

Deze rubriek wordt verzorgd door mr. A.B. Vissers en mr. D.J.E. de Kruif

Rechtbank Noord-Holland 6 januari 2021 ECL:NL:RBNHO:2021:811

Aftrek omzetbelasting in verband met rechtsbijstand in strafzaak

Het recht op aftrek van voorbelasting die in rekening gebracht wordt in verband met de strafrechtelijke bijstand aan een feitelijk leidinggever of medepleger (natuurlijke persoon) die in dienst is van, of betrokken bij, een BTW-ondernemer (rechtspersoon), is sinds het *Wolfram Becker*-arrest van het HvJEG (ECLI:EU:C:2013:99) allesbehalve een vanzelfsprekendheid. Het gaat hier weliswaar om een omzetbelastingprocedure en dus niet letterlijk om fiscaal sanctierecht, maar de problematiek is van meer dan zijdelings belang voor advocaten die zich bezighouden met fiscaal strafrecht.

Een ondernemer heeft recht op aftrek van voorbelasting als de desbetreffende kosten zien op belaste handelingen die voor derden worden verricht. Aftrekrecht kan ook bestaan in verband met kosten die een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang vertonen met de algehele bedrijfsactiviteiten ('algemene kosten'). Advocaatkosten vallen daar niet automatisch onder, aldus het HvJEG – alleen als er een 'rechtstreeks en onmiddellijk verband' bestaat tussen een gegeven handeling en het totaal van activiteiten van de ondernemer. De objectieve inhoud van de ontvangen dienst is daarbij van belang. In het *Wolfram Becker*-arrest oordeelde het HvJEG dat de in rekening gebrachte BTW op de diensten van de advocaat die ingeschakeld was om strafsancities af te weren voor Wolfram Becker, de meerderheidsaandeelhouder en zaakvoerder van een GmbH, niet in aanmerking kwam voor aftrek. De diensten hadden betrekking op de bijstand aan een natuurlijk persoon, en niet op bijstand aan de GmbH.

In de door de rechtbank Noord-Holland berechte zaak wordt de eis van het 'rechtstreeks en onmiddellijk verband' rechtlijnig toegepast. De vennootschap had BTW afgetrokken die betrekking had op de strafrechtelijke bijstand aan haar CEO. De CEO werd verdacht van het geven van feitelijke leiding aan (dan wel medeplegen van) de door de vennootschap gepleegde valsheid in geschrift en witwassen, en als gevolg daarvan het indienen van onjuiste belastingaangiften.

De vennootschap stelde dat de diensten waarop de facturen betrekking hadden, van belang waren voor haar economische activiteiten – er was sprake van 'algemene kosten'. Het 'beschermen van de positie' van haar CEO was noodzakelijk. Het strafrechtelijk onderzoek had geleid tot reputatieschade, aldus de vennootschap. De Belastingdienst stelde dat de vennootschap misschien wel 'gebaat' was bij de strafrechtelijke bijstand aan de CEO, maar deze diensten waren niet gebruikt voor belaste handelingen. Bovendien waren al twee jaar voor het begin van de daadwerkelijke strafzaak

berichten in de media gekomen over de kwestie. De vennootschap had toen een andere CEO moeten aanstellen – de daaraan verbonden kosten zouden wel 'zakelijk' geweest zijn.

In zijn beoordeling stelt de rechtbank voorop dat sprake moet zijn van een 'rechtstreeks en onmiddellijk verband' met de algehele economische activiteit van de ondernemer. Anders gezegd, de diensten moeten noodzakelijk zijn voor de bedrijfsvoering en zonder die diensten kunnen de economische activiteiten niet uitgeoefend of voortgezet worden. Het vereiste rechtstreekse en onmiddellijke verband kan ook worden aangenomen als het gaat om kosten die gemaakt worden om het voortbestaan van de economische activiteit veilig te stellen.

De rechtbank stelt dat op zich wel sprake is van juridisch verband tussen het strafrechtelijke onderzoek tegen de CEO en tegen de onderneming, maar dat is niet voldoende voor een 'rechtstreeks en onmiddellijk verband' met de algehele economische activiteit, en dus niet voldoende voor aftrek. De 'enkele omstandigheid' dat de handelingen die het strafrechtelijk onderzoek hebben veroorzaakt, binnen de onderneming zijn verricht, is onvoldoende. Daar komt volgens de rechtbank bij dat de CEO en de vennootschap door verschillende advocaten zijn verdedigd, zodat de verwevenheid 'niet volledig' is. Doorslaggevend is volgens de rechtbank dat de advocaatdiensten 'met name de privébelangen van de CEO hebben beoogd te beschermen'. De vennootschap had ook onvoldoende onderbouwd dat de verdediging van de CEO de enige reële mogelijkheid was om het voortbestaan van haar onderneming veilig te stellen.

Daarvan was volgens de rechtbank geen sprake. De 'sfeer van de rechtspersoon' reikt bij de aftrek van voorbelasting dus heel wat minder ver dan bij de toepassing van art. 51 Sr.

CAG Paridaens 12 januari 2021, ECLI:NL:PHR:2021:16

Straftoemeting en niet ten laste gelegde feiten

Verdachte was op 11 september 2019 door het gerechtshof 's-Hertogenbosch veroordeeld tot een gevangenisstraf van 12 maanden voor het geven van feitelijke leiding aan het onjuist doen van een aantal aangiften omzetbelasting, in de jaren 2012 tot en met 2016. In cassatie klaagde verdachte dat het hof bij de strafmotivering ten onrechte rekening had gehouden met vermeend onjuiste belastingaangiften die niet in de tenlastelegging waren opgenomen en ook niet waren besproken ter zitting.

Verdachte was voorzitter van een 'goededoelensstichting'. In de tenlastegelegde belastingtijdvakken was voorbelasting geclaimd op basis van valse facturen, dan wel zonder inkoopfacturen ('fictieve aankopen'). In de tenlastelegging waren 5 aangiften (uit de periode 2012-2016) gespecificeerd.

In zijn strafmaatoverwegingen had het hof erop gewezen dat in de bewezenverklaarde periode veel meer dan 5, namelijk in totaal 22, onjuiste aangiften omzetbelasting waren gedaan, met een totaal nadeelbedrag van € 147.968. In de voorafgaande periode, van 2005 tot en met 2010, waren volgens het

hof echter ook onjuiste aangiften gedaan, en daarbij was het nadeelbedrag € 109.880. Het hof hield ten nadele van verdachte ook rekening met laatstbedoelde aangiften, omdat er sprake was van een 'identiek fraudepatroon', dat onder andere bestond uit het indienen van de aangifte voor het einde van het desbetreffende kwartaal en het vermelden van 'veelal dezelfde bedragen'. In het vooronderzoek had de FIOD de verdachte weliswaar geconfronteerd met de kwartaalaangiften uit de periode 2005-2010, maar deze aangiften waren zoals gezegd niet opgenomen in de tenlastelegging en evenmin ter zitting besproken.

In het middel wordt geklaagd dat verdachte aldus in feite voor meer wordt veroordeeld dan hem ten laste is gelegd, zonder dat hij ter terechtzitting heeft kunnen reageren, en zonder dat onderzocht is of verdachte in de voorafgaande periode 2005-2010 eveneens als feitelijk leidinggevende had te gelden. Bij haar bespreking van het middel stelt de A-G voorop dat het (aldus de jurisprudentie van het Hoge Raad) de rechter vrij staat om bij de strafoplegging rekening te houden met een niet-tenlastegelegd feit, en wel in drie gevallen: wanneer het gaat om een ad informandum gevoegd en erkend feit, wanneer het feit kan worden aangemerkt als een 'omstandigheid waaronder het bewezenverklaarde is begaan', en wanneer de verdachte voor dat feit onherroepelijk is veroordeeld en de vermelding van het feit dient ter nadere uitwerking van de persoonlijke omstandigheden.

De A-G wijst op de overeenkomst met het vorige jaar door de Hoge Raad berechte geval, waarin eveneens sprake was van het bij de straftoemeting meewegen van niet tenlastegelegde aangiften (HR 19 mei 2020, ECLI:NL:HR:2020:896). In die zaak was sprake van een dossier waarin 32 belastingaangiften waren opgenomen, waarvan 9 representatieve aangiften geselecteerd waren in de tenlastelegging. De 23 niet-geselecteerde aangiften werden door het hof meegewogen bij de straftoemeting. De Hoge Raad overwoog dat het 'grootschalige karakter' van het delict een voor de straftoemeting relevante omstandigheid kan betreffen, waarbij dan wel de eis geldt dat dit grootschalige karakter op grond van het verhandelde ter terechtzitting aannemelijk is geworden.

Terecht stelt de A-G dat het vorenbedoelde geval op een aantal punten verschilt van de zaak van de 'goededoelentichting'. In de eerste plaats gaat het nu om aangiften buiten de tenlastegelegde en bewezenverklaarde periode. Dat hoeft op zich geen beletsel te vormen om die aangiften toch mee te wegen als 'omstandigheden waaronder het bewezenverklaarde is begaan', aangezien de aangiften wel opgenomen zijn in het strafdossier, en het hof met zijn verwijzing naar deze aangiften het 'grootschalige karakter van de fraude' tot uitdrukking heeft willen brengen. Het tweede verschil is volgens de A-G wel problematisch, namelijk de omstandigheid dat de aangiften uit de periode 2005-2010 niet ter terechtzitting zijn besproken.

Waar zowel de officier van justitie als de A-G in ECLI:NL:HR:2020:896 expliciet hadden gewezen op

de 23 niet ten laste gelegde aangiften, was in het onderhavige geval het 'grootschalige karakter' van de fraude door het Openbaar Ministerie alleen benadrukt door te wijzen op de aangiften uit de daadwerkelijk tenlastegelegde periode, dus de jaren na 2010. Dat de aangiften uit de periode 2005-2010 deel uitmaakten van het (door procespartijen als voldoende voorgehouden erkende) procesdossier, en verdachte door de FIOD met deze aangiften was geconfronteerd, vormt volgens de A-G geen compensatie voor het niet aan de orde komen van deze aangiften ter zitting. Daarbij speelt volgens de AG ook een rol dat de aangiften uit de periode 2005-2010 niet alleen worden meegewogen als 'omstandigheden waaronder', maar in feite 'volwaardig worden afgedaan', doordat het hof het nadeelbedrag uit de periode 2005-2010 opgeteld heeft bij het nadeelbedrag uit de tenlastegelegde periode.

Hoge Raad 22 januari 2021 ECLI:NL:HR:2021:103

Zwartsparenders en inkeerregeling

Onder bepaalde omstandigheden kunnen zwartsparenders ook gebruik maken van de inkeerregeling nadat er media-aandacht is geweest over onderzoek door de fiscus naar zwartsparenders.

In deze zaak ging het om een zwartspander wier UBS-rekening in februari 2014 was opgeheven. De tegoeden werden ondergebracht op een andere Zwitserse rekening. In juli 2015 verzocht de Nederlandse Belastingdienst aan de Zwitserse autoriteiten om rekeningoverzichten van Nederlandse UBS-rekeninghouders uit de periode van 1 februari 2013 tot en met 31 december 2014. Rond 27 september 2015 verschenen hierover berichten in de media. Kort daarvoor, op 16 september 2015, had UBS een brief over het groepsverzoek gestuurd aan haar Nederlandse rekeninghouders.

Belanghebbende had van UBS geen brief ontvangen, hoewel zij in de bevraagde periode nog wel een UBS-rekening had gehad. Later in de procedure, op verzoek van haar advocaat, bevestigde UBS dat belanghebbende niet betrokken was in het groepsverzoek. Op 30 juni 2016 was belanghebbende ingekeerd voor wat betreft haar opgeheven UBS-rekening en de nadien in Zwitserland geopende rekening waarop het UBS-tegoed was overgeboekt. De Belastingdienst legde navorderingsaanslagen met vergrijpboeten op, waarbij ten aanzien van de bij UBS aangehouden tegoeden geen rekening was gehouden met de vrijwillige verbetering. Onterecht, aldus de rechtbank en het hof. Ook het cassatieberoep van de Staatssecretaris mag niet baten. Volgens de Staatssecretaris zou het voor de toepassing van de inkeerregeling moeten gaan om de vraag of belanghebbende 'redelijkerwijs moest vermoeden' dat de inspecteur met de onjuistheid of onvolledigheid van de aangifte bekend zal worden. Niet de 'gerede kans op ontdekking' maar de 'redelijkheid van een vermoeden' was van belang, en de media-publicaties over het groepsverzoek waren volgens de Staatssecretaris voldoende voor een zodanig vermoeden.

De Hoge Raad oordeelt echter dat de feiten geen andere conclusie toelaten dan dat de Inspecteur

op het moment van inkeer nog geen aanwijzingen had van de door belanghebbende aangehouden rekeningen, die bovendien niet begrepen waren in het door de Belastingdienst gedane groepsverzoek. Onder dergelijke omstandigheden is dan niet van belang of een subjectief vermoeden ontleend zou kunnen worden aan media-publicaties.

**Hof 's-Hertogenbosch 26 januari 2021,
ECLI:NL:GHSHE:2021:213**

In deze zaak was aan de administrateur van een escortbureau het fiscaal-strafrechtelijke verwijt gericht (feit 1) dat hij (primair) niet had voldaan aan de administratieplicht ex art. 52 AWR, dan wel (subsidiar) dat hij de gehele bedrijfsadministratie valselijk had opgemaakt. Hieraan gekoppeld was het verwijt (feit 2) dat hij aangiften omzetbelasting onjuist had gedaan.

In eerste aanleg was verdachte al vrijgesproken van het als feit 3 tenlastegelegde witwassen, en in hoger beroep spreekt het hof hem ook vrij voor de eerste twee feiten.

Verdachte verzorgde als administrateur binnen een escortbureau de administratie. Die bestond uit een 'zwarte' administratie op één USB-stick en een 'witte' administratie op een andere USB-stick. De 'zwarte' administratie bevatte de daadwerkelijk door het escortbureau geleverde prestaties en gerealiseerde omzet, inclusief de daaraan ten grondslag liggende ritten en prestaties van de werkzame escortdames. De 'witte' administratie bevatte slechts een deel van de verrichte diensten, en die administratie vormde de grondslag voor de jaarstukken en de aangiften omzetbelasting.

Volgens het hof had de administrateur allereerst niet te gelden als 'administratieplichtige' in de zin van art. 52 lid 2 AWR inzake rijksbelastingen. Daarnaast oordeelde het hof dat door het voeren van een dubbele administratie, waarvan beide delen juist waren, doch één (de 'witte' administratie) onvolledig, niet kan worden gezegd dat daarmee geen administratie is gevoerd overeenkomstig de daaraan bij of krachtens de belastingwet gestelde eisen.

Van valsheid van de gehele bedrijfsadministratie was evenmin sprake. Het afzonderlijk voeren van twee administraties, een 'witte' en een 'zwarte', maakt naar het oordeel van het hof op zichzelf nog niet dat sprake is van het valselijk opmaken van de bedrijfsadministratie van de eenmanszaak (van de medeverdachte) in zijn geheel. De administratie van de eenmanszaak was immers op zich overeenkomstig de werkelijkheid opgesteld. Dat alleen de 'witte' administratie aan de externe boekhouder werd gegeven (op basis waarvan de aangiften omzetbelasting en inkomstenbelasting werden opgesteld) is volgens het hof een ander verwijt.

Voor het doen van onjuiste aangiften omzetbelasting (feit 2 primair) volgt vrijspraak, aangezien volgens het hof de gedragingen van de administrateur (het doorgeven van de geadministreerde gegevens aan de externe boekhouder) plaatsvonden in de fase voorafgaand aan het feitelijk doen van de aangiften omzetbelasting, en verdachte bovendien niet als aangifteplichtige of belastingplichtige

had te gelden. Ook voor de bij feit 2 subsidiair ten laste gelegde valsheid (van de aangiften) volgt vrijspraak, aangezien de administrateur de aangiften omzetbelasting niet zelf had vervalst – het was de externe boekhouder die de aangiftebiljetten voor de omzetbelasting opmaakte.