



Tour d'horizon fiscaal strafrecht anno 2009

Tijdschrift Formeel Belastingrecht 2009/08

Belastingjaar/tijdvak	
Wetsartikelen	AWR-art. 69
Auteur	Prof.mr. G.J.M.E. de Bont Mr. J.M. Sitsen

Voor het vierde achtereenvolgende jaar zetten wij de – in onze ogen –vermeldenswaardige jurisprudentie op het gebied van het fiscale strafrecht op een rij. Uiteraard zijn er 'evergreens' die elk jaar terugkomen (zoals de deelnemersvarianten, opzet en pleitbaar standpunt), maar ook zijn er (ogenschijnlijke) tendensen, zoals de hogere straffen en toenemende populariteit van het delict witwassen. Getracht wordt meer te bieden dan een kroniek, door thematisch te werk te gaan en hier en daar wat historisch perspectief te bieden.

1 Processtukken en ATV-stukken

Tussen de verdachte/advocatuur enerzijds en het Openbaar Ministerie anderzijds bestaat van nature een conflict omtrent de verstrekking van processtukken. De verdachte wil weten waar hij aan toe is; de officier van justitie wil de verdachte 'blanco' kunnen (laten) verhoren. Deze kwestie werd dit jaar bijzonder principiële beoordeeld door de Rechtbank Utrecht.[1] De betreffende officier van justitie meende dat het recht – op stukken – eerst ontstaat nadat sprake is van een *criminal charge*. Hiermee maakte de rechtbank – terecht – korte metten en oordeelde dat de verdachte ook al tijdens het voorbereidend onderzoek recht heeft op kennisneming van de processtukken en dus ook voordat sprake is van een *criminal charge*.

'Dat veel rechten van de verdachte thans worden ontleend aan het Europese verdrag voor de rechten van de mens, dat het begrip "criminal charge" hanteert, kan hier niet leiden tot een inperking van de rechten die de verdachte op grond van het Wetboek van Strafvordering heeft.'

Processtukken zijn die stukken die door de opsporende en vervolgende instanties aan het dossier worden toegevoegd. Van belang is dat de rechtbank benadrukt dat het daartoe echter niet beperkt blijft. Verdachte heeft 'daarnaast' recht op kennisneming van die stukken die redelijkerwijze van belang kunnen zijn, hetzij in voor verdachte belastende, hetzij in voor hem ontlastende zin, of die van belang zijn voor de beoordeling van de rechtmatigheid of betrouwbaarheid van het bewijsmateriaal of anderszins van belang zijn voor de beantwoording van een van de vragen van art. 348 en 350 Wetboek van Strafvordering (hierna: Sv).

Ook wordt nogal eens gesteggeld over de vraag of tot die processtukken ook de ATV-stukken behoren. Rechtbank Assen oordeelde op de valreep nog in 2008[2] dat de ATV-stukken wel tot het procesdossier behoren. Het ging daarbij om de schriftelijke bescheiden met betrekking tot de aanmelding van de zaak bij de boete-fraudecoördinator, het verslag van het daarop volgende selectieoverleg en de daaruit voortvloeiende beslissing en het verslag van het daarop volgende tripartiete overleg en de daaruit voortvloeiende beslissing; deze moeten worden gerekend tot de processtukken. De rechtbank oordeelde dat zonder de beschikking over deze schriftelijke bescheiden – vooralsnog – geen oordeel kan worden gevormd over de ontvankelijkheid van het Openbaar Ministerie. De Hoge Raad[3] oordeelde omtrent dit vraagstuk echter anders. Niet altijd dienen de ATV-stukken te worden overgelegd. Als – zoals in dit geval – de rechter oordeelt dat hij zich voldoende geïnformeerd acht, omdat de indicatoren die hebben geleid tot strafrechtelijk onderzoek met betrekking tot de verdachte zich in het dossier bevinden tezamen met een uitvoerige toelichting daarop, getuigt het oordeel dat het onder die omstandigheden niet vereist was om de stukken uit de ATV-procedure aan het dossier toe te voegen, niet van een onjuiste rechtsopvatting.

2 Streckingsvereiste

Ingevolge art. 69 Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) is het opzettelijk niet, of onjuist doen van aangifte strafbaar, 'indien het feit ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven'. Hof Arnhem[4] heeft zich over dit zogeheten strekkingsvereiste uitgelaten en citeert in dat kader eerst het arrest van de Hoge Raad van 26 juni 2001[5]:

'indien door die gedraging de te geringe heffing naar redelijke, uit objectieve omstandigheden af te leiden, verwachting waarschijnlijk is. Daarbij is met "objectieve omstandigheden" bedoeld op een "van buitenaf" waarneembare eigenschap van de gestelde gedraging.'

Het hof stelt vervolgens vast dat de wijze waarop aangifte is gedaan 'naar alle waarschijnlijkheid' zal kunnen meebrengen dat te weinig belasting wordt geheven. Dit waarschijnlijkheidsoordeel doet echter vreemd aan. De indruk wordt gewekt dat een strafrechtelijke veroordeling kan volgen, aangezien aan het strekkingsvereiste wordt voldaan, indien het nadeel voor de schatkist waarschijnlijk is. Ofschoon de rechtsregel van de Hoge Raad ook de waarschijnlijkheid als relevant aspect noemt, is dit naar onze mening wel erg centraal gesteld. Is daadwerkelijk aan het strekkingsvereiste voldaan als de aangifte 'naar alle waarschijnlijkheid' onjuist is? Wordt de parlementaire geschiedenis bezien, dan blijkt daaruit dat de bedoeling van dit vereiste was te waarborgen dat slechts de zwaardere zaken werden uitgeselecteerd. Verwordt het strekkingsvereiste tot een waarschijnlijkheidsvereiste, dan wordt de doelstelling niet gehaald. Het vereiste heeft bij een dergelijke invulling ook geen enkele toegevoegde waarde ten opzichte van het delictsbestanddeel van de onjuiste aangifte of het niet doen van de aangifte.

Ook Hof Den Bosch[6] is nader ingegaan op het strekkingsvereiste in een zaak waarin een verdachte en zijn medeplegers 'de aangifte IB over 2002 zo hebben ingericht dat zij naar het zich laat aanzien een te hoog belastbaar inkomen uit sparen en beleggen (hierna: box 3

inkomen) hebben opgegeven'. Het hof overweegt dat het strekkingsvereiste moet worden beoordeeld door de gehele constructie in acht te nemen. Deze constructie strekte er 'in zijn geheel' toe dat te weinig belasting werd betaald op grond waarvan het hof als volgt concludeert:

'Daarom acht het hof dat, zelfs indien ten aanzien van de IB op zichzelf beschouwd, gelet op het vorenstaande, niet zou kunnen worden gesteld dat de onder 1 ten laste gelegde en bewezenverklaarde feitelijke handelingen ertoe strekten dat er te weinig inkomstenbelasting werd geheven, nog heeft te gelden dat in combinatie met de aangifte Vpb er naar het oordeel van het hof wel dergelijk ook ten aanzien van de onjuiste aangifte IB voldaan is aan het strekkingsvereiste.'

Het is maar zeer de vraag of een dergelijke extensieve benadering past in de jurisprudentie met betrekking tot het strekkingsvereiste. De Hoge Raad heeft op basis van de parlementaire geschiedenis overwogen dat in het kader van het strekkingsvereiste niet de specifieke omstandigheden van de voorliggende casus bepalend zijn. Het gaat erom welke gevolgen een onjuiste aangifte of het niet doen van aangifte gewoonlijk heeft. Nu een aangifte waarin een te hoog box 3-inkomen is aangegeven er doorgaans niet toe strekt dat er te weinig belasting wordt geheven, kan naar onze overtuiging niet zijn voldaan aan het strekkingsvereiste.

Op basis van het voorgaande kan niet anders dan worden vastgesteld dat in de rechtspraak flegmatiek met het strekkingsvereiste wordt omgesprongen. Is de schatkistbenadeling waarschijnlijk, dan is dat voldoende. Is er geen schatkistbenadeling in verband met één belastingmiddel, dan wordt er wel een ander middel bij betrokken waardoor daarvan wel sprake is. Het vereiste voldoet niet aan de aanvankelijke bedoelingen van de wetgever.

In aanvulling daarop durven wij de stelling aan dat het strekkingsvereiste een verslechtering is ten opzichte van het oude gevolgbestanddeel in de tekst tot 1998, waarin een dubbele potentialis was opgenomen. Illustratief is in dat verband nog een andere overweging van Hof Arnhem in de voormelde zaak. Daarin werd door de raadsman nog aangevoerd dat wellicht de waardevermindering van de aandelen niet ten laste van de winst had mogen worden gebracht, maar dat dan wel de waarde van de rekening-courantvordering ten laste van het resultaat kon komen. Het hof merkte op dat 'als het ware een beroep op interne compensatie' werd gedaan. Dit verweer kon de verdachte niet baten, nu het verweer 'immers' niet meebrengt dat de strekking van de aangifte niet was het betalen van te weinig belasting. Ook in een andere zaak van Hof Arnhem[7] overwoog het hof dat aan het bewijs voor het strekkingsvereiste niet af doet 'de omstandigheid dat achteraf het eindresultaat over een bepaalde periode kan zijn dat er niet te weinig belasting is geheven'.

Toch zou dit interne compensatieachtige verweer onder het oude gevolgbestanddeel met de dubbele potentialis wel kans van slagen hebben gehad. In 1996 overwoog de Hoge Raad[8] dat relevant is of tegenover niet-aangegeven inkomsten mogelijk niet-afgetrokken kosten kunnen worden gesteld. Bij een dergelijk 'wegstrepen' bestaat de mogelijkheid dat 'het handelen van de verdachte niet tot gevolg zou kunnen hebben dat te weinig belasting zou kunnen worden geheven'.

Het is naar ons idee spijtig te moeten constateren dat het strekkingsvereiste *de jure* en *de facto* een dode letter is geworden, maar verontrustend is het te moeten constateren dat de bepaling die in 1998 werd vervangen meer waarborgen bood dan de nieuwe wet die juist werd geïntroduceerd om de eisen aan een fiscaal strafrechtelijke vervolging te verzwaren.

3 Deelnemingsvarianten

3.1 Medeplegen

Het strafrechtelijke begrip medeplegen heeft met ingang van juli 2009 een omvangrijkere reikwijdte gekregen. Met de inwerkingtreding van de Vierde tranche Awb is dit strafrechtelijke begrip in het bestuursrecht geïncorporeerd en kan de inspecteur aan een belastingadviseur als medepleger een boete opleggen. Of dit invloed zal hebben op het aantal adviseurs dat strafrechtelijk wordt vervolgd voor medeplegen, moet worden afgewacht. Feit is wel dat de belastingadviseurs, tezamen met de accountants, notarissen, advocaten, bekende Nederlanders en politici worden geacht een voorbeeldfunctie te hebben en deswege eerder in aanmerking komen voor een strafrechtelijke afwikkeling dan 'gewone' burgers.

De uitspraken in verband met medeplegen zijn vanuit een juridische invalshoek interessant vanwege de regel dat er geen sprake kan zijn van medeplegen zonder een pleger. Vanuit een meer feitelijk perspectief kan belang worden gehecht aan de arresten en vonnissen, omdat daarin nader wordt ingegaan op de vraag welke aard van betrokkenheid tot medeplegen kan leiden.

Geen medepleger zonder pleger is in het strafrecht al langer een bekende uitdrukking. In dat verband is van belang dat de pleger slechts de belastingplichtige of de inhoudingsplichtige kan zijn. De Hoge Raad[9] heeft immers geoordeeld dat het doen van aangifte een kwaliteitsdelict is. Desondanks is Rechtbank Breda[10] 'contrair' gegaan en oordeelde dienaangaande als volgt:

'In tegenstelling tot hetgeen de verdediging heeft betoogd, is het opzettelijk onjuist doen van een belastingaangifte geen kwaliteitsdelict, zodat de natuurlijke persoon die als vertegenwoordiger namens een BV optreedt, als pleger kan worden aangemerkt.'

Tegen dit vonnis is hoger beroep aangetekend.

In het eerder aangehaalde vonnis van Hof Arnhem[11] waarin een belastingadviseur zich moest verantwoorden voor de aan zijn adres gemaakte verwijten van het medeplegen van onjuiste aangiften van zijn cliënt, voormalig trainer van PSV, werd aangevoerd dat de cliënt geen opzet heeft gehad. Zonder pleger zou dan de medepleger vrijuit dienen te gaan. Het hof oordeelde dat voor een bewezenverklaring moet worden vastgesteld dat de verdachte opzet had op het gronddelict en op het medeplegen.

'Niet hoeft vastgesteld te worden dat de (rechts)personen die met de verdachte hebben deelgenomen eveneens dat opzet hadden.'

En ook:

'Een bewezenverklaring van het medeplegen door verdachte (in de strafvervolgning tegen verdachte), vereist niet het bewijs dat de personen met wie de verdachte heeft medegepleegd eveneens opzet op de onjuistheid van de aangifte hadden.'

Castelij[n][12] stelt naar onze overtuiging terecht ter discussie of deze onderdelen van het arrest wel passen in de lijn van de Hoge Raad. [13] Daaruit volgt dat het ontbreken van opzet bij de pleger tot vrijspraak van de medepleger dient te leiden. In het kader van deze vaste jurisprudentie dient de rechter die oordeelt in de zaak van de medepleger tevens de opzet van de pleger te beoordelen en vast te stellen.

Het vonnis van Hof Arnhem is ook overigens in het kader van de discussie over medeplegen van belang. De verdachte belastingadviseur stelde zich immers ter zake van één verwijt in de tenlastelegging op het standpunt dat zijn betrokkenheid te beperkt was om te kunnen spreken van medeplegen. Zo had een ander belastingadvieskantoor daadwerkelijk de aangifte ingevuld en

ingediend. Het hof stelde echter vast dat verdachte ook betrokken is geweest, 'alleen dan meer op afstand'. Het hof meende dat het 'plan' dat ten grondslag lag aan de onjuiste aangifte van de belastingadviseur afkomstig was en dat dit met de andere belastingadviseur en de belastingplichtige is besproken. Ook zou hij een actieve uitwerking hebben gegeven aan het plan door het verschaffen van de benodigde gegevens aan de adviseur die de aangifte zou doen. Dit alles was voldoende voor medeplegen.

Rechtbank Roermond[14] oordeelde over het verwijt van medeplegen in een zaak waarin de verdachte als tussenpersoon tussen beleggers en buitenlandse banken optrad. Verdachte was zijn relaties behulpzaam bij het openen van beleggingsrekeningen, waarvoor hij provisie van deze bank ontving. De vraag was of de verdachte wist (en zo ja, vanaf welk moment) dat de desbetreffende personen de rekeningen/het vermogen buiten het zicht van de Belastingdienst zouden houden. Een aantal van zijn relaties nam hem in vertrouwen en vroeg hoe zij deze fiscaal onvriendelijke rekeningen weer fiscaal vriendelijk konden maken. Hij was er niet op uit actief relaties behulpzaam te zijn bij het buiten het zicht van de fiscus houden van beleggingsrekeningen. Met de desbetreffende aangiften heeft hij zich niet bezighouden. Er waren zelfs concrete aanwijzingen van het tegendeel, namelijk dat verdachte een deel van zijn relaties heeft aangespoord om schoon schip te maken bij de fiscus door ofwel gaandeweg de zwarte rekening te witten dan wel door op de inkeerregeling te attenderen. De verdenking van medeplegen werd niet bewezen geacht.

Niet alleen belastingadviseurs kunnen in een strafrechtelijk onderzoek worden betrokken. Ook accountants kan dit lot ten deel vallen. Rechtbank Breda[15] oordeelde over een situatie waarin een cliënt van een belastingadvies/accountantskantoor een – geantedateerde – brief opstelde en bij het kantoor af gaf waarin een tijdstip werd vermeld waarop aan de vermogensbeheerder opdracht zou zijn gegeven om effectenportefeuilles over te dragen aan de bv. De portefeuilles moesten, gezien de beurskrach, in het jaar 2002 aan de vennootschap zijn overgedragen, maar de cliënt bedacht zich dit in 2003. De accountant werd vervolgd voor het medeplegen van het doen van onjuiste aangiften (op basis van het geantedateerde stuk). De accountant had de aangifte niet ingevuld en was 'slechts' betrokken bij de jaarrekening. De accountant heeft volgens de rechtbank de brief gezien en had direct kunnen en ook moeten constateren dat daarin zaken stonden die niet juist waren. Doordat de accountant aannam dat de aandelen in januari 2002 aan de bv waren verkocht, heeft hij de aanmerkelijke kans aanvaard dat die cliënt een vals stuk aan hem overlegde en daarmee tevens de aanmerkelijke kans aanvaard dat, door dat stuk de basis te laten vormen van de wijziging van de jaarstukken en daarmee van de aangifte, er opzettelijk een onjuiste aangifte zou worden gedaan. Door geen nadere vragen te stellen, heeft hij die kans aanvaard en op de koop toe genomen: de accountant heeft de opzettelijk onjuist gedane aangifte vennootschapsbelasting medegepleegd. Tegen dit vonnis is hoger beroep ingesteld.

Van belang is vast te stellen dat van medeplegen van een onjuiste aangifte eveneens sprake kan zijn indien de adviseur niet daadwerkelijk de aangifte heeft ingevuld en ingediend. Ook overige betrokkenheid, in de vorm van een advies of een jaarrekening die ten grondslag ligt aan een aangifte, kan leiden tot een medepleegverwijt.

3.2 Medeplichtigheid

Rechtbank Den Haag oordeelde over een omvangrijke fraude in de tuinderwereld.[16] Een schijnconstructie met in Spanje gevestigde rechtspersonen zou tuinders in staat hebben gesteld leveranties niet te boeken en op die manier gelden uit het zicht van de fiscus te houden. Daarmee is door veel tuinders gedurende vele jaren een groot bedrag aan zwart geld verkregen. De vraag was of de bedenker van de constructie al dan niet tezamen met anderen medeplichtig is geweest aan de gepleegde fiscale delicten. De verdachte heeft de voor medeplichtigheid vereiste dubbele opzet gehad, ten eerste gezien de bedoeling van de hele constructie en ten tweede gezien het feit dat het voor hem en alle andere betrokkenen zonneklaar was dat de tuinders die van het geboden afzetkanaal gebruikmaakten, deze leveringen niet zouden verantwoorden in hun administratie. Het verweer hield in dat het opzettelijk niet administreren van omzet de eigen verantwoordelijkheid van de desbetreffende tuinders is, waarvoor hij niet strafrechtelijk aansprakelijk kan worden gehouden. Naar het oordeel van de rechtbank echter kan de eigen verantwoordelijkheid van de betrokken tuinders in dit geval niet aan de strafbaarheid van het gedrag van verdachte afdoen. Het oordeel luidde dat sprake was van het medeplegen van medeplichtigheid aan de ten laste gelegde gronddelicten (het niet overeenkomstig de fiscale wetgeving voeren van administratie) door daartoe opzettelijk gelegenheid, middelen en inlichtingen te verschaffen.

In deze zaak koos de officier van justitie voor medeplegen van medeplichtigheid aan de fiscale fraude door de tuinders en niet voor het medeplegen van de fiscale fraude. Het hof stelt vast dat de verdachte de bedenker was van de constructie. Hij had met andere woorden het plan en is daarenboven ook nog betrokken geweest bij de uitvoering. Onder die omstandigheden zou een verwijt van medeplegen eveneens denkbaar zijn geweest.

3.3 Opdracht geven

Al geruime tijd geleden is in de Slavenburg-jurisprudentie uiteengezet wanneer sprake is van feitelijk leiding geven c.q. opdracht geven. Rechtbank Middelburg[17] wijdt afzonderlijke overwegingen aan allereerst 'opdracht geven' en voorts feitelijk leiding geven. Opdracht geven impliceert het geven van een uitdrukkelijke last tot de strafbare gedraging. Het enkele toelaten van het feit is niet voldoende om van opdracht geven te spreken. Daarvan was in casu geen sprake.

Vervolgens werd ook de redenering van het Openbaar Ministerie verworpen, inhoudende dat iedere directeur-grotaandeelhouder per definitie feitelijk leidinggever is van een onjuiste aangifte van de vennootschap. De rechtbank hecht waarde aan het feit dat de desbetreffende verdachte geen fiscale opleiding heeft genoten en dat niet is gebleken dat verdachte anderszins kennis heeft verworven op boekhoudkundig en/of fiscaal gebied. De verdachte vertrouwde volledig op de juistheid van de door de belastingadviseur ingediende aangiften. Naar het oordeel van de rechtbank mocht hij daarop ook vertrouwen, gezien de kundigheid die van een dergelijk adviseur op fiscaal gebied verwacht mag worden. Onoplettendheid en onachtzaamheid leiden de rechtbank niet tot het oordeel dat sprake is van opzet. In fundamentele termen werd de vrijspraak ingeluid met de volgende zin: *'Schuld, in de zin dat verdachte op de hoogte had behoren te zijn, is blijkens de jurisprudentie immers onvoldoende om te kunnen spreken van feitelijk leidinggeven.'*

3.4 De feitelijk leidinggever van een fiscale eenheid?

Het is vaste jurisprudentie van de Hoge Raad dat een fiscale eenheid geen rechtspersoon is in de zin van art. 51 Wetboek van Strafrecht (hierna: Sr).[18] Toen een verdachte werd vervolgd voor het feitelijk leidinggeven aan een onjuiste en/of onvolledige aangifte vennootschapsbelasting van de fiscale eenheid, werd door de raadsvrouw aangevoerd dat een dergelijke tenlastelegging strijdig was met voormelde vaste lijn in de jurisprudentie van de Hoge Raad. Rechtbank Den Bosch[19] ontwijkt deze klip door een lezing van de tenlastelegging 'in samenhang met het dossier'. Op basis daarvan kan er naar het oordeel van de rechtbank redelijkerwijs geen misverstand bestaan over het daarin aan verdachte gemaakte verwijt. De rechtbank leest de tenlastelegging vervolgens zo, dat niet de fiscale eenheid de aangifte heeft gedaan, maar dat de houdstervennootschap dat deed, als hoofd van de fiscale eenheid. Aan die houdstervennootschap die ingevolge art. 51 Sr uiteraard wel 'kwalificeert', had de verdachte feitelijk leiding gegeven. Bij de wijze waarop de rechtbank met de tenlastelegging omgaat, kunnen kanttekeningen worden geplaatst. De officier van justitie heeft tot in hoger beroep de mogelijkheid om de tenlastelegging te wijzigen. Als hij daartoe niet besluit, zou de rechter terughoudend dienen te zijn met het

feitelijk wijzigen van de dagvaarding.

4 Verwijt

4.1 Opzet

Vanzelfsprekend is ook in 2009 weer veelvuldig gediscussieerd over de vraag of de verdachte opzettelijk onjuist heeft gehandeld. De problematiek die veelal ten grondslag ligt aan een fiscale fraudezaak maakt het soms bepaald niet eenvoudig om uit de objectieve feiten en omstandigheden een bedoeling, wil, wetenschap, gerichtheid van de actor te ontleden. Ook het civiele recht is niet altijd maatgevend voor de strafrechtelijke duiding. In het vonnis van 29 juli 2009 volgt Rechtbank Den Haag[20] het Openbaar Ministerie in de stelling dat 'niet de vorm maar het wezen van de transacties' relevant is.

'De civielrechtelijke beschouwingen van de verdediging kunnen bij die stand van zaken dan ook onbesproken blijven, aangezien ook overeenkomsten naar burgerlijk recht zeer wel een schijnconstructie kunnen opleveren, bedoeld om strafrechtelijk relevante transacties aan het zicht, met name dat van de fiscus, te onttrekken.'

Dergelijke conclusies zijn in geval van schijnconstructies begrijpelijk, maar daarmee zijn we er nog niet. Een eenduidige, universeel toepasbare definitie van 'schijnconstructie' is niet te geven. Uitgangspunt blijft toch de contractvrijheid die het civiele recht kenmerkt. Als deze echter geweld wordt aangedaan en instrumenteel wordt gemaakt aan strafrechtelijk verwijtbare handelingen, kan worden gesproken van een schijnhandeling die geen waarde heeft in het strafrecht. Alsdan dient de opzet van de verdachte op de strafrechtelijk verwijtbare handeling wel komen vast te staan.

Rechtbank[21] Amsterdam diende te oordelen over een vergoeding die civielrechtelijk werd aangemerkt als een beëindigingsvergoeding. Het betrof een *'investmentbanker'* die een uitkering ineens kreeg als tegemoetkoming ten aanzien van toekomstige inkomstenderving. Hij paste in zijn aangifte inkomstenbelasting het bijzonder tarief van 45% toe. De Belastingdienst en het Openbaar Ministerie meende dat feitelijk sprake was van een bonus, die tegen het reguliere tarief in de heffing moest worden betrokken. De rechtbank oordeelde dat geen sprake was van een beëindigingsvergoeding en dat dit bedrag ook niet in de plaats kwam van de bonus. Anderzijds kon ook weer niet worden gezegd dat de gehele vergoeding een bonusbetaling was. Desalniettemin stond voor de rechtbank wel vast dat het bijzondere tarief niet op het gehele bedrag had kunnen worden toegepast en dat de aangifte derhalve onjuist was. Daarmee stond echter de opzet op de onjuiste aangifte niet vast. Bij het oordeel van de rechtbank speelde een grote rol dat de verdachte *'alles door zijn werkgever, de bank, heeft laten regelen'*. Die bank heeft de aan de bankier uitbetaalde vergoeding tegen 45% afgerekend met de fiscus, nadat de bank zich hierover had laten adviseren door een gerenommeerd belastingadvieskantoor. Mede om die reden kan niet worden geoordeeld dat het voor een strafrechtelijk verwijt vereiste (voorwaardelijk) opzet bij de bankier kan worden vastgesteld: vrijspraak volgde.

4.2 Pleitbaar standpunt

De belastingadviseur van de welbekende voetbaltrainer voerde in zijn hoger beroepsprocedure nog aan – mede op basis van twee opinies van hooggeleerde heren – dat sprake was van een pleitbaar standpunt. Het hof oordeelde[22] dat het enkele feit dat aan de hand van de onjuiste aangiften mogelijkerwijze toch een juiste aanslag tot stand zou zijn gekomen, omdat de vennootschap de mogelijkheid had om de rekening-courantvordering op de grootaandeelhouder af te waarderen, zodat per saldo het belastbaar bedrag wellicht juist kon zijn aangegeven (verdachte doet hierbij als het ware een beroep op interne compensatie), niet tot een pleitbaar standpunt leidt.

Ook in een cassatieschriftuur in een beklagprocedure werd een beroep gedaan op het 'zogenoemde pleitbare fiscale standpunt'. Het betrof een belangwekkende kwestie over de doorbreking van het verschoningsrecht. In deze beklagprocedure was aangevoerd dat in beslag genomen stukken dienden te worden geretourneerd, omdat daarop het verschoningsrecht van toepassing was. Het verschoningsrecht is niet van toepassing als de in beslag genomen stukken zogeheten *'corpora delicti'* betreffen. Daarenboven wordt het verschoningsrecht terzijde geschoven indien de verschoningsgerechtigde verdachte is van een 'serieus' delict. Met het beroep op het pleitbare standpunt werd betoogd dat van een redelijk vermoeden van schuld ex art. 27 Sr geen sprake is en er dientengevolge geen inbeslagneming had mogen plaatsvinden. De Hoge Raad overwoog dat een dergelijk verweer een beoordeling ten gronde vergt, waarvoor in de beklagprocedure geen plaats is.[23] Deze overweging doet echter niet af aan de noodzaak van een zorgvuldige afweging in geval van een verdenking tegen een verschoningsgerechtigde. Die beoordeling bij de vervolgende autoriteiten zou ertoe moeten leiden dat pleitbare zaken worden uitgeselecteerd en nimmer tot een strafzaak zouden kunnen leiden.

5 Omissie of commissiedelict: wat is het nu?

5.1 Wanneer is er een aangifte in de zin van art. 69 AWR?

Omtrent de vraag wat nu eigenlijk een aangifte is, bestaat nog wel eens onduidelijkheid. Rechtbank Middelburg[24] is van oordeel dat voor de beantwoording van de vraag of sprake is van een bij de belastingwet voorziene aangifte in de zin van art. 69, lid 2, AWR, het erom gaat of het desbetreffende formulier/aangiftelijst materieel (dat wil zeggen naar de inhoud) het karakter draagt van een aangifte die bij enige belastingwet is voorzien. Art. 69, lid 2, AWR beoogt immers strafbaar te stellen het onjuist of onvolledig invullen van een stuk dat, als aangifte gepresenteerd, naar zijn inhoud tot een conclusie omtrent de grootte van de belastingschuld kan leiden, zij het dat die conclusie niet zal stroken met de werkelijkheid. Ook het ontbreken van vitale bijlagen bij het lijst leidt niet tot de conclusie dat geen aangifte is gedaan.[25] Ook de Rechtbank Haarlem[26] stelde niet te hoge eisen aan de 'bij de wet voorziene aangifte', nu ook het feit dat de aangiften niet op een voorgeschreven lijst zijn gedaan, geen belemmering is voor een veroordeling. In die zaak speelde ook nog dat de Belastingdienst in het geheel niet meer de beschikking had over bepaalde aangiften. Nu echter kopieën bij de belastingadviseur van de verdachte in beslag werden genomen en deze overeenkwamen met de digitale bestanden van de Belastingdienst, werd ook die hobbel genomen.

5.2. Een onjuiste aangifte die vervolgens geen aangifte was

De Hoge Raad[27] heeft geoordeeld in een situatie waarin de vraag aan de orde was of nu sprake was van het doen van (een onjuiste) aangifte of het niet doen van aangifte. In eerste instantie werd ten laste gelegd dat de desbetreffende verdachte een onjuiste belastingaangifte had gedaan. De advocaat-generaal bij het hof verzocht echter een wijziging van de tenlastelegging; in plaats van het onjuist doen van die aangifte werd de verdachte het niet doen van die aangifte verweten. De vraag was of dit wel paste binnen de grenzen waarin een wijziging tenlastelegging is toegestaan: vallen de gedragingen binnen hetzelfde feitencomplex? Het hof stond deze wijziging toe, maar de Hoge Raad vond dat niet zonder meer begrijpelijk: het ging immers eerst om het doen van een onjuiste of onvolledige aangifte, terwijl het in de gewijzigde tenlastelegging gaat om het verzuim aangifte te doen.

Het niet doen van een aangifte is uiteraard iets anders dan het onjuist doen van een aangifte. In het licht van het recht van een verdachte om exact te weten wat de beschuldiging is waartegen hij zich dient te verdedigen, mag de rechter scherp toezien op wijzigingen in de tenlastelegging die door het Openbaar Ministerie worden voorgesteld.

6 Schending van de informatieverplichting ex art. 47 AWR

De Hoge Raad[28] heeft inmiddels duidelijkheid geschapen in de verhouding tussen art. 47 AWR en de fiscale strafbepalingen. Er was onduidelijkheid ontstaan als gevolg van de jurisprudentie van de Belastingkamer van de Hoge Raad, waarin was overwogen dat er geen belang was in de zin van art. 47 AWR indien vragen werden gesteld door de inspecteur over posten in de aangiften ter zake waarvan de belastingplichtige de bewijslast al had. De Hoge Raad volgde echter de beslissing van het hof, dat oordeelde dat de fiscale arresten louter betrekking hebben op de bewijslast in de belastingprocedure. Dat de Belastingkamer had overwogen dat er geen belang was in de zin van art. 47 AWR, had slechts tot gevolg dat de bewijslast niet werd omgekeerd en verzaard, maar had naar het oordeel van de Strafkamer niet tot gevolg dat art. 47 AWR in dergelijke kwesties in het geheel niet meer van toepassing zou zijn. Art. 47 AWR bleef toepasbaar en kon dus nog worden geschonden als gevolg waarvan dan toch nog een strafzaak kon volgen.

Wanneer ontstaat een informatieverplichting eigenlijk? De rechtbank in Amsterdam[29] oordeelde daaromtrent dat deze in ieder geval niet ontstaat indien een inspecteur de belastingplichtige in de gelegenheid stelt om op een voornemen tot navordering te reageren. Hiermee wordt geen verplichting ingevolge de belastingwet tot het geven van informatie in het leven geroepen. In die gevallen waarin de inspecteur zich niet beroept op art. 47 AWR, kan bij gebrek aan een reactie of het toezenden van een incorrecte reactie geen strafrechtelijke vervolging plaatsvinden vanwege schending van de informatieverplichting in art. 47 AWR.

7 Over de reikwijdte van art. 69, lid 4, AWR

Uit de wettekst van art. 69, lid 4, AWR volgt dat art. 225, lid 2, Sr niet de grondslag voor strafvervolging kan zijn als de verweten gedraging onder de strafbaarstellingen van art. 69, lid 1 of 2, AWR valt. Dit betekent niet dat deze feiten niet naast elkaar of subsidiair ten laste kunnen worden gelegd, aldus Rechtbank Amsterdam.[30] In de desbetreffende zaak was het verwijt aan verdachte, kort gezegd, dat hij samen met anderen valse stukken heeft afgeleverd bij de Belastingdienst. Die verweten gedraging valt slechts onder het bereik van art. 69 AWR als komt vast te staan dat verdachte (of zijn mededader), samengevat, op grond van belastingwetgeving verplicht was tot het verstrekken van inlichtingen of het beschikbaar stellen van bescheiden. Het bestaan van die verplichting stond echter in het geheel niet vast in deze zaak. Hiernaar moest dus onderzoek worden gedaan op de terechtzitting. Als na dat onderzoek die verplichting niet kan worden vastgesteld, valt de verweten gedraging niet onder de AWR. In dat geval is vervolging op grond van art. 225, lid 2, Sr dus niet uitgesloten. Naar het oordeel van de rechtbank staat art. 69, lid 4, AWR er niet aan in de weg dat voor dát geval overtreding van art. 225, lid 2, Sr wordt ten laste gelegd naast of subsidiair aan overtreding van art. 69, lid 1 en/of 2, AWR.

Rechtbank Haarlem[31] echter bekeek de ten laste gelegde feiten zonder inhoudelijke beoordeling. Ten laste gelegd was het opnemen van valse/onjuiste facturen in het inkoopboek van de administratie. Dit feit valt onder de bepaling van art. 68, lid 2, onder d, AWR (het niet-voeren van een administratie overeenkomstig de daaraan bij of krachtens de belastingwet gestelde eisen) en is strafbaar gesteld bij art. 69, lid 1, AWR.

'Nu het feit terzake waarvan verdachte kan worden vervolgd ook valt onder de strafbaarstellingen van artikel 69 AWR, is vervolging terzake artikel 225, tweede lid van het Wetboek van Strafrecht uitgesloten.'

8 Perifere commune delicten

8.1 Criminele organisatie

Het ten laste leggen van deelname aan een criminele organisatie lijkt steeds vaker voor te komen. Onder verwijzing naar art. 81 Wet op de rechterlijke organisatie (hierna: Wet RO) wees de Hoge Raad[32] cassatiemiddelen af die zich richtten tegen het oordeel van het hof dat bij art. 140 Sr onderscheiden moeten worden het oogmerk van de organisatie en de aan het opzet van degene die aan die organisatie deelneemt te stellen vereisten. Het oogmerk van de organisatie moet zijn gericht op een pluraliteit van misdrijven. Voor het bewijs van dat oogmerk zal onder meer betekenis kunnen toekomen aan de misdrijven die al in het kader van de organisatie zijn gepleegd en aan het duurzamer of gestructureerdere karakter van de samenwerking, te weten aan de planmatigheid of stelselmatigheid van de met het oog op het gemeenschappelijke doel verrichte activiteiten van deelnemers binnen de organisatie. Wat het opzet van de deelnemer aan de organisatie betreft, geldt, zoals het hof heeft overwogen, dat hij in zijn algemeenheid moet weten dat de organisatie tot oogmerk heeft het plegen van misdrijven. Niet is nodig enige vorm van opzet op de door de organisatie beoogde, laat staan gepleegde concrete misdrijven, ook niet als het gaat om misdrijven van verschillende aard. Het is dus niet zo dat een dubbel opzet vereist is, in die zin dat naast vorenbedoelde 'wetenschap in het algemeen' ook vereist is dat ten minste voorwaardelijk opzet aanwezig is ten aanzien van de concrete misdrijven van de organisatie.

Deelname aan een criminele organisatie is een zelfstandig delict, waarvoor een eigen, aan de hoogte van de strafbedreiging gerelateerde, verjaringstermijn geldt. De omstandigheid dat feiten waarop het oogmerk van die organisatie was gericht zelf wegens verjaring niet meer kunnen worden vervolgd, staat aan een vervolging wegens deelneming aan zodanige organisatie waarvan het oogmerk op die feiten was gericht, niet in de weg.

8.2 Witwassen

Ook witwassen is populair onder de schrijvers van tenlasteleggingen, zeker na het arrest van de Hoge Raad van 7 oktober 2008. Rechtbank Den Haag[33] overwoog ter zake van het onderliggende strafbare feit dat met de desbetreffende valse facturen een geldstroom begon die het mogelijk maakte contant uit te betalen op een wijze die voor de fiscus niet te achterhalen is. Het opmaken van die valse factuur is daarmee het misdrijf, bedoeld in art. 225 Sr. De daarna gevolgde handelingen, te weten de betaling van een dergelijke valse factuur door de groothandel op de rekening in Nederland van een rechtspersoon en het van die rekening bij de bank in contanten opnemen van bedragen ter uitbetaling aan de oorspronkelijke leveranciers vormen de gedragingen die in de tenlastelegging worden aangeduid met het voorhanden hebben, overdragen en omzetten van giraal geld naar chartaal geld van de daar vermelde bedragen. Nu uit het voorgaande volgt dat het geld ten aanzien waarvan deze handelingen werden verricht afkomstig was uit het voorafgaande misdrijf van valsheid in geschrifte, moeten deze handelingen worden gekwalificeerd als witwassen.

9 Schending van de inlichtingenplicht in de Invorderingswet 1990: gijzelen of strafrechtelijk vervolgen?

Op 5 november 2009 heeft Hof Amsterdam geoordeeld over de inlichtingenplicht van de Invorderingswet 1990 en strafrechtelijke vervolging. De verdachte werd op basis van de Invorderingswet 1990 gegijzeld, omdat hij niet aan zijn betalingsverplichting voldeed, alsook omdat hij niet aan de inlichtingenplicht voldeed. Hem werd vervolgens – kort gezegd – ten laste gelegd dat hij niet of onjuist of onvolledig heeft voldaan aan de inlichtingenplicht die geldt ingevolge de Invorderingswet 1990. De verdediging voerde op grond daarvan aan dat het Openbaar Ministerie niet-ontvankelijk diende te worden verklaard, omdat na de gijzeling het instellen van een strafrechtelijke vervolging niet meer openstond. De advocaat-generaal trachtte hier onderuit te komen door te stellen dat de gijzeling slechts zag op het afdwingen van de betalingsverplichting. Het hof overweegt echter dat de gijzeling van het begin af aan een tweeledig doel had, te weten het afdwingen van het voldoen aan de betalingsverplichting, maar ook het voldoen aan de inlichtingenplicht ingevolge de Invorderingswet 1990. Het niet voldoen aan die laatste inlichtingenplicht is strafbaar, waarvoor de verdachte terecht moest staan, aldus het Openbaar Ministerie. Het hof oordeelt dat het in deze strafprocedure dus om hetzelfde vergrijp en om dezelfde persoon gaat als in de gijzelingsprocedure. Het hof oordeelt dat bij een keuze voor gijzeling sprake is van een ingeslagen weg die een andere weg (strafrechtelijke vervolging) uitsluit. Gijzeling heeft bovendien te gelden als *ultimum remedium*. Om die reden stond het het Openbaar Ministerie niet meer vrij om, na de gijzeling van de verdachte, tot vervolging over te gaan: niet-ontvankelijkverklaring volgde.

10 Straftoemeting

Het lijkt erop alsof (ook) in fiscale strafzaken steeds zwaarder wordt gestraft. Niet zelden wijst de rechter daarbij op de belastingmoraal. Zo ook Rechtbank Den Haag[34] in een omvangrijke fraudezaak:

'Met deze onrechtmatige verrijking, waar een relatief geringe prestatie tegenover stond, hebben de verdachten bijgedragen aan het, via de fiscus, onthouden van grote geldbedragen aan de algemene middelen, die hard nodig zijn voor voorzieningen in de samenleving. Verder hebben zij aldus bijgedragen aan een ondermijning van de belastingmoraal. Een groot aantal tuinders was bij de malversaties betrokken. Door deze grootschalige belastingontduiking is bovendien oneerlijke concurrentie aangedaan aan de bonafide, niet frauderende, tuinders. Eveneens ernstig verwijtbaar zijn de door de criminele organisaties van verdachten gehanteerde middelen van valsheid in geschrifte en witwassen, waardoor het vertrouwen in stukken die tot bewijs kunnen dienen en in het kunnen nagaan van de herkomst en bestemming van geldstromen, wordt ondermijnd.'

Een en ander leidt tot een gevangenisstraf van 48 maanden (waarvan 18 voorwaardelijk). Veelal speelt de hoogte van het benadelingsbedrag een rol. Echter, dit is niet altijd vast te stellen. Zo oordeelde Hof Arnhem[35] dat het benadelingsbedrag niet exact is vast te stellen, hetgeen aan de verdachte wordt verweten nu die een volstrekt ondeugdelijke administratie voerde. Het nadeel moet echter omvangrijk zijn geweest en hij krijgt dan ook een straf van twaalf maanden (waarvan drie voorwaardelijk).

De (voormalige) werkzaamheden van de verdachte worden hem soms zwaar aangerekend. Ten aanzien van een verdachte die gebruik heeft gemaakt van zijn kennis en kunde als voormalig belastinginspecteur en thans registeraccountant, oordeelde de rechtbank dat deze omstandigheid ertoe leidt hem een zwaar verwijt te maken. Vakdeskundigen behoren een voorbeeldfunctie te vervullen. Het economisch en fiscaal systeem draait op de betrouwbaarheid van registeraccountants, die verklaringen kunnen afleggen over de door hun gevoerde controle en de betrouwbaarheid van de aan hen ter beoordeling toevertrouwde jaarstukken. De samenleving kent aan de verklaring van de registeraccountant groot gewicht toe. Door zijn handelen had verdachte niet alleen het vertrouwen in zijn beroepsgroep, maar ook het vertrouwen in het economisch en fiscaal systeem ernstig geschaad.

De voorbeeldfunctie en het geschonden vertrouwen in het 'systeem' waarin adviseurs een onmisbare schakel vormen, leidt er in bepaalde gevallen toe dat de belastingadviseur[36] een onvoorwaardelijke vrijheidsstraf wordt opgelegd, terwijl zijn cliënt[37] de belastingplichtige 'slechts' wordt veroordeeld tot een geldstraf, een taakstraf en een voorwaardelijke vrijheidsstraf. Wellicht een wijze les voor de professional om zich niet voor het karretje van zijn cliënt te laten spannen.

Overigens kan het beroep en meer concreet het toepasselijke tuchtrecht ook een mitigerende werking hebben op de uiteindelijke straf. Buiten het feit dat een registeraccountant of belastingadviseur over het algemeen zichzelf niet verrijkt met een fiscale fraude en veelal sprake is van een 'first offender', speelt een rol dat de veroordeelde veelal naar aanleiding van het vonnis zal worden geconfronteerd met de onzekerheid van een tuchtaak.[38]

Zeer recentelijk oordeelde Rechtbank Amsterdam – blijkens de krantenartikelen daaromtrent – in ieder geval nog wel aanzienlijk lager dan de door het Openbaar Ministerie geëiste straffen. Het Openbaar Ministerie eiste in een belastingfraudezaak twee jaar cel en een boete van € 1 miljoen, waar de rechtbank de desbetreffende personen veroordeelde tot het betalen van € 900.000 en een halfjaar voorwaardelijke gevangenisstraf.

[1] Rb. Utrecht 31 juli 2009, 16/994034-07, LJN BJ4375.

[2] Rb. Assen 23 december 2008, parketnummer 19-993027/07.

[3] HR 16 juni 2009, 08/04027, LJN BI1430.

[4] Hof Arnhem 4 maart 2009, 21.001413-08, MK 1, NTFR 2009/770.

[5] HR 26 juni 2001, LJN ZD2493.

[6] Hof Den Bosch 13 oktober 2009, 20-004409-07, NTFR 2009/2415.

[7] Hof Arnhem 3 maart 2009, 21-004290-06, LJN BI1243.

[8] HR 1 juli 1996, NJ 1996/752.

[9] HR 17 oktober 2006, 01599/05, LJN AU8286.

[10] Rb. Breda 4 maart 2009, 02/993014-08, LJN BH5435.

[11] Hof Arnhem 4 maart 2009, NTFR 2009/770.

[12] M. Castelijm, annotatie onder NTFR 2009/770.

[13] HR 6 december 2005, NJ 2007/455.

[14] Rb. Roermond 3 december 2008, 04/990012-04, LJN BG6135.

[15] Rb. Breda 4 maart 2009, 02/993014-08, LJN BH5435.

[16] Rb. Den Haag 29 juli 2009, 09/997140-06, LJN BJ4228.

[17] Rb. Middelburg 11 maart 2009, parketnummer 12/996005-08.

[18] HR 29 juni 1999, NJ 1999/719.

[19] Rb. Den Bosch 14 september 2009, parketnummer 01/994079-08.

- [20] Rb. Den Haag 29 juli 2009, 09/997140-06, LJN BJ4228.
- [21] Rb. Amsterdam 7 januari 2009, parketnummer 13/993005-06, LJN BG9055.
- [22] Hof Arnhem 4 maart 2009, *NTFR* 2009/770.
- [23] HR 10 maart 2009, 08/00009 B, LJN BG9222.
- [24] Rb. Middelburg 10 december 2008, 12/993033-07, LJN BG7032.
- [25] Hof Arnhem 4 maart 2009, *NTFR* 2009/770.
- [26] Rb. Haarlem 9 oktober 2009, 15/094124-04.
- [27] HR 31 maart 2009, S 07/10919, LJN BG9179.
- [28] HR 23 december 2008, 01444/07, LJN BF0191.
- [29] Rb. Amsterdam 7 januari 2009, 13/993033-07, LJN BG9067.
- [30] Rb. Amsterdam 7 januari 2009, 13/993033-07, LJN BG9067.
- [31] Rb. Haarlem 9 oktober 2009, 15/094123-04, LJN BH9174.
- [32] HR 7 juli 2009, 07/12480, LJN BH2156.
- [33] Rb. Den Haag 29 juli 2009, 09/997140-06, LJN BJ4228.
- [34] Rb. Den Haag 29 juli 2009, 09/997140-06, LJN BJ4228.
- [35] Hof Arnhem 3 maart 2009, 21/004290-06, LJN BI1243.
- [36] Hof Den Bosch 13 oktober 2009, 20-004409-07, LJN BJ9997.
- [37] Hof Den Bosch 13 oktober 2009, 20-004348-07, LJN BJ9995.
- [38] Hof Arnhem 4 maart 2009, *NTFR* 2009/770; Rb. Breda 4 maart 2009, 02/993014-08, LJN BH5435.

Bron: <http://www.ndfr.nl/link/TFB2009-08-02>

Datum: 15-9-2015 11:50:30

Alle rechten voorbehouden. Alle auteursrechten en databankrechten van deze tekst worden uitdrukkelijk voorbehouden. Deze rechten berusten bij Sdu Uitgevers. Niets uit NDFR mag worden veeelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar gemaakt in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch,mechanisch, door fotokopieën, opnamen of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.
All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording or otherwise, without the publisher's prior consent.