



Tour d'horizon fiscaal strafrecht anno 2013

Tijdschrift Formeel Belastingrecht 2014/02

Belastingjaar/tijdvak	
Trefwoorden	belastingfraude, nemo-tenurbeginsel, vormverzuimen, opzet, pleitbaar standpunt, strekkingsvereiste, AAFD-richtlijnen, deelnemingsvarianten, una via-beginsel, vervolgingsuitsluitingsgrond, straffen, wederrechtelijk verkregen voordeel
Wetsartikelen	AWR-art. 69 AWR-art. 80 AWR-art. 74
Auteur	Prof.mr. G.J.M.E. de Bont Mr. J.M. Sitsen

De afgelopen tijd volgde het ene nieuwsbericht over belastingontwijking/belastingontduiking het andere op. Wat daarbij opvalt, is dat er geen onderscheid meer lijkt te worden gemaakt tussen ontwijking en ontduiking, terwijl de definities van deze begrippen strafrechtelijk toch bijzonder grote verschillen laten zien. Zo begon het jaar 2013 met het op 6 december 2012 gepresenteerde actieplan van de Europese Commissie voor een effectievere aanpak van belastingontduiking en -ontwijking in de Europese Unie (EU) (aanpak van agressieve 'tax planning' en belastingparadijzen). De OESO[1] en de Europese Commissie willen beide belastingontduiking via brievenbusfirma's aanpakken. De namen Starbucks en Google werden zo vaak in de media genoemd, dat deze welhaast eerder worden geassocieerd met de (agressieve) minimalisatie van heffingen dan met koffie en internet. Ten slotte was 2013 het jaar van de fraude met toeslagen, de zogeheten 'Bulgarenfraude', die begin 2014 zelfs leidde tot het aftreden van de staatssecretaris van Financiën, en tevens het jaar van de 'misdaadondernemers'. [2]

Oftewel, issues waarbij het gaat om (al dan niet vermeende) belastingfraude waren ook in 2013 weer hot. Daarom grepen wij wederom de kans de ins and outs op dit gebied de revue te laten passeren in deze 'Tour'.

1 Nemo tenur-beginsel

In de 'Tour 2012' haalden wij de uitspraak 'Chambaz' van het EHRM omtrent de meewerkverplichtingen en de verhouding met beboeting c.q. bestrafing reeds kort aan. In zijn arrest van 12 juli 2013 heeft de Civiele Kamer van de Hoge Raad in een samenstelling met raadsheren uit de Belastingkamer en de Strafkamer geoordeeld over de consequenties van het door het EHRM uitgewerkte nemo tenetur-beginsel.[3] De Hoge Raad constateerde terecht dat de Nederlandse wet geen waarborgen bevat opdat de belastingplichtige zijn recht om niet mee te werken aan zelfincriminatie effectief kan uitoefenen. Daarbij had de Hoge Raad het naar onze mening moeten laten en vervolgens slechts moeten oordelen dat art. 47 Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) niet kan worden toegepast ingeval sprake is van een verdenking of *criminal charge*. De Hoge Raad heeft in weerwil daarvan echter overwogen dat het zijn taak is op andere wijze in de vereiste waarborgen te voorzien, om vervolgens nagenoeg alles bij het oude te laten. Uit het arrest kan immers worden afgeleid dat de Hoge Raad van oordeel is dat de informatieverplichting ingevolge art. 47 AWR voldoet aan art. 6 EVRM indien de civiele rechter zijn bevel tot medewerking clauseert, in die zin dat wilsafhankelijk materiaal uitsluitend mag worden gebruikt ten behoeve van de belastingheffing en dus niet voor fiscale beboeting of strafvervolgning van de belastingplichtige. Het lijkt echter alsof de Hoge Raad zelf deze clausulering niet bijzonder serieus neemt, nu het arrest reeds voorziet in de situatie waarin deze clausule wordt geschonden. Ook de oplossing die dan wordt gekozen, getuigt niet echt van 'doorpakken' door de Hoge Raad. Als wilsafhankelijk materiaal toch in een boete- of strafrechtelijke procedure wordt gebruikt, 'dan dient de belastingrechter of de strafrechter te bepalen welk gevolg aan dit gebruik moet worden verbonden'. Deze jurisprudentie kenden we al uit 2004. [4] Het eisenpakket van het EHRM is helder: [5]

'(...) The Court also notes that the Government did not refer to any domestic case-law which would have authoritatively excluded the later admission in evidence against the applicant of any statements made by him in the enforcement inquiry.'

In casu had de Hoge Raad dientengevolge niet kunnen volstaan met de clausulering van het bevel tot nakoming van de informatieverplichting en evenmin met de overweging dat de boete- of strafrechter maar moet oordelen welk gevolg moet worden verbonden aan het schenden van deze clausule. Ons recht dient op een effectieve wijze te waarborgen dat een belastingplichtige niet hoeft mee te werken aan zelfincriminatie en dat kan grosso modo op twee manieren:

1. afgedwongen, van de wil afhankelijk bewijs wordt uitgesloten van het bewijs in een boeteprocedure of strafzaak;
2. het bewijs mag niet worden afgedwongen.

Met zijn arrest van 12 juli 2013 heeft de Hoge Raad geen van beide opties gekozen en de problematiek naar voren geschoven. Daarvoor biedt de jurisprudentie van het EHRM naar onze overtuiging geen ruimte.

2 Vormverzuimen

In de 'commune' strafrechtelijke jurisprudentie duikt regelmatig een verweer op basis van art. 359a Wetboek van Strafvordering (hierna: Sv) op. Uiteraard kan een dergelijk verweer ook voorkomen in fiscaal strafrechtelijke zaken. Of het kans van slagen heeft, is een tweede. De Hoge Raad heeft daartoe immers duidelijke jurisprudentie gegeven. Het enkele vaststellen dat een onherstelbaar vormverzuim is begaan, is meestal al voldoende. Slechts in specifieke uitzonderlijke situaties dienen daaraan consequenties te worden verbonden. Ook in 2013 zijn de regels ten aanzien van met name de bewijsuitsluiting nog eens uiteengezet in het arrest van 19 februari 2013:[6]

'(...) komt toepassing van bewijsuitsluiting slechts in aanmerking indien aannemelijk is geworden dat die toepassing in de gegeven omstandigheden daadwerkelijk de beoogde normerende werking op de praktijk van opsporing en vervolging zal hebben, waarbij van belang kan zijn wat de oorzaak van het vormverzuim is en wat (reeds) door de verantwoordelijke autoriteiten ter voorkoming van overtreding van het bewuste voorschrift is ondernomen. In het geval zodanig preventief effect op zichzelf is te verwachten, moet worden onderzocht of in de gegeven omstandigheden toepassing van bewijsuitsluiting opweegt tegen de daarvan te verwachten negatieve effecten en of aldus niet op onaantoonbare wijze afbreuk wordt gedaan aan zwaarwegende belangen als de waarheidsvinding en de bestraffing van de dader van een – mogelijk zeer ernstig – strafbaar feit, alsmede in voorkomend geval aan de rechten van slachtoffers of hun nabestaanden, mede gelet op uit het EVRM voortvloeiende positieve verplichtingen tot effectieve bestraffing. In het bijzonder de zojuist besproken, zeer uitzonderlijke, situatie vergt dat de rechter in zijn uitspraak nadere rekenschap aflegt van toepassing van bewijsuitsluiting.'

De discussie is al oud: dient een verdachte te profiteren van de normschendingen door de opsporende en vervolgende autoriteiten? De Hoge Raad meent dat dit zeker niet altijd het geval dient te zijn en neemt daarmee de spreekwoordelijke 'stok achter de deur weg': belangrijke regels voor de opsporing mogen jegens de verdachte worden geschonden, zonder dat dit tot consequenties leidt voor de procedure. Dat in dit verband het EVRM wordt aangehaald om te benadrukken dat uit dat verdrag een positieve verplichting tot effectieve bestraffing voortvloeit, geeft een duidelijk inzicht in de wijze waarop de Hoge Raad een bijdrage wenst te leveren aan het handhaven van de regels van opsporing en vervolging.

3 Bruikbaarheid strafrechtelijk verkregen bewijs in fiscalibus

Strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs kan doorwerken in een fiscale zaak. Zo kreeg een belastinginspecteur een telefoontje van de politie, waarbij hem werd medegedeeld dat de betreffende persoon weliswaar was vrijgesproken (strafrechtelijk) in verband met een onrechtmatig binnentreden van de woning, maar werd ook opgemerkt dat in de woning goederen en geld waren aangetroffen terwijl deze persoon niet over inkomen beschikte. De inspecteur verzocht daarop de officier van justitie om de in het strafrechtelijk onderzoek verkregen informatie aan hem ter beschikking te stellen (ex art. 55 AWR) en zo geschiedde. Bij de beoordeling of sprake is van fiscaal ontoelaatbaar bewijs baseerde de rechtbank[7] de volgende overweging op het arrest van de Hoge Raad van 1 juli 1992:[8]

'De rechtbank is van oordeel dat het opvragen van informatie door verweerder terwijl hij wist dat het ging om strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs en het vervolgens – nadat genoemde onrechtmatigheid onherroepelijk is komen vast te staan – gebruiken ter onderbouwing van de navorderingsaanslagen, dermate indruist tegen datgene wat van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht dat dit gebruik onder alle omstandigheden ontoelaatbaar moet worden geacht. De rechtbank neemt hierbij in aanmerking dat – zoals ook de strafrechter heeft geoordeeld – met het onrechtmatig binnentreden van de woning door de politie het huisrecht van eiser, zijnde een fundamenteel recht, is geschonden. De gegevens die zijn verkregen naar aanleiding van vervolgonderzoek acht de rechtbank ook fiscaal ontoelaatbaar, nu de informatie is verkregen uit justitieel onderzoek naar aanleiding van het onrechtmatig binnentreden, deze informatie ook strafrechtelijk is aangemerkt als met onrechtmatigheid besmette vruchten en niet aannemelijk is dat verweerder de feiten en omstandigheden die aanleiding hebben gegeven voor de onderhavige correcties ook zonder het justitieel onderzoek op het spoor zou zijn gekomen.'

Geconcludeerd kan worden dat de rechtbank de leer van de Hoge Raad ruimhartig uitlegt ten bate van de belastingplichtige. Daarvoor bestaat overigens wel aanleiding. De leer van de Hoge Raad is geformuleerd in een tijd waarin het veelvuldiger voorkwam dat bewijs strafrechtelijk onrechtmatig werd geacht. Als gevolg van de wijzigingen in de strafrechtelijke doctrine, zoals die ook voortvloeit uit het hiervoor besproken arrest over de reikwijdte van art. 359a Sv, is heden ten dage slechts in uitzonderlijke gevallen sprake van bewijsuitsluiting in het strafrecht. De leer van de belastingkamer van de Hoge Raad is daarop (nog) niet aangepast. Naar onze overtuiging zou als gevolg van de gewijzigde rechtsregels in het strafrecht thans als uitgangspunt kunnen worden geformuleerd, dat een strafrechtelijke bewijsuitsluiting impliceert dat de handelwijze van de autoriteiten zozeer indruist tegen hetgeen mag worden verwacht, dat het bewijs ook fiscaalrechtelijk dient te worden uitgesloten.

Ook Hof Amsterdam kreeg met een dergelijke situatie te maken en verwees eveneens naar het arrest van de Hoge Raad van 1 juli 1992. Het ging om een onderzoek dat voortvloeide uit een Duits strafrechtelijk onderzoek ten aanzien waarvan de rechtbank – uitsluitend omdat met betrekking tot de inzet van Duitse infiltranten niet kon worden beoordeeld of aan het zogenoemde Tallon-criterium[9] was voldaan – al het bewijs dat was verkregen door de inzet van Duitse infiltranten – en het daaruit voortvloeiende bewijs, waaronder de resultaten van de huiszoekingen en de nadien afgelegde verklaringen door belanghebbende en andere personen die medeverdachte waren in het strafrechtelijk onderzoek – buiten beschouwing heeft gelaten. Het hof merkt echter op dat omdat het litigieuze bewijsmateriaal niet jegens belanghebbende op onrechtmatige wijze is vergaard, er geen reden is om het gebruik door de inspecteur van dit bewijs – en het daaruit voortvloeiende bewijs – in de onderhavige (fiscale) procedure ongeoorloofd te achten. Het hof gaat vervolgens uitgebreid in op art. 359a Sv en overweegt dat ook al zouden de rechtsoverwegingen uit het arrest van de Hoge Raad uit 1992 niet (meer) (onverkort) opgeld doen, er ook gelet op de latere ontwikkelingen in het strafrecht onvoldoende grond is om het gebruik door de inspecteur van het bewijsmateriaal in de onderhavige (fiscale) procedure buiten aanmerking te laten of enig ander rechtsgevolg aan de inzet van die infiltranten te verbinden.[10] Het hof past de strafrechtelijke jurisprudentie omtrent art. 359a Sv rechtstreeks in het fiscale recht toe en concludeert vervolgens dat er geen reden is het bewijs uit te sluiten. Deze conclusie wekt verbazing, aangezien het Openbaar Ministerie in de strafzaak tegen de verdachte niet-ontvankelijk werd verklaard.

Rechtbank Gelderland oordeelde in een procedure waarin sprake was van bewijs (een overeenkomst van dading) dat tijdens het onderzoek door de FIOD is verkregen uit een op het telefoon(fax)nummer van een advocaat geplaatste tap. In de strafzaak besloot het hof dat het bewijs onrechtmatig was verkregen en dientengevolge niet bruikbaar was. De belastingrechter overwoog echter geheel zelfstandig dat de advocaat een van de medeverdachten was in het strafrechtelijk onderzoek en dat dientengevolge de genoemde overeenkomst van dading niet als informatie uit geheimhoudersgesprekken kan worden aangemerkt. Nu als gevolg daarvan geen sprake was van een schending van het verschoningsrecht en ook anderszins niet is gebleken dat de overeenkomst van dading op strafrechtelijk onrechtmatige wijze is verkregen, mocht de fiscus de overeenkomst van dading als bewijs gebruiken.[11]

4 Opzet

Opzet zou in het bestuursrecht hetzelfde dienen te betekenen als in het strafrecht.[12] De jurisprudentie die wordt gegeven in verband met bestuurlijke boeten zou dus ook relevant moeten zijn voor deze Tour over fiscaal strafrecht. Dat opzet een (bijzonder) subjectieve

aangelegenheid is, blijkt nadrukkelijk uit een arrest van de Belastingkamer van de Hoge Raad van 4 januari 2013.[13] In de voorliggende zaak had de belastingplichtige geen aangifte gedaan van een winst die hij had behaald bij de bemiddeling bij de verhuur van woningen. Na een controle gaf hij deze nog snel aan en claimde zelfstandigenaftrek. Het hof stelde vast dat niet aan de voorwaarden van de zelfstandigenaftrek werd voldaan, maar dat niet kon worden bewezen dat daarop de opzet van belastingplichtige was gericht. De Hoge Raad zag geen aanleiding voor een vernietiging. Bewezen dient derhalve te worden waarop de verdachte zijn/haar opzet had gericht. Als deze wist en wilde dat hij een onjuiste aangifte deed, zal de inspecteur in het kader van het vaststellen van de boetegrondslag aannemelijk moeten maken ten aanzien van welke onderdelen dit opzet aanwezig was. Ook een officier van justitie wordt hiermee geconfronteerd in het kader van de straftoemeting.

In een niet gering aantal zaken worden belastingplichtigen en verdachten geconfronteerd met het verwijt dat het niet anders kan dan dat zij hadden moeten weten dat hun handelwijze niet door de beugel kon. Daarmee maakte het Hof Amsterdam korte metten en overwoog – naar aanleiding van hetgeen de rechtbank had overwogen – als volgt: 'Het Hof merkt echter op dat "het moeten begrijpen" en "het moeten weten" (...) niet de voor opzet vereiste bewustheid oplevert.'[14] Een voorbeeld van een dergelijke redenering kan worden gevonden in het vonnis van Rechtbank Amsterdam[15] waarin in de aangifte een herinvesteringsreserve was opgenomen. De adviseur van de rechtspersoon had dit op verzoek van de belastingplichtige gedaan en benadrukt dat er dan wel in dat betreffende jaar een aantoonbaar herinvesteringsvoornemen moest zijn. Uit het dossier bleek niet van een dergelijk voornemen. De rechtbank oordeelde vervolgens dat verdachte 'wist (...), dan wel had hij moeten weten dat in 2002 noch in 2004 een aantoonbaar herinvesteringsvoornemen bestond'. 'Wist' is voldoende. 'Had moeten weten' zeker niet. Het feit dat een rechtbank beide noemt, is een duidelijke indicatie hoe weinig overtuigend het bewijs is.

In de rechtspraak ten aanzien van voorwaardelijke opzet komt in toenemende mate de redenering naar voren dat opzet kan worden afgeleid uit het feit dat omtrent een bepaalde fiscale positie geen vooroverleg met de inspecteur heeft plaatsgevonden, dan wel dat deze niet uitgebreid en gedocumenteerd aan de inspecteur is voorgelegd.[16] Het omgekeerde is naar onze overtuiging wel waar: als een fiscale kwestie is besproken met de inspecteur of schriftelijk aan de orde is gesteld, dan kan van opzet géén sprake zijn. Uit het feit dat een dergelijke handelwijze niet heeft plaatsgevonden, kan echter naar onze overtuiging niet worden afgeleid dat er dan wel opzet in het spel is. Een dergelijke redenering kan worden gevonden in een uitspraak van Hof Den Haag waarin werd overwogen dat het gebruik van 'future' contracten een dermate buitenzessige constructie was, 'dat hij, door te verzuimen tevoren contact op te nemen met de Belastingdienst over de toelaatbaarheid van deze constructie' voorwaardelijk opzettelijk een onjuiste aangifte heeft gedaan.[17]

Ook de Rechtbank Oost-Brabant durfde deze redenering aan:

'De inhoud uit het aangehaalde e-mailbericht had verdachte tenminste moeten nopen tot vooroverleg met de inspecteur omtrent de vraag in hoeverre verdachtes beleggingsresultaten konden worden aangemerkt als (negatieve) inkomsten uit overige arbeid, gelet op het aantal transacties en de daarmee gepaard gaande tijdsbesteding. Verdachte had er (...) ook voor kunnen kiezen om zijn aangifte te doen vergezellen van een toelichting (...). Nu verdachte evenwel het een noch het ander heeft gedaan moest verdachte, (...) als ervaren registeraccountant ernstig rekening houden met de aanmerkelijke kans dat hij aldus een onjuiste aangifte deed. Door desondanks over te gaan tot indiening van deze aangiften heeft verdachte die aanmerkelijke kans aanvaard.'[18]

Dergelijke vonnissen worden veelal ook gekenmerkt door een zekere innerlijke tegenstrijdigheid. Ook in dit vonnis wordt gesteld dat van de verdachte registeraccountant 'mag worden verwacht dat hij op de hoogte is van de vigerende regelgeving en rechtspraak ten aanzien van de inkomstenbelasting'. Ondanks dat hij het allemaal zou hebben moeten geweten, dient hij dan toch nog te biecht bij de inspecteur, wil hij een verwijt van opzettelijk onjuist handelen voorkomen. Met welke reden de strafrechters registeraccountants fiscaal ervaren en kundig achten, laat zich raden. Hetzelfde geldt voor de positie die zij de inspecteur toebedelen.

5 Pleitbaar standpunt

De gangbare gedachte is dat er ten aanzien van het leerstuk van een pleitbaar standpunt een verschil van benadering bestaat tussen de Belastingkamer en de Strafkamer van de Hoge Raad. De laatste bekijkt de intenties en de kennis van de verdachte op het moment van de aangifte: kon en mocht hij op dat moment redelijkerwijs menen een juiste aangifte te doen (subjectieve benadering)? De Belastingkamer leek de ruimte te bieden om – ondanks een malicieuze instelling op het moment van de aangifte – nadien een juridisch plausible verklaring te geven voor de inhoud van de aangifte (objectieve benadering).[19] Een recent arrest van de Belastingkamer van de Hoge Raad omtrent de vraag of sprake is van een pleitbaar standpunt geeft echter aanleiding voor twijfel:

'Hoewel het middel terecht erover klaagt dat het Hof zich niet heeft uitgelaten over belanghebbendes stelling dat hij een pleitbaar standpunt had, kan ook die klacht niet tot cassatie leiden, aangezien dat standpunt blijkens het middel geen betrekking had op belanghebbendes gedragingen bij het doen van de hiervoor vermelde aangiften, op grond van welke gedragingen het Hof het voor de boetes vereiste opzet heeft aangenomen.'[20]

De vraag rijst of de Belastingkamer hiermee opschuift naar de subjectieve opvatting van de Strafkamer van de Hoge Raad.

In de praktijk rijst vaak de vraag of een bepaalde stellingname kan kwalificeren als een disculperend pleitbaar standpunt. Uit het arrest van de Hoge Raad van 11 januari 2013 blijkt dat ingeval het hof een gunstige uitspraak deed, deze in ieder geval nog waarborgt dat het eerder ingenomen standpunt als pleitbaar wordt aangemerkt.[21] Kennelijk is een verwijzing naar een vakpublicatie (van de heer Zwagemaker) of een enkele verwijzing naar een aantekening uit de *Vakstudie* niet bij voorbaat voldoende om te kunnen stellen dat sprake is van een dergelijk standpunt, temeer niet als daarin 'een tot voorzichtigheid en vooroverleg met de betrokken inspecteur nopens standpunt (wordt) ingenomen'. De rechtbank slaat daarbij acht op de inhoud van de aangehaalde literatuur, de bestendige gedragslijn in de jurisprudentie en de kennis en kunde van de verdachte zelf,[22] alsmede op het antwoord op de vraag of de competente verdachte studie heeft verricht naar overige literatuur of jurisprudentie.[23] In dit kader is interessant dat Rechtbank Zeeland-West-Brabant[24] van oordeel is dat belanghebbende een pleitbaar standpunt heeft, ondanks dat dit strijdig is met een besluit van de staatssecretaris. Van belang is wel dat jurisprudentie waaruit het ongelijk van de belanghebbende bleek, dateerde van het einde van het naheffingstijdvak.

Dat ook de Belastingkamer van de Hoge Raad niet altijd onderzoekt welke intenties de belastingplichtige heeft gehad op het moment van het doen van aangifte, blijkt uit het arrest van 12 juli 2013 waarin verkregen optierechten in geen enkel jaar in een aangifte inkomstenbelasting waren opgenomen als belaste inkomst.[25] De Hoge Raad overwoog dat het standpunt dat de verkrijging van de optierechten in geen enkel jaar tot het inkomen behoorde, niet verdedigbaar is. De Hoge Raad onderkent met het hof dat er drie potentiële genietingsmomenten zijn: het jaar waarin (1) de optierechten zijn toegekend, (2) onvoorwaardelijk uitoefenbaar zijn geworden of (3) door belastingplichtige zijn uitgeoefend. Uiteraard zijn de rechten in een van deze drie jaren belast. Bij een subjectieve benadering moet worden gezien welke intentie de belastingplichtige had op het moment van het doen van aangifte. De uitspraak van het hof en het

arrest van de Hoge Raad sluiten niet uit dat belastingplichtige bij de verkrijging van de optierechten meende dat deze belast zijn bij onvoorwaardelijk worden. Bij onvoorwaardelijk worden kon hij menen dat ze pas iets waard waren bij uitoefening. Bij uitoefening kon hij wellicht al ergens hebben gelezen dat optierechten waren belast bij het onvoorwaardelijk worden. Deze wijzigende opvattingen in de loop der jaren kunnen tot gevolg hebben dat hij op het moment van het doen van aangifte nimmer opzet heeft gehad op het doen van een onjuiste aangifte. In de benadering van de Belastingkamer wordt de handelwijze van de belastingplichtige geabstraheerd gezien en wordt vastgesteld dat het zo moet zijn dat op enig moment bewust een onjuiste aangifte werd gedaan. Dat behoeft niet overeen te komen met de daadwerkelijke wil van de belastingplichtige. Onzes inziens leent de redenering van de Belastingkamer zich niet voor zaken als de onderhavige.

6 Strekkingsvereiste

Wil sprake zijn van verwijtbaar handelen, dan dient (onder meer) te worden voldaan aan het zogeheten strekkingsvereiste (het 'gepleegde' feit strekt ertoe dat te weinig belasting wordt geheven). Voor de vaststelling dat een gedraging de strekking heeft dat te weinig belasting wordt geheven, is volgens vaste jurisprudentie van de Hoge Raad beslissend of de gedraging (in dit geval het ten onrechte afboeken op de herinvesteringsreserve) 'naar haar aard en in het algemeen geschikt is om teweeg te brengen dat onvoldoende belasting wordt geheven'. Subjectieve omstandigheden of elementen mogen daarbij geen rol spelen. Het gaat om een objectief te duiden invulling. Specifieke aspecten van een bepaalde zaak zouden dus niet kunnen meetellen. Daarmee dreigt een soort rechtspraak die plaatsvindt op basis van ficties, waarbij de daadwerkelijke intenties en feitelijke omstandigheden niet in acht worden genomen. De vraag is dus telkens in welke mate dient te worden geabstraheerd. Rechtbank Amsterdam meent dat aan het strekkingsvereiste kan zijn voldaan indien de belastingplichtige over compensabele verliezen beschikt, waardoor er ook in het geval correct aangifte zou zijn gedaan geen afdracht van heffing zou hebben plaatsgevonden.[26] In tegenstelling daarmee is Rechtbank Zeeland-West-Brabant van oordeel dat 'de aanwezigheid van compensabele verliezen tot een bedrag dat aanmerkelijk hoger was dan de ten onrechte afgeboekte herinvesteringsreserves' een feitelijke omstandigheid is die wel in ogenschouw moet worden genomen bij de beoordeling van het verweer ten aanzien van het strekkingsvereiste. Dat door het faillissement van belastingplichtige geen belasting kan worden geheven, is echter weer een aspect waarmee bij een objectieve benadering van het beoogde nadeel voor de Staat geen rekening kan worden gehouden. In dezelfde uitspraak oordeelde de rechtbank dat het nadeel waarop het strekkingvereiste ziet, ook bestaat uit het (voor lange tijd) uitstellen van belastingheffing, zoals dat het gevolg kan zijn van de vorming van een herinvesteringsreserve.[27] In een ander vonnis werd door dezelfde rechtbank geoordeeld 'dat in casu het niet (tijdig) doen van aangifte, gezien de effecten die daarvan in het algemeen uitgaan, geschikt is om te bereiken dat onvoldoende belasting wordt geheven'. Met name de woorden 'in casu' wekken verbazing, nu de feitelijke aspecten van een bepaalde zaak maar beperkt een rol spelen, nu de beoordeling plaatsvindt aan de hand van ervaringsregels die voortvloeien uit objectieve omstandigheden, waarbij wordt gedoeld op van buitenaf waarneembare eigenschappen van de gedraging. Desalniettemin wordt met de woorden 'in casu' benadrukt dat de feiten en omstandigheden van de voorliggende casus relevant zijn om daaruit de gedraging te destilleren die vervolgens objectief dient te worden getoetst.[28]

De benaderingen van de rechters komen in bepaalde gevallen enigszins arbitrair, en veelal ten nadele van de verdachten, over. Zo zijn er rechters die in het verleden bij de beoordeling van een strekkingsvereiste-verweer de inhoud van zowel de aangiften inkomsten- als vennootschapsbelasting in acht hebben genomen. Hof Arnhem-Leeuwarden neemt een volstrekt andere positie in. In een recente zaak werd door de verdediging betoogd dat de Belastingdienst in de ten laste gelegde periode geen nadeel had ondervonden. Het hof stelde zich op het standpunt dat per ten laste gelegde aangifte dient te worden gezien of is voldaan aan het strekkingsvereiste.[29]

7 Vrijwillige verbetering

Hoewel geheel onverwacht (althans voor ons) de inkeerregeling met ingang van 2 september 2013 tijdelijk is verruimd, in die zin dat er tot 1 juli 2014 boeteloos kan worden ingekeerd, is recentelijk het nodige te doen geweest over de aanscherping van de inkeerregeling zoals deze werd ingevoerd met ingang van 2 juli 2009.

De vraag is gerezen of de toentertijd ingevoerde boete bij een vrijwillige verbetering van aangiften die langer dan twee jaar geleden zijn ingediend in strijd is met art. 7, lid 1, EVRM en art. 15, lid 1, IVBPR. Immers, op grond van die bepalingen mag geen zwaardere straf worden opgelegd dan die welke van toepassing was ten tijde van het begaan van de overtreding. Aangevoerd is dat voor de aanscherping van de inkeerregeling in 2009 bij een inkeer geen boete werd opgelegd, zodat ook ten aanzien van een halverwege het jaar 2010 ingediende inkeer moet worden afgezien van het opleggen van een boete. Rechtbank Breda heeft deze visie verworpen. Naar het oordeel van de rechtbank vormt art. 67e AWR een zelfstandige boetebepaling (strafbepaling), die omschrijft welke gedraging leidt tot het vaststellen van het beboetbaar vergrijp en tot welke boete die vaststelling ten hoogste kan leiden. Dat de inkeerregeling in 2009 door de wetgever is aangescherpt, houdt niet in dat de strafbepaling in art. 67e AWR is verzwakt. Inkeer en strafwaardigheid van het beboetbare feit dienen los van elkaar te worden gezien.

'Het inzicht van de wetgever omtrent de strafwaardigheid van het beboetbaar vergrijp is (...) niet gewijzigd, in ieder geval niet in die zin dat het vergrijp minder strafbaar zou worden geacht. Derhalve kan de inspecteur op grond van voornoemd artikel aan belanghebbende een boete opleggen. Omdat de inkeer pas plaatsgevonden heeft in 2010 dient de dan geldende wettekst van artikel 67n te worden toegepast.'

Naar het oordeel van de rechtbank heeft de inspecteur niet in strijd met art. 7, lid 1, EVRM en art. 15, lid 1, IVBPR gehandeld door als uitgangspunt voor de berekening van de boete het maximum van 300% te nemen. Immers, de inspecteur heeft slechts een boete van 15% opgelegd en dat is niet hoger dan het maximum van 100% dat gold ten tijde van het begaan van de beboetbare feiten. Tevens is dit lager dan het boetepercentage van 50% dat normaliter werd opgelegd indien sprake was van opzet. Er heeft dus geen zwaardere boetening plaatsgevonden dan toen (mogelijk was). De omstandigheid dat de inspecteur bij de berekening van de boete is uitgegaan van het maximum van 300%, doet daaraan niet af.[30] Gelijkelijk oordeelde Rechtbank Haarlem op 6 december 2012.[31] Tegen deze beide uitspraken blijkt geen hoger beroep te zijn ingediend.

Anders oordeelde echter Rechtbank Noord-Holland enkele maanden later in een geval van een inkeer die dateert van 16 februari 2011, maar waarbij de feiten eveneens zijn begaan vóór 2 juli 2009. De rechtbank haalt allereerst de beslissing van het EHRM van 17 september 2009 (Scoppola)[32] aan, alsook het arrest van de Hoge Raad van 12 juli 2011[33] en overweegt:

'Naar het oordeel van de rechtbank dient artikel 67n van de AWR te worden geschaard onder het begrip "penalty" nu de bepaling ziet op het vervallen van het recht van verweerder tot het opleggen van een boete (strafvervolgning) voor diegene die onvolledig aangifte heeft gedaan, of aangifte had moeten doen, maar die alsnog een juiste en volledige aangifte doet, dan wel juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen verstrekt. Artikel 67n van de AWR ligt aldus als algemene vervolgingsuitsluitingsgrond in de sfeer van het "materiële" boeterecht en moet als zodanig en in samenhang met artikel 67e van de AWR en artikel 69, derde lid, van de AWR als een strafbepaling worden beschouwd en niet als een bepaling met betrekking tot de uitvoering of handhaving van de straf.'

Geoordeeld wordt dat de toepasselijke artikelen – voor zover deze een strafverzwaring inhouden – in strijd komen met art. 7, lid 1, EVRM en met art. 15, lid 1, NBPR. Alle opgelegde boeten dienden daardoor in zijn geheel te vervallen.[34]

Oftewel, twee verschillende en strijdige uitspraken van twee rechtbanken. Dit wordt vast en zeker vervolgd. Ook zal discussie volgen over de herleving van de inkeerregeling vanaf 1 juli 2014 (met boeten van 30%) en de verzwaring (naar boeten van 60%) per 1 juli 2015. [35]

De belastingplichtigen die zijn ingekeerd in de periode tussen 2010 en september 2013 kunnen zijn geconfronteerd met boeten (van 15 of 30%). Voordien en thans tot 1 juli 2014 is de inkeer echter boetevrij. Deze verschillende behandeling dient te worden gerechtvaardigd. De tijdelijke wijziging in het boeteregime is beargumenteerd met een verwijzing naar een voorliggend wetsvoorstel waarin de navorderingstermijn van twaalf jaren ook gaat gelden voor binnenlandse belastingplichtigen die te kwader trouw zijn. Voor de buitenlandse zwartspaarder verandert er echter – wat de termijnen betreft – niets. Voor deze categorie overtuigt de rechtvaardiging van het huidige boetetarief van nihil derhalve niet. Vastgesteld kan worden dat inkeerders die de ‘inkeer-beslissing’ (veel) eerder hebben genomen zwaarder zijn bestraft (en door de werking van het oude regime van de Wet op de Inkomstenbelasting 1964 ook zwaarder zijn belast) dan inkeerders die de kat uit de boom hebben gekeken en thans pas – tegen 0% – inkeren. Nu de boete niet kan worden gerechtvaardigd, past het de staatssecretaris de geheven boete geheel of gedeeltelijk kwijt te schelden op grond van art. 66 AWR.[36]

Uiteraard wordt ook nog immer geprocedeerd over de vraag of in een bepaald geval wel sprake is van een daadwerkelijke tijdige en volledige inkeer. Zo oordeelde Hof Amsterdam over een geval waarin vaststond dat ter zake van de verlening van optierechten over het tijdvak oktober 1998 loonbelasting was verschuldigd, dat de verlening van die optierechten niet was verwerkt in de aangifte loonbelasting over het tijdvak oktober 1998, dat er in zoverre sprake was van een onjuiste aangifte, doch dat de bedoelde optierechten alsnog zijn verwerkt in de aangifte loonbelasting over het tijdvak december 1998, derhalve twee maanden te laat.

‘Nu niet alsnog de juiste aangifte over oktober 1998 is gedaan en evenmin alsnog juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen zijn verstrekt, faalt het beroep op de inkeerbepaling. Het hof voegt hier aan toe dat verdachte door geen verbeterde aangifte in te dienen voor oktober 1998 en de inspecteur daarover niet nader te informeren, aan de belastingdienst controlemogelijkheden heeft onthouden, terwijl uitoefening van controle door de belastingdienst – gelet op de aan verandering onderhevige fiscale regelgeving ten aanzien van optieverlening destijds – in de rede zou hebben gelegen. Het had op de weg van de verdachte en de medeverdachte gelegen om de belastingdienst actief en in voldoende mate te informeren over de onjuiste aangifte over het tijdvak oktober 1998 en de aard en omvang van de aan te brengen correctie, door middel van een suppletieaangifte over oktober 1998, een bezwaar tegen de gedane aangifte, een verzoek om naheffing, of anderszins.’ [37]

De vraag rijst wel welke afweging het Openbaar Ministerie zou hebben gemaakt op het moment dat tot vervolging werd besloten. Voegt strafrechtspleging nog iets toe als de verdachte belastingplichtige zelf de optierechten al heeft opgegeven? Ook al was dat in een verkeerd tijdvak? Het hof besloot tot een schuldigverklaring zonder een straf of maatregel op te leggen.

Hof Arnhem-Leeuwarden bevestigde in lijn met vaste jurisprudentie ten aanzien van een beroep op de inkeerregeling het oordeel van de rechtbank dienaangaande, dat van een vrijwillige verbetering geen sprake is nu de ‘inkeer’ was gemeld, nadat de fiscus deze belastingplichtige als houder van een rekening bij Van Lanschot had geïdentificeerd op basis van van de Belgische autoriteiten ontvangen gegevens over Van Lanschot en de fiscus belastingplichtige had verzocht om informatie te verstrekken over die rekening. Naar het oordeel van de rechtbank kon eiser vanaf dat moment niet meer inkeren in de zin van art. 67n AWR.[38] Zo is het ook vaste jurisprudentie dat het indienen van een inkeerverzoek nadat een onderzoek is aangevangen, te laat is.[39] Dat deze belastingplichtige elk jaar een suppletie indient, doet daaraan niets af.

Alweer lang geleden oordeelde Hof Arnhem dat het vermelden van een te suppleren bedrag in de jaarberekening omzetbelasting die als bijlage bij de jaarrekening is overgelegd bij de aangifte inkomstenbelasting – zonder dat suppletieaangifte is gedaan – is aan te merken als een vrijwillige verbetering ten aanzien van de omzetbelasting.[40] Anders oordeelde Hof Arnhem-Leeuwarden in een geval waarin is aangevoerd dat de juiste en volledige bedragen aan omzetbelasting in de jaarrekeningen zijn vermeld en dat deze kenbaar zijn gemaakt aan de Belastingdienst en de ingediende suppletieaangiften precies overeen zouden stemmen met deze bedragen:

‘Het (als bijlage bij een winstaangifte) versturen van een jaarrekening aan de Inspecteur waarin is vermeld dat belanghebbende een omzetbelastingsschuld had, wat daarvan overigens ook zij, kan naar het oordeel van het Hof niet als “uitdrukkelijk kenbaar maken” worden beschouwd.’

Ook de ingediende suppletieaangiften werden niet beschouwd als vrijwillige verbeteringen, omdat die suppletieaangiften waren ingediend nadat de controlerend ambtenaren al hadden geconstateerd dat de aansluitingen niet klopten en belanghebbenden verzocht hadden de aansluitingsberekeningen alsnog te maken.[41] Gelijkelijk oordeelde ditzelfde hof:

‘De vermelding in jaarrekeningen – indien deze al naar de Belastingdienst zijn gezonden – zonder nadere toelichting, met daarin de enkele opgave van cijfers die afwijken van de in eerdere periodieke aangiften omzetbelasting opgenomen cijfers, voldoet niet aan die eis, temeer nu die jaarrekeningen – alsdan – primair dienen voor de heffing van vennootschapsbelasting voor de vennootschap. Het beroep (...) op het arrest van het hof van 5 oktober 1994 (...) slaagt niet, reeds omdat aldaar sprake was van een toegevoegde “jaarberekening omzetbelasting 1991” waarin (wel) expliciet melding werd gemaakt van die suppletie.’ [42]

Evenmin is het geven van volledige openheid van zaken na de ontvangst van een informatieverzoek een tijdige vrijwillige verbetering.[43]

8 AAFD (voorheen ATV)-richtlijnen

In een zaak waarover Hof Den Haag oordeelde, werd gesteld dat de strafrechtelijke vervolging in strijd was met de ATV-richtlijnen. Het hof overwoog:

‘Gelet op het arrest van de Hoge Raad van 8 november 2011, LJN: BP6421, zijn de ATV-richtlijnen (zowel de versie van 2006 als 2010) te dezen niet van toepassing, daar het strafbare feit betreft waarvoor geen fiscaal-bestuurlijke boete kon worden opgelegd. Het feitelijk leidinggeven aan een door een rechtspersoon gepleegd fiscaal delict kan immers pas sinds de inwerkingtreding van artikel 5:1 van de Algemene wet bestuursrecht op 1 juli 2009 ook worden beboet met een fiscaal-bestuurlijke boete. Sanctionering van bovengenoemd aan de verdachte verweten gedrag kon derhalve alleen langs strafrechtelijke weg geschieden. Nu slechts het onder 4 ten laste gelegde mede bestuursrechtelijk had kunnen worden afgedaan, kan naar het oordeel van het hof in redelijkheid niet worden gezegd dat alle overige feiten het afdoeningstraject van dit ene fiscale delict hadden behoren te volgen.’ [44]

In een situatie waarin een beroep werd gedaan op – kort gezegd – het vervolgingsbeleid zoals vastgelegd in de AAFD-richtlijnen, voerde de officier van justitie aan dat weliswaar sprake was van een zaak die onder de zogenoemde Categorie I viel, maar dat er sprake is van een bijzondere omstandigheid nu verdachte een bedrijf heeft met een publieke functie, te weten een juweliers- en goudhandelbedrijf.

‘Daardoor is sprake van een voorbeeldfunctie en is terecht besloten de zaak strafrechtelijk te vervolgen. Aanvullend heeft de officier van justitie zich op het standpunt gesteld dat dit in feite geldt voor alle eigenaren van een winkelbedrijf.’

De rechtbank overwoog:

‘De beslissing om verdachte te gaan vervolgen moet daarom getoetst worden aan de hand van de in die richtlijnen vastgestelde criteria. Het totale belastingnadeel bedroeg minder dan \approx 125.000, (...). Ingevolge de richtlijnen dient er derhalve (...) sprake te zijn van genoemde overige aspecten. Verdachte heeft een winkelbedrijf in juwelen en gouden sieraden. Dit gegeven maakt naar het oordeel van de rechtbank nog niet dat verdachte een voorbeeldfunctie als bedoeld in de AAFD vervult. Het maakt hem immers nog niet tot een maatschappelijk aansprekend of bekend persoon.’

Ambtshalve toetsing van de overige aspecten leidde niet tot een ander oordeel. De zaak voldeed mitsdien niet aan de in de richtlijnen opgestelde vervolgingscriteria: de officier van justitie werd niet-ontvankelijk verklaard in de vervolging.[45]

Dat een belastingadviseur een voorbeeldfunctie heeft en derhalve een ‘aspect’ oplevert in de zin van de AAFD-richtlijnen, bleek uit een vonnis van Rechtbank Oost-Brabant waarin de status van de verdachte, een belastingadviseur, voldoende was om de zaak in het strafrecht vervolgingswaardig en ontvankelijk te achten (ondanks een benadelingsbedrag van \approx 46.063).[46]

9 Deelnemingsvarianten

Dat het beroep van belastingadviseur bij tijd en wijlen risico’s met zich brengt, is bekend. Ook in 2013 is de nodige jurisprudentie te ontwaren waarin de rol van de adviseur voor het voetlicht komt. In een zaak waarbij de partner van de eigenaar van een bedrijf (die zelf ook verdachte was) het metier van belastingadviseur uitoefende, is deze belastingadviseur (na een veroordeling in eerste aanleg tot een gevangenisstraf van negen maanden) in hoger beroep vrijgesproken.[47] De directeur gaf bedragen aan omzetten op een papiertje door aan zijn partner, die het aan medewerkers van het advieskantoor waar hij werkzaam was doorgaf. Door een – onjuiste – gedachtegang van de directeur bleken niet de volledige omzetten te worden doorgegeven.

‘Voorts is het Hof van oordeel dat op basis van het dossier niet vaststaat dat verdachte feitelijk optrad als de belastingadviseur voor zijn partner [X] en diens bedrijf [Y]. Dat uit verklaringen van getuigen en verdachte zelf blijkt dat verdachte namens zijn partner met regelmaat administratief-financiële gegevens betreffende [Y] doorgaf aan medewerkers van [belastingadvieskantoor] en dat verdachte fiscaal jurist is van beroep en zelf werkzaam was bij [belastingadvieskantoor] maken dit niet zonder meer anders, temeer nu onvoldoende is gebleken dat verdachte zich daarnaast ook inhoudelijk bezighield met de aangiften omzetbelasting van [Y].’
Feitelijk leidinggeven

De vraag of een verdachte als feitelijk leidinggever strafrechtelijk verantwoordelijk kan worden gehouden voor het strafbare handelen van een vennootschap die onjuiste aangiften heeft gedaan, dient nog steeds aan de hand van de zogeheten Slavenburg-criteria te worden voldaan. Zo ook in deze overwegingen:

‘Vast staat dat verdachte in de ten laste gelegde periode “op papier” geen (directe) zeggenschap had over QJ. Naar vaste jurisprudentie van de Hoge Raad hoeft dit aan strafrechtelijke aansprakelijkheid als feitelijk leidinggever echter geenszins in de weg te staan. Relevant is immers niet zozeer hoe de zaken in een bedrijf “juridisch-organisatorisch” geregeld zijn, als wel of een natuurlijke persoon het – al dan niet samen met anderen – ten aanzien van bepaalde activiteiten “voor het zeggen” had, of in elk geval zwaarwegende invloed had. De rechtbank stelt verder vast dat conform vaste jurisprudentie van feitelijk leidinggeven reeds sprake kan zijn als verdachte – hoewel hij daartoe bevoegd en redelijkerwijs gehouden was – maatregelen achterwege heeft gelaten ter voorkoming van de verboden gedraging, en hij bewust de aanmerkelijke kans heeft aanvaard dat de verboden gedraging zich zal voordoen, zodat hij die gedraging opzettelijk heeft bevorderd (HR 16 december 1986, NJ 1987, 321/322; Slavenburg).’[48]

Wegkijken en niet ingrijpen kan dientengevolge het betreden van een strafrechtelijke gevarenzone betekenen als er wel een mogelijkheid is om de verboden gedragingen te voorkomen.

Medeplegen

Van medeplegen kan worden gesproken indien de bewijsmiddelen een voldoende nauwe en bewuste samenwerking van verdachte met de medeverdachte inhouden. Dat volgt echter niet altijd uit de bewijsmiddelen.[49] Als een verdachte echter een onmisbare schakel is bij een fraudepatroon en bekend was met de omvang en duur daarvan, kan hij als een medepleger worden aangemerkt.[50]

Medeplichtigheid

Is het enkele aanbieden van financiële diensten voldoende voor het oordeel dat sprake is van medeplichtigheid aan het doen van onjuiste belastingaangiften? Deze vraag kreeg Rechtbank Roermond voorgelegd. De rechtbank ging allereerst – ondanks de ook door de officier van justitie bepleite vrijspraak – in op de vraag of sprake zou hebben kunnen zijn geweest van medeplegen.

‘Nog los van het antwoord op de vraag of de enkele wetenschap van het plegen van belastingfraude door een relatie voldoende is voor het medeplegen hiervan, merkt de rechtbank vooreerst op dat uit het dossier geenszins blijkt dat verdachte wist of had moeten weten dat de desbetreffende relatie voornemens was om gelden buiten het zicht van de fiscus te houden.’

Ten aanzien van de verweten medeplichtigheid overwoog de rechtbank:

‘Deze medeplichtigheid bestaat in de visie van de officier van justitie uit het feit dat verdachte als feitelijk leidinggever van [bedrijf verdachte] door het aanbieden van coderekeningen en het gebruikmaken van buitenlandse bankrekeningen alsmede door het creëren van een schijnconstructie met betrekking tot het filiaal in België (middels het voeren van een afsprakensysteem en het opmaken van overeenkomsten) de relaties de faciliteiten werden geboden om met zwart vermogen te kunnen beleggen en de inkomsten uit deze beleggingen uit het zicht van de fiscus te houden. Door deze faciliteiten aan te bieden is er naar de mening van de officier van justitie sprake van opzettelijk behulpzaam zijn bij en opzettelijk gelegenheid verschaffen tot het buiten het zicht houden van banksaldi en ontvangen rente met het kennelijk doel het doen van onjuiste aangiften inkomstenbelasting en/of vermogensbelasting.’

Allereerst merkt de rechtbank op dat iedere instelling die aan anderen diensten verleent met betrekking tot gelden, beleggingen of andere waardevolle zaken het risico loopt dat de rechthebbende van deze vermogensbestanddelen deze niet correct fiscaal verantwoord.

‘Primair ligt de verantwoordelijkheid voor een correcte fiscale aangifte bij de rechthebbende. De enkele omstandigheid dat de rechthebbende dit met betrekking tot de vermogensbestanddelen die aan de desbetreffende dienstverlener zijn toevertrouwd nalaat,

maakt niet dat daarmee de dienstverlener automatisch zich schuldig maakt aan – kort gezegd – een strafbaar verschaffen van gelegenheid en/of middelen. Op de dienstverlener rust geen rechtsplicht dat hij zich er voor zover mogelijk van dient te vergewissen dat zijn klanten zich aan de fiscale regelgeving houden. (...) Voorts blijkt geenszins (...) dat [bedrijf verdachte] dan wel verdachte wist dat de desbetreffende relatie gelden buiten het zicht van de fiscus hield.'

Oftewel, niet kwam vast te staan dat sprake was van het behulpzaam zijn bij en het verschaffen van gelegenheid, middelen of inlichtingen tot het buiten het zicht houden van banksaldi en ontvangen rente met het kennelijke doel het doen van onjuiste aangiften inkomstenbelasting en/of vermogensbelasting, zodat vrijspraak volgde.[51]

10 Una via-beginsel

Twee maal voor hetzelfde feit bestraffen is uit den boze. Over de jaren 2009 en 2010 zijn vergrijpboeten ex art. 67f AWR opgelegd bij de naheffingsaanslagen omzetbelasting (welke later zijn teruggebracht tot nihil), alsook is deze persoon betrokken in een strafzaak waarbij het gaat om het verwijt dat in 2009 en 2010 onjuiste of onvolledige aangiften omzetbelasting zijn gedaan. Onder verwijzing naar het una via-beginsel (zoals tot 1 juli 2009 neergelegd in art. 69a AWR) verweert deze verdachte belastingplichtige zich. Art. 9a AWR heeft echter betrekking op boeten ten aanzien van een fiscale misslag bij aanslagbelastingen. De rechtbank overwoog:

'Nu de omzetbelasting een zogenaamde belasting op aangifte is, staat naar het oordeel van de rechtbank een in de sfeer van de omzetbelasting opgelegde vergrijpboete ex artikel 67f AWR niet aan strafrechtelijke vervolging in de weg. De vergrijpboetes zijn voorts opgelegd voor een ander feit dan het feit waarvoor verdachte strafrechtelijk vervolgd wordt. Er is naar het oordeel van de rechtbank bij deze feiten sprake van verschillende gedragingen, nu er niet een zodanig verband met betrekking tot de gelijktijdigheid van de gedragingen en de wezenlijke samenhang in het handelen en de schuld van de dader blijkt dat zij als hetzelfde feit zijn aan te merken. Er is immers sprake van schending van twee normen, te weten de plicht tot het doen van een juiste belastingaangifte en de plicht tot betaling van belasting. Hierbij knoopt de rechtbank aan bij de jurisprudentie die is ontstaan met betrekking tot het begrip "hetzelfde feit" in de zin van artikel 68 van het Wetboek van Strafrecht. Daarbij neemt de rechtbank tevens in overweging dat de wetgever, ondanks de vóór 2009 gevoerde discussie (onder fiscalisten) over de vraag of artikel 67f AWR ook in de una-via-regeling van artikel 69a AWR dient te worden opgenomen, er geen blijk van heeft gegeven een wijziging van artikel 69a AWR te overwegen.'

Omdat de rechtbank dus van oordeel is dat sprake is van twee verschillende feiten en voorts de tekst van art. 69a AWR niet zag op boeten bij aangiftebelastingen, slaagde het beroep op strijd met het una via-beginsel in dezen niet.[52] Onduidelijk is of het oordeel van de rechtbank omtrent de vraag of sprake is van dezelfde feiten, onder het nieuwe recht stand houdt. Art. 69a AWR is immers vervangen door een algemenere regeling in de Algemene wet bestuursrecht, waardoor de tekst van de wet geen argument meer kan vormen om in gevallen als de onderhavige de una via-regeling buiten toepassing te laten.

Bij gebreke aan een goed werkende una via-regeling is van belang dat de strafrechter bij het opleggen van een straf de bestuurlijke boete in acht neemt. De Hoge Raad heeft verschillende arresten[53] gewezen waarin is aangegeven dat het draagkracht- of evenredigheidsbeginsel ertoe leidt dat de strafrechter acht dient te slaan op de bestuurlijke boeten indien sprake is van eenzelfde feitencomplex. Dat lagere rechters daarover – ook principieel – anders denken, kan naar ons oordeel slechts verbazing wekken. Dat Hof Arnhem oordeelde dat er geen aanleiding is voor de matiging van de strafrechtelijke boete in verband met een bestuurlijke boete die materieel terug is te voeren op eenzelfde feitencomplex, is een voorbeeld van zo'n uitspraak.[54]

11 Vervolgingsuitsluitingsgrond ex 69, lid 4, AWR

De reikwijdte van de vervolgingsuitsluitingsgrond in art. 69, lid 4, AWR blijft een terugkerend thema. In dat kader is relevant dat de wet slechts de vervolging uitsluit op grond van art. 225, lid 2, Wetboek van Strafrecht (hierna: Sr). Dus niet de vervolging voor het opmaken van een vals geschrift (art. 225, lid 1, Sr), maar voor het gebruik daarvan (art. 225, lid 2, Sr) wordt in art. 69, lid 4, AWR onmogelijk gemaakt. Het onderscheid tussen het opmaken van een onjuiste administratie of het voeren, gebruiken van een dergelijke administratie is flinterdun en geeft het Openbaar Ministerie de mogelijkheid te trachten de uitsluitingsgrond te ontgaan, door slechts art. 225, lid 1, Sr ten laste te leggen. Strafrechters hebben eerder al te kennen gegeven acht te slaan op de aard en insteek van het strafrechtelijke onderzoek en op de vraag welke partij is benadeeld. In dergelijke gevallen is het voorgekomen dat een als art. 225, lid 1, Sr ten laste gelegd feit werd geïnterpreteerd als het gebruiken van een administratie en dus werd geherkwalificeerd als een delict ingevolge art. 225, lid 2, Sr. In haar vonnis stelt Rechtbank Zeeland-West-Brabant het belang bij het voeren van een juiste bedrijfsadministratie in het teken van de belastingheffing. De kern van het verwijt is dan het verhullen van feiten door het niet nakomen van administratieverplichtingen jegens de inspecteur en de daaruit voortvloeiende benadeling. In dergelijke gevallen staat het de inspecteur niet vrij te vervolgen op grond van art. 225 Sr. In haar vonnis heeft de rechtbank duidelijk gemaakt dat niet iedere tenlastelegging op grond van art. 225, lid 1, Sr kan worden aangemerkt als een delict ingevolge art. 225, lid 2, Sr, waarop dan vervolgens de vervolgingsuitsluitingsgrond van art. 69, lid 4, AWR van toepassing is:

'Bovenstaande laat onverlet dat zich situaties kunnen voordoen waarbij valse facturen worden opgenomen in de bedrijfsadministratie, maar waarbij geen sprake is van het voeren van een administratie als bedoeld in artikel 68 lid 1 onder d AWR. Daarbij valt bijvoorbeeld te denken aan de situatie waarin een accountant ter completering van de bedrijfsadministratie van een bedrijf daarin valse facturen opneemt. In dergelijke situaties is een tenlastelegging, toegesneden op artikel 225 lid 1 van het Wetboek van Strafrecht, wel mogelijk.'[55]

In het kader van deze problematiek oordeelde Hof Den Bosch echter in een situatie waarin de tenlastelegging was toegesneden op art. 225, lid 1, Sr (plegen van valsheid in geschrifte door het valselijk opmaken of vervalsen van de bedrijfsadministratie). Aangevoerd werd dat ook wanneer het ten laste gelegde is toegesneden op art. 225, lid 1, Sr, de vervolgingsuitsluitingsgrond van art. 69, lid 4, AWR aan de orde kan zijn. Dat berust volgens het hof echter op een verkeerde lezing van het eerder gewezen arrest van het Hof Den Bosch van 12 september 2006 (NJFS 2006/285) en in het verlengde daarvan een vonnis van Rechtbank Zeeland-West-Brabant van 20 februari 2013 (NJFS 2013/113).

'Het hof overweegt voorts dat het een uitdrukkelijke keuze is geweest van de wetgever om die vervolgingsuitsluitingsgrond te beperken tot die gevallen waarin de tenlastelegging is toegesneden op artikel 225, tweede lid, van het Wetboek van Strafrecht. Het is niet aan de rechter om dit uit te breiden tot een vervolgingsuitsluitingsgrond in geval sprake is van een tenlastelegging die is toegesneden op het eerste lid van artikel 225 Sr.'[56]

In een zaak over vervalste VAR-verklaringen, valse identiteitsbewijzen, valse facturen en mandagstaten oordeelde Hof Den Haag op grond van de parlementaire geschiedenis bij art. 69, lid 4, AWR dat dit niet zou gelden

'indien in het concrete geval van dezelfde (mogelijk) valse of vervalste stukken niet alleen tegenover de fiscus maar ook tegenover derden – in deze zaak mogelijk het Uitvoeringsinstituut werknemersverzekeringen (UWV) en opdrachtgevers – gebruik is gemaakt.'[57]

De reikwijdte van de vervolgingsuitsluitingsgrond wordt dus in de jurisprudentie in toenemende mate beperkt.

12 Zelfstandige strafrechtelijke beoordeling? Zelfstandige fiscaalrechtelijke beoordeling?

Zoals in eerdere 'Tours' (2010 en 2012) reeds is aangehaald, blijkt een interessante kwestie tot op de dag van vandaag of de strafrechter in een fiscaal strafrechtelijke procedure moet wachten op het oordeel van de belastingrechter en vice versa, en uiteraard rijst dan de vraag of, en zo ja op welke wijze er dan rekening dient te worden gehouden met het oordeel van de 'andere rechter'. Het (fiscale) hof in Den Bosch oordeelde dat de rechtbank weliswaar bewijs heeft ontleend aan de strafrechtelijke veroordeling, maar ook zelfstandig

een oordeel heeft gevormd over de feiten.[58] Een dergelijk vraagstuk speelde ook in de situatie die was voorgelegd aan het (strafrechtelijke) hof in Den Bosch. De raadsman heeft namens verdachte het verweer gevoerd dat de strafkamer geen zelfstandige beoordeling meer toekomt, omdat met betrekking tot de vraag of er sprake is van onjuiste aangiften omzetbelasting reeds door de fiscale bestuursrechter een beslissing is genomen. De strafkamer van het hof oordeelde echter anders: *‘Voor het beantwoorden van deze vraag is het hof niet gebonden aan de hiervoor genoemde beslissing van de Belastingkamer over de naheffingsaanslag en dient het hof zich, aan de hand van het ter beschikking staande procesdossier, zelfstandig een oordeel te vormen.’*[59]

Hoewel een strafrechtelijke veroordeling wel bewijs kan vormen in een fiscale procedure, is een strafrechter niet gebonden aan de beslissing van de bestuursrechtelijke belastingrechter en vice versa. Dat geldt ook ingeval er sprake is van een vrijspraak in de strafzaak. Ten aanzien van een verweer dat de rechtbank ten onrechte dan wel onvoldoende gemotiveerd is voorbijgegaan aan de vrijspraak in de strafzaak overwoog Hof Den Haag dat het standpunt van belanghebbende faalt.

‘Immers in het strafrecht geldt een van het fiscale recht sterk afwijkende verdeling en waardering van de bewijsmiddelen. Het standpunt van belanghebbende mist steun in het recht.’[60]

13 Ontnemingswederrechtelijk verkregen voordeel

In de *Tour 2012* haalden wij een uitspraak van het hof in Den Bosch aan waarin werd geoordeeld over de reikwijdte van art. 74 AWR. Dit artikel bepaalt dat ter zake van bij de belastingwet strafbaar gestelde feiten, art. 36e Sr (opleggen van de verplichting aan degene die is veroordeeld wegens een strafbaar feit tot betaling van een geldbedrag aan de staat ter ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel) geen toepassing vindt. Het genoemde hof oordeelde dat hoewel art. 74 AWR betrekking heeft op uit ‘zuivere belastingdelicten’ verkregen voordeel, ook belastingfraude verpakt als algemeen delict een zuiver fiscaal delict kan opleveren. De Hoge Raad oordeelde op 30 oktober 2012 echter: ‘Art. 74 AWR ziet alleen op bij de belastingwet strafbaar gestelde feiten. Het strafrechtelijk onderzoek in verband waarmee de beslagen zijn gelegd, heeft betrekking op verdenking van valsheid in geschrifte, witwassen en deelneming aan een criminele organisatie.’[61] Dit duidt derhalve op een strikte uitleg van art. 74 AWR.

14 Straffen

En dan tot slot van deze *Tour* nog een rijtje straffen, waarbij uiteraard steeds rekening is gehouden met alle feiten en omstandigheden van dat betreffende geval (volledigheid is in dit rijtje niet nagestreefd). Veelvuldig wordt verwezen naar de door het LOVS vastgestelde oriëntatiepunten voor straftoemeting in fraudezaken (als oriëntatiepunt bij een benadelingsbedrag tussen \approx 500.000 en \approx 1 miljoen wordt een onvoorwaardelijke gevangenisstraf voor de duur van 18 tot 24 maanden gehanteerd). In aan de straffen ten grondslag liggende overwegingen wordt met name aandacht geschonken aan verwijten als het ervoor hebben zorg gedragen dat geld dat beschikbaar was voor het algemeen belang, terecht kwam bij de verdachte zelf. Ook wordt bijvoorbeeld meegewogen de principiële “antibelastinghouding” van verdachte. Zwaar weegt ook bij het bepalen van een gepaste straf dat de samenleving financieel nadeel wordt toegebracht en dat de belastingmoraal wordt ondermijnd. Steeds wordt aandacht besteed aan de specifieke omstandigheden van het betreffende geval, zoals indien de verdachte een bepaald metier beoefent, zoals fiscalist, belastingadviseur of -inspecteur.

Een andere in het oog springende uitspraak omtrent bestraffing was de zaak waarin het ging om de sinds 1991 bij de Belastingdienst werkzame teamleider van verschillende teams ondernemingen en sedert oktober 2009 benoemde projectmanager Horizontaal Toezicht. Hij maakte deel uit van een maatschap die belegde in onroerende zaken. Een aantal panden werd door de maatschap (tegen te hoge prijzen) verkocht aan een bv waarvan de aandelen deels in handen waren van de genoemde projectmanager Horizontaal Toezicht. Hij had een zogeheten aanmerkelijk belang en had de winstuitdeling niet vermeld in zijn aangifte inkomstenbelasting. De projectmanager kreeg strafontslag, hij werd geschorst, een derde deel van zijn bezoldiging werd ingehouden en na zes weken werd de volledige bezoldiging ingehouden. De projectmanager had zich schuldig gemaakt aan plichtsverzuim.

‘Gezien het genoemde plichtsverzuim was de staatssecretaris bevoegd om appellant een disciplinaire straf op te leggen. Voor de beoordeling van de evenredigheid van de opgelegde straf van onvoorwaardelijk ontslag is van belang dat met het oog op het aanzien en de geloofwaardigheid van de Belastingdienst hoge eisen mogen worden gesteld aan de integriteit van ambtenaren van de Belastingdienst, in het bijzonder bij het nakomen van hun fiscale verplichtingen.’[62]

15 Conclusies

Met name de wisselwerking tussen het fiscale recht en het strafrecht maakt dat het fiscale strafrecht een interessant rechtsgebied blijft. De keuzes die moeten worden gemaakt tussen een bestuurlijke of strafrechtelijk aanpak, de uitspraken over opzet in beide rechtsgebieden, maar ook de fiscale rariteiten als het pleitbaar standpunt, inkeer en in mindere mate het una via-beginsel maken dat ook in de toekomst een constante stroom aan belangwekkende uitspraken lijkt te zijn gegarandeerd.

Delict	Bijzonderheden	Benadelingsbedrag	Straf
medeplegen/feitelijk leiding geven onjuiste aangifte Vpb		\approx 221,368	\approx 47,500[63]
onjuiste aangiften OB gedurende vijf jaar		meer dan \approx 200,000	gevangenisstraf 12 maanden (3 maanden voorwaardelijk)[64]
circa twee jaren BTW-fraude (facturen en vrachtbrieven vervalst en onjuiste belasting-aangiften)		\approx 285,000	gevangenisstraf 12 maanden (9 maanden voorwaardelijk) + werkstraf 180 uren [65]
bijna twee jaar onjuiste aangiften OB		ruim \approx 67,000	geldboete \approx 24,000[66]
feitelijk leiding geven aan een bedrijf dat grote contante geldstromen niet in de aan-giften Vpb heeft verantwoord (fictieve kos-tenposten en geen kasadministratie)		\approx 633,810	gevangenisstraf 18 maanden (6 maanden voorwaardelijk) + geldboete \approx 330,000 + verbeurdverklaring voorwerpen[67]
maandenlange accijnsfraude (valsheid in geschrifte en onjuiste aangiften)		circa \approx 4,449,932	gevangenisstraf van 24 maanden (8 maanden voorwaardelijk)[68]
drie aangiften IB niet gedaan	fiscalist	ruim \approx 250,000	gevangenisstraf 3 maanden[69]

bijna drie jaar fraude met valse facturen en onjuiste belastingaangiften	advocaat		(rekening houdende met een reeds opgelegde tuchtrechtelijke sanctie) taakstraf 60 uren + geldboete \approx 50,000 + toewijzing vordering benadeelde partij tot \approx 10,000[70]
oplichting Belastingdienst met aanvragen Kinderopvangtoeslag		\approx 22,547	taakstraf 120 uren[71]
lange periode belastingfraude en valsheid in geschrift		OB \approx 2,256,376 LH \approx 2,611,500	gevangenisstraf 30 maanden[72]
onjuiste aangiften IB	registeraccoun-tant	\approx 166,891	werkstraf 240 uren + geldboete \approx 29,000[73]
twee jaar feitelijk leidinggeven/opdracht geven opmaken valse bedrijfsadministratie, dertien valse aangiften OB en valse WKA-verklaring		minimaal \approx 750,000	werkstraf 240 uren + gevangenisstraf 1 jaar voorwaardelijk[74]
onjuiste aangiften OB		circa \approx 180,000	voorwaardelijke gevangenisstraf van 12 maanden + taakstraf 240 uren[75]
medeplegen valsheid in geschrifte, oplichting, witwassen en deelname criminele organisatie	belastingamb-tenaar	\approx 500,000	gevangenisstraf 36 maanden[76]
anderhalf jaar grootscheepse carrouselfraude met OB		minimaal tientallen (zo niet honderden) miljoenen euro	gevangenisstraf gematigd tot 38 maanden[77]
onjuiste aangiften OB		ruim \approx 113,000	werkstraf 240 uren + voorwaardelijke gevangenisstraf 5 maanden[78]
onjuiste aangifte IB	senior-belas-tingadviseur	\approx 46,036	werkstraf 100 uren + geldboete \approx 13,000[79]
feitelijk leidinggeven opmaken valse koop-overeenkomst en valse aangifte Vpb		ruim \approx 18 miljoen	gevangenisstraf 30 maanden[80]

[1] OESO-rapport 12 februari 2013, 'Addressing Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)'.

[2] Brief van 28 oktober 2013 (DGB/2013/5665 U – Antwoorden op vragen van de leden Groot en Recourt (PvdA) aan de staatssecretaris van Financiën en de minister van Veiligheid en Justitie over belastingontduiking door misdaadondernemers (ingezonden 22 oktober 2013).

[3] HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640.

[4] HR 27 februari 2004, ECLI:NL:HR:2004:AF5556, BNB 2004/225.

[5] EHRM 21 april 2009, nr. 19235/03, ECLI:NL:XX:2009:BJ3599 (Martinnen tegen Finland), NJ 2009/557, r.o. 72.

[6] HR 19 februari 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY5321.

[7] Rb. Noord-Holland 11 februari 2013, ECLI:NL:RBNHO:2013:BZ3282.

[8] HR 1 juli 1992, BNB 1992/306.

[9] HR 4 december 1979, NJ 1980, 356.

[10] Hof Amsterdam 4 juli 2013, ECLI:NL:GHAMS:2013:1943.

[11] Rb. Gelderland 17 september 2013, ECLI:NL:RBGEL:2013:3000.

[12] HR 17 augustus 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2283, BNB 1998/329.

[13] HR 4 januari 2013, ECLI:NL:HR:2013:BX8543, BNB 2013/117.

[14] Hof Amsterdam 4 juli 2013, ECLI:NL:GHAMS:2013:1943.

[15] Rb. Amsterdam 20 december 2012, ECLI:NL:RBAMS:2012:BZ0057.

[16] Zie bijvoorbeeld: Rb. Oost-Brabant 22 november 2013, ECLI:NL:RBOBR:2013:6490. Rb. Overijssel (16 december 2013, ECLI:NL:RBOVE:2013:3318) meent dat aan een van deze vereisten moet zijn voldaan ingeval een verdachte zich beroept op een pleitbaar standpunt, hetgeen onzes inziens evenmin juist is.

- [17] Hof Den Haag 20 februari 2013, ECLI:NL:GHDHA:2013:BZ6585.
- [18] Rb. Oost-Brabant 13 augustus 2013, ECLI:NL:RBOBR:2013:4422.
- [19] Hof Arnhem-Leeuwarden 22 oktober 2013, ECLI:NL:GHARL:2013:7970 meent dat een pleitbaar standpunt 'reeds op voorhand pleitbaar' dient te zijn en leidt dat af uit HR 28 mei 2004, ECLI:NL:HR:2004:AP0228. Wij kunnen een dergelijke conclusie niet uit dat arrest van de Hoge Raad afleiden.
- [20] HR 19 april 2013, ECLI:NL:HR:2013:BW7156.
- [21] HR 11 januari 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY8091, BNB 2013/63.
- [22] Rb. Oost-Brabant 13 augustus 2013, ECLI:NL:RBOBR:2013:4422.
- [23] Rb. Oost-Brabant 22 november 2013, ECLI:NL:RBOBR:2013:6490.
- [24] Rb. Zeeland-West-Brabant 8 maart 2013, ECLI:NL:RBZWB:2013:3987, V-N 2013/40.17.
- [25] HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:32.
- [26] Rb. Amsterdam 20 december 2012, ECLI:NL:RBAMS:2012:BZ0057.
- [27] Rb. Zeeland-West-Brabant 11 april 2013, ECLI:NL:RBZWB:2013:BZ6923.
- [28] Zie voor een situatie waarin een verweer tegen het strekkingsvereiste kansloos was: Hof Den Bosch 10 september 2013, ECLI:NL:GHSHE:2013:4220.
- [29] Hof Arnhem-Leeuwarden 3 juli 2013, ECLI:NL:GHARL:2013:4671.
- [30] Rb. Breda 20 september 2012, ECLI:NL:RBBRE:2012:BY1827.
- [31] Rb. Haarlem 6 december 2012, ECLI:NL:RBHAA:2012:BY9735.
- [32] EHRM 17 september 2009 (Scoppola tegen Italië), LJN: BK6009.
- [33] HR 12 juli 2012, nr. 10/05151, LJN: BP6978.
- [34] Rb. Noord-Holland 19 februari 2013, ECLI:NL:RBNHO:2013:BZ3272.
- [35] Zie ook W.E. Nent, 'Verzwaarings inkeerregeling (na 1 juli 2015) houdbaar?', NTFR 20 september 2013.
- [36] Zie ook G.J.M.E. de Bont, 'Geef inkeerder boete terug', Het Register 2014/1.
- [37] Hof Amsterdam 4 maart 2013, ECLI:NL:GHAMS:2013:BZ5141.
- [38] Hof Arnhem-Leeuwarden 26 maart 2013, ECLI:NL:GHARL:2013:BZ6354.
- [39] Hof Amsterdam 23 mei 2013, ECLI:NL:GHAMS:2013:CA1968.
- [40] Hof Leeuwarden 5 oktober 1994, V-N 1998/35.5, r.o. 2.2.
- [41] Hof Arnhem-Leeuwarden 24 september 2013, ECLI:NL:GHARL:2013:7341.
- [42] Hof Arnhem-Leeuwarden 30 september 2013, parketnr. 21-002172-11.
- [43] Hof Amsterdam 4 oktober 2012, ECLI:NL:GHAMS:2012:BY0937.
- [44] Hof Den Haag 2 april 2013, ECLI:NL:GHDHA:2013:BZ6542.
- [45] Rb. Zeeland-West-Brabant 17 april 2013, ECLI:NL:RBZWB:2013:BZ9322.
- [46] Rb. Oost-Brabant 22 november 2013, ECLI:NL:RBOBR:2013:6490. Zie ook Hof Den Bosch 10 september 2013, ECLI:NL:GHSHE:2013:4220, waarbij het aspect dat geen boete kon worden opgelegd voldoende was.
- [47] Hof Arnhem 30 september 2013, parketnr. 21-002173-11.
- [48] Rb. Zeeland-West-Brabant 7 november 2013, ECLI:NL:RBZWB:2013:7988.
- [49] Rb. Den Haag 7 juni 2013, parketnr. 09/997142-07.
- [50] Rb. Den Haag 15 juli 2013, ECLI:NL:RBDHA:2013:8429.
- [51] Rb. Roermond 14 december 2012, ECLI:NL:RBROE:2012:BY8123.
- [52] Rb. Zeeland-West-Brabant 7 november 2013, ECLI:NL:RBZWB:2013:7988.

[53] Zie het boek Fiscaal Strafrecht, enige beschouwingen uit de praktijk en de wetenschap, De Bont Advocaten, Amsterdam 2011, hoofdstuk 11 'Samenloop fiscaal boete-en strafrecht'.

[54] Hof Arnhem 4 december 2012, ECLI:NL:GHARN:2012:BY8176.

[55] Rb. Zeeland-West-Brabant 20 februari 2013, ECLI:NL:RBZWB:2013:BZ1739.

[56] Hof Den Bosch 24 september 2013, ECLI:NL:GHSHE:2013:4472.

[57] Hof Den Haag 19 april 2013, ECLI:NL:GHDHA:2013:BZ7959.

[58] Hof Den Bosch 10 januari 2013, ECLI:NL:GHSHE:2013:BZ0377.

[59] Hof Den Bosch 24 september 2013, ECLI:NL:GHSHE:2013:4472.

[60] Hof Den Haag 26 juni 2013, ECLI:NL:GHDHA:2013:3331.

[61] HR 30 oktober 2012, ECLI:NL:HR:2012:BU7371.

[62] CRvB 22 augustus 2013, ECLI:NL:CRVB:2013:1504.

[63] Rb. Amsterdam 20 december 2012, ECLI:NL:RBAMS:2012:BZ0057.

[64] Rb. Amsterdam 7 februari 2013, ECLI:NL:RBAMS:2013:BZ1113

[65] Rb. Midden-Nederland 7 februari 2013, ECLI:NL:RBMNE:2013:BZ1104.

[66] Rb. Zeeland-West-Brabant 7 november 2013, ECLI:NL:RBZWB:2013:7988.

[67] Rb. Den Haag 4 september 2013, ECLI:NL:RBDHA:2013:11429.

[68] Rb. Den Haag 15 juli 2013, ECLI:NL:RBDHA:2013:8429.

[69] Rb. Zeeland-West-Brabant 3 juli 2013, ECLI:NL:RBZWB:2013:4964.

[70] Hof Den Haag 2 april 2013, ECLI:NL:GHDHA:2013:BZ6542.

[71] Hof Amsterdam 2 oktober 2013, ECLI:NL:GHAMS:2013:3187.

[72] Hof Arnhem 9 november 2012, ECLI:NL:GHARN:2012:BY3187.

[73] Rb. Oost-Brabant 13 augustus 2013, ECLI:NL:RBOBR:2013:4422.

[74] Rb. Oost-Brabant 26 april 2013, ECLI:NL:RBOBR:2013:BZ8763

[75] Hof Den Haag 20 februari 2013, ECLI:NL:GHDHA:2013:BZ6585

[76] Rb. Noord-Nederland 21 januari 2013, ECLI:NL:RBNNE:2013:BY9110.

[77] Hof Arnhem-Leeuwarden 10 juni 2013, ECLI:NL:GHARL:2013:CA3403.

[78] Hof Den Bosch 10 september 2013, ECLI:NL:GHSHE:2013:4220.

[79] Rb. Oost-Brabant 22 november 2013, ECLI:NL:RBOBR:2013:6490.

[80] Rb. Zeeland-West-Brabant 11 april 2013, ECLI:NL:RBZWB:2013:BZ6923.

Bron: <http://www.ndfr.nl/link/TFB2014-02-06>

Datum: 15-9-2015 11:51:48

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.