

## OM-cassatie. Buiten de gevallen dat aangifte is gedaan door de belasting- of betalingsplichtige of door een vertegenwoordiger daarvan ex art. 42 t/m ...

HR 28-01-2020, ECLI:NL:HR:2020:121, m.nt. G.J.M.E. de Bont

**Instantie**

Hoge Raad (Strafkamer)

**Datum**

28 januari 2020

**Magistraten**

Mrs. W.A.M. van Schendel, J. Wortel, V. van den Brink

**Zaaknummer**

19/00182

**Conclusie**

A-G mr. P.C. Vegter

**Noot**

G.J.M.E. de Bont

**Annotatorprofiel**

Redactie

**JCDI**

JCDI:ADS198344:1

**Vakgebied(en)**

Bijzonder strafrecht / Fiscaal strafrecht

Belastingrecht algemeen / Algemeen

**Brondocumenten**

ECLI:NL:HR:2020:121, Uitspraak, Hoge Raad (Strafkamer), 28-01-2020

ECLI:NL:PHR:2019:1097, Conclusie, Hoge Raad (Advocaat-Generaal), 05-11-2019

Beroepschrift, Hoge Raad, 02-04-2019

**Wetgeving**

Art. 47, 48, 49, 50, 51, 225 Sr; art. 8 lid 1, art. 42, 43, 44, 69 Algemene wet rijksbelastingen (AWR)

### Essentie

**OM-cassatie. Vrijspraak van opzettelijk onjuist/onvolledig doen van aangifte omzetbelasting en inkomstenbelasting op naam van medeverdachte en/of haar eenmanszaak (art. 69 AWR). Buiten de gevallen dat aangifte is gedaan door de belasting- of betalingsplichtige of door een vertegenwoordiger daarvan ex art. 42 t/m 44 AWR kan geen sprake zijn van het als pleger strafrechtelijk aansprakelijk zijn voor onjuist of onvolledig doen van aangifte als bedoeld in art. 69 lid 2 AWR.**

### Samenvatting

*Art. 69 lid 2 AWR is gericht tot degene die een 'bij de belastingwet voorziene aangifte' onjuist of onvolledig doet. Als pleger van het onjuist doen van een dergelijke aangifte moet daarom worden aangemerkt degene die tot het doen van de aangifte gehouden is. Die gehoudenheid kan worden vastgesteld bij eenieder die tot het doen van aangifte is uitgenodigd als voorzien in art. 8 lid 1 AWR. Het (nog) niet ontvangen hebben van de in art. 8 lid 1 AWR bedoelde uitnodiging staat op zichzelf niet in de weg aan het oordeel dat sprake is van een 'bij de belastingwet voorziene aangifte' in de zin van art. 69 lid 2 AWR. Gelet op de wetsgeschiedenis van de thans in art. 69 lid 2 AWR opgenomen strafbaarstelling kan een als aangifte ingediende gegevensdrager uitsluitend worden aangemerkt als een 'bij de belastingwet voorziene aangifte' indien de aangifte is gedaan door degene op wiens belasting- of betalingsplicht die aangifte betrekking heeft, of door degene die ex art. 42 tot en met 44 AWR als vertegenwoordiger van de belasting- of betalingsplichtige kan optreden. De opvatting dat ook buiten deze gevallen sprake kan zijn van het als pleger strafrechtelijk aansprakelijk zijn voor het onjuist of onvolledig doen van een bij de belastingwet voorziene aangifte als bedoeld in art. 69 lid 2 AWR, is onjuist. Opmerking verdient dat de art. 47 tot en met 51 diverse mogelijkheden bieden om degene die anders dan als pleger betrokken is bij een onjuiste of*

onvolledige aangifte, onder specifieke voorwaarden strafrechtelijk aansprakelijk te stellen voor die betrokkenheid. Onder omstandigheden kan een dergelijke gedraging ook 'valsheid in geschrift' (art. 225 lid 2 Sr) opleveren.

## Partij(en)

Arrest op het beroep in cassatie tegen een arrest van het Gerechtshof Amsterdam van 15 juni 2018, nummer 23/002657-17, in de strafzaak tegen [verdachte].

## Voorgaande uitspraak

### Cassatiemiddel:

Middel zie 2.1; (*red.*).

## Conclusie

### Conclusie A-G mr. P.C. Vegter:

#### 1.

De verdachte is bij arrest van 15 juni 2018 door het gerechtshof Amsterdam vrijgesproken van het onder 1 en 2 tenlastegelegde en wegens 3. "medeplegen van het feit begaan, omschreven in artikel 68, eerste lid, onderdeel c, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, terwijl het feit ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven, meermalen gepleegd" veroordeeld tot een taakstraf voor de duur van 40 uren subsidiair 20 dagen hechtenis.

#### 2.

Mr. P. Berden, advocaat-generaal bij het hof, heeft cassatie ingesteld en mr. M.E. de Meijer, advocaat-generaal bij het ressortsparket, heeft één middel van cassatie voorgesteld.

#### 3.

Het *middel* klaagt dat het oordeel van het hof dat de verdachte niet als pleger van het hem onder 1 en 2 tenlastegelegde kan worden aangemerkt blijkt geeft van een onjuiste rechtsopvatting, althans onbegrijpelijk is.

#### 4.

In deze zaak gaat het om de heffing van belasting op de omzet van en de inkomsten uit een winkel. De winkel ([A]) is een eenmanszaak en wordt gevoerd op naam en voor rekening van de vrouw van verdachte ([betrokkene 1]). Verdachte doet (in de hier relevante periode) de administratie en verzorgt de belastingaangiften. Uit bewijsmiddel 2 uit de aanvulling op het arrest die is gebruikt voor de bewezenverklaring van feit 3 blijkt dat verdachte heeft verklaard dat de administratie niet op orde was en dat daardoor de aangiften ook niet klopten. Het middel bestrijdt de motivering van de vrijspraak voor de feiten 1 en 2 voor zover deze inhoudt dat verdachte "zelf niet verplicht was tot het doen van de in de tenlastelegging genoemde aangiften". Daarin ligt volgens de steller van het middel besloten dat art. 69, tweede lid, Algemene wet inzake rijksbelastingen (verder ook: AWR) een impliciet kwaliteitsdelict is en dat is volgens haar onjuist.

#### 5.

Aan de verdachte is onder 1 en 2 tenlastegelegd dat:

"1:

hij in of omstreeks de periode van 29 maart 2011 tot en met 29 december 2013 te Amsterdam en/of Apeldoorn en/of elders in Nederland, tezamen en in vereniging met een ander (te weten [betrokkene 1]), althans alleen, (telkens) opzettelijk (een) bij de Belastingwet voorziene aangifte(n), als bedoeld in de Algemene wet inzake rijksbelastingen, te weten (een) aangifte(n) voor de omzetbelasting over (een of meer tijdvak(ken) in) het/de jaar/jaren 2010 en/of 2011 en/of 2012 en/of 2013 onjuist en/of onvolledig heeft gedaan, immers heeft/hebben verdachte en/of zijn mededader (telkens) opzettelijk op het/de (elektronisch) bij de Inspecteur der belastingen of de Belastingdienst te Apeldoorn ingeleverde aangiftebiljet(ten) omzetbelasting (ten name van die [betrokkene 1] en/of [A]) over genoemd(e) jaar/jaren (telkens) een onjuist bedrag (aan omzet) belast met 19% en/of (telkens) een onjuist bedrag aan voorbelasting en/of telkens een onjuist bedrag aan totaal omzetbelasting vermeld terwijl dat feit (telkens) er toe strekte dat te weinig belasting werd geheven.

2:

hij in of omstreeks de periode van 21 augustus 2011 tot en met 31 augustus 2014 te Amsterdam en/of Apeldoorn en/of

elders in Nederland, tezamen en in vereniging met een ander (te weten [betrokkene 1]), althans alleen, (telkens) opzettelijk (een) bij de Belastingwet voorziene aangifte(n), als bedoeld in de Algemene wet inzake rijksbelastingen, te weten (een) aangifte(n) voor de inkomstenbelasting over het/de jaar/jaren 2010 en/of 2011 en/of 2012 en/of 2013 onjuist en/of onvolledig heeft gedaan, immers heeft/hebben verdachte en/of zijn mededader (telkens) opzettelijk op het/de bij de Inspecteur der belastingen of de Belastingdienst te Apeldoorn (elektronisch) ingeleverde aangiftebiljet(ten) inkomstenbelasting (op naam van die [betrokkene 1]) over genoemd(e) jaar/jaren (telkens) een te laag belastbaar bedrag en/of (telkens) een te laag (verzamel)inkomen, althans (telkens) een te laag bedrag aan belasting opgegeven, terwijl dat feit (telkens) ertoe strekte dat te weinig belasting werd geheven.”

## 6.

Het hof heeft de verdachte van deze feiten vrijgesproken en daartoe het volgende overwogen:

“Onder de feiten 1 en 2 wordt de verdachte — kort gezegd — verweten dat hij zich samen met de medeverdachte, althans alleen, heeft schuldig gemaakt aan het opzettelijk doen van onjuiste of onvolledige belastingaangiften op naam van de medeverdachte en/of [A], strafbaar gesteld bij artikel 69, tweede lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR). Uitgangspunt is dat de strafbepaling van artikel 69, tweede lid, van de AWR zich richt tot de aangifteplichtige en dat anderen slechts als deelnemer aan het door de aangifteplichtige begane delict kunnen worden aangemerkt (vgl. Hoge Raad 17 oktober 2006, *LJN AU8286*, *NJ 2006*, 575).

Dat ook een onverplichte, niet op uitnodiging van de inspecteur gedane, aangifte binnen het bereik van deze strafbepaling kan vallen (ECLI:NL:HR:2011:BP3746 en ECLI:NL:HR:2011:BQ3673) maakt dat niet anders.

De verdachte is ten aanzien van het onder 1 en 2 ten laste gelegde niet aan te merken als aangifteplichtige, terwijl ook niet is gebleken dat hij met de aangifteplichtige vereenzelvigd moet worden, zodat hij niet binnen het bereik van de strafbepaling valt. Aan de verdachte is echter wel het medeplegen van het opzettelijk onjuist doen van aangifte ten laste gelegd. De andere (mede)pleger betreft hier dan de aangifteplichtige, de medeverdachte.

Het hof overweegt als volgt.

Voor medeplegen is vereist dat de verdachte het delict in bewuste nauwe samenwerking met een ander heeft begaan. Dit houdt in dat vastgesteld moet worden dat de medeplegers opzettelijk — willens en wetens — samenwerken tot het verrichten van de ten laste gelegde gedraging(en). Alhoewel niet alle medeplegers uitvoeringshandelingen hoeven te verrichten ten aanzien van het gronddelict, moet er sprake zijn van opzet op de samenwerking en moet de samenwerking van voldoende gewicht zijn.

Bij arrest van 15 juni 2018 van dit hof is de medeverdachte vrijgesproken van het medeplegen van de onder 1 en 2 ten laste gelegde feiten. Naar het oordeel van het hof kan op basis van de stukken en het verhandelde ter terechtzitting niet worden vastgesteld dat de medeverdachte (voorwaardelijk) opzet heeft gehad op het onjuist of onvolledig doen van de onder 1 en 2 ten laste gelegde aangiften. Dit staat ook in de zaak van de verdachte in de weg aan de voor een bewezenverklaring vereiste vaststelling van een bewuste samenwerking tot het onjuist of onvolledig doen van de onder 1 en 2 ten laste gelegde aangiften (ECLI:NL:HR:2005:AU2246, *NJ 2007*, 455). Het medeplegen door de verdachte met de belastingplichtige kan onder deze omstandigheden niet worden bewezen. Nu de verdachte zelf niet verplicht was tot het doen van de in de tenlastelegging genoemde aangiften, moet hij van het onder 1 en 2 ten laste gelegde worden vrijgesproken.

Het hof merkt over de strafrechtelijke aansprakelijkheid ter zake van het handelen van de verdachte op dat valsheid in geschrift niet aan de verdachte ten laste is gelegd.”

## 7.

Aan het middel is ten grondslag gelegd dat in de overweging van het hof dat de verdachte niet binnen het bereik van art. 69, tweede lid, AWR valt, omdat hij niet als aangifteplichtige is aan te merken als zijn oordeel besloten ligt dat het opzettelijk doen van een onjuiste of onvolledige belastingaangifte, zoals strafbaar gesteld bij artikel 69, tweede lid, AWR, een impliciet kwaliteitsdelict is. Volgens de steller van het middel volgt uit HR 5 juli 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP3746, HR 12 juli 2011, ECLI:NL:HR:2011:BQ3673, en HR 16 september 2014, ECLI:NL:HR:2014:2784, echter dat naar huidig inzicht ook degene die voor een ander opzettelijk een belastingaangifte onjuist of onvolledig doet zich als pleger schuldig kan maken aan een overtreding van art. 69, tweede lid, AWR. Voor een veroordeling wegens het plegen van het in die bepaling omschreven aangiftedelict is dus niet vereist dat de verdachte zelf de hoedanigheid van aangifteplichtige heeft, zodat geen sprake is van een impliciet kwaliteitsdelict, aldus de steller van het middel. Ik merk nog op dat in de toelichting op het middel (punt 3) de vrijspraak van het medeplegen met zoveel woorden buiten het beroep in cassatie wordt gehouden zodat ik daarop hier niet zal ingaan.<sup>[1]</sup>

## 8.

Art. 69, tweede lid, AWR luidt als volgt:

“Degene die opzettelijk een bij de belastingwet voorziene aangifte onjuist of onvolledig doet, dan wel het feit begaat, omschreven in artikel 68, eerste lid, onderdeel c, wordt, indien het feit ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven,

gestraft met gevangenisstraf van ten hoogste zes jaren of geldboete van de vijfde categorie of, indien dit bedrag hoger is, ten hoogste eenmaal het bedrag van de te weinig geheven belasting, met dien verstande dat voor zover de onjuistheid in of onvolledigheid van de aangifte betrekking heeft op belastbaar inkomen als bedoeld in artikel 5.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001 de geldboete ten hoogste driemaal het bedrag van de te weinig geheven belasting bedraagt.”

## 9.

Uit de tekst van deze bepaling volgt niet dat de delictsomschrijving zich wat betreft het opzettelijk onjuist of onvolledig doen van een bij de belastingwet voorziene aangifte richt tot personen met een bepaalde hoedanigheid. Het komt aldus aan op de vraag of bijvoorbeeld uit de wetsgeschiedenis en/of de wetssystematiek volgt dat voor het plegen van dit delict een bepaalde hoedanigheid nodig is. In dat geval zou sprake zijn van een impliciet kwaliteitsdelict.<sup>[2]</sup>

## 10.

In dat kader merk ik op dat de strafbaarstelling van het opzettelijk onjuist of onvolledig doen van een bij belastingwet voorziene aangifte tot 1 januari 1998 was opgenomen in art. 68 AWR. De memorie van toelichting bij het wetsvoorstel dat leidde tot de AWR houdt daarover, voor zover hier van belang, het volgende in:

“In dit artikel is, evenals in artikel 10 van de op het gebied der directe belastingen algemeen geldende Wet van 23 April 1952 (*Stb.* 191), strafbaar gesteld het doen van een onjuiste of onvolledige belastingaangifte, (...). In verband met de ratio van de strafbepaling is, in overeenstemming met voornoemd artikel 10, geen straf bedreigd, indien uit de bedoelde handelingen geen nadeel voor de fiscus kan ontstaan.

Het komt niet nodig voor tot uitdrukking te brengen, dat ook hij die voor een ander een onjuiste of onvolledige aangifte doet onder de strafbepaling valt, zoals bij artikel 117 van de Wet op de Inkomstenbelasting 1914, bij artikel 53 van de Wet op de Vermogensbelasting 1892, bij de artikelen 32 en 33 van het Besluit op de Loonbelasting 1940 en laatstelijk bij artikel 10 van de bovengenoemde voor de directe belastingen algemeen geldende Wet van 23 April 1952 (*Stb.* 191) is geschied.

Immers, indien de wettelijke vertegenwoordiger voor een ander, zoals de voogd of de curator voor zijn pupil of zijn curandus, een onjuiste of onvolledige aangifte doet, moet met betrekking tot de strafrechtelijke aansprakelijkheid — ook zonder nadere bepalingen te dezen — de wettelijke vertegenwoordiger worden beschouwd als degeen, die zelve de aangifte doet en deswege strafbaar is. In het kader van de collectiviteit (rechtspersonen en andere gemeenschappen) zorgt artikel 72 van het ontwerp voor een juiste bestraffing. Wordt een aangifte krachtens volmacht of met vergunning van de inspecteur voor een ander natuurlijk persoon gedaan, dan bieden de bepalingen omtrent deelneming aan strafbare feiten van het Wetboek van Strafrecht met de op dat stuk bestaande jurisprudentie voldoende gelegenheid om de juiste personen te doen straffen.”<sup>[3]</sup>

## 11.

Uit deze passage komt naar voren dat voorafgaand aan de inwerkingtreding van de AWR het doen van een onjuiste aangifte geen kwaliteitsdelict was. Ook het voor een ander doen van een onjuiste of onvolledige aangifte was immers strafbaar.<sup>[4]</sup> Ik citeer ter illustratie art. 10 van de Wet van 23 april 1952:

“1. Hetzij met gevangenisstraf van ten hoogste vier jaren en met een geldboete van ten hoogste twintig duizend gulden, hetzij met één van beide voormelde straffen, wordt gestraft:

- a. hij die in zake enige Rijksbelasting voor zich zelf of voor een ander opzettelijk een onjuiste of onvolledige aangifte doet;

(...)

een en ander, indien daarvan het gevolg kan zijn dat te weinig belasting wordt geheven.”

## 12.

Het voorgaande roept, mede in het licht van de opmerking in de memorie van toelichting dat het “niet nodig voor[komt] tot uitdrukking te brengen, dat ook hij die voor een ander een onjuiste of onvolledige aangifte doet onder de strafbepaling valt”, de vraag op of sprake was van een veranderd inzicht in die zin dat vanaf de inwerkingtreding van de AWR alleen de aangifteplichtige die zijn eigen aangifte opzettelijk onjuist of onvolledig doet onder het bereik van de strafbaarstelling van aanvankelijk art. 68 (oud) AWR en nadien art. 69 AWR valt en het daarmee een kwaliteitsdelict betreft.

## 13.

Die vraag leek bevestigend beantwoord te zijn door de Hoge Raad in zijn arrest van 17 oktober 2006. In die zaak had het hof bewezenverklaard dat de verdachte aangiften omzetbelasting van drie vennootschappen opzettelijk onjuist en/of onvolledig had gedaan. In cassatie werd geklaagd dat de bewezenverklaring door het hof ontoereikend was gemotiveerd voor zover deze inhield dat het de verdachte is geweest die de aangiften onjuist of onvolledig had gedaan. De Hoge Raad overwoog:

“Aldus heeft het Hof als zijn oordeel tot uitdrukking gebracht dat de verdachte als de pleger moet worden aangemerkt van het namens de in de bewezenverklaring genoemde vennootschappen onjuist en onvolledig doen van de aangiften omzetbelasting.

Voor zover in dat oordeel moet worden geacht besloten te liggen dat de verdachte naast de genoemde vennootschappen degene was die tot het doen van die aangiften gehouden was, geeft dat oordeel blijk van een onjuiste rechtsopvatting, aangezien — naar voortvloeit uit art. 68 (oud), eerste lid onder a en tweede lid, AWR in verbinding met art. 8, eerste lid, AWR — de wettelijke aangifteplicht op de vennootschap rust aan wie het aangiftebiljet is uitgereikt en niet ook op degene die namens de vennootschap de aangifte feitelijk heeft gedaan.

Voor zover het Hof evenwel heeft bedoeld te oordelen dat de aangifteplicht in dit geval wel op de verdachte rust omdat deze met de vennootschappen moet worden vereenzelvigd, is — gelet op de inhoud van de gebezigde bewijsmiddelen — dat oordeel, zonder nadere motivering die ontbreekt, niet begrijpelijk.”[\[6\]](#)

#### 14.

In juli 2011 wees de Hoge Raad twee arresten waaruit volgt dat art. 69, tweede lid, AWR zich niet alleen richt tot de aangifteplichtige. In de zaak die leidde tot het arrest van de Hoge Raad van 5 juli 2011 had de verdachte samen met een ander onverplichte aangiften voor de inkomstenbelasting op naam van een ander onjuist gedaan. De Hoge Raad overwoog:

“Het middel berust op de opvatting ‘dat onder een aangifte wordt verstaan een op uitnodiging van de inspecteur gedane schriftelijke (elektronische) opgave door een burger of onderneming die belastingplichtig of inhoudingsplichtig is’. Die opvatting is onjuist. Immers, ook een onverplicht gedane aangifte, zoals een aangifte die is gedaan door middel van een zogenoemd T-biljet of een daarmee vergelijkbare, langs elektronische weg gedane aangifte, heeft te gelden als een bij de belastingwet voorziene aangifte als bedoeld in art. 69, tweede lid (oud), AWR.”[\[6\]](#)

#### 15.

In de zaak die leidde tot het arrest van 12 juli 2011 had het hof overwogen:

“Voorts is het hof van oordeel dat aan het begrip aangifte een materiële betekenis moet worden toegekend in die zin dat de door verdachte ingeleverde aangiften kunnen dienen voor het doel waarvoor ze zijn bedoeld. Verdachte en [A] BV hebben met de bewezenverklaarde aangiften telkens beoogd aangifte te doen namens [A] BV en de belastingdienst heeft deze aangiften ook als zodanig geaccepteerd, zodat gelet op de vorm en inhoud van die aangiften gesproken kan worden van het ‘doen van een bij de Belastingwet voorziene aangifte’ als bedoeld in art. 68 AWR, zoals dit ten tijde van gepleegde feit gold.”

In cassatie werd vervolgens geklaagd dat het hof in deze overweging blijk had gegeven van een onjuiste rechtsopvatting met betrekking tot hetgeen verstaan dient te worden onder een bij de belastingwet voorziene aangifte. De Hoge Raad overwoog:

“Het middel berust op de opvatting dat onder een bij de belastingwet voorziene aangifte dient te worden verstaan een aangifte die is gedaan door middel van het invullen, ondertekenen en inleveren of inzenden van een aanslagbiljet dat op grond van in de belastingwet voorgeschreven regelgeving aan de belastingplichtige door de inspecteur is uitgereikt. Die opvatting is onjuist, aangezien ook een onverplicht gedane aangifte heeft te gelden als een bij de belastingwet voorziene aangifte als bedoeld in art. 69, tweede lid (oud), AWR (vgl. HR 5 juli 2011, LJV BP3746). Het middel, dat slechts klaagt dat het Hof heeft miskend dat een onverplichte aangifte niet opzettelijk onjuist of onvolledig kan worden gedaan, faalt dan ook.”[\[7\]](#)

#### 16.

Uit deze arresten volgt dat de strafbaarstelling in art. 69, tweede lid, AWR van het opzettelijk onjuist of onvolledig doen van een bij de belastingwet voorziene aangifte niet beperkt is tot de aangifteplichtige. Daarvan is immers geen sprake in geval van een onverplicht gedane aangifte. De vraag is echter of daarmee thans in het geheel geen sprake (meer) is van een kwaliteitsdelict of dat onder omstandigheden, bijvoorbeeld alleen in geval van een onverplicht gedane aangifte, geen sprake is van een kwaliteitsdelict.

#### 17.

Een uitdrukkelijk antwoord op die vraag kan niet worden gevonden in het door de steller van het middel genoemde arrest van de Hoge Raad van 16 september 2014, ECLI:NL:HR:2014:2784.[\[8\]](#) In die zaak had het hof bewezenverklaard dat de verdachte opzettelijk aangiften voor de omzetbelasting ten name van een ander onjuist had gedaan. In cassatie werd onder meer geklaagd dat het hof onvoldoende gemotiveerd had bewezenverklaard dat de verdachte als pleger kon worden beschouwd, waartoe onder meer werd aangevoerd dat art. 69 AWR een (impliciet) kwaliteitsdelict is. De Hoge Raad deed het cassatieberoep met toepassing van art. 81, eerste lid, RO af.

#### 18.

Nadien is de vraag of het opzettelijk onjuist of onvolledig doen van een bij de belastingwet voorziene aangifte een (impliciet) kwaliteitsdelict betreft in de feitenrechtspraak wisselend beantwoord. Waar het hof Amsterdam het in de onderhavige zaak als een kwaliteitsdelict heeft aangemerkt, deed het dat bijvoorbeeld niet in zijn arrest van 20 december 2016, ECLI:NL:GHAMS:2016:5825. Daarin verwierp het hof het verweer dat de verdachte moest worden vrijgesproken omdat hij de voor artikel 69, tweede lid, AWR (impliciet) vereiste kwaliteit ontbeerde en overwoog daartoe:

“In artikel 69 AWR is slechts sprake van kwaliteitsdelicten indien en voor zover er wordt terugverwezen naar de in artikel 68, eerste lid, AWR omschreven gedragingen. De verdachte wordt evenwel verweten namens meerdere belastingplichtigen onjuiste belastingaangiften te hebben gedaan, zonder dat daarbij sprake is van enige terugwijzing naar de in artikel 68, eerste lid, AWR, genoemde verplichtingen voor bedoelde belastingplichtigen.”<sup>[9.]</sup>

## 19.

Het gerechtshof Arnhem-Leeuwarden kwam tot een soortgelijk oordeel in de zaak van een voormalig notaris die onder meer werd veroordeeld wegens het opzettelijk onjuist doen van een aangifte voor de erfbelasting. Namens de verdachte was onder meer aangevoerd dat art. 69, tweede lid, AWR zich slechts richt tot degene die gehouden is aangifte te doen, zijnde in dat geval niet de verdachte. Het hof overwoog naar aanleiding daarvan onder meer:

“Ten eerste is dit standpunt onjuist. Artikel 69 lid 2 AWR richt zich tot een ieder die een bij de wet voorziene aangifte doet, ook al is hij daartoe niet gehouden of doet hij die aangifte namens een ander.”<sup>[10.]</sup>

## 20.

Het gerechtshof 's-Hertogenbosch merkt het opzettelijk onjuist of onvolledig doen van een bij de belastingwet voorziene aangifte wel aan als een kwaliteitsdelict. Zo overwoog het hof in twee arresten van 21 november 2017 onder meer het volgende:

“Het hof stelt voorop dat de verdachte slechts als pleger van het opzettelijk onjuist doen van een bij de belastingwet voorziene aangifte kan worden aangemerkt, indien hij zelf degene was die tot het doen van die aangifte gehouden was, dat wil zeggen indien hij de kwaliteit van aangifteplichtige heeft. In de lijn met de wetsgeschiedenis volgt uit vaste jurisprudentie dat iemand alleen tot het doen van aangifte is gehouden, indien hij (zelf) is uitgenodigd tot het doen van aangifte.

(...)

Omdat verdachte niet is uitgenodigd tot het doen van (deze) aangiften en zijn naam hierop niet is vermeld als belastingplichtige (aangever) mist hij de kwaliteit aangifteplichtige en kunnen deze aangifteformulieren niet als, bij de belastingwet voorziene, voor hem(zelf) gedane aangiften worden aangemerkt.

De in de tenlastelegging genoemde personen die zijn vermeld op de aangifteformulieren waren onwetend van deze bij de Belastingdienst ingediende aangifteformulieren, zodat deze formulieren niet door of namens hen zijn ingediend. Deze formulieren kunnen niet als bij de belastingwet voorziene, voor hen gedane, aangiften worden aangemerkt. Met andere woorden, de belastingwet voorziet niet in een aangifte ten name van een persoon, die onwetend is dat deze aangifte op zijn of haar naam door een andere persoon wordt ingevuld en bij de Belastingdienst wordt ingediend.”<sup>[11.]</sup>

## 21.

De vraag of het opzettelijk onjuist of onvolledig doen van een aangifte een (impliciet) kwaliteitsdelict is, wordt in de literatuur eveneens verschillend beantwoord. Zo stellen Hartmann,<sup>[12.]</sup> Liem<sup>[13.]</sup> en Wattel<sup>[14.]</sup> zich op het standpunt dat het geen kwaliteitsdelict betreft.

## 22.

In publicaties die dateren van voor de arresten van de Hoge Raad van 5 en 12 juli 2011 nemen Bakker<sup>[15.]</sup> en Feteris<sup>[16.]</sup> het standpunt in dat het opzettelijk onjuist of onvolledig doen van een bij de belastingwet voorziene aangifte een kwaliteitsdelict betreft. De Bont en Sitsen,<sup>[17.]</sup> De Haas<sup>[18.]</sup> en Vissers<sup>[19.]</sup> komen naar aanleiding van de arresten van 5 en 12 juli 2011 tot een tweedeling. Wanneer de belastingplichtige is uitgenodigd tot het doen van aangifte kan alleen deze als pleger van het opzettelijk onjuist of onvolledig doen van de aangifte worden vervolgd. Is echter onverplicht aangifte gedaan, dan kan degene die de aangifte doet worden vervolgd op grond van art. 69, tweede lid, AWR.

## 23.

Valkenburg en Van der Werff<sup>[20.]</sup> stellen zich onder verwijzing naar de memorie van toelichting op het standpunt dat ten aanzien van de delicten van art. 69, eerste en tweede lid, AWR van impliciete kwaliteitsdelicten kan worden gesproken. De delicten zouden zien op de aangifteplichtigen, zijnde degenen die zijn uitgenodigd tot het doen van aangifte, alsmede degenen die onverplicht bij de wet voorziene aangiften opzettelijk onjuist of onvolledig doen. Daarbij merken zij op dat niet ondenkbaar is dat men het arrest van 5 juli 2011 beperkt moet zien tot die gevallen waarin derden zonder wetenschap van een (mogelijke) belastingplichtige aangiften doen.

## 24.

Fortuin<sup>[21]</sup> betoogt dat de in het arrest van 5 juli 2011 door de Hoge Raad gezette stap dat ook een aangifte gedaan op naam van een ander, door iemand die niet op zijn eigen naam is uitgenodigd aangifte te doen, heeft te gelden als een bij de belastingwet voorziene aangifte onjuist is, omdat de belastingwet niet voorziet in het doen van een aangifte op naam van een ander. Volgens Fortuin heeft de strafkamer van de Hoge Raad uit het oog verloren dat de belastingschuld moet worden gekoppeld aan een subject en dat die koppeling dient plaats te vinden door het juiste subject uit te nodigen tot het doen van aangifte. Hij beschrijft vervolgens een aantal situaties waarin art. 69, tweede lid, AWR niet van toepassing zou zijn. Dat is onder meer het geval waarin iemand een aangifte doet waartoe een ander is uitgenodigd en die ander onwetend is van het feit dat de aangifte wordt ingediend en daaraan part noch deel heeft.

## 25.

Er wordt kortom verschillend gedacht over het antwoord op de vraag of het opzettelijk onjuist of onvolledig doen van een bij de belastingwet voorziene aangifte een impliciet kwaliteitsdelict is. Nog afgezien van de vraag of de wetgever een impliciet kwaliteitsdelict voor ogen stond, gezien de opmerking in de memorie van toelichting dat het “niet nodig voor[komt] tot uitdrukking te brengen, dat ook hij die voor een ander een onjuiste of onvolledige aangifte doet onder de strafbepaling valt”, meen ik echter dat gezien de arresten van 5 en 12 juli 2011 in ieder geval niet uit de wetsgeschiedenis kan volgen dat het hier om een (impliciet) kwaliteitsdelict gaat. Uit die arresten volgt immers dat de strafbaarstelling zich niet alleen richt tot de aangifteplichtige — daarvan is immers geen sprake bij onverplicht gedane aangiften — terwijl de wetsgeschiedenis geen aanknopingspunten biedt welke hoedanigheid dan wel zou zijn vereist voor het plegen van het opzettelijk onjuist of onvolledig doen van een bij de wet voorziene aangifte. Hetzelfde heeft mijns inziens te gelden voor de wetssystematiek: de koppeling die in HR 17 oktober 2006, ECLI:NL:HR:2006:AU8286, NJ 2006/575, rov. 3.3, werd gemaakt tussen art. 68 (oud) AWR en art. 8, eerste lid, AWR, waarin is opgenomen dat degene die is uitgenodigd tot het doen van aangifte is gehouden aangifte te doen, is immers losgelaten doordat ook onverplicht gedane aangiften onder het toepassingsbereik van art. 69, tweede lid, AWR vallen. Voor het overige valt aan de AWR mijns inziens niet te ontnemen dat art. 69, tweede lid, AWR wat betreft het opzettelijk onjuist of onvolledig doen van een bij de belastingwet voorziene aangifte uitsluitend gericht zou zijn tot personen met een bepaalde hoedanigheid. Aan de tekst van de wet, de wetsgeschiedenis noch de wetssystematiek valt daarmee te ontnemen dat voor het plegen van dit delict een bepaalde hoedanigheid nodig is.

## 26.

Bovendien zou een aanwijzing om juist niet van een kwaliteitsdelict te spreken, waardoor in alle gevallen vervolging mogelijk is op grond van art. 69, tweede lid, AWR, wellicht gevonden kunnen worden in de aan de vervolgingsuitsluitingsgrond van art. 69, vierde lid, AWR ten grondslag liggende gedachte dat een vervolging gebaseerd op art. 225, tweede lid, Sr geen recht doet aan de bijzonderheden van het fiscale strafrecht, zoals de inkeerbepaling en de rol van de fiscus in de vervolging.<sup>[22]</sup> Het gaat immers, ongeacht wie de aangifte doet, telkens om een tegenover de fiscus als aangifte gepresenteerd stuk.<sup>[23]</sup> In dat kader merk ik op dat de door art. 69 AWR en art. 225 Sr beschermde belangen tot op zekere hoogte niet identiek zijn: bij het eerste voorschrift gaat het om de voorkoming van benadeling van de fiscus, terwijl het tweede voorschrift strekt tot voorkoming van benadeling die ontstaat door het gebruik van (ver)vals(te) geschriften in het algemeen.<sup>[24]</sup>

## 27.

Een aantal punten verdient wel aandacht indien geen sprake zou zijn van een (impliciet) kwaliteitsdelict. Allereerst zou dit betekenen dat art. 69, tweede lid, AWR zowel een algemeen delict als een (expliciet) kwaliteitsdelict bevat. Het is immers evident dat het opzettelijk begaan van het in art. 68, eerste lid, onderdeel c, omschreven feit een kwaliteitsdelict is, aangezien art. 68, eerste lid, onderdeel c, AWR zich alleen richt tot degene die ingevolge de belastingwet verplicht is tot het voor raadpleging beschikbaar stellen van boeken, bescheiden, andere gegevensdragers of de inhoud daarvan. Dat komt mij echter niet bezwaarlijk voor.

## 28.

Verder verdient de verhouding tussen de strafbaarstelling van het opzettelijk onjuist of onvolledig doen van een bij de belastingwet voorziene aangifte in art. 69, tweede lid, AWR en de strafbaarstelling van het opzettelijk niet of het niet binnen de daarvoor gestelde termijn doen van een bij de belastingwet voorziene aangifte in art. 69, eerste lid, AWR aandacht. Ten aanzien van het niet of niet tijdig doen van de aangifte is er namelijk alleen sprake van een bij de belastingwet voorziene aangifte wanneer een uitnodiging is gedaan tot het doen van aangifte.<sup>[25]</sup> Daardoor ontstaat op grond van art. 8, eerste lid, AWR namelijk de verplichting tot het doen van aangifte. Degene die niet is uitgenodigd kan moeilijk worden verweten dat hij de aangifte niet of niet tijdig heeft gedaan.<sup>[26]</sup> Het opzettelijk niet of niet binnen de daarvoor gestelde termijn doen van een bij de belastingwet voorziene aangifte in art. 69, eerste lid, AWR is dus een (impliciet) kwaliteitsdelict: het kan alleen worden gepleegd door degene die is uitgenodigd tot het doen van aangifte, met andere woorden: de aangifteplichtige. De vraag is of

het bezwaarlijk zou zijn als het opzettelijk niet of niet tijdig doen van een aangifte een kwaliteitsdelict behelst, terwijl het opzettelijk onjuist of onvolledig doen van een aangifte dat niet is. Ik meen van niet. Daarbij neem ik in aanmerking dat sowieso sprake is van een belangrijk verschil tussen deze strafbaarstellingen doordat “een bij de belastingwet voorziene aangifte” in art. 69, eerste lid, AWR alleen ziet op verplichte aangiften terwijl datzelfde begrip in art. 69, tweede lid, AWR ook onverplicht gedane aangiften omvat.

## 29.

Ten slotte merk ik op dat er sprake is van een verschil tussen het fiscaal strafrecht en het fiscaal boeterecht indien het opzettelijk onjuist of onvolledig doen van een bij de belastingwet voorziene aangifte geen kwaliteitsdelict is. Art. 67d, eerste lid, AWR, luidt namelijk als volgt:

“Indien het aan opzet van de belastingplichtige is te wijten dat met betrekking tot een belasting welke bij wege van aanslag wordt geheven, de aangifte niet, dan wel onjuist of onvolledig is gedaan, vormt dit een vergrijp ter zake waarvan de inspecteur hem, gelijktijdig met de vaststelling van de aanslag, een bestuurlijke boete kan opleggen van ten hoogste 100 percent van de in het tweede lid omschreven grondslag voor de boete.”

## 30.

Volgens de bewoordingen van deze bepaling kan de vergrijpboete alleen worden opgelegd aan de belastingplichtige. Het vergrijp betreft daarmee in feite een kwaliteitsdelict, aangezien het alleen kan worden gepleegd door de belastingplichtige. Wel bieden art. 5:1 Awb en art. 67o, eerste lid, AWR de mogelijkheid om een vergrijpboete op te leggen aan de medepleger, de doen pleger, de uitlokker, de medeplichtige en — ingeval de overtreding is begaan door een rechtspersoon — de opdrachtgever of de feitelijke leidinggever.<sup>[27]</sup>

## 31.

Liem<sup>[28]</sup> betoogt dat het niet de bedoeling van de wetgever was om de strafrechtelijke aansprakelijkheid voor het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte ruimer te maken dan de boeterechtelijke aansprakelijkheid en wijst daartoe op de volgende passage uit de wetsgeschiedenis van de Invoeringswet bestuurlijke boeten:

“Het schrappen van de voorwaardelijke opzet als grond voor het vaststellen van bestuurlijke boeten bij primitieve aanslag zou tot gevolg hebben dat het begrip opzet in het fiscale bestuurlijke boeterecht een beperktere betekenis krijgt dan in het fiscale en commune strafrecht. Daardoor zou in gevallen waarin bij de primitieve aanslag geen opzet, doch (slechts) voorwaardelijk opzet bewezen kan worden, voor bestraffing de strafrechtelijke weg moeten worden bewandeld, terwijl niet de minder stigmatiserende weg van bestuurlijke boete-oplegging kan worden gevolgd. Dit is niet in overeenstemming met het algemeen aanvaarde uitgangspunt dat het (fiscale) strafrecht heeft te gelden als het sluitstuk in de handhavingssketen.”<sup>[29]</sup>

## 32.

Ik meen echter dat deze passage geen overtuigend argument oplevert tegen het niet aanmerken van het opzettelijk onjuist of onvolledig doen van een bij de belastingwet voorziene aangifte als een kwaliteitsdelict. In dit geval staat namelijk niet ter discussie dat sprake is van een strafbaar feit maar alleen of de strafbaarstelling gevonden zou moeten worden in het fiscale strafrecht of het commune strafrecht.<sup>[30]</sup> De strafrechtelijke aansprakelijkheid is daarmee sowieso ruimer dan de boeterechtelijke aansprakelijkheid.

## 33.

Ik heb mij nog afgevraagd of enige nuancering gewenst is. Is het dienstig te concluderen dat het opzettelijk onjuist of onvolledig doen van een bij de belastingwet voorziene aangifte als regel geen kwaliteitsdelict is, maar dat er uitzonderingen op die regel kunnen bestaan (bijvoorbeeld voor belastingadviseurs<sup>[31]</sup> die aangifte doen voor particulieren en ondernemers)? Een dergelijke benadering lijkt mij in de praktijk moeilijk werkbaar en er zullen spoedig vragen rijzen in verband met de uit het legaliteitsbeginsel voortvloeiende eis van voorzienbaarheid.

Daarnaast komt de vraag op of een dergelijke nuancering wel noodzakelijk is. Het enkele feit dat geen sprake zou zijn van een kwaliteitsdelict impliceert immers nog geen verruiming van de strafrechtelijke aansprakelijkheid. Enerzijds kan indien wel sprake is van een kwaliteitsdelict niet alleen sprake zijn van strafrechtelijke aansprakelijkheid via een van de deelnemingsvormen,<sup>[32]</sup> maar kan de strafbaarstelling zoals hiervoor opgemerkt ook worden gevonden in het commune strafrecht, meer in het bijzonder art. 225 Sr.<sup>[33]</sup> Anderzijds komt als geen sprake is van een kwaliteitsdelict en in alle gevallen vervolging op grond van art. 69, tweede lid, AWR mogelijk is, in al die gevallen het leerstuk van het pleitbare standpunt in beeld. In zijn arrest van 21 april 2017 overwoog de Hoge Raad immers dat indien een onjuiste of onvolledige belastingaangifte wordt gedaan, maar de betrokkene ten tijde van het doen van die aangifte, naar objectieve maatstaven gemeten, redelijkerwijs kon en mocht menen dat deze aangifte juist en volledig was, bijvoorbeeld omdat deze gebaseerd was op een pleitbaar standpunt, niet kan worden gezegd dat hij opzettelijk een onjuiste of onvolledige aangifte heeft gedaan



die ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven, een en ander in de zin van artikel 69, lid 2, AWR. [\[34\]](#)  
Overigens is aan nuancering met als gevolg dat art. 69, tweede lid, AWR niet van toepassing is, in een geval als het onderhavige mijns inziens in ieder geval geen behoefte. Hier doet een niet-aangifteplichtige (A) de aangifte, terwijl er een aangifteplicht voor een ander (B) bestaat, B op de hoogte is van het doen van de aangifte door A en de aangifte door A ertoe strekt te voldoen aan de aangifteverplichting van B.

#### 34.

Gelet op het voorgaande stel ik mij op het standpunt dat het opzettelijk onjuist of onvolledig doen van een bij de belastingwet voorziene aangifte geen kwaliteitsdelict behelst. Het oordeel van het hof dat de verdachte niet binnen het bereik van de strafbaarstelling van art. 69, tweede lid, AWR valt omdat hij niet is aan te merken als aangifteplichtige geeft daarmee blijk van een onjuiste rechtsopvatting.

#### 35.

Het middel slaagt.

### Uitspraak

#### Hoge Raad:

### 2. Beoordeling van het middel

#### 2.1

Het middel klaagt over de juistheid van het oordeel van het Hof dat de verdachte niet als pleger van het onder 1 en 2 tenlastegelegde kan worden aangemerkt.

#### 2.2.1

Aan de verdachte is onder 1 en 2 tenlastegelegd dat:

“1:

hij in of omstreeks de periode van 29 maart 2011 tot en met 29 december 2013 te Amsterdam en/of Apeldoorn en/of elders in Nederland, tezamen en in vereniging met een ander (te weten [betrokkene 1]), althans alleen, (telkens) opzettelijk (een) bij de Belastingwet voorziene aangifte(n), als bedoeld in de Algemene wet inzake rijksbelastingen, te weten (een) aangifte(n) voor de omzetbelasting over (een of meer tijdvak(ken) in) het/de jaar/jaren 2010 en/of 2011 en/of 2012 en/of 2013 onjuist en/of onvolledig heeft gedaan, immers heeft/hebben verdachte en/of zijn mededader (telkens) opzettelijk op het/de (elektronisch) bij de Inspecteur der belastingen of de Belastingdienst te Apeldoorn ingeleverde aangiftebiljet(ten) omzetbelasting (ten name van die [betrokkene 1] en/of [A]) over genoemd(e) jaar/jaren (telkens) een onjuist bedrag (aan omzet) belast met 19% en/of (telkens) een onjuist bedrag aan voorbelasting en/of telkens een onjuist bedrag aan totaal omzetbelasting vermeld terwijl dat feit (telkens) er toe strekte dat te weinig belasting werd geheven.

2:

hij in of omstreeks de periode van 21 augustus 2011 tot en met 31 augustus 2014 te Amsterdam en/of Apeldoorn en/of elders in Nederland, tezamen en in vereniging met een ander (te weten [betrokkene 1]), althans alleen, (telkens) opzettelijk (een) bij de Belastingwet voorziene aangifte(n), als bedoeld in de Algemene wet inzake rijksbelastingen, te weten (een) aangifte(n) voor de inkomstenbelasting over het/de jaar/jaren 2010 en/of 2011 en/of 2012 en/of 2013 onjuist en/of onvolledig heeft gedaan, immers heeft/hebben verdachte en/of zijn mededader (telkens) opzettelijk op het/de bij de Inspecteur der belastingen of de Belastingdienst te Apeldoorn (elektronisch) ingeleverde aangiftebiljet(ten) inkomstenbelasting (op naam van die [betrokkene 1]) over genoemd(e) jaar/jaren (telkens) een te laag belastbaar bedrag en/of (telkens) een te laag (verzamel)inkomen, althans (telkens) een te laag bedrag aan belasting opgegeven, terwijl dat feit (telkens) ertoe strekte dat te weinig belasting werd geheven.”

#### 2.2.2

Het Hof heeft de verdachte daarvan vrijgesproken en heeft daartoe het volgende overwogen:

“Vrijspraak

Naar het oordeel van het hof is niet wettig en overtuigend bewezen hetgeen de verdachte onder 1 en 2 is ten laste gelegd, zodat de verdachte hiervan moet worden vrijgesproken.

Onder de feiten 1 en 2 wordt de verdachte — kort gezegd — verweten dat hij zich samen met de medeverdachte, althans alleen, heeft schuldig gemaakt aan het opzettelijk doen van onjuiste of onvolledige belastingaangiften op naam van de medeverdachte en/of [A], strafbaar gesteld bij artikel 69, tweede lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR). Uitgangspunt is dat de strafbepaling van artikel 69, tweede lid, van de AWR zich richt tot de aangifteplichtige en dat

anderen slechts als deelnemer aan het door de aangifteplichtige begane delict kunnen worden aangemerkt (vgl. Hoge Raad 17 oktober 2006, LJN AU8286, NJ 2006, 575).

Dat ook een onverplichte, niet op uitnodiging van de inspecteur gedane, aangifte binnen het bereik van deze strafbepaling kan vallen (ECLI:NL:HR:2011:BP3746 (NJ 2011/323; *red.*) en ECLI:NL:HR:2011:BQ3673) maakt dat niet anders.

De verdachte is ten aanzien van het onder 1 en 2 ten laste gelegde niet aan te merken als aangifteplichtige, terwijl ook niet is gebleken dat hij met de aangifteplichtige vereenzelvigd moet worden, zodat hij niet binnen het bereik van de strafbepaling valt. Aan de verdachte is echter wel het medeplegen van het opzettelijk onjuist doen van aangifte ten laste gelegd. De andere (mede)pleger betreft hier dan de aangifteplichtige, de medeverdachte.

Het hof overweegt als volgt.

Voor medeplegen is vereist dat de verdachte het delict in bewuste nauwe samenwerking met een ander heeft begaan. Dit houdt in dat vastgesteld moet worden dat de medeplegers opzettelijk — willens en wetens — samenwerken tot het verrichten van de ten laste gelegde gedraging(en). Alhoewel niet alle medeplegers uitvoeringshandelingen hoeven te verrichten ten aanzien van het gronddelict, moet er sprake zijn van opzet op de samenwerking en moet de samenwerking van voldoende gewicht zijn.

Bij arrest van 15 juni 2018 van dit hof is de medeverdachte vrijgesproken van het medeplegen van de onder 1 en 2 ten laste gelegde feiten. Naar het oordeel van het hof kan op basis van de stukken en het verhandelde ter terechtzitting niet worden vastgesteld dat de medeverdachte (voorwaardelijk) opzet heeft gehad op het onjuist of onvolledig doen van de onder 1 en 2 ten laste gelegde aangiften. Dit staat ook in de zaak van de verdachte in de weg aan de voor een bewezenverklaring vereiste vaststelling van een bewuste samenwerking tot het onjuist of onvolledig doen van de onder 1 en 2 ten laste gelegde aangiften (ECLI:NL:HR:2005:AU2246, NJ 2007, 455). Het medeplegen door de verdachte met de belastingplichtige kan onder deze omstandigheden niet worden bewezen. Nu de verdachte zelf niet verplicht was tot het doen van de in de tenlastelegging genoemde aangiften, moet hij van het onder 1 en 2 ten laste gelegde worden vrijgesproken.

Het hof merkt over de strafrechtelijke aansprakelijkheid ter zake van het handelen van de verdachte op dat valsheid in geschrift niet aan de verdachte ten laste is gelegd.”

### 2.3.1

De navolgende wettelijke bepalingen zijn van belang:

- art. 8, eerste lid, Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR):

“Ieder die is uitgenodigd tot het doen van aangifte, is gehouden aangifte te doen door:

- a. de in de uitnodiging gevraagde gegevens duidelijk, stellig en zonder voorbehoud op bij ministeriële regeling te bepalen wijze in te vullen, te ondertekenen en in te leveren of toe te zenden, alsmede
- b. de in de uitnodiging gevraagde bescheiden of andere gegevensdragers, dan wel de inhoud daarvan, op bij ministeriële regeling te bepalen wijze in te leveren of toe te zenden.”

- art. 42 AWR:

“De bevoegdheden van een lichaam kunnen worden uitgeoefend en zijn verplichtingen kunnen worden nagekomen door iedere bestuurder.”

- art. 43 AWR:

“De bevoegdheden en de verplichtingen van een minderjarige, een onder curatele gestelde, iemand die in staat van faillissement is verklaard of ten aanzien van wie de schuldsaneringsregeling natuurlijke personen van toepassing is, of wiens vermogen onder bewind is gesteld, kunnen worden uitgeoefend en nagekomen door hun wettelijke vertegenwoordiger, curator en bewindvoerder. Desgevorderd zijn laatstgenoemden tot nakoming van de verplichtingen gehouden.”

- art. 44 AWR:

“1. Na iemands overlijden kunnen zijn rechtverkrigenden onder algemene titel in het uitoefenen van de bevoegdheden en in het nakomen van de verplichtingen, welke de overledene zou hebben gehad, ware hij in leven gebleven, worden vertegenwoordigd door een hunner, de executeur, de door de rechter benoemde vereffenaar van de nalatenschap of de bewindvoerder over de nalatenschap. Desgevorderd is ieder der in dit lid genoemde personen tot nakoming van die verplichtingen gehouden.

2. Stukken betreffende belastingaangelegenheden van een overledene kunnen worden gericht aan een der in het eerste lid genoemde personen.”

- art. 69, tweede tot en met vierde lid, AWR:

“2. Degene die opzettelijk een bij de belastingwet voorziene aangifte onjuist of onvolledig doet, dan wel het feit begaat, omschreven in artikel 68, eerste lid, onderdeel c, wordt, indien het feit ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven, gestraft met gevangenisstraf van ten hoogste zes jaren of geldboete van de vijfde categorie of, indien dit bedrag hoger is, ten hoogste eenmaal het bedrag van de te weinig geheven belasting, met dien verstande dat voor zover de onjuistheid in of onvolledigheid van de aangifte betrekking heeft op belastbaar inkomen als bedoeld in artikel 5.1 van de Wet

inkomstenbelasting 2001 de geldboete ten hoogste driemaal het bedrag van de te weinig geheven belasting bedraagt.

3. Het recht tot strafvervolgning op de voet van dit artikel vervalt, indien de schuldige alsnog een juiste en volledige aangifte doet, dan wel juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen verstrekt vóórdat hij weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat een of meer van de in artikel 80, eerste lid, bedoelde ambtenaren de onjuistheid of onvolledigheid bekend is of bekend zal worden. In afwijking van de eerste volzin vervalt het recht tot strafvervolgning op de voet van dit artikel niet voor zover de schuldige alsnog een juiste en volledige aangifte doet, dan wel juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen verstrekt die betrekking heeft, onderscheidenlijk hebben, op inkomen uit sparen en beleggen dat in het buitenland is opgekomen.

4. Indien het feit, ter zake waarvan de verdachte kan worden vervolgd, zowel valt onder een van de bepalingen van het eerste of het tweede lid, als onder die van artikel 225, tweede lid, van het Wetboek van Strafrecht, is strafvervolgning op grond van genoemd artikel 225, tweede lid, uitgesloten.”

### 2.3.2

De memorie van toelichting bij het wetsvoorstel dat heeft geleid tot de AWR, *Stb.* 1959, 301, houdt onder meer in:

“Het in het civiele recht bekende instituut van verplichte vertegenwoordiging door wettelijke vertegenwoordigers, curators en bewindvoerders is eveneens slechts ten dele voor het belastingrecht bruikbaar. Ook hier zal, in het belang van een juiste belastingheffing, aan het element persoonlijk optreden een ruime plaats moeten worden ingeruimd. Deze gedachte — de bevoegdheid in belastingzaken van minderjarigen, curandi en personen, die in staat van faillissement zijn verklaard of wier vermogen onder bewind staat — ligt ten grondslag aan de regeling van artikel 41 [thans 43]. Ter voorkoming van schade, welke een onbeperkte toepassing van dit principe zowel aan particuliere belangen als aan het algemeen belang zou kunnen toebrengen, is aan de wettelijke vertegenwoordigers, de faillissementscurator en de bewindvoerder de bevoegdheid gegeven en kan hun in bepaalde gevallen de verplichting worden opgelegd, om namens de door hen vertegenwoordigden te handelen.” ([Kamerstukken II 1954/55, 4080, nr. 3](#), p. 21.)

En:

“Artikel 66 [thans 69]. In dit artikel is, evenals in artikel 10 van de op het gebied der directe belastingen algemeen geldende Wet van 23 April 1952 (*Stb.* 191), strafbaar gesteld het doen van een onjuiste of onvolledige belastingaangifte, het verstrekken van onjuiste of onvolledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen en het ter inzage verstrekken van valse of vervalste bescheiden. In verband met de ratio van de strafbepaling is, in overeenstemming met voornoemd artikel 10, geen straf bedreigd, indien uit de bedoelde handelingen geen nadeel voor de fiscus kan ontstaan.

Het komt niet nodig voor tot uitdrukking te brengen, dat ook hij die voor een ander een onjuiste of onvolledige aangifte doet onder de strafbepaling valt, zoals bij artikel 117 van de Wet op de Inkomstenbelasting 1914, bij artikel 53 van de Wet op de Vermogensbelasting 1892, bij de artikelen 32 en 33 van het Besluit op de Loonbelasting 1940 en laatstelijk bij artikel 10 van de bovengenoemde voor de directe belastingen algemeen geldende Wet van 23 April 1952 (*Stb.* 191) is geschied.

Immers, indien de wettelijke vertegenwoordiger voor een ander, zoals de voogd of de curator voor zijn pupil of zijn curandus, een onjuiste of onvolledige aangifte doet, moet met betrekking tot de strafrechtelijke aansprakelijkheid — ook zonder nadere bepalingen te dezen — de wettelijke vertegenwoordiger worden beschouwd als degeen, die zelve de aangifte doet en deswege strafbaar is. In het kader van de collectiviteit (rechtspersonen en andere gemeenschappen) zorgt artikel 72 van het ontwerp voor een juiste bestraffing. Wordt een aangifte krachtens volmacht of met vergunning van de inspecteur voor een ander natuurlijk persoon gedaan, dan bieden de bepalingen omtrent deelneming aan strafbare feiten van het Wetboek van Strafrecht met de op dat stuk beslaande jurisprudentie voldoende gelegenheid om de juiste personen te doen straffen.” ([Kamerstukken II 1954/55, 4080, nr. 3](#), p. 28.)

### 2.4.1

Art. 69, tweede lid, AWR is gericht tot degene die een ‘bij de belastingwet voorziene aangifte’ onjuist of onvolledig doet. Als pleger van het onjuist of onvolledig doen van een bij de belastingwet voorziene aangifte moet daarom worden aangemerkt degene die tot het doen van de aangifte gehouden is (vgl. over een geval waarin deze aangifteplicht rustte op een vennootschap en derhalve niet op de persoon die namens de vennootschap de aangifte feitelijk had gedaan: HR 17 oktober 2006, ECLI:NL:HR:2006:AU8286 (*NJ* 2006/575; *red.*), rov. 3.3). Die gehoudenheid tot het doen van aangifte kan worden vastgesteld bij eenieder die tot het doen van aangifte is uitgenodigd als voorzien in art. 8, eerste lid, AWR.

De omstandigheid dat de in art. 8, eerste lid, AWR bedoelde uitnodiging tot het doen van aangifte (nog) niet was ontvangen, staat op zichzelf beschouwd niet in de weg aan het oordeel dat sprake is van een ‘bij de belastingwet voorziene aangifte’ in de zin van art. 69, tweede lid, AWR (vgl. HR 5 juli 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP3746 (*NJ* 2011/323; *red.*), rov. 2.3 en HR 12 juli 2011, ECLI:NL:HR:2011:BQ3673, rov. 4.2).

### 2.4.2

Mede gelet op de hiervoor weergegeven parlementaire geschiedenis van de thans in art. 69, tweede lid, AWR opgenomen strafbaarstelling kan een als aangifte ingediende gegevensdrager uitsluitend worden aangemerkt als een ‘bij de

belastingwet voorziene aangifte' indien die aangifte is gedaan door degene op wiens belasting- of betalingsplicht die aangifte betrekking heeft, of door degene die uit hoofde van de art. 42 tot en met 44 AWR als vertegenwoordiger van de belasting- of betalingsplichtige kan optreden.

### 2.4.3

Het middel gaat uit van de opvatting dat ook buiten deze gevallen sprake kan zijn van het als pleger strafrechtelijk aansprakelijk zijn voor het onjuist of onvolledig doen van een bij de belastingwet voorziene aangifte als bedoeld in art. 69, tweede lid, AWR. Deze opvatting is onjuist, zodat het middel niet tot cassatie kan leiden.

### 2.5

Opmerking verdient dat — zoals ook blijkt uit de hiervoor weergegeven wetsgeschiedenis — de art. 47 tot en met 51 Sr diverse mogelijkheden bieden om degene die anders dan als pleger betrokken is bij het onjuist of onvolledig doen van een bij de belastingwet voorziene aangifte, onder specifieke voorwaarden strafrechtelijk aansprakelijk te stellen voor die betrokkenheid. Onder omstandigheden kan een dergelijke gedraging ook opleveren het in art. 225, tweede lid, Sr strafbaar gestelde ('valsheid in geschrift'), welke delictsomschrijving tot eenieder is gericht.

## 3. Beslissing

De Hoge Raad verwerpt het beroep.

## Noot

Auteur: G.J.M.E. de Bont

### 1.

De discussie omtrent het al dan niet aanwezig zijn van een (impliciet) kwaliteitsvereiste in artikel 69 Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) sluimert al geruime tijd. Wattel (Fiscaal straf- en strafprocesrecht, tweede herziene druk, Deventer, 1989, p. 168) nam al in 1989 het standpunt in 'dat ook degene die voor een ander een onjuiste aangifte doet, als dader van het delict kan kwalificeren.' In hun handboek Fiscaal straf- en strafprocesrecht (zesde herziene druk, Deventer, 2019, p. 11) nemen Valkenburg en Van der Werff van die stelling afstand. Zij schrijven dat artikel 69 AWR zowel een expliciet als een impliciet kwaliteitsdelict bevat. Voor zover in artikel 69, eerste lid AWR het opzettelijk overtreden van bepaalde delicten in artikel 68, eerste lid AWR is beschreven, is naar hun overtuiging sprake van een expliciet kwaliteitsdelict aangezien in artikel 68 AWR als bestanddeel is opgenomen dat een bepaalde 'ingevolge de belastingwet verplicht zijnde' handeling niet werd verricht. Uit de aard der zaak is — zoals ook advocaat-generaal Vegter onder 28 in zijn conclusie bij dit arrest schrijft — het niet of niet binnen de gestelde termijn doen van aangifte een kwaliteitsdelict. De aangifteplicht en de daarbij behorende termijn ontstaan pas op het moment dat er een uitnodiging is gedaan tot het doen van aangifte. Slechts degene die de uitnodiging tot het doen van aangifte heeft ontvangen, zal de kwaliteit kunnen hebben om het delict te plegen van het opzettelijk niet (tijdig) doen van aangifte. Ook voorafgaand aan dit arrest kon dus al wel worden gesteld dat het eerste lid van artikel 69 AWR een kwaliteitsdelict betreft.

De echte discussie omtrent de vraag of sprake is van een (impliciet) kwaliteitsdelict, ziet op het delict van het opzettelijk onjuist of onvolledig doen van de aangifte, in het tweede lid van artikel 69 AWR. Dat sprake was van een kwaliteitsdelict, leek bezegeld door de Hoge Raad in zijn arrest van 17 oktober 2006, *NJ 2006/575* waarin onomwonden werd overwogen dat 'de wettelijke aangifteplicht op de vennootschap rust aan wie het aangiftebiljet is uitgereikt en niet ook op degene die namens de vennootschap de aangifte feitelijk heeft gedaan.' Aan deze rechtsregel leek echter afbreuk te worden gedaan in de arresten van de Hoge Raad van 5 en 12 juli 2011 ECLI:NL:HR:2011:BP3746, *NJ 2011/323* respectievelijk ECLI:NL:HR:2011:BQ3673. In beide arresten ging het om aangiften waarvoor geen uitnodiging tot het doen van aangifte was verzonden. Toch werden de personen als pleger veroordeeld die de — onverplichte — aangiften hadden gedaan. De Hoge Raad oordeelde in die arresten omtrent de vraag wanneer sprake is van een aangifte in de zin van artikel 69 AWR en ging niet expliciet in op de vraag hoe de veroordeling zich verhield met het vereiste van de kwaliteit van de indiener van de aangiften. De Hoge Raad overwoog dat ook een onverplicht gedane aangifte heeft te gelden als een bij de belastingwet voorziene aangifte als bedoel in artikel 69, tweede lid, AWR (oud). Toch is daardoor twijfel ontstaan of artikel 69, tweede lid AWR wel een (impliciet) kwaliteitsdelict bevat. Die twijfel werd nog sterker door het arrest van 16 september 2014, ECLI:NL:HR:2014:2784, waarin een veroordeling door de Hoge Raad met artikel 81 RO in stand werd gelaten waarin een ander dan de belastingplichtige als pleger werd aangemerkt.

### 2.

De Hoge Raad maakt aan de twijfel een eind en wijkt daarbij af van de conclusie van de A-G. Bij de argumentatie die de Hoge Raad gebruikt, kan een aantal kanttekeningen worden geplaatst. In rechtsoverweging 2.4.1. wordt benadrukt dat als

pleger moet 'worden aangemerkt degene die tot het doen van de aangifte gehouden is'. Vervolgens overweegt de Hoge Raad dat een belastingplichtige pas gehouden is tot het doen van aangifte als hij een uitnodiging tot het doen van aangifte heeft ontvangen van de inspecteur. De nadruk wordt dus aanvankelijk gelegd op de gehoudenheid een aangifte te doen. Meteen daarna oordeelt de Hoge Raad echter dat de omstandigheid dat een dergelijke uitnodiging (nog) niet is ontvangen, op zichzelf niet in de weg staat aan het oordeel dat sprake is van een 'bij de belastingwet voorziene aangifte'. De Hoge Raad begint zijn redenering derhalve met het benadrukken van de gehoudenheid tot het doen van aangifte, om te eindigen met de conclusie dat een 'bij de belastingwet voorziene aangifte' ook kan worden gedaan zonder dat daartoe een verplichting bestond. Waarom de gehoudenheid zo wordt benadrukt als die uiteindelijk voor de redenering van de Hoge Raad in het geheel niet relevant blijkt te zijn, blijft voor mij onduidelijk.

### 3.

Vastgesteld moet worden dat met het arrest van 28 januari 2020 vaststaat dat onder het begrip 'bij de belastingwet voorziene aangifte' in artikel 69, eerste lid AWR iets (geheel) anders wordt verstaan dan onder het gelijkkluidende begrip in artikel 69, tweede lid AWR. De woorden zijn identiek; de betekenis juist op het punt van de gehoudenheid diametraal anders. Het eerste lid van artikel 69 AWR ziet op het opzettelijk niet (tijdig) doen van aangifte. De Hoge Raad (23 december 2003, ECLI:NL:HR:2003:AL6161, *BNB* 2004/180) overwoog in het kader van dit delict dat ingeval het Hof "van oordeel is geweest dat zodanige uitnodiging te dezen niet is vereist, is uitgegaan van een onjuiste rechtsopvatting omtrent het bestanddeel 'een bij de belastingwet voorziene aangifte'." Zonder uitnodiging is er dus geen 'gehoudenheid', ofwel geen verplichting als gevolg waarvan geen sprake is van een 'bij de belastingwet voorziene aangifte'. In het arrest van 28 januari 2020, alsmede de eerdere arresten van 5 en 12 juli 2011, overweegt de Hoge Raad omtrent het tweede lid van artikel 69 AWR expliciet dat de uitnodiging juist géén vereiste is om te kunnen oordelen dat een 'bij de wet voorziene aangifte' opzettelijk onjuist werd gedaan. Om binnen één wetsartikel een identiek begrip verschillend te duiden, ligt niet voor de hand. Dogmatisch was het beter geweest om niet te differentiëren in de definitie van een bij de wet voorziene aangifte in de leden één en twee van artikel 69 AWR. Het was mijns inziens goed mogelijk geweest voor het eerste lid van artikel 69 AWR de verplichting tot het doen van aangifte te handhaven, net zo goed als het mogelijk was dit vereiste niet te laten gelden voor het tweede lid, zonder de gehoudenheid te versleutelen in de definitie van 'een bij de belastingwet voorziene aangifte'.

### 4.

De Hoge Raad zoekt derhalve voor het tweede lid van artikel 69 AWR geen aansluiting bij de uitnodiging tot het doen van aangifte. In tegenstelling tot het arrest van 17 oktober 2006 acht de Hoge Raad niet meer van belang 'aan wie het aangiftebiljet is uitgereikt'. Door van dit vereiste afstand te nemen, is de Hoge Raad erin geslaagd een rechtsregel te formuleren waarin ook de arresten van 5 en 12 juli 2011 passen. In die arresten was immers sprake van aangiften die werden gedaan zonder dat de plegers daarvoor een uitnodiging tot het doen van aangifte hadden ontvangen. Of er een aangiftebiljet is uitgereikt, is niet meer relevant. Leidend is of de aangifte is gedaan 'door degene op wiens belasting- of betalingsplicht de aangifte betrekking heeft'. De kwaliteit is dus materieel geworden, in de zin dat de belastingplichtige de aangifte moet hebben gedaan voor door hem verschuldigde belastingen en niet (langer) formeel, in de zin dat de pleger degene die de uitnodiging tot het doen van aangifte heeft ontvangen.

### 5.

Met dit oordeel heeft de strafkamer aansluiting gevonden bij de fiscale tijdsgeest en aanverwante rechtsontwikkelingen. Per 1 januari 2020 heeft de wetgever de volgende 'self fulfilling prophecy'-bepaling opgenomen in artikel 9, vierde lid AWR: "Indien voordat de aanslag is vastgesteld gegevens worden verstrekt zonder een aan die verstrekking van gegevens voorafgaande uitnodiging tot het doen van aangifte en die gegevens ook en op dezelfde wijze zouden moeten worden verstrekt in geval van een aan die verstrekking van gegevens voorafgaande uitnodiging tot het doen van aangifte, wordt die verstrekking van gegevens aangemerkt als het op uitnodiging doen van aangifte als bedoeld in artikel 8, eerste lid." Als er onverplicht een aangifte is ingezonden, dan wordt die op grond van deze bepaling dus alsnog als verplicht ingezonden beschouwd. Een wettelijke bepaling die aan de weinig principiële en met name budgettair gedreven geest van de fiscale wetgever is ontsproten, maar die wonderwel past bij het arrest van de Hoge Raad. De Hoge Raad acht de verplichting in het tweede lid van artikel 69 AWR überhaupt niet relevant; de wetgever creëert een situatie waarin het onverplicht doen van aangifte via een wettelijke fictie alsnog verplicht wordt geacht te zijn gedaan. De weg naar een mogelijke bestraffing is verschillend, maar de slotsom is gelijk.

### 6.

Volstrekt nieuw is de tweede categorie van plegers waarvan de Hoge Raad stelt dat deze een bij de belastingwet voorziene aangifte kunnen doen. Onder een 'pleger' die de impliciete kwaliteit kan hebben, valt tevens 'degene die uit hoofde van de art. 42 tot en met 44 AWR als vertegenwoordiger van de belasting- of betalingsplichtige kan optreden.' Dit oordeel is met de parlementaire geschiedenis in de hand goed te volgen voor zover het betrekking heeft op de vertegenwoordigers die

worden genoemd in artikel 43 AWR, te weten de wettelijke vertegenwoordiger, de curator en de bewindvoerder. De Hoge Raad heeft zijn rechtsregel echter niet tot deze categorie vertegenwoordigers beperkt, maar de executeur in artikel 44 AWR en de bestuurder van lichamen in artikel 42 AWR eveneens aangemerkt als plegers die de impliciete kwaliteit bezitten. Met name ten aanzien van bestuurders van lichamen leidt de parlementaire geschiedenis naar mijn overtuiging tot een conclusie die contrair is aan het oordeel van de Hoge Raad. Wat staat er immers in de parlementaire geschiedenis? Na de vertegenwoordigers in artikel 43 AWR als plegers met de vereiste kwaliteit aan te merken, wordt voor lichamen het volgende opgemerkt: "In het kader van de collectiviteit (rechtspersonen en andere gemeenschappen) zorgt artikel 72 van het ontwerp voor een juiste bestraffing." Het eerste lid van deze bepaling (naderhand vernummerd tot artikel 74 AWR) luidde als volgt: "Indien een bij de belastingwet strafbaar gesteld feit wordt begaan door of van wege een lichaam, wordt de strafvervolg ingesteld en worden straffen uitgesproken: hetzij tegen het lichaam, hetzij tegen hen die tot het feit opdracht hebben gegeven of die feitelijk leiding hebben gehad bij het verboden handelen of nalaten, hetzij tegen beiden." ([Kamerstukken II 1954/55, 4080, 1-2](#)). Mijn conclusie uit deze voorloper van artikel 51 Sr is dat de wetgever in de parlementaire geschiedenis — en zelfs in een separate wettelijke bepaling — tot uiting heeft gebracht dat een bestuurder van een lichaam als feitelijk leidinggever kan worden vervolgd, maar niet — zoals de Hoge Raad thans overweegt — dat de bestuurder kan worden aangemerkt als pleger van een onjuiste aangifte van het lichaam. Dit wordt bevestigd door het feit dat de wetgever artikel 74 AWR (oud) heeft laten vervallen bij de inwerkingtreding van artikel 51 Sr ([Kamerstukken II 1975/76, 13655, 1-3](#)). Mijns inziens wordt in de rechtsregel van de Hoge Raad ten onrechte verwezen naar artikel 42 (en artikel 44) AWR.

## 7.

In verschillende conclusies stelde advocaat-generaal Vegter dat op grond van de parlementaire geschiedenis niet kan worden geconcludeerd dat sprake is van een (impliciet) kwaliteitsdelict. In zijn conclusie in ECLI:NL:PHR:2014:1566 vroeg hij nog aandacht voor deze problematiek in het licht van artikel 350. Hij wees erop dat alleen voor het bewijs van bestanddelen van de tenlastelegging geldt dat deze moeten worden belegd met enig bewijsmiddel. Dat leidt er naar zijn oordeel toe dat ingeval in de tenlastelegging niet is opgenomen dat de verdachte de belastingplichtige is, dit feit ook niet hoeft te worden bewezen. Hij argumenteert verder als volgt: "Nadere motivering is evenmin in het kader van de kwalificatiebeslissing noodzakelijk, omdat de wettelijke kwalificatie niet de kwaliteit van belastingplichtige bevat." Nu de Hoge Raad de impliciete kwaliteit heeft laten 'neerslaan' in de definitie van een 'bij de belastingwet voorziene aangifte' is ook de door advocaat-generaal Vegter geschetste problematiek opgelost. In de tenlastelegging zal het Openbaar Ministerie moeten opnemen dat sprake is van een bij de belastingwet voorziene aangifte als gevolg waarvan daarvoor bewijs dient te worden geleverd.

## 8.

De Hoge Raad sluit zijn arrest af met de opmerking dat de artikelen 47 tot en met 51 Sr diverse mogelijkheden bieden voor een strafrechtelijke aanpak van verdachten van een fiscaal delict, die niet als pleger kwalificeren. Ook wordt nog meegegeven dat valsheid in geschrifte ingevolge artikel 225, tweede lid Sr onder omstandigheden toegepast kan worden. Dat deze alternatieven voorhanden zijn teneinde fiscaal strafwaardig gedrag passend te kunnen adresseren, is tot op bepaalde hoogte een spreekwoordelijke open deur. Deze overweging wekt bij mij de indruk dat de Hoge Raad eigenlijk vindt dat de verdachte door een verkeerde tenlastelegging de dans is ontsprongen. Het is de vraag of de opsomming van alternatieven voor een (wel) succesvolle vervolging, passend zijn voor een rechtsprekend instituut dat zich meer en meer bij uitsluiting wil richten op rechtsontwikkeling.

Voetnoten "Conclusie"

### [1.]

Ten overvloede wijs ik er op dat indien wordt aangenomen dat er inderdaad sprake is van een kwaliteitsdelict bij het ontbreken van de kwaliteit aan de kant van verdachte en het ontbreken van opzet bij zijn vrouw (ook) een veroordeling wegens doen plegen in beeld komt. Vgl. HR 11 september 1990, ECLI:NL:HR:1990:AC2115, *NJ* 1991/276.

### [2.]

Vgl. J. de Hullu, *Materieel strafrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2018, p. 76, en C. Kelk/F. de Jong, *Studieboek materieel strafrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2019, p. 64. Zie HR 2 juni 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC9042, *NJ* 1992/754, m.nt. Knigge, voor een voorbeeld van een impliciet kwaliteitsdelict.

### [3.]

[Kamerstukken II 1954/55, 4080, nr. 3](#), p. 28.

### [4.]

Een uitzondering daarop vormt art. 14, eerste lid, (oud) Buitengewoon Navorderingsbesluit dat aan de orde was in HR 3 mei 1949, *NJ* 1949/447. Deze bepaling luidde als volgt: "Hij die: a. volgens dit besluit verplicht zijnde tot het aanvragen van een buitengewoon aangiftebiljet, opzettelijk die verplichting niet naleeft; b. opzettelijk een onjuiste of onvolledige aangifte doet; c. aan een ambtenaar, een niet-ambtelijke deskundige of den raad van beroep, bij

de vervulling van zijn taak ter uitvoering van dit besluit of daarop gegronde bepalingen, opzettelijk valse of vervalste boeken of andere bescheiden ter inzage verstrekt dan wel op andere wijze onjuiste of onvolledige gegevens verstrekt; wordt gestraft, hetzij met gevangenisstraf van ten hoogste vier jaren en met geldboete van ten hoogste twintigduizend gulden — of, indien dit hoger is, het bedrag van de ontdoken belasting — hetzij met een van beide voormelde straffen.” De Hoge Raad overwoog dat alleen degene aan wie ingevolge het besluit een aangiftebiljet was uitgereikt het misdrijf van art. 14, eerste lid, onder b, kon plegen, maar dat dit niet uitsloot dat een ander, ook al behoorde hij niet tot degenen van wie volgens het Buitengewoon Navorderingsbesluit belasting kon worden nagevorderd, dit strafbare feit kon medeplegen. Overigens is het Buitengewoon Navorderingsbesluit ingetrokken bij de Wet van 23 april 1952, *Stb.* 1952, 191.

[5.]

HR 17 oktober 2006, ECLI:NL:HR:2006:AU8286, *NJ* 2006/575, rov. 3.3.

[6.]

HR 5 juli 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP3746, *NJ* 2011/323, rov. 2.3.

[7.]

HR 12 juli 2011, ECLI:NL:HR:2011:BQ3673, rov. 4.2.

[8.]

De vraag kan zelfs worden gesteld of deze zaak steun biedt voor de door de steller van het middel betrokken stelling dat van een kwaliteitsdelict geen sprake (meer) is. Vgl. mijn conclusie (ECLI:NL:PHR:2014:1566, onder 5) voor dit arrest.

[9.]

De Hoge Raad deed in HR 16 oktober 2018, nr. S 17/01184 (niet gepubliceerd), het cassatieberoep af met toepassing van art. 80a RO. Zie ook Gerechtshof Amsterdam 22 november 2017, ECLI:NL:GHAMS:2017:4792, en Gerechtshof Amsterdam 1 februari 2019, ECLI:NL:GHAMS:2019:275.

[10.]

Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 20 september 2017, ECLI:NL:GHARL:2017:8224. De Hoge Raad deed in HR 11 juni 2019, ECLI:NL:HR:2019:892, het cassatieberoep af met toepassing van art. 81, eerste lid, RO.

[11.]

ECLI:NL:GHSHE:2017:5149 en ECLI:NL:GHSHE:2017:5150. Zie ook Gerechtshof 's-Hertogenbosch 1 juli 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:2341, 9 juni 2015, ECLI:NL:GHSHE:2015:2096, 2 augustus 2016, ECLI:NL:GHSHE:2016:3347, en 11 september 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:3314.

[12.]

A.R. Hartmann, in: *T&C Strafrecht*, art. 76 AWR, aant. 8.

[13.]

D. Liem, 'De 'bij de belastingwet voorziene aangifte', *NtFR* 2011/1906.

[14.]

P.J. Wattel, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Deventer: *FED* 1989, p. 38 en 168. Zie ook I.A.H.M. Stijns-Schepers & S.F.J.J. Schenk, 'Art. 68 AWR: een twee-eiige tweeling?', *MBB* 1993/331.

[15.]

E.C.A. Bakker, 'Fiscale delicten', in: F.G.H. Kristen e.a. (red.), *Bijzonder strafrecht. Strafrechtelijke handhaving van sociaal-economisch en fiscaal recht in Nederland*, Den Haag: Boom Lemma uitgevers 2011, p. 227.

[16.]

M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2007, p. 325-326.

[17.]

G.J.M.E. de Bont & J.M. Sitsen, 'Tour d'horizon fiscaal strafrecht anno 2011', *TFB* 2012, afl. 1, p. 28-29. Zie ook J.M. Sitsen, 'Tour d'horizon fiscaal strafrecht anno 2017', *TFB* 2018, afl. 1, p. 36-37. De auteur merkt daar naar aanleiding van het hiervoor aangehaalde arrest van het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden van 20 september 2017 op: 'Moet hieruit de conclusie worden getrokken dat er nooit sprake is van een kwaliteitsdelict? Dat kan naar onze mening niet waar zijn.'

[18.]

P. de Haas, 'Is het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte nog een kwaliteitsdelict?', *TFB* 2012, afl. 2, p. 10-13.

[19.]

A.B. Vissers, 'Line of fire; de adviseur onder vuur', *MBB* 2015, afl. 12, p. 398-400.

[20.]

W.E.C.A. Valkenburg & J.H. van der Werff, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2019, p. 11-13.

[21.]

P. Fortuin, 'Onjuiste belastingaangifte, valsheid in geschrift en pleitbaar standpunt', *NtFR* 2018/12.

[22.]

[Kamerstukken II 1993/94, 23470, nr. 3](#), p. 24-25 en 56.

[23.]

Vgl. HR 22 september 1987, ECLI:NL:HR:1987:AC9969, *NJ* 1988/328, en HR 13 november 2001, ECLI:NL:HR:2001:AD4466, *NJ* 2002/221, waaruit volgt dat het begrip "aangifte" materieel moet worden uitgelegd aldus bijv. Thomas in zijn noot onder HR 12 november 2002, ECLI:NL:HR:2002:AE3360, *NFR* 2002/1784. Zie ook S.C.W. Douma e.a., *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Deventer: Wolters Kluwer 2019, p. 495-496.

[24.]

[Kamerstukken II 1993/94, 23470](#) nr. 3, p. 24. Daarbij past wel de opmerking dat in de MvT wordt opgemerkt dat het op een wat hoger niveau van abstractie wel gaat om bescherming van hetzelfde belang.

[25.]

HR 23 december 2003, ECLI:NL:HR:2003:AL6161, *BNB* 2004/180, m.nt. Feteris. Zie ook P.J. Wattel, 'Fiscaal straf- en strafprocesrecht', Deventer: *FED* 1989, p. 38-40, waar de auteur zich op het standpunt stelt dat ten aanzien van delict van de onjuiste of onvolledige aangifte begrijpelijk is dat art. 68, eerste lid, onder a, (oud) AWR zich ook uitstrekt tot niet verplichte aangiften en aangiften gedaan door anderen dan de belastingplichtige, maar uitvoerig betoogt dat ten aanzien van het niet of niet tijdig doen van aangifte in art. 68, eerste lid, onder a, (oud) AWR moet worden ingelezen dat er een verplichting bestond tot het doen van de aangifte.

[26.]

Aan degene die in strijd met art. 6, derde lid, AWR in verbinding met art. 2 respectievelijk 3 Uitvoeringsregeling AWR heeft verzuimd om om uitnodiging tot het doen van aangifte te verzoeken, kan de inspecteur wel op grond van art. 67ca, eerste lid, onder a, AWR een verzuimboete opleggen.

[27.]

Zie ook S.C.W. Douma e.a., *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Deventer: Wolters Kluwer 2019, p. 426-428.

[28.]

Liem, a.w., par 3b.

[29.]

[Kamerstukken II 1997/98, 24800, nr. 7](#), p. 3.

[30.]

Vgl. mijn conclusie (ECLI:NL:PHR:2011:BP3746, onder 3.8) voor HR 5 juli 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP3746, *NJ* 2011/323. Zie ook Fortuin, a.w., par. 2 en 3, en Liem, a.w. par. 3c.

[31.]

Zie A.A. Feenstra en I. Leenders, 'Strafrechtelijke vervolging van belastingadviseurs, gelukkig eerder uitzondering dan regel', *Tijdschrift voor Sanctierecht & Onderneming* 2017, p. 115: "Een analyse van de strafrechtspraak, waarbij belastingadviseurs zijn veroordeeld voor belastingfraude laat ten slotte zien dat deze zaken vooral betrekking hebben op het bewust presenteren van onjuiste feiten. Dat heeft met fiscale advisering niets van doen."

[32.]

Zie daarover Vissers, a.w., p. 400-407. Zie ook M.B. Weijers 'Artikel 67o AWR; een mijnenveld voor de belastingadviseur', *FTV* 2014/38, par. 3.

[33.]

Vgl. Gerechtshof Amsterdam 20 december 2016, ECLI:NL:GHAMS:2016:5825, waar de verdachte werd veroordeeld voor zowel het opzettelijk onjuist (laten) doen van aangiften inkomstenbelasting als het valselijk opmaken van die aangiften. Zie ook Rechtbank Oost-Brabant 7 maart 2017, ECLI:NL:RBOBR:2017:1104, waar bewezen is verklaard dat de verdachte feitelijke leiding heeft gegeven aan het valselijk opmaken van (elektronische) aangiften inkomstebelasting/premie volksverzekeringen door een administratiekantoor, alsmede Rechtbank Overijssel 13 april 2015, ECLI:NL:RBOVE:2015:1837, waar bewezen is verklaard dat de verdachte, die werkzaam was bij een financieel adviesbureau elektronische aangiftebiljetten inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen valselijk had opgemaakt.

[34.]

HR 21 april 2017, ECLI:NL:HR:2017:638, *BNB* 2017/162, m.nt. Albert, rov. 3.4.7. Zie ook HR 3 oktober 2017, ECLI:NL:HR:2017:2542, *NJ* 2018/270, rov. 4.

Voetnoten "Noot"

[\*]

Prof. mr. G.J.M.E. de Bont is hoogleraar belastingrecht aan de Erasmus Universiteit Rotterdam en advocaat te Amsterdam.