13. Tour d'horizon fiscaal strafrecht 2024

MR. A.B. VISSERS

Alhoewel de Tour in goede traditie over het fiscaal strafrecht gaat, zullen er in deze bijdrage meer dan in andere jaren het geval was, relatief veel ontwikkelingen worden beschreven uit het punitieve bestuursrecht.

De afgelopen jaren is er sprake van meer convergentie tussen de straf- en belastingkamer van de Hoge Raad. De kruisbestuiving die hiervan het gevolg is, leidt ertoe dat verschillende leerstukken – over en weer – in het 'andere rechtsgebied' werden geïmplementeerd. Zo kunnen we voor jurisprudentie ten aanzien van verschillende daderschapsvarianten inmiddels ook putten uit het fiscale boeterecht, wordt het pleitbaar standpunt zowel binnen het fiscale als het strafrecht op gelijke wijze ingevuld en wordt sinds 2024 de 'verhoorbijstand' ook voor fiscale boetes onderkend.

1. AAFD-protocol

Al in de vorige tour werd gesignaleerd dat de rechtszekerheid die zou moeten worden geboden door het AAFD-protocol, vanwege de uitleg die daaraan in de jurisprudentie wordt gegeven, tanende is. Het AAFD-protocol regelt wanneer een zaak wordt geselecteerd voor het strafrecht en wanneer bestuursrechtelijke afwikkeling geboden is. In beginsel wordt een benadelings(drempel)bedrag gehanteerd van € 100.000 voor de inzet van het strafrecht. Ook zaken met een lager benadelingsbedrag kunnen worden geselecteerd, maar in dat geval moet er sprake zijn van 'aanvullende wegingscriteria' die in het protocol worden opgesomd. Als aanvullende criteria worden bijvoorbeeld genoemd de mate van impact op de maatschappij, de status van de verdachte, recidive, combinatie van delicten en de medewerking van een adviseur.
In een zaak van gerechtshof 's-Hertogenbosch van 22 april 2024[1] werd geklaagd over schending van het protocol. Het hof gaat allereerst niet mee in het betoog van de verdediging dat het OM niet-ontvankelijk moet worden verklaard wegens schending van het AAFD-protocol omdat geen sprake is van een benadelingsbedrag van € 100.000. Tot zover weinig nieuws. De overwegingen ten overvloede maken deze uitspraak echter toch beschrijvingswaardig in deze tour. Het hof overweegt dat al zou het drempelbedrag niet worden gehaald, dit nog niet per definitie met zich brengt dat niet is voldaan aan de in het protocol opgenomen criteria. Volgens het hof is het aanvullende wegingscriterium 'Medewerking van een adviseur, deskundig derde of douane-expediteur' van toepassing – naast het volgens het hof aanwezige vermoeden van opzet. Dat dit zo is, leidt het hof af uit de processtukken waaruit volgt 'dat er een adviseur is ingeschakeld om de boekhouding en belastingaangiften te verzorgen en dat blijkt dat die adviseur meerdere aangiften heeft gedaan'. Uit de uitspraak volgt dat het OM dit wegingscriterium niet heeft gesteld. Blijkbaar gaat het hof zelf in het dossier op zoek naar een wegingscriterium en als dat kan worden gevonden is dat volgens het hof reden voor ontvankelijkheid. Opvallend daarbij is tevens dat het hof de aanwezigheid van de adviseur niet koppelt aan het plegen van het delict, maar uitsluitend overweegt dat uit de systemen van de Belastingdienst was gebleken dat die adviseur meerdere aangiften had gedaan.
Als deze lijn van het hof wordt gevolgd (het is mij niet bekend of er cassatie tegen deze uitspraak werd aangetekend) dan is de verwachting voor aankomende jaren dat een beroep op het AAFD-protocol nooit meer zal worden gehonoreerd. Een aanvullend wegingscriterium zal – mede vanwege de ruime en vage beschrijving van criteria zoals 'de mate van impact', 'combinatie van delicten' en 'medewerking van een adviseur' – vrijwel altijd achteraf wel 'te vinden' zijn. Het is in dat licht maar de vraag of dit onderwerp in toekomstige tours nog zal terugkomen.

2. Vrijwillige verbetering

De vrijwillige verbetering is een bijzondere figuur die zowel in het fiscale recht als in het strafrecht zijn weerslag heeft gekregen. Fiscaal gezien regelt art. 67n AWR dat aan degene die alsnog vrijwillig een juiste aangifte doet, uiterlijk twee jaar nadat hij een onjuiste aangifte heeft gedaan of had moeten doen, geen boete wordt opgelegd. Na afloop van die tweejaarstermijn vormt een vrijwillige verbetering aanleiding tot matiging van een vergrijpboete. De mogelijkheid om ter zake van een aangifte tot 'inkeer'

1 Hof 's-Hertogenbosch 22 april 2024, ECLI:NL:GHSHE:2024:1379.

te komen heeft ook een strafrechtelijke pendant. In art. 69 lid 3 AWR is opgenomen dat in dat geval het recht op strafvervolging vervalt. Voorwaarde voor een geslaagd beroep op een vrijwillige verbetering in zowel het strafrecht als het bestuursrecht is dat de vrijwillige verbetering moet plaatsvinden voordat de belastingplichtige objectief gezien moest vermoeden dat de inspecteur van de onjuistheid van de aangifte op de hoogte zou komen.
In een zaak waarover de rechtbank Midden-Nederland[2] oordeelde, stelde de verdediging dat het OM niet-ontvankelijk moest worden verklaard in de vervolging omdat sprake was van een tijdige vrijwillige verbetering. Extra complicerende factor was dat de betrokkene werd vervolgd vanwege witwassen en niet vanwege het doen van onjuiste aangiften. Gerechtshof 's-Hertogenbosch oordeelde daarover in 2021[3] echter dat ook in geval van witwassen onder omstandigheden analoge toepassing kan worden gegeven aan art. 69 lid 3 AWR. Wat mij betreft een juiste en noodzakelijke uitleg omdat art. 69 lid 3 AWR anders een dode letter zou worden. Al in 2008 oordeelde de Hoge Raad[4] immers dat belastingontduiking ook witwassen oplevert.
Terug naar de zaak van rechtbank Midden-Nederland. Daarin was sprake van een dame die in 2022 alsnog een juiste aangifte indiende over het jaar 2018. De Belastingdienst heeft de aanslag conform de gecorrigeerde aangifte opgelegd, zonder boete. De raadsman van de verdachte betoogt in dat verband dat daaruit moet worden geconcludeerd dat ook de Belastingdienst van mening was dat de aangifte tijdig en op eigen initiatief werd gecorrigeerd en de strafrechter dat oordeel zou moeten volgen. De rechtbank overweegt echter dat deze strafzaak, anders dan de zaak waarover het gerechtshof 's-Hertogenbosch zich boog, niet is gestart naar aanleiding van de vrijwillige verbetering. De zaak maakt deel uit van een groter onderzoek naar – onder meer – de partner van de verdachte. In dat onderzoek hadden er al in 2020 doorzoekingen plaatsgevonden waarbij grote contante geldbedragen waren aangetroffen. De rechtbank overweegt dat nog los van de vraag of rechtsgeldig is ingekeerd, niet gezegd kan worden dat de officier van justitie zijn recht om te vervolgen heeft verspeeld omdat uit deze gang van zaken niet blijkt dat de officier van justitie pas na een geslaagde fiscale inkeer heeft besloten de verdachte te vervolgen.
Er kunnen kanttekeningen worden geplaatst bij deze redenering. Het gaat er immers slechts om dat sprake is van het corrigeren van de aangifte voordat men, objectief gezien, weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat een ambtenaar met de onjuistheid bekend is of zal worden. Anders dan de rechtbank overweegt is de vraag wanneer tot vervolging is besloten dus geen doorslaggevend criterium. Iemand die besluit ten aanzien van een aantal onjuiste facturen tot inkeer te komen en besluit zijn aangifte te corrigeren, kan een beroep op de vervolgingsuitsluitingsgrond toekomen, zelfs als er op dat moment al een strafrechtelijk onderzoek loopt naar die persoon. Waar het om gaat is of die persoon, objectief bezien, moest vermoeden dat men met de onjuistheid van de aangifte bekend zou worden. Of daar in het geval van rechtbank Midden-Nederland sprake van was toetst de rechtbank niet.

3. Strafuitsluitingsgrond art. 69 lid 4 AWR

Soms is een goede uitkomst in een strafzaak louter het gevolg van de keuze van de officier van justitie om een feit op een bepaalde manier ten laste te leggen. In de zaak van rechtbank Rotterdam van 28 juni 2021[5], die toch een plekje in deze tour verdient vanwege publicatie op 24 januari 2025, liep het voor de verdachte goed af. De officier van justitie vervolgde de betrokkene voor het voorhanden hebben van een valse bedrijfsadministratie op grond van art. 225 lid 2 Sr. De rechtbank onderzoekt in deze zaak of dit feit niet ook kon worden vervolgd op grond van art. 69 lid 1 of 2 AWR. In dat geval is vervolging op grond van art. 255 lid Sr uitgesloten, hetgeen is bepaald in art. 69 lid 4 AWR. De rechtbank oordeelt dat het feit dat is ten laste gelegd onder beide strafbaarstellingen valt en om die reden niet op grond van art. 225 lid 2 Sr kan worden vervolgd. De rechtbank oordeelt dat de officier niet-ontvankelijk is in de vervolging.
In een zaak die speelde bij gerechtshof Amsterdam[6] gaat het ook om een valse bedrijfsadministratie, maar in dit geval is aan de verdachte ten laste gelegd dat de administratie vals is opgemaakt, zoals bedoeld in art. 225 lid 1 Sr. Er wordt namens de verdachte betoogd dat alhoewel de tenlastelegging is toegesneden op art. 225 lid 1 Sr, beslissend zou moeten zijn of het feit zoals dat in werkelijkheid is gepleegd onder art. 69 AWR valt. Gerechtshof Amsterdam citeert de parlementaire geschiedenis waarin de Staatssecretaris van Financiën de vraag of ook samenloop met lid 1 dient te worden uitgesloten, negatief heeft beantwoord:

'De gedraging die het fiscale vergrijp oplevert, is immers niet identiek aan hetgeen in artikel 225 lid 1 Sr is strafbaar gesteld, ook al hangen beide samen. Bij de fiscale vergrijpen vormt het gebruik dat van een stuk wordt gemaakt in de verhouding tot de fiscus de kern van de zaak, terwijl de genoemde strafbepaling bij uitstek ziet op het opmaken van een vals geschrift.'

Volgens het hof valt het ten laste gelegde feit niet onder de vervolgingsuitsluitingsgrond. Zo hebben twee zaken waarin soortgelijk handelen centraal staat, dus een volledig contraire uitkomst vanwege de keuze van de officier tussen het voorhanden hebben van de administratie of het opmaken van de administratie. Dit lijkt een wat arbitrair onderscheid.
Wellicht dat het in dat verband nog goed is om te wijzen op een wat oudere uitspraak van rechtbank Zeeland-West-

2 Rb. Midden-Nederland 16 juli 2024, ECLI:NL:RBMNE:2024:4257.
3 Hof 's-Hertogenbosch 16 maart 2021, ECLI:NL:GHSHE:2021:744.
4 Hoge Raad 7 oktober 2008, ECLI:NL:HR:2008:BD2774.
5 Rb. Rotterdam 28 juni 2021, ECLI:NL:RBROT:2021:13762.
6 Hof Amsterdam 8 november 2024, ECLI:NL:GHAMS:2024:3101.

Brabant van 20 februari 2013.[7] Daarin paste de rechtbank de vervolgingsuitsluitingsgrond ruim toe. Ook in die zaak ging het om een valse bedrijfsadministratie en was gekozen voor vervolging op grond van art. 225 lid 1 Sr. De rechtbank overwoog toen:

'De rechtbank is van oordeel dat wanneer degene die een bedrijfsadministratie voert deze vals maakt door het toevoegen van valse facturen, zulks er automatisch toe leidt dat betrokkene een valse bedrijfsadministratie voorhanden heeft. De rechtbank hecht voorts belang aan het speciale karakter van een bedrijfsadministratie in het kader van de belastingheffing. Een dergelijke administratie dient er ingevolge artikel 52 van de AWR immers toe te allen tijde duidelijkheid te verschaffen over de rechten en verplichtingen alsmede de voor de heffing van belasting overigens van belang zijnde gegevens. Uit het vorenstaande volgt dat de kern van het verwijt dat verdachte wordt gemaakt, zoals dit uit het dossier naar voren komt, is gelegen in het feit dat deze duidelijkheid niet is verschaft, hetgeen tot benadeling heeft geleid.'

Nadien hebben we een dergelijk ruime interpretatie niet meer gezien, waardoor inmiddels, twaalf jaar na dato, wel gesteld kan worden dat sprake was van een witte raaf.

4. Deelnemingsvarianten

Vierde tranche

Ten aanzien van het onderwerp deelnemersvarianten kan inmiddels ook worden geput uit de gepubliceerde rechtspraak ten aanzien van (medeplegers)boetes. Alhoewel de vierde tranche boete in 2009 werd ingevoerd met een zogenaamde 'horizonbepaling': uiterlijk na vijf jaar zou het instrument worden geëvalueerd met het oog op 'effectiviteit', kan zestien jaar later toch wel worden geconcludeerd dat deze beboetingsmogelijkheid 'here to stay' is. De afgelopen jaren nam de jurisprudentie toe, maar zagen wij ook het aantal schuldonderzoeken naar adviseurs stijgen. Ook voor toekomstige jaren kunnen op dat vlak dus ontwikkelingen worden verwacht.

In de vorige tour werd al gerefereerd aan de uitspraak van de Raad van State van 31 mei 2023[8], waarin werd geoordeeld dat aan het begrip 'overtreder' in art. 5:1 Awb voortaan dezelfde uitleg wordt toegekend als aan het functioneel daderschap in het strafrecht.

Daderschap

Doenplegen

Alhoewel 'doenplegen' in het strafrecht enigszins een exoot is, komt deze deelnemingsvorm in de samenwerking tussen een belastingadviseur en zijn cliënt de autoriteiten soms goed van pas. Bij een vervolging of beboeting voor het doen van een onjuiste aangifte wordt immers aangelopen tegen het zogenaamde kwaliteitsvereiste. Alleen de belastingplichtige, die over de noodzakelijke kwaliteit beschikt, kan het feit plegen. Voor een betrokken derde, bijvoorbeeld een adviseur, moet dan altijd worden uitgeweken naar een deelnemingsvariant.

In een zaak van rechtbank Zeeland-West-Brabant van 30 oktober 2024[9] ging het om een boete die werd opgelegd aan een belastingadvieskantoor vanwege betrokkenheid bij een onjuiste aangifte. De zaak ging onder meer om het niet-aanvinken van het trustvinkje in de aangifte en over het feit dat het inkomen uit de trust niet in de aangiften was opgenomen. De inspecteur nam in deze zaak een beetje een contradictoir standpunt in. Primair stelde hij dat de belastingadviseur moest worden beboet wegens medeplegen en de belastingplichtigen moesten worden beboet als plegers. Subsidiair werd echter het standpunt betrokken dat de belastingadviseur moest worden beboet als doen-pleger. In geval van een doen-pleger valt alleen de doen-pleger een verwijt te maken. De 'pleger', oftewel de belastingplichtige, kan in die situatie geen enkel verwijt worden gemaakt. Hij/zij is een willoos werktuig dat wordt gebruikt voor het plegen van het delict door de doen-pleger. De rechtbank vernietigt de boetes die werden opgelegd aan de belastingplichtigen, maar laat de boete aan het belastingadvieskantoor op grond van doenplegen in stand. Het is bijzonder dat de inspecteur meende voldoende te hebben voor de aanwezigheid van opzet bij de belastingplichtigen, terwijl in het oordeel van de rechtbank over doenplegen besloten ligt dat aan hen 'geen enkel verwijt kan worden gemaakt'.

Een ander opvallend element uit de hiervoor aangehaalde uitspraak betreft het feit dat de boete in dit geval werd opgelegd aan het belastingadvieskantoor en dus niet aan de individuele belastingadviseur.

In het strafrecht is het een gegeven dat naast een entiteit vrijwel altijd ook de natuurlijke personen worden vervolgd. Binnen het fiscaal boeterecht lijkt het meer een tendens van of/of. De ene keer wordt de boete opgelegd aan het kantoor, de andere keer aan een natuurlijk persoon 'in privé'. In zowel de zaak bij rechtbank Zeeland-West-Brabant als in een zaak bij gerechtshof Den Haag[10] ging het om het beboeten van een belastingadvieskantoor. In de overige gepubliceerde rechtspraak is het telkens de adviseur in privé aan wie de boete wordt opgelegd. Een rechtvaardiging voor dat verschil in 'keuze' heb ik nog niet kunnen ontwaren. Alhoewel ik de keuze voor 'de adviseur' nog wel begrijp in geval van het opzettelijk niet suppleren door de adviseur,[11] wordt dat al minder goed verdedigbaar wanneer het gaat om complexe inhoudelijke advisering[12] die doorgaans in teamverband plaatsvindt of ten minste zal zijn besproken.

Het spreekt voor zich dat een boete in privé veel verdergaande consequenties heeft voor de betrokken adviseur dan een boete die is opgelegd aan het kantoor. Zo kan een

7 Rb. Zeeland-West-Brabant 20 februari 2013, ECLI:NL:RBZWB:2013:BZ1739.
8 RvS 31 mei 2023, ECLI:NL:RVS:2023:2071.
9 Rb. Zeeland-West-Brabant 30 oktober 2024, ECLI:NL:RBZWB:2024:7327.
10 Hof Den Haag 2 maart 2022, ECLI:NL:GHDHA:2022:317.
11 Zie bijvoorbeeld Hof Amsterdam 4 februari 2020, ECLI:NL:GHAMS:2020:803.
12 Zie bijvoorbeeld Hof Amsterdam 14 juni 2022, ECLI:NL:GHAMS:2022:1816.

opgelegde boete gevolgen hebben voor de rol en positie van de adviseur binnen het kantoor, kan een opgelegde boete verschillende meldplichten *triggeren* (zoals voor vergunningaanvragen of het openen van een bankrekening) en zal in geval het kantoor al bereid is de boete te betalen het bedrag mogelijk moeten worden gebruteerd.

> Een boete in privé heeft veel verdergaande consequenties voor de betrokken adviseur dan een boete aan het kantoor

Vanwege deze vergaande consequenties zou enig beleid hieromtrent niet misstaan zodat de kans op arbitraire beslissingen wordt gemitigeerd.

Medeplegen/feitelijk leidinggeven

In een zaak van gerechtshof Arnhem-Leeuwarden[13] ging het om een verdachte die uitsluitend formeel bestuurder was van een vennootschap. Deze bestuurder werd vervolgd voor het feitelijk leidinggeven aan een bedrieglijke bankbreuk en het deponeren van onware stukken. De advocaat-generaal voerde aan dat de verdachte wist van de financiële problemen binnen het bedrijf, maar desondanks bewust de financiële kant aan haar toenmalige echtgenoot overliet.

Het hof overweegt dat de enkele omstandigheid dat een verdachte (formeel) bestuurder is van een rechtspersoon niet voldoende is om hem of haar aan te merken als feitelijk leidinggever aan een door die rechtspersoon begaan strafbaar feit. Daarvoor moet ook kunnen worden vastgesteld dat sprake is van (voorwaardelijk) opzet op de verboden gedraging. Het hof kan dat in deze zaak niet vaststellen en spreekt de verdachte dus vrij. Daarmee zet het hof een streep door het oordeel van de rechtbank die een meer formele benadering had gekozen. De rechtbank had ten aanzien van het feitelijk leidinggeven overwogen dat de verdachte bestuurder en enig aandeelhouder was en in deze hoedanigheid zeggenschap had. Gelet op deze positie was de verdachte, volgens de rechtbank, bevoegd en redelijkerwijs gehouden om maatregelen tot het voorkomen van strafbare feiten te treffen. Doordat zij dat niet had gedaan, en de financiële situatie – bewust – aan haar echtgenoot heeft overgelaten, was er volgens de rechtbank sprake van feitelijk leidinggeven aan de betreffende strafbare feiten.

Een formele benadering, zoals de rechtbank koos, kan in meer uitspraken van feitenrechters worden gevonden. Dat het hof expliciet overweegt dat alleen een 'formele' functie onvoldoende is en dat ook dan moet worden gekeken naar de wetenschap van de betreffende betrokkene moet worden toegejuicht. Voor voorwaardelijk opzet blijft immers vereist dat de aanmerkelijke kans op het betreffende strafbare feit bewust wordt aanvaard.

13 Hof Arnhem-Leeuwarden 30 oktober 2024, ECLI:NL:GHARL:2024:6700.

5. Cautie en rechtsbijstand

In het kader van de convergentie die al jaren plaatsvindt tussen het punitieve bestuursrecht en het strafrecht, mag ook de versterking van de positie van 'boetelingen' in verhoorsituaties in deze tour niet onbesproken blijven. De Hoge Raad oordeelde in het arrest van 6 september 2024[14] expliciet dat ook de inspecteur moet wijzen op het recht op rechtsbijstand bij een boeteverhoor. Het ging in deze zaak om een bestuurder van een houdstermaatschappij die was gehoord in het kader van een controleonderzoek door de Belastingdienst. Tijdens die gesprekken was de bestuurder wel de cautie gegeven, maar hij was niet gewezen op het recht op rechtsbijstand. Het hof had geoordeeld dat de bestuurder daar wel op had moeten worden gewezen en had de verklaringen die waren afgelegd voor het bewijs van de boete buiten beschouwing gelaten. Daarover werd in cassatie door de staatssecretaris geklaagd. De Hoge Raad overwoog:

'Gelet op het fundamentele belang van dit recht bestaat er geen aanleiding om het te beperken tot zaken die naar nationaal recht tot het strafrecht behoren. Het recht op bijstand van een raadsman geldt dus ook met betrekking tot andere sancties die zijn gebaseerd op een "criminal charge" in de autonome betekenis die aan deze uitdrukking in artikel 6 EVRM en artikel 14 IVBPR moet worden toegekend. Het recht op bijstand van een raadsman en het daaraan inherente recht om hierover onmiddellijk te worden geïnformeerd, zijn daarom ook van toepassing bij bestuurlijke boetes.'

Dit betekent echter niet zonder meer dat wanneer iemand een verklaring aflegt zonder dat die mededeling is gedaan, die verklaring per definitie moet worden uitgesloten van het bewijs. Daarvoor moet worden beoordeeld

'of dit verzuim van dien aard is geweest dat aan de hand van het verloop van het proces als geheel, met inachtneming van de omstandigheden van het geval, moet worden aangenomen dat belanghebbende geen behoorlijk proces zou hebben gekregen als van die verklaringen gebruik zou zijn gemaakt voor het bewijs voor beboetingsdoeleinden tegen haar.'

De Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State sloot zich hier op 24 december 2024[15] bij aan. In die zaak ging het om iemand die een eenmanszaak dreef. Er werd een onderzoek ingesteld door de Arbeidsinspectie en in dat kader was de betrokkene onder andere gehoord. Er werd uiteindelijk een boete opgelegd vanwege het feit dat er personen zonder tewerkstellingsvergunning arbeid hadden verricht. Onder meer de verklaringen die waren afgelegd tijdens het verhoor werden gebruikt als bewijs voor de boete. De Afdeling oordeelt, onder verwijzing naar

14 Hoge Raad 6 september 2024, ECLI:NL:HR:2024:1135.

15 RvS 24 december 2024, ECLI:NL:RVS:2024:5293.

het arrest van de Hoge Raad, dat er voorafgaand aan dat hoorgesprek had moeten worden gewezen op het recht op rechtsbijstand. Bijzonder is het moment waarop de betreffende mededeling moet worden gedaan. Daarvoor wordt aansluiting gezocht bij de in art. 5:10a Awb opgenomen cautieverplichting. Er hoeft dus nog geen sprake te zijn van een 'criminal charge' in de zin van art. 6 EVRM.

6. Pleitbaar standpunt

Ook dit jaar werden er weer strafzaken gewezen waarin een beroep op een pleitbaar standpunt aan de orde was. In een zaak van 16 juli 2024 bij de rechtbank Rotterdam[16] ging het om een belastingadviseur die een belastingaangifte voor een cliënt onjuist zou hebben ingediend. De betreffende belastingplichtige zou naar het buitenland zijn geëmigreerd. Over het belastingjaar 2013 werd een zogenaamd C-biljet ingediend. Een C-biljet wordt gebruikt voor een buitenlands belastingplichtige. In dit aangiftebiljet was als woonplaats van de belastingplichtige 'XXX' ingevuld. Uit de uitspraak blijkt dat er zich een opinie in het dossier bevond waarin werd geconcludeerd dat het standpunt dat de betreffende persoon fiscaal niet in Nederland woonachtig was, pleitbaar was. De belastingadviseur deed een beroep op die opinie en stelde dat hem geen opzet kon worden verweten aangezien het in de aangifte ingenomen standpunt pleitbaar was.
De rechtbank overwoog ten aanzien van het beroep op een pleitbaar standpunt:

'De rechtbank verwerpt dit verweer. In de C-aangifte voor buitenlandse belastingplichtigen over 2013 is XXX ingevuld, wat betekent dat het land waarheen de belastingplichtige is geëmigreerd niet voorkomt op de landenlijst van de belastingdienst. Een beroep op het advies van [persoon A] gaat hoe dan ook niet op, aangezien [persoon A] niet heeft onderzocht of het standpunt dat de verdachte in 2013 in het buitenland (landcode XXX) woonde (ook) pleitbaar was.'

De rechtbank stelt dus niet vast of er ten aanzien van de buitenlandse belastingplicht sprake was van een pleitbaar standpunt, maar verwerpt het beroep op een pleitbaar standpunt omdat het opnemen van 'XXX' in de aangifte niet pleitbaar was. Ik heb moeite met die redenering. De inhoudelijke en fiscaal relevante discussie gaat immers om de vraag of al dan niet sprake kon zijn van buitenlandse belastingplicht. Of er 'XXX', 'UK' of 'Dubai' was ingevuld bij de woonplaats in het aangiftebiljet heeft voor die vraag geen consequenties. Bovendien heeft de verdachte in deze zaak toegelicht dat 'XXX' werd opgenomen omdat men van mening was dat de belastingplichtige nergens fiscaal woonachtig was. Daarmee deed deze omschrijving juist recht aan de visie die men op dat moment had.
Ook in een soortgelijke zaak geeft de strafrechter bij de rechtbank Rotterdam een bijzondere invulling aan het pleitbaar standpunt.[17] Ook hier gaat het om een belastingadviseur en ook hier gaat het om belastingplichtigen die zouden zijn geëmigreerd. Ten aanzien van de jaren 2015, 2016 en 2017 wordt het verwijt gemaakt dat er ten onrechte zou zijn uitgegaan van buitenlandse belastingplicht. Blijkens de uitspraak bevindt er zich in het dossier een brief waarin een fiscaal advocaat heeft geschreven dat sprake is van een pleitbaar standpunt. De brief is bijgevoegd bij de aangifte over het jaar 2017 maar zou hebben gezien op de jaren 2015 en 2016. De rechtbank overweegt ten aanzien van het beroep op het pleitbaar standpunt dat dit niet kan gelden voor 2017 omdat de brief op dat jaar geen betrekking heeft. Voor de jaren 2015 en 2016 levert de brief ook geen pleitbaar standpunt op, aldus de rechtbank, omdat de brief pas werd ingediend bij de aangifte over het jaar 2017 en daardoor niet kan zien op een 'ingenomen pleitbaar standpunt bij het indienen van de aangiften'. Daarmee miskent de rechtbank feitelijk de objectieve invulling die de Hoge Raad aan de invulling van het pleitbaar standpunt heeft gegeven. In de objectieve invulling kan ook een achteraf goed verzonnen reden pleitbaar zijn. Niet van belang is of de betrokkene dat argument voor ogen had op het moment van indienen.

7. Verschoningsrecht en fair play

Al enkele jaren is er het nodige te doen over het verschoningsrecht. Voor de fiscale praktijk waren deze discussies van beperkte betekenis. Belastingadviseurs komt immers geen wettelijk verschoningsrecht toe zoals dat aan advocaten en bijvoorbeeld artsen toekomt. Tegen het einde van 2024 zijn er echter twee conclusies gewezen over het verschoningsrecht, één strafrechtelijke en één fiscale, die relevantie hebben voor de fiscale (strafrecht)praktijk.
In een conclusie van A-G Spronken van 3 december 2024[18] gaat het over de vraag of een advocaat ten aanzien van stukken die door een advocaat in een andere procedure zijn ingebracht toch nog een beroep op het verschoningsrecht toekomt. In de zaak, waarin A-G Spronken conclusie neemt, ging het om stukken die in een fiscale procedures als 'processtuk' waren ingebracht. Nadat er een strafrechtelijk onderzoek was gaan lopen, was dat stuk aan de FIOD verstrekt en opgenomen in het strafdossier. Door de betrokken advocaten werd in een klaagschriftprocedure gesteld dat ten aanzien van dit stuk geen afstand van het verschoningsrecht was gedaan en dat het om die reden uit het dossier moest worden verwijderd. De advocaten deden daarbij een beroep op het zogenaamde 'Boeing-arrest'. De Hoge Raad overwoog in voornoemd arrest:

'De enkele omstandigheid dat de advocaat stukken die tot het aan hem toevertrouwde materiaal gerekend kunnen worden, ter kennis van een wederpartij van zijn cliënt heeft gebracht in verband met onderhandelingen waarbij, of een geding waarin, hij zijn bijstand heeft verleend, brengt niet

16 Rb. Rotterdam 16 juli 2024, ECLI:NL:RBROT:2024:6658.

17 Rb. Rotterdam 22 januari 2025, ECLI:NL:RBROT:2025:1036.

18 PHR 3 december 2024, ECLI:NL:PHR:2024:1301.

mee dat de advocaat ten aanzien van die stukken jegens anderen niet langer een beroep op zijn verschoningsrecht kan doen.'[19]

A-G Spronken staat in haar conclusie stil bij de vraag hoe de zinsnede '*ter kennis van een wederpartij van zijn cliënt heeft gebracht in verband met onderhandelingen waarbij, of een geding waarin hij zijn bijstand heeft verleend*', moet worden geïnterpreteerd. De A-G stelt de vraag of de Hoge Raad hiermee heeft bedoeld dat het verschoningsrecht zich louter uitstrekt tot stukken die aan de wederpartij zijn verstrekt of ook tot stukken die als 'processtuk' in een procedure zijn gebracht. A-G Spronken komt tot een ruime toepassing van het verschoningsrecht en concludeert dat ten aanzien van processtukken die bijvoorbeeld in een fiscale procedure zijn ingebracht, de advocaat nog een beroep op het verschoningsrecht toekomt. Met name voor de fiscaal-strafrechtelijke praktijk is de uitkomst van dit arrest van belang. Fiscale strafzaken worden regelmatig voorafgegaan door een fiscaal onderzoek of zelfs een fiscale procedure. In geval van bijstand door een advocaat ten tijde van het fiscale onderzoek of de fiscale procedure zullen de in dat kader gewisselde (proces)stukken dus niet zomaar in een daaropvolgende strafzaak mogen worden gebruikt. Als de Hoge Raad deze conclusie volgt, zal er in ieder geval een einde komen aan de huidige praktijk waarin, zonder enige terughoudendheid, stukken uit het fiscale traject met de FIOD worden gedeeld.

De andere conclusie die draait om het informeel verschoningsrecht met relevantie voor de fiscale praktijk is van de hand van A-G Koopman. De aan die conclusie ten grondslag liggende zaak gaat over een belastingadviseur die verdachte is geworden in een strafzaak. Naar aanleiding van de strafrechtelijke verdenking zijn alle klantdossiers van de betreffende adviseur strafrechtelijk in beslag genomen. Vervolgens is er – blijkens een vastgesteld memo – aan drie inspecteurs van de Belastingdienst toegang verleend tot alle in beslag genomen data. De opdracht: 'De posten selecteren die voor behandeling door de Belastingdienst in aanmerking komen.' Na selectie van deze stukken zullen deze op grond van art. 6 Besluit politiegegevens bijzondere opsporingsdiensten door de FIOD met de Belastingdienst worden gedeeld. Bijzondere overweging daarbij: het fair play-beginsel is niet van toepassing omdat het gaat om een strafrechtelijk beslag.

A-G Koopman gaat in zijn lezenswaardige conclusie in op de vraag of het fair play-beginsel aan gebruik van via deze weg verkregen fair play-stukken door de Belastingdienst, in de weg staat. De A-G onderzoekt in zijn conclusie of het fair play-beginsel de inspecteur alleen bindt in het kader van art. 47 AWR of dat er ook daarbuiten ruimte bestaat voor het toepassen van het beginsel. De A-G analyseert de totstandkoming van het informeel verschoningsrecht en concludeert dat dit ertoe strekt '*te voorkomen dat de fiscus zich in het debat met de belastingplichtige een oneerlijke voorsprong verschaft door kennisneming van de – vooral juridische – adviezen en analyses van diens adviseur.*' Op basis van die achtergrond concludeert de A-G tot een ruimer toepassingsbereik van het fair play-beginsel: '*Logischerwijs kan deze oneerlijke voorsprong eveneens worden behaald wanneer de inspecteur andere bevoegdheden gebruikt om inzicht te verkrijgen in diezelfde rapporten en andere geschriften.*'

Ook voor deze conclusie geldt dat, zou de Hoge Raad de conclusie volgen, dit gevolgen heeft voor de fiscaal-strafrechtelijke praktijk. Het gebeurt zeer regelmatig dat stukken uit een strafrechtelijk beslag met de Belastingdienst worden gedeeld. Het feit dat daaraan thans geen (fair play)-beperkingen worden gesteld, moedigt aan tot een (aanzienlijk) ruimer beslag bij professionele dienstverleners.

Overigens kan in dit verband ook nog worden gewezen op een beschikking die in maart 2024 werd gewezen.[20] Het ging daarin om de vraag of aan een belastingadviseur verschoningsrecht toekomt wanneer die in een strafzaak wordt opgeroepen om te getuigen. Daarbij werd door de verdediging aangevoerd dat de betreffende adviseurs de verdachten hadden bijgestaan in fiscale procedures. De relatie met deze adviseurs zou dan ook onder druk kunnen komen te staan wanneer zij zouden moeten verklaren. De rechter-commissaris stelt vast dat de Hoge Raad een dergelijke grond niet onderkent. De vorderingen voor het horen van de adviseurs wordt door de rechter-commissaris toegewezen. Afsluitend wijst de rechter-commissaris nog wel op het fair play-beginsel. Ook de rechter-commissaris geeft in zijn overwegingen een ruime invulling aan het fair play-beginsel:

'Het ligt in de rede dat dit informele verschoningsrecht zich ook uitstrekt tot door een belastingadviseur in een fiscale procedure als getuige af te leggen verklaringen. Daar staat tegenover dat het vaste rechtspraak is dat aan de belastingadviseur in een strafrechtelijke procedure geen verschoningsrecht toekomt. De (gewezen) belastingadviseur kan zich niet ten overstaan van de strafrechter van het afleggen van getuigenis verschonen. Deze door de Hoge Raad gegeven regels kunnen alleen met elkaar worden verenigd door te bepalen en te waarborgen dat door de belastingadviseurs / advocaten tijdens de verhoren afgelegde verklaringen over de fiscale positie van hun cliënten en hun advisering daarover uitsluitend mogen worden gebruikt in de onderhavige strafzaken.'

Deze overweging is in lijn met de conclusie van A-G Koopman. Alhoewel het fair play-beginsel in het strafrecht niet kan worden ingeroepen, behoudt het beginsel wel waarde in de verhoudingen ten opzichte van de fiscus. Een lezing die ik volledig onderschrijf.

In de volgende tour zal naar alle waarschijnlijkheid kunnen worden besproken hoe de Hoge Raad hierover dacht.

19 Hoge Raad 21 mei 2021, ECLI:NL:HR:2021:751, *BNB* 2021/108 m.nt. J.J. Vetter.

20 Rb. Amsterdam 1 maart 2024, ECLI:NL:RBAMS:2024:1425.

8. Art. 69a AWR

Art. 69a AWR werd ingevoerd rondom de zogenaamde Bulgarenfraude in 2013-2014. Er was in die tijd veel aandacht voor loonbelasting die onbetaald bleef. Reden voor de invoering van art. 69a AWR, welk artikel het opzettelijk niet-betalen van aangiftebelasting strafbaar stelt. Het artikel is echter – blijkens de gepubliceerde rechtspraak – slechts een enkele keer 'van stal gehaald'. De inhoud van de zaak waarin dat gebeurde, doet twijfel rijzen over de opportuniteit daarvan. Het betreft een zaak die jaren geleden draaide om het una via-beginsel. Na terugwijzing door de Hoge Raad draaide de zaak om de vraag of een tijdige melding betalingsonmacht was gedaan. De ondernemer in deze zaak werd vervolgd voor het niet-betalen van omzetbelasting die wel netjes op aangifte was voldaan. In eerste instantie had gerechtshof 's-Hertogenbosch[21] geoordeeld dat de vervolging in strijd was met het una via-beginsel omdat aan de ondernemer al een verzuimboete was opgelegd. Die uitspraak ging bij de Hoge Raad[22] 'over de kop' omdat dit niet kon worden aangemerkt als hetzelfde feit. Gerechtshof 's-Hertogenbosch had echter ten overvloede overwogen dat zelfs wanneer het OM wel ontvankelijk zou zijn, het doen van een tijdige melding betalingsonmacht, zoals bedoeld in art. 69a lid 3 AWR, aan een veroordeling in de weg zou hebben gestaan. Na terugwijzing krijgt de zaak echter een onverwachte wending bij hetzelfde hof.[23] In art. 69a lid 3 AWR is opgenomen dat degene die tijdig heeft verzocht om uitstel van betaling of een tijdige melding betalingsonmacht heeft gedaan niet strafbaar is. In deze zaak had de ondernemer al eind 2015 met de ontvanger gesproken over zijn 'betalingsonmacht'. Nadien waren echter nog kwartaalaangiften over 2016, 2017 en 2018 gedaan waarbij telkens één kwartaal onbetaald was gebleven. Duidelijk was wel dat er geen sprake was van een kwaadwillende ondernemer, maar de vraag die resteerde was of deze situatie als een 'tijdige melding' kwalificeerde.

> Onder 'tijdig' moet worden verstaan dat de meldingen onmiddellijk ten tijde van het doen van de aangiften worden gedaan

Het hof analyseert aan de hand van de totstandkomingsgeschiedenis wat onder 'tijdig' moet worden verstaan en concludeert vervolgens dat de meldingen onmiddellijk ten tijde van het doen van de aangiften hadden moeten worden gedaan. Het hof gaat vervolgens in op de verwijzing in de totstandkomingsgeschiedenis naar art. 36 IW. In dat artikel is geregeld dat een lichaam aan aansprakelijkheid kan ontkomen wanneer de betalingsonmacht aan de ontvanger is gemeld. In het geval de toestand van betalingsonmacht van het lichaam blijft voortduren dan hoeft dit voor de belasting die nadien verschuldigd wordt en het in de toekomst vervallen van termijnen van naheffingsaanslagen niet opnieuw te worden gemeld; een nadere melding van betalingsonmacht is in zo'n situatie dus niet meer nodig indien de ontvanger op de hoogte is geraakt van de betalingsproblemen. Op die grond concludeert het hof dat van een natuurlijk persoon (eenmanszaak) meer wordt verwacht dan van een ondernemer:

'Immers, de kleine ondernemer (niet zijnde een lichaam) zal elke keer opnieuw per belastingtijdvak als hij de alsdan op aangifte verschuldigde belasting niet kan voldoen of afdragen een "verzoek tot uitstel van betaling" moeten doen en dus per definitie een (veel) zwaardere administratieve last hebben dan een lichaam. Bovendien zijn er dan verschillende momenten waarop de melding van betalingsproblemen ter voorkoming van strafbaarheid in de zin van artikel 69a, lid 3, AWR dient te worden gedaan: een lichaam moet namelijk onverwijld op het moment dat het lichaam niet tot betaling van de belasting in staat is de (eenmalige) melding betalingsonmacht doen en de kleine ondernemer moet dit telkens – voordat hij de belasting op aangifte verschuldigd is – opnieuw doen door middel van een verzoek om uitstel van betaling om daarmee zijn betalingsonmacht aan te geven.'

Wat mij betreft, geeft het hof een bijzondere invulling en uitleg aan art. 69 lid 3 AWR en ik vraag mij af of de wetgever dit inderdaad zo voor ogen heeft gestaan. Het lijkt mij logischer dat de wetgever bij de invoering van art. 69a lid 3 AWR de situatie voor ogen had waarin belastingplichtigen opzettelijk een naheffingsaanslag onbetaald lieten en dus niet op de situatie waarin een belastingplichtige zelf een juiste aangifte indient en bovendien al heeft aangegeven niet te kunnen betalen. Dat ook het hof deze uitkomst uiteindelijk niet zo wenselijk achtte, volgt uit het slotakkoord van de uitspraak. Het hof geeft daarin toepassing aan art. 9a Sr en legt geen straf op aan de ondernemer.

9. De aangifte

Een interessant arrest over de vraag of aangiften die zijn gedaan na een ambtshalve opgelegde aanslag kunnen worden aangemerkt als een vals geschrift in de zin van art. 225 Sr, betreft het arrest van 17 december 2024.[24] In 2017 oordeelde de Hoge Raad al eens over de vraag of een bezwaarschrift waarbij als bijlage een ingevuld aangiftebiljet was gevoegd bewijsbestemming heeft in de zin van art. 225 Sr. De Hoge Raad overwoog toen dat een bezwaarschrift '*voor zover dat ertoe strekt het bedrag van de aanslag tot een bepaald bedrag te verminderen, in het maatschappelijk verkeer niet een zodanige betekenis voor het bewijs van de inhoud ervan pleegt te worden toegekend dat daaraan bewijsbestemming toekomt*'. Die overweging komt mij logisch voor omdat procespartijen nu eenmaal

21 Hof 's-Hertogenbosch 13 april 2021, ECLI:NL:GHSHE:2021:1168.
22 Hoge Raad 4 oktober 2022, ECLI:NL:HR:2022:1364.
23 Hof 's-Hertogenbosch 22 april 2024, ECLI:NL:GHSHE:2024:1378.
24 Hoge Raad 17 december 2024, ECLI:NL:HR:2024:1847.

hun standpunt – dat heel goed achteraf onjuist kan worden bevonden – vrijelijk in een bezwaarschrift tot uitdrukking moeten kunnen brengen.
In de zaak die leidde tot het arrest uit december 2024 lagen de feiten echter net anders. Er was een ambtshalve aanslag vennootschapsbelasting (vpb) opgelegd. Daartegen was een ongemotiveerd bezwaarschrift ingediend. Ruim een jaar later werd alsnog een aangifte vpb over het betreffende jaar ingediend. Die aangifte bevatte enkel een opgave van de bedragen. Ook werd op diezelfde datum een aangifte vpb ingediend over het daaropvolgende jaar. Aan de verdachte werd valsheid in geschrifte ten laste gelegd ter zake van de beide (digitale) aangiftebiljetten. Het hof had overwogen dat deze aangiftebiljetten weliswaar fiscaalrechtelijk moesten worden aangemerkt als 'bezwaarschrift tegen een ambtshalve aanslag' maar dat dit er niet aan in de weg stond dat de biljetten 'bestemd waren om tot bewijs van enig feit te dienen'. De Hoge Raad casseert de uitspraak. De Hoge Raad haalt allereerst aan dat het hof heeft overwogen dat de aangiften fiscaalrechtelijk kwalificeren als bezwaar. Vervolgens overweegt de Hoge Raad dat '*aan een bezwaarschrift als zodanig voor zover dat bezwaarschrift ertoe strekt het bedrag van de aanslag tot een bepaald bedrag te verminderen, in het maatschappelijk verkeer niet een zodanige betekenis voor het bewijs van de inhoud ervan pleegt te worden toegekend dat daaraan een bewijsbestemming in de zin van artikel 225 Sr toekomt*'.
Doorslaggevend is dus dat de aangiften – die zijn ingediend na een ambtshalve aanslag – fiscaalrechtelijk kwalificeren als een bezwaarschrift. Daaraan wordt klaarblijkelijk niet de voorwaarde verbonden dat het betreffende stuk de titel 'bezwaarschrift' draagt of wordt er anderszins duidelijk gemaakt dat het gaat om een (motivering van een) bezwaar. Die kwalificatie *as such* maakt dat geen sprake is van een bij de belastingwet voorziene aangifte en vervolging op grond van art. 69 AWR dus uitgesloten is, maar eveneens dat geen sprake is van 'bewijsbestemming' waardoor ook niet kan worden vervolgd voor valsheid in geschrifte.

10. Strafmaat/procesafspraken

Een noemenswaardige uitspraak uit Curaçao[25] ter zake van de bijzondere voorwaarden die werden gesteld in een fiscale strafzaak dateert van 20 maart 2024. Daarbij verdient opmerking dat het Wetboek van Strafrecht Curaçao gelijkluidende bepalingen kent ter zake van de bijzondere voorwaarden die kunnen worden verbonden aan een voorwaardelijke straf als het Nederlandse Wetboek van Strafrecht. Het draait in deze zaak om een bestuurder die geen aangiften winstbelasting zou hebben gedaan. Het Gerecht komt tot een bewezenverklaring ten aanzien van dit feit. Uit de overwegingen ten aanzien van de strafmaat blijkt dat de officier van justitie een volledig voorwaardelijke straf passend en geboden acht '*met daaraan verbonden bijzondere voorwaarden die moeten waarborgen dat de vennootschap zich compliant gedraagt*'. Alhoewel de uitspraak ons niet vertelt wat er in dat kader exact van de vennootschap wordt verlangd, wordt uit de overwegingen van het Gerecht wel duidelijk dat daaronder in ieder geval dient te worden geschaard 'het binnen een bepaalde termijn voldoen van de belastingschuld'.
In een zaak van de fiscale fraudekamer van gerechtshof 's-Hertogenbosch[26] ging het om strafrechtelijke vervolging voor het schenden van de informatieverplichting. De Belastingdienst had via de Zwitserse autoriteiten een groepsverzoek gedaan aan banken in Zwitserland en daaruit waren rekeninghouders naar voren gekomen. De Belastingdienst had aan het Functioneel parket gevraagd om een aantal structurele weigeraars te vervolgen voor het niet-voldoen aan de informatieplicht ex art. 47 AWR. Het hof stelt vast dat de betreffende belastingplichtige ondanks meerdere verzoeken daartoe, de gevraagde bankstukken niet heeft verstrekt. Ten aanzien van dat feit volgt een veroordeling. De A-G vorderde in deze zaak een deels voorwaardelijke straf met als bijzondere voorwaarde dat de bankstukken alsnog binnen drie maanden na het onherroepelijk worden van het arrest zouden worden verstrekt. Het hof beoordeelt allereerst of er nog sprake kan zijn van een heffingsbelang. Omdat de verlengde navorderingstermijn volgens het hof niet van toepassing is en voor de meeste jaren reeds is verstreken, is er volgens het hof slechts een beperkt heffingsbelang, namelijk ten aanzien van ongeveer tweeënhalf jaar. Bovendien is er volgens het hof sprake van schending van het nemo-teneturbeginsel. De A-G heeft verzocht inlichtingen te verschaffen en bescheiden te verstrekken betreffende – niet nader gespecificeerd – buitenlands vermogen over een niet gespecificeerde periode. Alleen voor de BNP-rekening waarmee men reeds bekend was is dit voldoende gespecificeerd. Voor zover dit verzoek betrekking zou hebben op ander vermogen is er volgens het hof sprake van een *fishing expedition* die de verdachte niet zou hoeven nakomen omdat de verdachte zich niet hoeft te incrimineren. Ook om die reden ziet het hof af van het opleggen van de betreffende voorwaarde.
Het strafrecht kon op deze wijze dus niet worden ingezet als een verkapte wijze om alsnog informatie af te dwingen. Opvallend is echter wel dat er via de band van de bijzondere voorwaarden vaker wordt gepoogd alsnog compliant gedrag af te dwingen onder dreiging van de tenuitvoerlegging van een voorwaardelijke gevangenis- of taakstraf.
Een zaak waarin zowel bijzondere voorwaarden als procesafspraken een rol speelden, is die van rechtbank Rotterdam van 19 september 2024.[27] Onderdeel van de procesafspraak was een voorwaardelijke straf waaraan de bijzondere voorwaarde werd verbonden om volledige medewerking te verlenen aan alle (ten minste twee) onaangekondigde en aangekondigde controles van toezichthouders in het zorgdomein en van de Belastingdienst. Ook moest worden voldaan aan de administratieverplichtingen. De rechtbank gaat mee in het afdoeningsvoorstel. Het bijzondere

25 Gerecht in eerste aanleg van Curaçao 20 maart 2024, ECLI:NL:OGEAC:2024:66.

26 Hof 's-Hertogenbosch 19 april 2024, ECLI:NL:GHSHE:2024:1229.

27 Rb. Rotterdam 19 september 2024, ECLI:NL:RBROT:2024:9184.

aan procesafspraken is dat beide partijen zich daarbij aan het afdoeningsvoorstel committeren. In zoverre leent deze praktijk zich voor het ontwikkelen van creatieve en atypische voorwaarden die een bijdrage kunnen leveren aan het vertonen van 'wenselijk gedrag', uiteraard zolang deze binnen de tekst van art. 14c Sr toelaatbaar zijn.

> Het bijzondere aan procesafspraken is dat beide partijen zich daarbij aan het afdoeningsvoorstel committeren

Na de inzegening van procesafspraken door de Hoge Raad hebben deze een enorme vlucht genomen. Dat zien we ook afgelopen jaar weer terug in de jurisprudentie. Feitenrechters omarmden dit relatief nieuwe fenomeen. Een zoekopdracht op rechtspraak.nl op 'procesafspraken' in het jaar 2024 levert maar liefst 230 treffers op. Ook de Hoge Raad kwam er nog een enkele keer aan te pas. In het arrest van 8 oktober 2024[28] oordeelde de Hoge Raad dat het hof terecht de procesafspraken naast zich had neergelegd waarin de benadeelde partijen niet op korte termijn duidelijkheid zouden hebben gekregen over de afdoening van hun vorderingen. Afdoening van deze vorderingen was in de procesafspraak in het geheel buiten beschouwing gelaten. Bovendien had de verdediging expliciet aangegeven in cassatie te gaan wanneer het hof zou oordelen dat de benadeelde partijen ontvankelijk zouden zijn in hun vordering. De Hoge Raad bekrachtigt het oordeel van het hof dat in een dergelijk geval van de gemaakte afspraken kan worden afgeweken. Dat de Hoge Raad bij procesafspraken bijzondere aandacht verlangt voor de vordering van de benadeelde partij volgde reeds uit het 'overzichtsarrest' uit 2022.[29] Op zich is dit ook niet zo vreemd gegeven het feit dat deze benadeelde partijen (doorgaans) niet bij het maken van procesafspraken worden betrokken en daarop dus in beginsel geen invloed kunnen uitoefen. Het is dus zaak in procesafspraken aan dergelijke vorderingen altijd aandacht te besteden.

Ook de procesafspraak die werd gemaakt in een zaak[30] waarin sprake was van het niet deponeren van een jaarrekening haalde het niet. De procesafspraken waren in dit geval gemaakt door de vertegenwoordiger van de verdachte vennootschap en het OM. Het hof overweegt onder verwijzing naar de Hoge Raad dat bij het tot stand komen van procesafspraken rechtsbijstand vereist is. Nu daarvan *in casu* geen sprake was, kwamen de procesafspraken niet voor een inhoudelijke beoordeling door het hof in aanmerking.

Opmerkelijk is dat als onderdeel van de procesafspraak overeengekomen is dat de verdachte niet ter zitting zou verschijnen nu hij akkoord zou gaan met de behandeling van de zaak overeenkomstig de procesafspraak. Dit is klaarblijkelijk voor het hof geen aanleiding de zaak aan te houden. Het handelen van het hof krijgt daarmee een beetje een tegenstrijdige uitwerking. Enerzijds moet de rechtsbescherming ertoe leiden dat de procesafspraken niet in aanmerking worden genomen vanwege een gebrek aan rechtsbijstand, maar anderzijds leidt dat ertoe dat de zaak buiten aanwezigheid van de verdachte – want die had nu juist ingestemd met die procesafspraak – wordt behandeld. Dat dit punt in cassatie door de verdachte aan de orde zal worden gesteld, ligt niet in de lijn der verwachtingen. Het hof doet de zaak namelijk af met toepassing van art. 9a Sr, oftewel een schuldigverklaring zonder oplegging van straf of maatregel. Daarmee komt de zaak voor de verdachte tot een beter einde dan hetgeen in de procesafspraak overeengekomen was.

11. Onderzoeksplicht en opzet

In de vorige tour kwam al aan de orde dat (voorwaardelijk) opzet soms wordt 'gevonden' in het schenden van de onderzoeksplicht. Een overweging over de onderzoeksplicht komt in fiscale strafzaken relatief veel voor. Bijvoorbeeld in zaken waarin een belastingadviseur een aangifte onjuist heeft ingediend voor een klant en de vraag opkomt of de adviseur voldoende onderzoek heeft gedaan naar de juistheid van gegevens, maar ook bijvoorbeeld in zaken waarin het gaat om btw-carrouselfraude.

Een voorbeeld uit die laatste categorie betreft de zaak van rechtbank Rotterdam van 30 april 2024[31]. De rechtbank overwoog in die zaak:

'De verdachte heeft geen nader onderzoek gedaan naar de transacties en naar de partijen die daarbij betrokken waren. Door zo te handelen heeft de verdachte bewust de aanmerkelijk kans aanvaard dat het handelsverkeer met de wederpartijen van [naam bedrijf 1] bestond uit schijntransacties (in dit geval een zogenaamde BTW-carrousel) en dus dat de facturen die hij ten behoeve daarvan opstelde een valse voorstelling van zaken gaven.'

In de eerder, bij het bespreken van het pleitbaar standpunt reeds aangehaalde zaak van rechtbank Rotterdam waarin een belastingadviseur terechtstond voor het indienen van een onjuiste emigratieaangifte, gaat de rechtbank eveneens in op de onderzoeksplicht in het kader van de aanwezigheid van opzet. De rechtbank overweegt in dat verband:

'De verdachte is al lange tijd (gepensioneerd) belastingadviseur en weet daarom dat het van belang is dat een aangifte duidelijk, stellig en zonder voorbehoud ingediend dient te worden. Vanuit zijn hoedanigheid en verantwoordelijkheid rust op de verdachte een zorgplicht die ertoe strekt dat hij de nodige maatregelen neemt ter ondersteuning van de juistheid van zijn dienstverlening, waaronder in beginsel onderzoek naar de juistheid van in aangiften opgegeven informatie.'

28 Hoge Raad 8 oktober 2024, ECLI:NL:HR:2024:1361.

29 Hoge Raad 27 september 2022, ECLI:NL:HR:2022:1252.

30 Hof Amsterdam 26 september 2024, ECLI:NL:GHAMS:2024:2830.

31 Rb. Rotterdam 30 april 2024, ECLI:NL:RBROT:2024:5067.

De rechtbank veronderstelt in deze passage dus een algemene onderzoeksplicht van een belastingadviseur ten aanzien van de 'juistheid van in de aangifte opgegeven informatie'. Die overweging staat op gespannen voet met de onderzoeksplicht zoals die is verwoord in de reglementen van de beroepsorganisaties. In de reglementen van zowel de NOB als de RB is ten aanzien van het onderzoek dat door de belastingadviseur moet worden verricht in art. 7 lid 2 het volgende opgenomen:

'Zolang in redelijkheid aanwijzingen van het tegendeel ontbreken, mag een lid afgaan op de juistheid en volledigheid van de gegevens die de klant heeft verstrekt. Indien die gegevens hiertoe aanleiding geven stelt een lid een nader onderzoek in.'

De reglementen gaan er dus vanuit dat in beginsel mag worden uitgegaan van de juistheid van de gegevens die de klant aanlevert. In dit geval had de belastingadviseur bij de aangifte over het jaar 2015 een brief gevoegd waarin de situatie van de belastingplichtigen uiteen was gezet. Deze brief was niet door hem opgesteld, maar hij was met de inhoud daarvan wel bekend. Ook was in de aangifte aan de Belastingdienst verzocht om een expliciete standpuntbepaling. De verklaring die de adviseur in deze zaak heeft afgelegd lijkt voor de rechtbank bepalend voor het aannemen van voorwaardelijk opzet. De adviseur heeft verklaard dat hij de brief kort vond en dacht dat deze standpunten met bewijsstukken zouden worden onderbouwd en dat hij wist dat de beschrijving omtrent de bankrekeningen waarover de belastingplichtigen beschikte niet juist was. De rechtbank meent klaarblijkelijk dat deze twijfel de onderzoeksplicht van de adviseur had moeten *triggeren* en dat, nu dit onderzoek achterwege is gebleven, dat de adviseur kan worden aangerekend.
Vraag is wel hoe dit zich verhoudt tot de lijn van de fiscale kamer die de lat in het verleden minder hoog legde. In een arrest uit 2013 oordeelde de fiscale kamer van de Hoge Raad over hetzelfde opzetbegrip:

'Anders dan het Hof in onderdeel 7.4 van zijn uitspraak heeft geoordeeld, brengt de omstandigheid dat de adviseur heeft nagelaten nadere informatie en bescheiden op te vragen en zich in de toepasselijke wettelijke bepalingen te verdiepen, ook indien die adviseur dit wel behoorde te doen, nog niet de voor voorwaardelijk opzet vereiste bewuste aanvaarding mee van de aanmerkelijke kans dat van belanghebbende te weinig belasting zou worden geheven.'[32]

Wat ik mij wel afvraag, is of de strafrechters die oordelen in strafzaken zich voldoende rekenschap (kunnen) geven van hoe het er in een fiscale adviespraktijk aan toegaat. Daarmee wil ik zeker niet zeggen dat zorgvuldig handelen niet geboden is, maar adviseurs behandelen doorgaans honderden aangiften en adviezen voor vele cliënten per jaar. Dat er daarbij ook wel eens iets 'fout' gaat, lijkt mij een gegeven. Een te ruime invulling van de onderzoeksplicht leidt ertoe dat adviseurs voor die fouten strafrechtelijk aansprakelijk worden, hetgeen mij een onwenselijke ontwikkeling lijkt.

12. Valsheid

In het kader van valsheid in geschrifte is de conclusie van A-G Aben van 7 januari 2025 nog noemenswaardig.[33] De zaak ging over een viertal goededoelenstichtingen (anbi's) waarvan de verdachte bestuursvoorzitter was. Daarnaast was de verdachte partner bij een belastingadvieskantoor. Er werden door het kantoor hoge bedragen gedeclareerd aan de stichting terwijl er op de facturen slechts een algemene omschrijving stond zoals 'voor onze werkzaamheden in de periode'. Daarbij is relevant dat aan bestuursleden van stichtingen met een anbi-status niet meer mag worden betaald dan een vergoeding van kosten en een niet bovenmatig vacatiegeld. Omdat was nagelaten op de facturen op te nemen dat (tevens) een vergoeding tegen commercieel tarief voor bestuurswerkzaamheden in rekening was gebracht, was er naar het oordeel van het hof '*sprake van een verhullende of versluierende handeling – die mede werd begaan teneinde de effectieve toepassing en controle van de fiscale wet- en regelgeving op het gebied van ANBI's te bemoeilijken – en bijgevoegd van intellectuele valsheid in de zin van de wet*.'[34]

> De onvolledigheid van verstrekte gegevens kan onder bepaalde omstandigheden leiden tot een onjuiste voorstelling van zaken

Al in een eerdere tour kwam bij het bespreken van het arrest van het hof de vraag aan de orde of het weglaten van bepaalde informatie, wanneer hetgeen wel is vermeld in overeenstemming is met de werkelijkheid, wel zou kunnen resulteren in de conclusie dat sprake is van een intellectuele valsheid. Naar de letter is hetgeen er werd vermeld op de facturen immers juist. Dat bepaalde werkzaamheden niet in aanmerking komen voor facturatie tegen een commercieel tarief maakt toch niet dat een factuur waarop is vermeld 'voor onze werkzaamheden' reeds om die reden vals is? Het hof meende van wel en daar is A-G Aben het mee eens. Hij beschrijft in zijn conclusie dat 'de onvolledigheid van verstrekte gegevens – lang niet altijd maar – onder bepaalde omstandigheden kan leiden tot een onjuiste voorstelling van zaken'. Het voorbeeld dat hij daarbij geeft, vind ik niet direct redengevend voor de situatie waar het in dit geval om gaat. A-G Aben beschrijft de situatie waarin een teamleider moet getuigen ter terechtzitting en daar op de vraag of hij de informant een zak met geld heeft aangeboden 'nee' antwoordt zonder te vermelden dat het ging om een koffer

32 Hoge Raad 31 mei 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY7673.

33 Conclusie Hoge Raad 7 januari 2025, ECLI:NL:PHR:2025:29.

34 Hof 's-Hertogenbosch 30 augustus 2022, ECLI:NL:GHSHE:2022:2990 t/m 2995.

met geld. Die situatie lijkt mij evenwel wezenlijk anders dan de situatie die speelde bij het hof. Een getuige heeft immers de verplichting 'de waarheid' te spreken. Die verplichting zou je niet alleen woordelijk moeten interpreteren maar ook qua strekking. *In casu* was een dergelijke verplichting er niet. De beschrijving is onjuist noch noodzakelijkerwijs onvolledig. Dat was wat mij betreft anders geweest wanneer er op de factuur was opgenomen 'voor onze commerciële werkzaamheden' of wanneer er een specificatie was bijgevoegd waarop alleen de commerciële werkzaamheden zouden zijn weergegeven. Onder die omstandigheden zou mogelijk kunnen worden betoogd dat het niet-vermelden van de niet-commerciële werkzaamheden een niet-getrouw beeld van de werkelijkheid gaf.

Uitgeleide

De afdronk van dit jaar was dat er relatief veel aandacht was voor voorschriften die de rechtsbescherming dienen. Van bijstand bij boeteverhoren tot het verschoningsrecht en het fair play-beginsel. De vraag is daarbij telkens wel hoe deze beginselen kunnen worden gediend, zonder dat het punitieve recht te veel aan slagvaardigheid inboet. De ontwikkeling van procesafspraken lijkt met name uit noodzaak geboren en ook in de onderzoeksfase lijken zaken alleen maar langer te duren. De verwachtingen voor 2025 zijn dan ook dat er (nog) meer gebruik zal worden gemaakt van het boete-instrumentarium en de strafbeschikking om zaken sneller af te wikkelen.

Dit artikel is afgesloten op 28 februari 2025.

Over de auteur

Mr. A.B. (Annabel) Vissers

Mr. A.B. Vissers is werkzaam als advocaat bij De Bont Advocaten.