



Tour d'horizon fiscaal strafrecht anno 2010

Tijdschrift Formeel Belastingrecht 2010/08

Belastingjaar/tijdvak	
Trefwoorden	witwassen, oplichting, opzet, ATV-richtlijnen, inkeer, deelnemingsvarianten, vervolgingsmonopolie, tenlastelegging
Wetsartikelen	AWR-art. 69 AWR-art. 0 AWR-art. 69 AWR-art. 0 AWR-art. 69 AWR-art. 0 AWR-art. 69 AWR-art. 0 AWR-art. 69 AWR-art. 0 AWR-art. 69 AWR-art. 0 AWR-art. 69 AWR-art. 0 AWR-art. 69 AWR-art. 0 AWR-art. 69 AWR-art. 0 AWR-art. 69 AWR-art. 0
Auteur	Prof.mr. G.J.M.E. de Bont Mr. J.M. Sitsen

Het is alweer voor het vijfde opeenvolgende jaar dat wij in een 'Tour' de ontwikkelingen van het afgelopen jaar op het gebied van het fiscale strafrecht op een rij zetten. Veel vonnissen kennen een sterk feitelijke inslag: is er bewijs voor de (voorwaardelijke) opzet, welke straf is bij deze bewezen delicten passend en geboden? Dergelijke rechtspraak wordt hierna slechts opgenomen als de overwegingen van de rechters imponeren of verbazen en aanleiding geven tot een nadere kanttekening. Ofschoon in de 'Tour d'horizon' veelal de relevante jurisprudentie van het afgelopen jaar nog eens op een rij wordt gezet en opmerkelijke zaken worden uitgelicht, kan thans ook een bijzonder actueel arrest nader worden besproken. De Hoge Raad heeft op 26 oktober 2010 arrest gewezen omtrent de reikwijdte van het delict witwassen.[1] In eerdere bijdragen werd al geconstateerd dat het delict witwassen in toenemende mate in zaken met een fiscaalstrafrechtelijke signatuur een bijzonder prominent karakter krijgt. De overwegingen van de Hoge Raad zijn zeer relevant indien witwassen ten laste wordt gelegd bij het gronddelict belastingfraude.

1 Witwassen

Naar normaal spraakgebruik is sprake van witwassen als crimineel verkregen gelden op een heimelijke wijze weer in het reguliere rechtsverkeer worden gebracht. Mede naar aanleiding van Europese Richtlijnen werd echter in het nationale strafrecht een definitie geïntroduceerd die veel verder reikt. Ingevolge art. 420bis Wetboek van Strafrecht (hierna: Sr) is een witwasser hij die (i) van een voorwerp de werkelijke aard, de herkomst, de vindplaats, de vervingering of de verplaatsing verbergt of verhult, dan wel verbergt of verhult wie de rechthebbende op een voorwerp is of het voorhanden heeft, (ii) een voorwerp verwerft, voorhanden heeft, overdraagt of omzet of van een voorwerp gebruikmaakt, terwijl hij weet dat het voorwerp – onmiddellijk of middellijk – afkomstig is uit enig misdrijf.

De Hoge Raad heeft eerder overwogen dat ook belastingfraude het delict kan zijn waaruit het voorwerp onmiddellijk of middellijk afkomstig kan zijn.[2] Al eerder overwoog de Hoge Raad dat het onderliggende gronddelict kan worden gepleegd door de verdachte van witwassen. Dit geldt ook als het witwasverwijt ziet op het voorhanden hebben van een uit misdrijf afkomstig voorwerp.[3] In zoverre een duidelijk andere lijn dan de 'heler-steler-regel', inhoudende dat een dief niet kan worden aangemerkt als heler van het door hem gestolen voorwerp.

Toegepast op de fiscaliteit leidt dat ertoe dat witwassen welhaast automatisch voortvloeit uit belastingfraude. Als concreet voorbeeld kan gelden een situatie waarin opzettelijk een onjuiste aangifte vennootschapsbelasting wordt gedaan en daardoor een bedrag van € 100.000 te weinig in 's Rijks schatkist vloeit. Als er niets mee is gebeurd, behoort dat bedrag nog tot het vermogen van de vennootschap en heeft deze dit voorwerp, te weten het geldbedrag, voorhanden. Met niets doen na een belastingfraude lijkt derhalve te worden voldaan aan de delictomschrijving van witwassen.

De Hoge Raad heeft echter op 26 oktober 2010 een duidelijke begrenzing aangegeven ten aanzien van het begrip witwassen voor zover het betreft de variant van het 'voorhanden hebben'. [4] De Hoge Raad overwoog:

'Uit de wetsgeschiedenis volgt dat de strafbaarstelling van witwassen strekt ter bescherming van de aantasting van de integriteit van

het financieel en economisch verkeer en van de openbare orde, dat witwassen een veelomvattend, maar ook te begrenzen fenomeen is, en dat ook in het geval het witwassen de opbrengsten van een eigen misdrijf betreft, van de witwasser in beginsel een handeling wordt geleverd die erop is gericht "om zijn criminele opbrengsten veilig te stellen". Gelet hierop moet worden aangenomen dat indien vaststaat dat het enkele voorhanden hebben door de verdachte van een voorwerp dat afkomstig is uit een door hemzelf begaan misdrijf niet kan hebben bijgedragen aan het verbergen of verhullen van de criminele herkomst van dat voorwerp, die gedraging niet als (schuld)witwassen kan worden gekwalificeerd.'

Deze begrenzing is toepasselijk in het merendeel van de fiscaal strafrechtelijke zaken waarin witwassen supplementair ten laste is gelegd. De exacte gevolgen van dit arrest zijn niet geheel duidelijk. Onzes inziens kan van witwassen geen sprake meer zijn als het bedrag aan te weinig betaalde belasting op een separate bankrekening wordt gezet. Als vervolgens aandelen worden gekocht van dat bedrag, kan worden betoogd dat het voorwerp nog steeds voorhanden is (zij het middellijk) en dat de criminele herkomst daarmee niet wordt verborgen of verhuld. In die situatie zou mogelijk kunnen worden gesteld dat het voorwerp is omgezet, hetgeen een andere vorm van witwassen is. Indien de gelden tot financiering van de bedrijfsvoering worden aangewend, zou mogelijk de categorie van het gebruikmaken van het voorwerp van toepassing zijn. Daarmee rijst de vraag wat de kern is van de fundamentele overwegingen van de Hoge Raad tot begrenzing van het begrip witwassen. Naar onze overtuiging is de crux 'het verbergen of verhullen van de criminele herkomst van dat voorwerp'. De handelingen die kwalificeren als witwassen dienen in de kern te dienen tot het verbergen of verhullen van die herkomst. Bij een dergelijke lezing van het arrest kent het een ruimere strekking dan slechts voor de variant van het voorhanden hebben. De tijd zal het ongetwijfeld leren.

Dat witwassen de juridische gemoederen bezighoudt, blijkt ook uit een ander arrest van de Hoge Raad.[5] Daar stond centraal de vraag of het bewijs is geleverd dat het voorwerp afkomstig was uit een misdrijf. Uit eerdere jurisprudentie blijkt al dat het Openbaar Ministerie niet behoeft te bewijzen uit exact welk (grond)delict het voorwerp – (on)middelrijk – voortvloeit. Deze ruimhartige benadering komt ook terug in de bewijsvoering. Naar het oordeel van de Hoge Raad kan de criminele herkomst bewezen worden verklaard ondanks het feit dat op grond van de beschikbare bewijsmiddelen geen rechtstreeks verband kan worden gelegd met een bepaald misdrijf. In een dergelijk geval kan de criminele herkomst worden bewezen 'indien het op grond van de vastgestelde feiten en omstandigheden niet anders kan zijn dan dat het geld uit enig misdrijf afkomstig is'. Het Openbaar Ministerie dient bewijs aan te leveren waaruit die feiten en omstandigheden kunnen worden afgeleid. Indien sprake is van een vermoeden van witwassen ligt het op de weg van de verdachte een verklaring te geven voor – in dit geval – de herkomst van het geld. Als een soort doekje voor het bloeden of wellicht een laatste opleving van een schim van de onschuldpresumptie stelt de Hoge Raad nog dat de hiervoor geformuleerde bewijsregel er niet zonder meer toe leidt dat het aan verdachte is om aannemelijk te maken dat het *geld* niet van misdrijf afkomstig is. De in dit geval gegeven verklaring voor de herkomst van het geld is – zo oordeelde het hof – 'niet zo onwaarschijnlijk dat zij bij de vorming van het bewijsoordeel zonder meer terzijde behoort te worden gesteld'.

De redenering van de strafkamer roept herinneringen op aan het arrest van de Belastingkamer van de Hoge Raad van 25 oktober 2002, *BNB 2003/14*. Daarin werd nadrukkelijk door de Hoge Raad overwogen dat de inspecteur kan voldoen aan zijn bewijslast door middel van vermoedens. Een vermoeden is een logische gevolgtrekking op basis van vastgestelde feiten en omstandigheden. De belastingplichtige heeft de mogelijkheid een vermoeden te ontzenuwen en kan dat reeds doen door twijfel te zaaien. Nadrukkelijk stelt de Belastingkamer in dat arrest dat geen sprake is van omkering van de bewijslast. Dat laatste lijkt ook de Strafkamer van de Hoge Raad te doen. De praktische uitwerking van voormelde bewijsregels is overigens dat een verdachte respectievelijk belastingplichtige dient te repliceren, naar aanleiding van hetgeen de officier van justitie of de inspecteur stelt. Bij gebreke daaraan, dan wel een reactie die als onvoldoende wordt gekwalificeerd, zal het opgeworpen (bewijs)vermoeden stand houden. Uit een ander arrest van de Hoge Raad van 13 juli 2010 vloeit wel voort dat ten minste de indruk bestaat dat wel sprake is van een omgekeerde bewijslast.[6] De verdachte was aangehouden op Schiphol met € 100.000 in kleine coupures, los in zijn zakken. Hij had geen overtuigend verhaal waar dat bedrag vandaan kwam. Het hof overwoog dat de hoogte van het bedrag, de coupures en de wijze van vervoer bewijs was voor de criminele herkomst. Het verweer van de verdachte overtuigde niet en de Hoge Raad liet de veroordeling in stand. Naar onze mening is tekenend dat de Hoge Raad moet overwegen dat het hof de bewijslast ten aanzien van het bestanddeel 'afkomstig uit enig misdrijf' niet op de verdachte heeft gelegd. Daar lijkt het immers wel sterk op en zo zal het ongetwijfeld door de verdachte zijn gevoeld.

2 Oplichting

De Belastingdienst heeft al weer enige jaren geleden de taak geaccepteerd ook toeslagen uit te keren. In plaats van te innen, wordt thans ook structureel uitbetaald. Was bij fiscale fraude in het verleden meestal de doelstelling zo min mogelijk af te dragen, na de komst van de Belastingdienst/Toeslagen komt het vaker voor dat een hogere uitbetaling wordt nagestreefd. Dergelijke situaties doen zich onder andere voor ten aanzien van kinderopvangtoeslag. Het Openbaar Ministerie vervolgt dan vanwege oplichting van de Belastingdienst, witwassen en valsheid in geschrifte. De oplichting vindt dan plaats door digitale aanvragen voor kinderopvangtoeslag onjuist in te vullen op het punt van de uurtarieven en de hoeveelheid uren en deze aan de fiscus toe te zenden. Op basis van deze aanvragen is de Belastingdienst bewogen tot afgifte van de bedragen. Naar het oordeel van de Rechtbank Dordrecht[7] is dan overigens sprake van meerdaadse samenloop tussen de valsheid in geschrifte en de oplichting.

3 Opzet

In fiscaal strafrechtelijke zaken zijn veelal twee vragen van belang: is de verstrekte informatie onjuist en voorts is dat verwijtbaar? Nu iedereen verplicht is aangifte te doen, kan uit het feit dat aangifte is gedaan niet veel worden afgeleid omtrent de verwijtbaarheid van de belastingplichtige. Loopt iemand met een doorgeladen revolver een bankgebouw in, dan kan uit die handeling enige opzet worden afgeleid. Daarbij komt nog dat opzet op het plegen van het delict aanwezig dient te zijn op het moment van het indienen van de aangifte. Daaromtrent oordeelde de Hoge Raad in zijn arrest van 14 september 2010.[8] In dat specifieke geval deed zich een situatie voor die in de praktijk bijzonder vaak voorkomt. Bij het opmaken van de jaarrekening werd geconstateerd dat in de aangiften omzetbelasting te weinig omzet was aangegeven. Als de accountant/fiscalist de ondernemer daarvan op de hoogte stelt, weet deze dat zijn eerdere aangiften onjuist waren. Voor een straf- of boeterechtelijke veroordeling is dat enkele feit onvoldoende. Vastgesteld dient te worden dat de belastingplichtige op het moment dat hij de aangiften daadwerkelijk deed, van de aanmerkelijke kans op de onjuistheid op de hoogte was en deze heeft aanvaard. De Hoge Raad overwoog dat de enkele vaststelling dat de verdachte als bestuurder van A begin 1996 door de accountant erop was geattendeerd dat over de genoemde aangiftetijdvakken te weinig omzet was opgegeven en dat A, ondanks een daartoe strekkend aanbod, geen suppletieaangifte heeft ingediend, onvoldoende is om te kunnen aannemen dat A ten tijde van het indienen van de aangiften opzet had op het onjuist of onvolledig doen van die aangiften.

Ofschoon in vroeger tijden nog wel werd pleit dat voorwaardelijke opzet voor fiscale fraude onvoldoende was, bestaat dienaangaande thans geen discussie meer. Een bewezenverklaring is mogelijk indien 'slechts' wordt vastgesteld dat de verdachte willens en wetens de aanmerkelijke kans heeft aanvaard dat een aangifte onjuist is. De Hoge Raad eist van de feitenrechter op dit punt dan wel een uitgebreide motivering waarin wordt uitgesloten dat sprake is van bewuste schuld. Bij bewuste schuld is van opzet immers geen sprake. Ondanks deze duidelijke motiveringsplicht blijkt het soms ingewikkeld de voorwaardelijke opzet te onderbouwen met feiten en omstandigheden uit het bewijs. Zo overwoog het hof in Den Bosch in diverse arresten[9] dat de desbetreffende verdachten minst genomen bewust de aanmerkelijke kans hebben aanvaard dat de facturen valselijk werden opgemaakt

'nu verdachte[n] op geen enkele wijze onderzoek heeft [hebben] gedaan naar het bestaan van de personen die op de facturen als geadresseerden werden vermeld (...) Door dat onderzoek na te laten heeft verdachte minst genomen willens en wetens de aanmerkelijke kans aanvaard dat de verkoopfacturen op naam van personen werden gesteld die niet werkelijk de kopers van de horloges waren en heeft verdachte derhalve valsheid in geschrift gepleegd'.

Niet alleen ten aanzien van valsheid in geschrifte, maar ook ter zake van het delict van onjuist doen van aangifte (omzetbelasting) oordeelde dit hof dat de vennootschap en daarmee verdachte door onder de genoemde omstandigheden niet een nader onderzoek in te stellen

'ook bewust de aanmerkelijke kans heeft aanvaard dat over de leveringen aan medeverdachte (door de omzetbelasting terug te boeken in de aangifte omzetbelasting) ten onrechte het 0% btw-tarief werd toegepast en aldus dat onjuiste aangiften voor de omzetbelasting werden gedaan'.

Het nalaten onderzoek te doen, leidt aldus tot een veroordeling wegens voorwaardelijk opzet. Het niet voldoen aan een onderzoeksplicht zou evenwel kunnen leiden tot bewuste schuld. De verdachten konden menen dat de gegevens correct waren en interesseerden zich niet voor de vraag of het fout zou kunnen zijn. Bewuste onverschilligheid, slordigheid, ongeïnteresseerdheid kan ertoe leiden dat geen nader onderzoek werd gedaan, maar leidt dan niet tot voorwaardelijke opzet. De wil ter zake van de onjuistheid van de facturen of de aangiften ontbreekt. Of deze oordelen in stand kunnen blijven, moet worden afgewacht. Tegen in ieder geval twee van deze arresten is cassatie ingediend.

4 Reikwijdte art. 69, lid 4, AWR

In art. 69, lid 4, Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) is bepaald dat indien het feit, ter zake waarvan de verdachte kan worden vervolgd, zowel valt onder een van de bepalingen van het eerste of het tweede lid van art. 69, als onder die van art. 225, lid 2, Sr, strafvervolgung op grond van genoemd art. 225, lid 2, is uitgesloten. Rechtbank Maastricht oordeelde op 19 oktober 2010 dat art. 68, lid 2, AWR (oud) zich slechts richt tot de belastingplichtigen.^[10] De verdachten in die zaak waren echter niet de belastingplichtigen. Omdat zij niet de normadressaat ingevolge de AWR zijn, regardeert art. 69, lid 4, AWR hen niet. Oftewel, de verdachten konden zich in dat geval niet beroepen op art. 69, lid 4, AWR waar het de vervolging op grond van art. 225, lid 2, Sr betreft. Daarbij benadrukt de rechtbank dat art. 69, lid 4, AWR er niet aan in de weg staat dat degene die voor fiscale feiten wordt vervolgd wegens het doen van onjuiste of onvolledige aangifte of wegens gebruik van een vervalst of valselijk opgemaakt geschrift, ook kan worden vervolgd op grond van art. 225, lid 1, Sr indien hij het stuk zelf heeft vervalst of valselijk heeft opgemaakt. De goede procesorde staat daaraan niet in de weg en van eendaadse samenloop is evenmin sprake nu de te beschermen rechtsbelangen niet gelijk zijn.

Begin 2010 heeft de Rechtbank Amsterdam een veroordelend vonnis uitgesproken in de zaak tegen de verdachte die een administratiekantoor exploiteert en niet minder dan 12.000 verzoeken tot voorlopige teruggave en aangiften inkomstenbelasting deed, waarvan werd vastgesteld dat in ieder geval een bijzonder aanzienlijk deel daarvan onjuist was.^[11] Sinds 2007 vulde de verdachte verzoeken en aangiften in met als enige doelstelling het verkrijgen van een betaling door de fiscus. Hypotheekrenten en allerlei kostenposten werden verzonden tot bedragen die nodig waren om de gewenste teruggave te bemachtigen. Opmerkelijk is in ieder geval dat ter zake van de aangiften primair het opmaken van valse geschriften ten laste werd gelegd. Met de geschriften werden de aangiften bedoeld. Slechts subsidiair werd het delict van art. 69 AWR ten laste gelegd. De rechtbank veroordeelde op grond van valsheid in geschrifte. Nu het opmaken van de onjuiste aangiften ten laste werd gelegd (art. 225, lid 1, Sr) en niet het gebruik van die onjuiste aangiften (art. 225, lid 2, Sr) werd de bepaling van art. 69, lid 4, AWR eenvoudig ontlopen.

5 Verhouding strafrecht-belastingrecht

Iedere fiscale strafzaak kent in beginsel een fiscaalbestuursrechtelijke pendant. Het opmerkelijke fenomeen doet zich voor dat zowel de strafrechter als de belastingrechter zal moeten beoordelen of de oorspronkelijke aangifte correct is. De vraag rijst in hoeverre het opdoorn is dat de strafrechter pas op de plaats maakt om de gekwalificeerde belastingrechter eerst zijn oordeel te laten geven. Dat lijkt logisch en kostenbesparend, maar daarbij is een belangrijke kanttekening te plaatsen. Het strafrecht kent immers een bewijsrecht dat afwijkt van de vrije bewijsleer in het fiscale recht. Het kan derhalve voorkomen dat de inspecteur slaagt in zijn bewijsvoering dat de aangifte incorrect was (en de (navorderings- of naheffings) aanslag stand houdt), terwijl de officier van justitie daarin met hetzelfde bewijs niet slaagt. Het oordeel van de belastingrechter is derhalve van betrekkelijke waarde voor de strafzaak. In de praktijk worden steeds vaker belastingrechters in de strafkamer geplaatst om de eventuele kennisachterstand weg te werken. Dit initiatief valt met een dergelijke doelstelling toe te juichen, indien acht wordt geslagen op en waarborgen worden gecreëerd in verband met het risico dat deze 'ingehuurd' fiscale rechter of raadsheer de zaak behandelt als ware het een belastingdispuut.

De vraag van het al dan niet pas op de plaats maken door de strafrechter kwam aan de orde in het arrest van de Hoge Raad van 11 mei 2010, waarin diende te worden beoordeeld of de verdachte bepaalde inkomsten opzettelijk niet heeft aangegeven.^[12] In cassatie werd erover geklaagd dat het hof aangiften heeft gekwalificeerd als feitelijk onjuiste aangiften, terwijl die aangiften nog onderwerp zijn van – kort gezegd – fiscale procedures. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat met de klacht wordt miskend dat de strafrechter zich in het kader van een strafrechtelijke vervolging inzake een onjuiste of onvolledige belastingaangifte een zelfstandig oordeel dient te vormen over het antwoord op de vraag of de verdachte een te laag belastbaar inkomen heeft opgegeven en dat daaraan niet afdoet dat de verdachte bezwaar heeft gemaakt tegen de hem opgelegde navorderingsaanslagen en hierop nog niet is beslist. De strafrechter behoeft derhalve niet te wachten op de fiscale rechter.

Een schrijnende situatie kan zich als gevolg van deze jurisprudentie voordoen, indien de strafrechter veroordeelt terwijl nadien de belastingrechter oordeelt dat de aangifte correct is geweest. Dat die situaties zich zouden kunnen voordoen, is opmerkelijk nu de bewijsregels in het strafrecht strikter mogen worden verondersteld, maar gevallen als deze komen voor. Voor die situaties zou nadrukkelijk de mogelijkheid van herziening open moeten staan.

6 ATV-richtlijnen

Met ingang van 1 januari 2010 zijn nieuwe ATV-richtlijnen van toepassing. Daarin is het een en ander gewijzigd ten opzichte van de 'ATV-richtlijnen 2006'. Bijvoorbeeld de omvang van de categorieën waarin zaken kunnen worden ingedeeld. In de oude richtlijnen was van een categorie I-zaak sprake bij een fiscaal nadeel van € 6.000 tot € 25.000. Sinds 2010 is dat € 10.000 tot € 125.000. Voorts is het aantal categorieën beperkt tot twee. Als uitgangspunt geldt dat bij een benadelingsbedrag onder € 125.000 de zaak niet doorgaat naar het tripartiete-overleg en dus in beginsel bestuursrechtelijk wordt afgewikkeld. Daarboven is de hoofdregel echter een strafrechtelijke vervolging. Uiteraard zijn uitzonderingen mogelijk. Met name indien de verdachte een voorbeeldfunctie heeft, zal eerder tot strafrechtelijk ingrijpen worden besloten. De oude richtlijnen blijven echter van toepassing als de desbetreffende zaak vóór 1 januari 2010 in het selectieoverleg is ingebracht. Daarvan was sprake in de zaak die voorlag bij de Rechtbank Roermond.^[13] Het betrof een verdenking van niet-opgegeven buitenlands vermogen. De oude richtlijnen waren van toepassing, waarbij als uitgangspunt dient te worden genomen het ten tijde van het tripartiete overleg veronderstelde fiscale nadeel. In die casus bleek het nadeel achteraf hoger, maar de rechtbank oordeelde dat 'beoordeling van zaken alsnog – achteraf – volgens de regels van een andere categorie zou leiden tot een ongewenste

rechtsonzekerheid'. Bij de keuze tussen bestuursrechtelijke en strafrechtelijke afdoening spelen daarnaast de in hoofdstuk 6 van de ATV-richtlijnen genoemde aspecten een rol. Een van die aspecten is de evenwichtige rechtshandhaving. 'Daarmee wordt bedoeld op rechtshandhaving in het kader van normhandhaving of -bevestiging met het oog op grotere achterliggende te beschermen rechtsbelangen.' De rechtbank oordeelt echter dat het door de officier van justitie aangevoerde aspect van de evenwichtige rechtshandhaving op grond waarvan is besloten tot strafrechtelijke vervolging, niet strookt met het gegeven dat het Openbaar Ministerie met het merendeel van de hoofdverdachten na aanmelding en inplanning van deze zaken in onderhandeling is getreden over buitengerechtigde afdoening en deze mogelijkheid ten onrechte niet wordt geboden aan degenen die door de officier van justitie worden aangeduid als 'uitlopers'. 'De rechtbank acht deze gang van zaken in strijd met de beginselen van de goede procesorde en is op grond daarvan van oordeel dat het Openbaar Ministerie niet-ontvankelijk is in de verdere vervolging.'

In het vonnis van de Rechtbank Den Bosch[14] werd aangevoerd dat het Openbaar Ministerie niet ontvankelijk diende te worden verklaard, omdat sprake was van een ontsiedelict, dat er op grond van de ATV-richtlijn tweemaal schriftelijk aangemaand had moeten worden de aangifte alsnog te doen en dat dat niet was gebeurd. De rechtbank verwees naar de aanmeldingsrichtlijn waarin twee criteria zijn opgenomen: het belastingnadeel en opzet voor ten minste dit drempelbedrag. Pas als in geval van ontsiedelicten niet kan worden bepaald of is voldaan aan het drempelbedrag (en het delict dus niet voldoende kwantificeerbaar is), kan naar het oordeel van de rechtbank het drempelbedrag worden vervangen door een herhalingsvereiste (situaties waarin onder meer ten minste tweemaal is aangemaand). In dat geval echter was het belastingnadeel wel degelijk te kwantificeren boven het drempelbedrag, zodat aan de beoordeling van het herhalingsvereiste niet werd toegekomen.

In het kader van de ATV-richtlijnen dient tevens te worden ingegaan op de vraag of de verslaglegging omtrent de afweging van de aspecten in die richtlijnen aan het dossier wordt toegevoegd. In het zogeheten tripartiete overleg wordt gesproken door de officier van justitie, de FIOD-ECD en de Belastingdienst over de opportuniteit van een strafrechtelijk ingrijpen. Rechtbank Den Haag[15] besliste daarover onlangs in een zaak waarin voor een aantal jaren vergrijpboeten werden opgelegd en voor latere jaren strafrechtelijk werden vervolgd. Nu de officier van justitie niet afdoende kon aangeven 'waarom over die oude jaren volstaan kon worden met afdoening via de fiscaalbestuursrechtelijke weg en over de jaren daarna de strafrechtelijke weg gevolgd diende te worden' beval de rechtbank de voeging aan het dossier van de zogenoemde ATV-stukken.

7 Inkeer

Eind 2009 hebben vele belastingplichtigen aan de toenemende druk gevolg gegeven en besloten hun tot dan toe fiscaal niet verantwoorde buitenlandse vermogen alsnog op te geven aan de Belastingdienst. Het overgrote deel (zo niet nagenoeg alle) van deze inkeerzaken zal niet leiden tot een procedure. Immers, door middel van het ondertekenen van een vaststellingsovereenkomst worden afspraken gemaakt over de hoogte van de alsnog te betalen bedragen aan belastingen alsook van de wijze waarop dit alsnog zal worden voldaan. Er zijn echter ook andere gevallen waarop de inkeerbepaling van toepassing is. Zo oordeelde de Hoge Raad op 6 juli 2010[16] over een geval waarin de fiscale consequenties van optierechten opzettelijk niet in de aangifte oktober 1998 werden verwerkt, maar werden 'meegenomen' in de aangifte december van dat jaar. De verdediging voerde aan dat sprake was van een vrijwillige verbetering, nu de misslagen van oktober in december waren gecorrigeerd. De verwerping van dit verweer door het hof hield in dat vrijwillige verbetering 'reeds' niet kon, omdat de aangifte in oktober opzettelijk onjuist werd gedaan. Of een eerdere onjuiste aangifte echter opzettelijk zo werd gedaan, is voor de toepassing van de vrijwillige verbetering niet van belang. Ingeval per ongeluk een onjuiste aangifte werd gedaan, heeft men de faciliteit van de vrijwillige verbetering niet nodig, want dan kan er sowieso geen boete vanwege opzet worden opgelegd. De Hoge Raad casseerde derhalve met de overweging dat de opzet ten aanzien van de eerdere foute aangifte niet zonder meer in de weg staat aan toepassing van de inkeerbepaling. Dat lijkt ons wel te sporen met de bedoeling van de inkeerbepaling, te weten – zoals Corstens het omschrijft – 'wie tijdig zijn belastingaangifte verbetert, ontspringt de dans'[17].

De Hoge Raad wees op 30 maart 2010 nog een arrest over de reikwijdte van de inkeerbepaling.[18] Het hof verwierp het beroep op die faciliteit, omdat de belastingplichtige weliswaar aan de fiscus heeft laten weten dat een eerder ingediende aangifte onjuist was, maar daartoe overging nadat hij een brief van de Belastingdienst had ontvangen. De Strafkamer van de Hoge Raad haalt in zijn oordeel een eerder arrest van de Belastingkamer van de Hoge Raad[19] aan en stelt voorop dat, gezien de formulering van art. 69, lid 3, AWR, voor het antwoord op de vraag of al dan niet met vrucht een beroep op die bepaling kan worden gedaan, niet beslissend is of de belastingplichtige – subjectief gezien – ten tijde van de verbetering van een door hem gedane aangifte vermoedde dat ambtenaren van de Belastingdienst op het spoor zouden komen van de onjuistheid of de onvolledigheid van die aangifte, maar of hij – objectief gezien – op dat moment redelijkerwijs moest vermoeden dat die ambtenaren met de onjuistheid of de onvolledigheid van die aangifte bekend waren of bekend zouden worden. In dit geval heeft het hof terecht geoordeeld dat de objectieve vrees voor ontdekking aanwezig was. Het hof ging daarbij in op de inhoud van de brief waarin stond dat de ingediende aangifte omzetbelasting niet zonder meer werd geaccepteerd en een nadere onderbouwing van de elementen van de aangiften zou worden verlangd.

8 Deelnemingsvarianten

In het strafrecht is het van belang of sprake is van medeplichtigheid of van medeplegen. Voor medeplichtigheid is minder betrokkenheid bij het delict nodig en de strafmaxima zijn lager dan bij medeplegen. Zoals bekend is medeplegen na de invoering van de Vierde tranche Awb ook in het fiscale bestuursrecht relevant. Het onderscheid in de gevolgen van een bewezenverklaring van medeplichtigheid enerzijds of medeplegen anderzijds is in het bestuursprocesrecht manifest. Medeplichtigheid leidt immers tot een volledig verval van de boete, terwijl medeplegen aanleiding kan geven tot boetes van 300%. In dat licht is de jurisprudentie uit het strafrecht nog belangwekkender.

In het arrest van 22 juni 2010 vernietigde Hof Den Bosch een vrijspraak van Rechtbank Roermond in de zaak van een verdachte tussenpersoon tussen beleggers en buitenlandse banken.[20] Het hof stelde vast dat verdachte de belastingplichtige beleggers bezocht en in voorkomende gevallen vernam dat laatstgenoemden over zwart geld beschikten. Het hof overwoog dat verdachte in dergelijke situaties aangaf

'dat dit geen enkel probleem vormde en gaf te kennen dat hij het zo kon regelen dat de gelden geheel buiten het zicht van de fiscus bleven. Vervolgens zijn door zijn tussenkomst telkens verschillende, al dan niet gecodeerde, buitenlandse rekeningen geopend, namelijk een "witte" rekening en een "zwarte" rekening. Naar de "zwarte" rekening werd geld overgeboekt dat buiten het zicht van de fiscus werd gehouden. Vervolgens bezocht verdachte een of meer malen per jaar de in de bewezenverklaring genoemde personen om met hen de resultaten te bespreken.'

Deze betrokkenheid acht het hof voldoende om verdachte te veroordelen voor medeplichtigheid aan het onjuist doen van aangiften, omdat verdachte door zijn handelen in de bewezen verklaarde periode opzettelijk gelegenheid heeft verschaft tot en opzettelijk behulpzaam is geweest bij het buiten het zicht van de fiscus houden van banksaldi en ontvangen rente, met het kennelijke doel om die gegevens ook bij belastingaangiften voor de fiscus verborgen te kunnen houden. Het hof leidt uit deze feiten en omstandigheden af dat verdachte in de bewezen verklaarde periode opzettelijk gelegenheid heeft verschaft tot en opzettelijk behulpzaam is geweest bij het onjuist en/of onvolledig doen van de belastingaangiften door de in de

bewezenverklaring genoemde personen. Van medeplegen van deze delicten wordt verdachte echter vrijgesproken. Buiten de blote constatering dat het bewijs tekortschiet, is hiervoor geen onderbouwing te vinden. Ofschoon wij ons met dit oordeel kunnen verenigen, vragen we ons wel af waar de grens ligt tussen medeplegen en medeplichtigheid. Het feit dat de verdachte in casu kennelijk niets te maken had met het invullen van de aangiften heeft wellicht een rol gespeeld, ofschoon uit de rechtspraak niet kan worden opgemaakt dat dit een onderscheidend criterium is.

Niet alleen gaat het vaak om medeplegen en medeplichtigheid, maar ook om het feitelijk leidinggeven c.q. opdracht geven. Zo ook in het arrest van de Hoge Raad 12 januari 2010, waarin nog eens wordt benadrukt op welke wijze een rechter dient om te gaan indien feitelijk leiding/opdracht geven aan een rechtspersoon ten laste wordt gelegd.[21] Het betrof onjuiste aangiften omzetbelasting die door een besloten vennootschap zouden zijn gedaan. Het hof had vastgesteld dat van opzet bij de verdachte ten aanzien van de desbetreffende aangiften omzetbelasting geen sprake was en sprak hem diens gevolg vrij. Naar aanleiding van het cassatiemiddel concludeert de advocaat-generaal dat de criteria ten aanzien van feitelijk leiding/opdracht geven aan fraude bij een rechtspersoon afwijken van de vereisten die gelden indien het plegen van belastingfraude ten laste is gelegd: 'De voorwaarden voor het bewijs van enerzijds daderschap en anderzijds opdracht c.q. feitelijk leiding geven kunnen in elk geval niet als inwisselbaar worden aangemerkt.' De Hoge Raad oordeelde in die lijn en overwoog dat bij de beoordeling van de vraag of een verdachte ter zake van het feitelijke leiding geven aan dan wel opdracht geven tot een door een rechtspersoon verrichte verboden gedraging, strafrechtelijk aansprakelijk kan worden gesteld, eerst moet worden vastgesteld dat die rechtspersoon een strafbaar feit heeft begaan. In het onderhavige geval had het hof ten aanzien van de in de tenlastelegging genoemde rechtspersonen de vraag moeten beantwoorden of zij de aldaar genoemde aangiften omzetbelasting opzettelijk onjuist en/of onvolledig hebben gedaan. Eerst na een bevestigend antwoord, komt de vraag aan de orde of kan worden bewezen dat de verdachte aan die gedraging feitelijke leiding heeft gegeven dan wel daartoe opdracht heeft gegeven. Het opzet van de rechtspersoon op de verboden gedragingen en de daarvoor vereiste vaststellingen moet worden onderscheiden van hetgeen is vereist voor een bewezenverklaring van het opdracht geven tot dan wel het feitelijke leidinggeven aan die gedragingen.

9 Vervolgingsmonopolie en tenlastelegging

De jurisprudentie en praktijk tonen aan dat het niet eenvoudig is een doelgerichte, juridisch dichtgetimmerde tenlastelegging te concipiëren. De mogelijkheid van wijziging van de dagvaarding biedt tot op bepaalde hoogte soelaas. Het moet immers gaan om dezelfde feiten. Als er zaken echt zijn vergeten, kan de mogelijkheid tot wijziging geen redding bieden. Het wekt in bepaalde gevallen verbazing dat de zittende magistratuur zich in bochten wringt misslagen van het Openbaar Ministerie recht te breien.[22] Dat vindt dan plaats onder de noemer 'verbeterde lezing'. Onzes inziens gaat de zittende magistratuur de wettelijk toegekende taak (verre) te buiten indien – gelet op de inhoud van het procesdossier – de kennelijke bedoeling van de steller van de tenlastelegging wordt achterhaald om vervolgens dan maar door middel van een verbeterde lezing naast de aangiften inkomstenbelasting ook maar de aangiften vermogensbelasting in te voegen in de tenlastelegging. Naar ons idee begeeft de rechterlijke macht zich alsdan op een hellend vlak. Het vervolgingsmonopolie is aan het Openbaar Ministerie. Die dient daar zorgvuldig en accuraat mee om te gaan. Het bedekken van fouten met de mantel der liefde door de zittende magistratuur leidt niet tot meer zorgvuldigheid in de toekomst. Daarenboven bergt een dergelijke lezing een gevaar in zich dat de onafhankelijkheid en onpartijdigheid van de rechter in het gedrang komt. Een rechter die zich actief bemoeit met de extensieve lezing van de tenlastelegging doet immers meer dan slechts een dagvaarding beoordelen. Dat er rechters zijn die een kritische houding aannemen jegens de dagvaarding blijkt wel uit het vonnis van de Rechtbank Maastricht waarin ambtshalve wordt geoordeeld dat niet duidelijk is welk juridisch verwijt verdachte wordt gemaakt.[23] De rechtbank oordeelde dat de dagvaarding te ruim was geformuleerd, in die zin dat onduidelijk was of het verwijt was dat de verdachte (i) (mede)pleger was omdat hij aangiften omzetbelasting voor derden had verzorgd en uit dien hoofde art. 69 AWR al van toepassing was, dan wel (ii) dat hij (mede)pleger was omdat hij met de belastingplichtige derden diende te worden vereenzelvigd dan wel er ook op verdachte in dit concrete geval een zelfstandige plicht tot het doen van aangifte bestond. Een dergelijke kritische houding en dan nog wel ambtshalve jegens de dagvaarding is bepaald uitzonderlijk. Veelal wordt geoordeeld dat de (summiere) dagvaarding moet worden gelezen in het licht van het procesdossier en dat daaruit wel duidelijk wordt wat is bedoeld. Naar onze mening dient een verdachte op basis van uitsluitend de dagvaarding te kunnen begrijpen waarvan hij wordt beschuldigd. Een zoekplaatje verhoudt zich geenszins met het mensenrecht de aanklacht te kennen alvorens te worden berecht. De dagvaarding werd door de rechtbank partieel nietig verklaard.

10 Conclusies

Wat opvalt in deze 'Tour' is dat betrekkelijk veel arresten van de Hoge Raad afkomstig zijn. Het zijn niet vaak grensverleggende arresten, maar kennelijk bestaat er vanuit de Hoge Raad de behoefte om 'bij te sturen', anders zou de Hoge Raad wel (nog) vaker een beroep hebben gedaan op art. 81 Wet op de rechterlijke organisatie. Hoewel het fiscale strafrecht een tamelijk rustig bezit is – waarin de Hoge Raad de contouren zo nu en dan eens bijschaaft – zijn de belangen in de dagelijkse rechtspraak substantieel. In dat licht hopen we daaraan met deze 'Tour' wederom een bijdrage te hebben geleverd en houden we ons nadrukkelijk aanbevolen aansprekende vonnissen en arresten te mogen ontvangen teneinde die in een volgende episode te kunnen verwerken.

[1] HR 26 oktober 2010, nr. 09/01423, LJN BM4440.

[2] HR 7 oktober 2008, nr. 03511/06, V-N 2009/6.11.

[3] HR 2 oktober 2007, LJN BA7923, NJ 2008/16.

[4] A.w.

[5] HR 13 juli 2010, nr. 08/01422, LJN BM0787, NJ 2010/456.

[6] HR 13 juli 2010, nr. 08/03004, LJN BM2471, NJ 2010/460.

[7] Rb. Dordrecht 20 juli 2010, LJN BN 5089, *Nieuwsbrief Strafrecht* 2010/10, nr. 292.

[8] HR 14 september 2010, nr. 09/00690, LJN BM8062, NJ 2010/503.

[9] Hof Den Bosch 21 september 2010, o.a. LJN BN8345, BN8331.

[10] Rb. Maastricht 19 oktober 2010, LJN BO0977.

[11] Rb. Amsterdam 14 januari 2010, 13/845851-09, LJN BK9414.

[12] HR 11 mei 2010, nr. 08/03668, LJN BL7699.

[13] Rb. Roermond 15 september 2010, LJN BN7174.

[14] Rb. Den Bosch 22 juni 2010, LJN BM8573.

[15] Rb. Den Haag, proces-verbaal 7 april 2010, 09/993054-08.

[16] HR 6 juli 2010, 07/11294, LJN BL8996.

[17] Uit de Conclusie van A-G mr. Hofstee, nr. 07/11294: G.J.M. Corstens, *Het Nederlands strafprocesrecht*, 2008, p. 193.

[18] HR 30 maart 2010, nr. 07/12138, LJN BK6922, NJ 2010/199.

[19] HR 2 mei 2001, LJN AB1375, *BNB* 2001/319.

[20] Hof Den Bosch 22 juni 2010, LJN BM9142, *FutD* 2010/1605.

[21] HR 12 januari 2010, nr. 08/03306, LJN BK2149.

[22] Zie bijvoorbeeld Hof Den Bosch 22 juni 2010, LJN BM9142, *Fiscaal up to date* 2010/1605.

[23] Rb. Maastricht 19 oktober 2010, LJN BO0977.

Bron: <http://www.ndfr.nl/link/TFB2010-08-03>

Datum: 15-9-2015 11:49:50

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.