettsanmodning, med andre ord, de strafferettslige instrumenter er inntil videre mer effektive.

---

12. Våre opplysninger bygger på egne erfaringer og kilder innenfor FIOD.

*Avtaler om samarbeidet med hensyn til toll og avgifter.*

Når det dreier seg om samarbeidet med hensyn til toll og avgifter er forholdet mellom skatterett og strafferett i praksis annerledes. For Nederland gjelder blant annet de følgende avtaler: EF-tollkonvensjonen, Beneluxavtalen om økonomisk union, EF-bistandforordningen og tolltraktatene med Norge, Sverige og Finland. I praksis er EF-tollkonvensjonen fullstendig dominerende og de andre avtaler har når det dreier seg om forholdet mellom etterforskning og kontroll nesten samme struktur som EF-tollkonvensjonen. EF-tollkonvensjonen dreier seg både om administrativ kontroll og strafferettslig håndhevelse. Så kan man spørre seg strafferettslig håndhevelse av hva? Ifølge art. 2 av EF-tollkonvensjonen dekker konvensjonen alle lovbestemmelser om toll og andre avgifter, samt forholdsregler med hensyn til forbud, begrensninger og kontroll.

Bestemmelsen reiser en rekke viktige spørsmål som for eksempel om konvensjonen også omfatter narkotika, våpen og pornografi. Hvis dette er tilfellet så begrenser konvensjonen medlemsstatenes muligheter til å føre en egen politikk på disse områder.

Den nederlandske regjeringen hevdet at traktaten absolutt ikke hadde noe med etterforskning av straffbare forhold å gjøre da traktaten ble vedtatt i nasjonalforsamlingen og det var da etter regjeringens mening også klart at traktaten ikke hadde noe med strafferettslig samarbeide å gjøre.

Regjeringens oppfattelse vitner enten om en utrolig mangel på forståelse eller regjeringen ville føre nasjonalforsamlingen bak lyset. Man kan gå ut fra at traktaten faktisk dekker strafferettslig samarbeid og at den blir brukt til dette formålet. § 12 av det nederlandske tollvesenets instruks til EF-tolltraktaten hevder at samarbeidet er begrenset til toll, avgifter og forskjellige finansielle ordninger fra EF. Altså ikke noen skjult narkotikakonvensjon, men det holder absolutt ikke i praksis.

På samme måte som med direkte skatter er det igjen konvensjonens praktiske brukbarhet som bestemmer forholdet mellom strafferettslig rettshjelp og administrativ bistand.

Men her er resultatet annerledes, art. 8, 9 og 10 av EF-tollkonvensjonen skaper muligheten til direkte kontakt mellom tollmyndighetene og gir hjemmel til utveksling av opplysninger uten offisiell anmodning mellom tollmyndighetene i medlemslandene.

Om dette er strafferettslig interessant avhenger av tollvesenets struktur i det enkelte medlemsland. I Nederland er det tollvesenets etterforskningsavdeling som tar seg av administrativ bistand etter EF-tollkonvensjonen når saken er kommet i strafferettslig farvann. Tollvesenets etterforskningsavdeling er en del av skattevesenets etterrettnings- og etterforskningsavdeling (FIOD) og utfører også strafferettslige anmodninger fra utlandet. Her er etterforsknings- og kontrollfunksjonen altså vokset sammen til et repressivt apparat. Det kan være forsvarlig så lenge det bare dreier seg om overtredelser av toll- og avgiftslovgivningen, men tollsamarbeidets arbeidsområde er uklart og voksende.

Det at samarbeidsområdet er uklart er et problem for rettshåndhevelsen fordi det er uklart hvilke myndigheter som har lov til å samarbeide med hvilke myndigheter og i hvilke saker.

Det nederlandske tollvesenet ble i det praktiske samarbeidet med EF-tollkonvensjonen som grunnlag konfrontert med den problematiske grensen mellom etterforskning og kontroll. Tollvesenet laget interne retningslinjer for hvorvidt anmodninger om bistand utelukkende kunne bli behandlet som strafferettslige anmodninger. Grunnlaget for disse retningslinjene stammer fra nederlandsk straffeprosess. Hvis statsadvokaten eller forhørsretten måtte overta en sak fordi det skulle brukes straffeprosessuelle tvangsmidler, er administrativ utveksling av opplysninger i samme sak utelukket. Samme grensen gjelder i Nederland også for politisamarbeidet og formelle rettsanmodninger om gjensidig bistand.

Men tollsamarbeidet er innenfor EF et fellesanliggende og det betyr at EF-kommisjonen har retten til å lage forordninger som er bindende for medlemslandene. I forordningen 1468/81 gir EF-kommisjonen regler for det administrative samarbeidet i tollsaker og kommisjonen tolker forordningen slik at det administrative samarbeidet skal forsette også hvis undersøkelsen er havnet i strafferettslig farvann. I Nederland vil det i langt de fleste tilfeller si: hvis statsadvokaten ber om rettslig forundersøkelse. På grunnlag av denne tolkningen av forordningen 1468/81 har EF-kommisjonen i flere tilfeller bedt nederlandske forhørsdommere om materiale skaffet gjennom en rettslig forundersøkelse. Konkret kan det da være tale om protokoller fra vitneavhør, materiale fra en ransaking eller protokoller fra telefonavlytting.

Avgrensningen mellom etterforskning og kontroll er dermed igjen meningsløs når det dreier seg om andre EF-land eller EF-kommisjonen.

De bilaterale tolltraktatene mellom Nederland og Finland, Norge og Sverige har stort sett samme struktur som EF-tollkonvensjonen.

De brukes også til strafferettslige formål men bruken er noe forskjellig. Det henger sannsynlig sammen med forholdet mellom etterforskning og kontroll i Norge, Sverige og Finland.

### *Regelverket i lovene og bruken av de forskjellige former for gjensidig bistand.*

#### *Straffesaker:*

Gjensidig rettshelp i skattestraffesaker er lovfestet art. 552 m av den nederlandske straffeprosessloven. Ifølge art. 552 m tredje ledd skal statsadvokaten be justisministeren om tillatelse før en rettsanmodning med fiskal karakter kan utføres. Statsadvokaten er ansvarlig for rettsanmodninger fra utlandet. Når det dreier seg om ransaking eller telefonavlytting må han be forhørsretten om tillatelse. Fiskale rettsanmodninger blir nesten alltid utført av FIOD som til og med har en egen avdeling for telefonavlytting. Ifølge art. 552 m tredje ledd kan tillatelser i fiskale straffesaker bare gis når rettsanmodningen har et traktatgrunnlag og etter at finansministeren har uttalt seg. Finansministeren er innblandet fordi han skal ivareta skattevesenets interesser i saken. I praksis ser justisdepartementet ikke på innholdet i rettsanmodningen.

Den havner hos den avdelingen i skattevesenet som har med strafferett å gjøre og det er skattevesenets etterretnings- og etterforskningsavdeling (FIOD). I praksis er det altså slik at FIOD vurderer om en anmodning skal utføres eller ikke.

Når skattevesenet og dermed også FIOD etterforsker straffbare handlinger gjelder samme kompetansefordeling med påtalemyndigheten som i vanlige straffesaker. Skattevesenet er da underlagt statsadvokatene, men i nederlandske skattestraffesaker skal statsadvokatene ha skattevesenets tillatelse for å reise tiltale. Det tyder på det forholdet at rettshåndhevelsen med hensyn til skatter fullstendig blir dominert av skattevesenet.

For det som foregår i praksis er det igjen viktig å skille mellom rettsanmodninger som gjelder direkte skatter og rettsanmodninger som dreier seg om toll og avgifter. En strafferettslig rettsanmodning fra utlandet havner i praksis hos den internasjonale enhet på FIOD-hovedkontoret i Haarlem. Det er også denne avdelingen som faktisk bestemmer om statsadvokaten etter art. 525 m får tillatelse til å utføre anmodningen.

Når det gjelder toll og avgifter er det to muligheter, rettsanmodningen kan bli behandlet av tollvesenets sentrale etterforskningsavdeling eller av en av de regionale enheter.

Hos tollvesenet er etterforskning og kontroll fullstendig vokset sammen. Tollvesenets etterforskningsavdeling tar seg også av det administrative samarbeidet med utlandet.

#### *Administrativ samarbeid i skattesaker.*

Når det gjelder direkte skatter er bruken av opplysninger som Nederland sender til utlandet lovregulert i art. 15 av loven om internasjonal bistand i skattesaker (WIB)<sup>13</sup>.

Art. 15 tredje ledd av WIB bestemmer at finansministeren kan gi tillatelse til å bruke opplysningene til andre formål enn rent skatterettslige.

WIB trådte i kraft 22 mai 1986 og den er lovgrunnlaget for å utføre landets internasjonale forpliktelser. Art.4 av WIB bestemmer at den gjelder for de samme riksskatter som den alminnelige skatteprosesslov (AWR). Det vil også si at de meget vidtgående opplysnings- og innsynsplikter i artiklene 47-56 av AWR også kan brukes for bistand til utlandet. Finansministeren kan som sagt gi tillatelse til utenlandske myndigheter til å bruke opplysninger til 'andre formål' og med »andre formål« menes i hvert fall også straffesaker.

Nederland vil i slike tilfeller heller ikke skille mellom bruk til forberedelsen av en straffesak og bruk som bevismaterial under hovedforhandlingen.

Ordningen har vært kritisert, advokaten Jan Sjöcrona hevder i sin kommentar til rettshjelpsbestemmelsene i straffeprosessloven: »Strafferettslig og skatterettslig bistand finner sted på områder som bare er atskilt gjennom betegnelsen på samarbeidsformen mens sakens kjensgjerninger er identiske. For de skattemyndighetene som samarbeider skaper dette muligheten til å stille spørsmål og be om opplysninger med henblikk på en strafferettslig prosedyre. Reglene som er laget til å fremme korrekt bruk av skatteretten kunne brukes til et annet formål, nemlig etterforskning av straffbare handlinger.«

Når man ser på traktatenes oppbygning (CMAATM og dobbeltbeskatningsavtalene) og samtidig husker at skattefolk i Nederland samtidig er politifolk, så har Sjöcrona rett

13. Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen van 24 april 1986, Stb.249.

i at muligheten finnes. Og dessuten har kombinasjonen av traktat og lov ikke som i det strafferettslige samarbeid en klar avgrensning av mottakerne av opplysningene. Finansministeren kan altså ikke alltid vite hva han gir tillatelse til.

Om det i praksis på nåværende tidspunkt er tiltrekkelige å bruke administrative kanaler istedenfor strafferettslige er en annen sak. Noen forhold peker på at det nettopp ikke er tilfellet og at WIB ikke er mere enn en papirtiger for øyeblikket.

Hverken traktatene eller loven gir mulighet for en hasteprosedyre som i den strafferettslige rettshjelpen og den interne nederlandske kompetansefordelingen gjør at WIB heller ikke er noe grunnlag for direkte kontakt mellom skattemyndigheter i Nederland og i utlandet. WIB kan heller ikke brukes til sitt egentlige formål og regulerer ikke innsamling av opplysninger av det nederlandske skattevesenet i utlandet. Det hender til og med at nederlandske skattefolk følger straffesaker fra tilhørerplassene i rettssalen for på denne måte å skaffe opplysninger om innholdet i en sveitsisk safe.

Men papirtigere kunne snart bli til en levende tiger, for eksempel gjennom å flytte kompetansen til utveksling av opplysninger med utlandet fra finansdepartementets avdeling for internasjonale skattesaker til FIOD.

Det er dessuten en ting til som WIB ikke regulerer og som skaper strafferettslig usikkerhet og det er den såkalte spontane utveksling av opplysninger. Det vil si informasjon om skatteyttere bosatt i Nederland som Nederland mottar uten formell anmodning til utlandet. Det er særlig de nordiske land som mer eller mindre rutinemessig sender opplysninger direkte til skattevesenet i Nederland.

De blir mottatt med stor takknemlighet men den strafferettslige bruken er problematisk.

Et eksempel: En nederlandsk skatteinspektør mottar kopier fra Norge og som direkte følge finner hun eller han ut at to personer bosatt i Nederland sender pornografi til Norge. I Norge er salg av pornografi straffbart etter § 211 av straffeloven. I Nederland er salget av pornografi til Norge ikke straffbart men de pågjeldende har overtrådt den nederlandske skatteprosessloven fordi de ikke meldte inntektene til skattevesenet. Etterforskningen av skattelovovertrедelsen i Nederland ville føre til at de norske myndighetene fikk beskjed om pornografihandelen. Det ville de ikke ha fått etter de strafferettslige rettshjelpsbestemmelser, fordi kravet om dobbelt straffbarhet må være oppfylt før man kan foreta ransaking eller beslag i Nederland.

Det er svært sannsynlig at denne typen problemer vil tilta når det strafferettslige samarbeidet blir mer finansiell orientert, for eksempel gjennom hvitvaskningstraktaten<sup>14</sup>.

Utviklingen på tollvesenets området peker jo allerede i denne retning.

### *Toll og avgifter:*

Med hensyn til toll og avgifter finnes det ingen lov som kan sammenlignes med WIB og WIB gjelder ikke for toll og avgifter. Det er merkelig fordi administrativ utveksling av

14. Convention on laundering, search, seizure and confiscation of the proceeds of crime.

opplysninger skjer på grunn av tolltraktatene langt hyppiger enn når det gjelder direkte skatter.

Det nederlandske tollvesenet samler inn opplysninger gjennom den alminnelige lov om toll og avgifter (AWDA)<sup>15</sup> men AWDA inneholder ingen bestemmelser om utveksling av opplysninger med utlandet.

#### *Bruk av opplysninger fra skattevesenet til konfiskasjon av kriminelle formuer*

Påtalemyndigheten i Nederland har store forventninger når det gjelder både nasjonal og internasjonal konfiskasjon av kriminelle formuer og Nederland har da også med en gang ratifisert den såkalte hvitvaskningstraktaten. Traktaten er ikke trådt i kraft ennå men Nederland har faktisk store planer så snart traktaten trer i kraft. Når man ser på traktatens målgruppe, narkotikahandlere og andre former for lovstridig grensehandel så er det klart at saken ofte vil ha en skattemessig side. Dessuten er det i Nederland slik at ekspertisen for pengejakt finnes hos særlige etterforskningsorganer som FIOD og ikke hos politiet. Det er altså helt utenkelig at skattevesenet ikke vil bli innblandet i konfiskasjonssaker. Nå sier § 18 første ledd under d av hvitvaskningstraktaten at stater kan nekte å samarbeide hvis det dreier seg om en fiskal lovovertrjedelse, men stater har ikke plikt til å nekte. Det er klart at Nederland in hvert fall vil ha bruk for skattevesenet og skattevesenets opplysninger men da kommer det igjen en del usikkerhet. Kan man for eksempel bruke opplysningsplikten til skattevesenet og er hvitvaskningstraktaten et traktatgrunnlag i forhold til art. 552 m av den nederlandske straffeprosesslov slik at justisministeren kan gi tillatelse til bruk av skattevesenets opplysninger?

#### *Konklusjon:*

Hovedproblemet i forholdet mellom strafferettslig rettshjelp i skattestraffesaker og administrativ utveksling av opplysninger er forholdet mellom administrativ kontroll og etterforskning av straffbare forhold. Dette problemet finnes også nasjonalt. I Nederland har angsten for økonomisk kriminalitet, harmen over borgernes lettsindige forhold overfor statskassen og statskassens underskudd ført til en situasjon hvor skattevesenet selv utfører strafferettslige oppgaver. Resultatet er en konflikt mellom skatterettens forvaltningsrettlige system med opplysnings- og innsynsplikt og straffeprosessrettens rett til å nekte å uttale seg.

Forholdet mellom det internasjonale samarbeidet med strafferett og skatterett gjør problemene enda mer påtrengende. Bildet ligner på byplanleggingen i Bryssel, det er på mange måter overraskende og kaotisk.

Både den enkeltes rettssikkerhet og rettshåndhevelsen synes å være tjent med klare avtaler om hvordan og når man kan bruke opplysninger fra skattevesenet til strafferettslige formål og til hvilke strafferettslige formål. De forskjellige traktater synes å ha forskjellige utgangspunkter. Når det gjelder direkte skatter er skatteretten og

15. Algemene wet douane en accijnzen van 26 januari 1961 Stb. 31.

strafferetten i praksis stort sett atskilt fordi den administrative veien er langt mere besværlig enn strafferettslig rettshjelp. Når det gjelder toll og avgifter ligner EF-konvensjonen på det interne nederlandske systemet hvor skattevesenet sammen med andre særlige etterforskningsorganer nærmest skal fungere som et slags økonomisk ordenspoliti. Og dessuten er EF-kommisjonen ivrig i å utvide området for det administrative samarbeidet og undergraver dermed rettsgarantiene i den strafferettslige rettshjelpen.

Rollen som økonomisk ordenspoliti i Nederland er problematisk. Når en som student vet at statens lånekasse kontrollerer med skattevesenets opplysninger må en bare huske på at man gir begge myndigheter de samme opplysningene. Det samme mønster vil man sannsynligvis også finne i tollvesenets opplysninger.

Fordelen med å kunne bruke skattevesenets opplysninger og opplysnings- og innsynsplikt til bekjempelse av økonomisk kriminalitet er derfor meget tidsbegrenset, etter kort tid vil opplysningenes verdi være svært begrenset.

Både rettsikkerheten og rettshåndhevelsen er derfor tjent med en klar normering av overgangen mellom administrativt samarbeid og gjensidig rettshjelp i straffesaker.

Men denne normeringen er langt fra enkel på grunn av store forskjeller i forholdet mellom skattevesen og politi i forskjellige land. En harmonisering, for eksempel innenfor EF vil trolig føre til en kumulasjon av repressive tiltak<sup>16</sup>. Et land som Nederland vil neppe gi avkall på skattevesenets politifunksjon og andre land vil trolig hevde at dette systemet må brukes til bekjempelse av forbrytelser som de betrakter som særlig farlig. Det er derfor svært problematisk at anvendelsesområdet til EF-tollkonvensjonen er såpass uklart.

Nå kan man selvfølgelig med rette hevde at en slik uhemmet utvidelse av repressive tiltak stort sett skjer på papir, og at både påtalemyndigheten og skattevesenet består av rimelige og fornuftige mennesker som dessuten blir kontrollert av domstolene og de demokratisk valgte organer.

Det sørgelige er at det ikke er noe argument når det dreier seg om internasjonalt samarbeid som bygger på folkerettslige plikter og påtvunget samarbeid mellom organisasjoner som nettopp ikke har noen felles yrkesmoral når man må velge mellom rettsikkerhet og rettshåndhevelse.

Adresse: Universitetslektor Coen Mulder.  
Seminarium van Hamel  
Universiteit van Amsterdam  
Postboks 1030  
NL-1000 BA Amsterdam  
Karen ten Hove viseskatteinspektør, Belastingdienst  
Particulieren/Ondernemingen, Postboks 602 1620 AR Hoorn

16. Se for strafferettslige eksempler: C. Frederik Rüter, Harmonie trotz Dissonanz, Gedanken zur Erhaltung eines funktionsfähigen Strafrechts im grenzenlosen Europa, i *Zeitschrift für die gesamte Strafrechtswissenschaft* 105, Berlin 1993.