

**HOGE RAAD (strafkamer) 23 november 2021 (Nr. 19/05145)**  
(Mrs. De Hullu, Buruma, Wortel, Borgers, Caminada; A-G Keulen)

35<sup>c\*</sup>

m.nt. G.J.M.E. de Bont

Art. 74 AWR

ECLI:NL:HR:2021:1703

*Mogelijkheid tot oplegging strafrechtelijke ontnemingsmaatregel bij fiscale delicten*

*Betrokkene is in een strafzaak veroordeeld voor onder meer gewoontewitwassen. Het openbaar ministerie heeft een vordering ingesteld tot ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel. Betrokkene heeft verklaard dat de gelden waarvoor geen legale bron is gebleken voortvloeien uit 'zwart werk' en uit niet aan de fiscus opgegeven rente-inkomsten. Het Hof heeft het openbaar ministerie in zijn vordering niet-ontvankelijk verklaard.*

*HR: Art. 74 AWR staat in de weg aan de oplegging van een ontnemingsmaatregel voor zover deze betrekking heeft op het wederrechtelijk verkregen voordeel dat correspondeert met het belastingnadeel, dat wil zeggen de belastingsschuld die met het begaan van een bij de belastingwet strafbaar gesteld feit is ontweken. Die bepaling vormt geen belemmering voor de oplegging van een ontnemingsmaatregel als het gaat om wederrechtelijk verkregen voordeel dat op een andere wijze samenhangt met het begaan van een bij de belastingwet strafbaar gesteld feit, zoals het voordeel dat is behaald als gevolg van het gebruik van een aan de belastingheffing onttrokken vermogensbestanddeel. Hiervan kan bijvoorbeeld sprake zijn als witwasgedragingen worden verricht met betrekking tot een aan de belastingheffing onttrokken vermogensbestanddeel, en die gedragingen tot een vermogensvermeerdering hebben geleid.*

*Het Hof heeft geoordeeld dat ervan moet worden uitgegaan dat de contante gelden waarvoor geen legale bron is gebleken, zijn voortgevloeid uit delicten die bij de belastingwet strafbaar zijn gesteld. Dat met feitelijke waarderings samenhangende oordeel is niet onbegrijpelijk. Daarbij is van belang dat het Hof niet heeft vastgesteld dat de door de betrokkene ontvangen rentevergoedingen zijn gegenereerd door gebruik te maken van aan de belastingheffing onttrokken vermogensbestanddelen.*

## ARREST

op het beroep in cassatie tegen een uitspraak van het gerechtshof Amsterdam van 8 november 2019, nummer 23-002006-17, op een vordering tot ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel ten laste

van  
[betrokkene],  
geboren te [geboorteplaats] op [geboortedatum] 1949,  
hierna: de betrokkene.

### 1 Procesverloop in cassatie

Het beroep is ingesteld door het openbaar ministerie. Het heeft bij schriftuur een cassatiemiddel voorgesteld. De schriftuur is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

De raadsman van de betrokkene, H. Bakker, advocaat te Amsterdam, heeft het beroep van het openbaar ministerie tegengesproken.

De advocaat-generaal B.F. Keulen heeft geconcludeerd tot verwerping van het beroep.

### 2 Beoordeling van het cassatiemiddel

2.1 Het cassatiemiddel klaagt over het oordeel van het hof dat het openbaar ministerie op grond van artikel 74 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) niet-ontvankelijk moet worden verklaard in de vordering tot ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel.

2.2.1 De betrokkene is in de met deze ontnemingszaak verband houdende strafzaak veroordeeld voor gewoontewitwassen en handelen in strijd met de Wet wapens en munitie. De bewezenverklaring ter zake van dat gewoontewitwassen houdt in dat de betrokkene:

“in de periode van 14 december 2001 tot en met 25 november 2008 in Nederland, een gewoonte heeft gemaakt van het plegen van witwassen, immers heeft hij, verdachte, toen en aldaar telkens een of meer voorwerpen, te weten:

- een personenauto merk Mercedes-Benz ML 280 (...);
- een personenauto merk BMW 3ER Reihe (...);
- een personenauto merk BMW 320i Sedan (...);
- geldbedragen aan uitgaven tot in totaal ongeveer 381.715,35 euro;
- geldbedragen aan toelagen tot in totaal ongeveer 89.100,- euro;

verworven en/of voorhanden gehad en/of overgedragen en/of omgezet en/of daarvan gebruik gemaakt, terwijl hij wist dat die voorwerpen – onmiddellijk of middellijk – geheel of gedeeltelijk afkomstig zijn uit enig misdrijf”.

2.2.2 Het hof heeft de niet-ontvankelijkverklaring van het openbaar ministerie in de vordering tot ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel als volgt gemotiveerd:

*“Procesgang*

De veroordeelde is bij arrest van dit hof van 26 februari 2016 veroordeeld tot een gevangenisstraf voor de duur van achttien maanden, met aftrek van voorarrest, wegens gewoontewitwassen in de periode van 14 december 2001 tot en met 25 november 2008 en het voorhanden hebben van een wapen en munitie. De Hoge Raad heeft het door de veroordeelde ingestelde cassatieberoep verworpen, waardoor het arrest van het hof op 13 maart 2018 onherroepelijk is geworden.

(...)

*Standpunten in hoger beroep*

De advocaat-generaal heeft ter terechtzitting in hoger beroep gesteld dat de rechtbank het wederrechtelijk verkregen voordeel ten onrechte op nihil heeft geschat. Zij heeft gevorderd dat aan de veroordeelde de verplichting wordt opgelegd tot betaling aan de Staat van € 559.549,84, te vermeerderen met een vervolgprijfijt tot 18 januari 2018 van € 40.371,99, ter ontneming van het wederrechtelijk verkregen voordeel. De vordering is gebaseerd op een eenvoudige kasopstelling, die in het kader van een Strafrechtelijk Financieel Onderzoek (SFO) is opgesteld op 23 maart 2015, aangevuld bij proces-verbaal van bevindingen van 7 juli 2016. De advocaat-generaal heeft hierbij verwezen naar haar schriftelijke conclusie van 12 juni 2018.

De raadsman heeft in hoger beroep betoogd dat het vonnis van de rechtbank moet worden bevestigd. De veroordeelde is strafrechtelijk veroordeeld wegens witwassen, maar dat hij daaruit wederrechtelijk voordeel heeft genoten is niet aannemelijk geworden. Voor zover hij voordeel heeft gehad uit het niet aan de fiscus opgeven van inkomsten, heeft de rechtbank terecht geoordeeld dat de ontnemingswetgeving niet van toepassing is op fiscale misdrijven. Subsidiair heeft de raadsman de berekening volgens de eenvoudige kasopstelling betwist en een draagkrachtverweer gevoerd.

*Beoordeling*

De strafbare feiten waarvoor de veroordeelde in de strafzaak is veroordeeld zijn in de periode van 1998 tot en met 2008, dus vóór 1 juli 2011, gepleegd. Dit brengt mee dat de tot die datum geldende tekst van artikel 36e, eerste, tweede en derde lid Wetboek van Strafrecht van toepassing is (HR 29 november 2016, ECLI:NL:HR:2016:2714). Deze tekst luidt:

- “1. Op vordering van het openbaar ministerie kan bij een afzonderlijke rechterlijke beslissing aan degene die is veroordeeld wegens een strafbaar feit de verplichting worden opgelegd tot betaling van een geldbedrag aan de staat ter ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel.
2. De verplichting kan worden opgelegd aan de in het eerste lid bedoelde persoon die voordeel heeft verkregen door middel van of uit de baten van het daar bedoelde strafbare feit of soortgelijke feiten of feiten waarvoor een geldboete van de vijfde categorie kan worden opgelegd, waaromtrent voldoende aanwijzingen bestaan dat zij door hem zijn begaan.
3. Op vordering van het openbaar ministerie kan bij een afzonderlijke rechterlijke beslissing aan degene die is veroordeeld wegens een misdrijf waarvoor een geldboete van de vijfde categorie kan worden opgelegd, en tegen wie als verdachte van dat misdrijf een strafrechtelijk financieel onderzoek is ingesteld, de verplichting worden opgelegd tot betaling van een geldbedrag aan de staat ter ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel, indien gelet op dat onderzoek aannemelijk is dat ook dat feit of andere strafbare feiten er op enigerlei wijze toe hebben geleid dat de veroordeelde wederrechtelijk voordeel heeft verkregen.”

Nu in deze zaak een SFO is ingesteld, kan toepassing gegeven worden aan het derde lid. De advocaat-generaal heeft terecht aangevoerd dat ingevolge dit artikellid de schatting van het wederrechtelijk voordeel kan worden gebaseerd op een eenvoudige kasopstelling. Deze behelst een bewijslastverdeling in ontnemingszaken, waarbij het aan de veroordeelde is om de herkomst van contante gelden, waarvan geen legale bron is gebleken, te verklaren. Indien deze niet kan uitleggen uit welke legale bron deze gelden zijn voortgekomen, kan worden aangenomen dat het niet anders kan zijn dan dat deze gelden uit andere strafbare feiten zijn voortgevloeid. Om welke strafbare feiten het gaat, kan dan in het midden worden gelaten (HR 4 april 2006, ECLI:NL:HR:2006:AV0397).

De veroordeelde heeft een verklaring gegeven voor het surplus aan contante inkomsten. Hij heeft gesteld dat hij vanaf zijn 14e levensjaar inkomsten uit loodgieterswerk en vanaf zijn 25e levensjaar inkomsten uit incassowerkzaamheden heeft genoten, die hij niet aan de belasting heeft opgegeven. Vanaf ongeveer die zelfde tijd is hij leningen gaan verstrekken tegen hoge rentepercentages. Ook de inkomsten die hij daaruit heeft genoten heeft hij niet aan de fiscus opgegeven. Over al deze zwarte inkomsten heeft hij geen belasting betaald.

Het hof heeft in de strafzaak tegen de veroordeelde, mede aan de hand van het strafdossier, overwogen dat deze verklaring niet reeds op voorhand als hoogst onwaarschijnlijk terzijde kan worden geschoven. Het hof is in de strafzaak dan ook uitgegaan van de juistheid van deze verklaring en heeft aannemelijk geacht dat de veroordeelde inkomsten heeft gegenereerd uit belastingontduiking, welke inkomsten zijn vermengd met de legale inkomsten van de veroordeelde en zijn echtgenote. Deze overwegingen van het hof in de strafzaak strekken het hof in deze ontnemingszaak tot uitgangspunt. Er is geen aanwijzing dat het witwassen of het wapenbezit waarvoor de veroordeelde in de strafzaak is veroordeeld, hem op geld waardeerbaar voordeel heeft opgeleverd. De justitiële documentatie van de veroordeelde vermeldt, uitgezonderd de onderhavige straf- en ontnemingszaak, geen justitiële contacten.

Onder deze omstandigheden kan niet in het midden worden gelaten uit welke strafbare feiten de niet uit legale bron voortgevloeide contante gelden afkomstig zijn. Er moet immers van worden uitgegaan dat deze zijn voortgevloeid uit delicten die bij de belastingwet strafbaar zijn gesteld. In zodanig geval bepaalt artikel 74 Algemene Wet Rijksbelastingen dat artikel 36e van het Wetboek van Strafrecht geen toepassing vindt.

Het hof zal het openbaar ministerie daarom niet-ontvankelijk verklaren in zijn vordering tot ontneming van het wederrechtelijk verkregen voordeel.”

### 2.3.1 Artikel 36e lid 3 (oud) Wetboek van Strafrecht (hierna: Sr) luidde tot 1 juli 2011 als volgt:

“3. Op vordering van het openbaar ministerie kan bij een afzonderlijke rechterlijke beslissing aan degene die is veroordeeld wegens een misdrijf, waarvoor een geldboete van de vijfde categorie kan worden opgelegd, en tegen wie als verdachte van dat misdrijf een strafrechtelijk financieel onderzoek is ingesteld, de verplichting worden opgelegd tot betaling van een geldbedrag aan de staat ter ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel, indien gelet op dat onderzoek aannemelijk is dat ook dat feit of andere strafbare feiten er op enigerlei wijze toe hebben geleid dat de veroordeelde wederrechtelijk voordeel heeft verkregen.”

Artikel 74 AWR luidt:

“Ter zake van bij de belastingwet strafbaar gestelde feiten vindt artikel 36e van het Wetboek van Strafrecht geen toepassing.”

2.3.2 De geschiedenis van de totstandkoming van de Wet van 10 december 1993 tot wijziging van het Wetboek van Strafrecht en het Wetboek van Strafvordering en enkele andere wetten ter verruiming van de mogelijkheden tot toepassing van de maatregel van ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel en andere vermogenssancties (*Stb.* 1993, 11) houdt over het voorschrift van artikel 74 AWR het volgende in:

“Het is heel wel denkbaar dat het strafbaar gedrag van de veroordeelde bestaat uit het toebrengen van nadeel aan de staat. Zijn wederrechtelijk verkregen voordeel bestaat dan uit het nadeel dat de staat heeft geleden. Hier valt in het bijzonder te denken aan oplichting van de overheid. Sommige wettelijke regelingen, in het bijzonder de fiscale wetgeving, voorzien in een eigen instrumentarium voor de overheid om jegens haar uit de wet voortvloeiende schulden in te vorderen, ook in de gevallen waarin de schuldenaar heeft nagelaten aan zijn aangifteverplichtingen te voldoen of daarbij zich aan misleiding of valsheid heeft schuldig gemaakt. Waar zulks het geval is, is er voor de overheid geen reden om bovendien met behulp van het strafrecht tot de ontneming van het wederrechtelijk ver-

kregen voordeel te komen. Naar het oordeel van de ondergetekende gebiedt de zuiverheid, dat in dergelijke gevallen de toepasselijkheid van de strafrechtelijke maatregel wordt uitgesloten. Dit is in het onderhavige wetsvoorstel voor wat betreft de Algemene wet inzake Rijksbelastingen en de Algemene wet inzake de douane en de accijnzen gebeurd. Zulks laat onverlet dat op nalatigheden of misdragingen in de fiscale en douanesfeer wordt gereageerd met administratieve verhogingen of strafrechtelijke boeten.

Handhaving van de toepasselijkheid van de ontnemingsmaatregel op fiscale delicten zou bovendien het merkwaardige gevolg hebben, dat bij de tenuitvoerlegging van de maatregel de staat een positie van achtergestelde schuldeiser zou innemen ten opzichte van de staat als fiscus, die voor hetzelfde bedrag in rechte zou opkomen.

In gevallen waarin de staat als benadeelde niet over een bijzonder wettelijk invorderingsinstrument beschikt, zal de maatregel van ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel wel toepassing kunnen vinden. Dan treedt de staat evenwel bij de verwezenlijking van zijn geldelijke aanspraken niet in een bevoorrechte positie ten opzichte van andere schuldeisers."

(Kamerstukken II 1989/90, 21504, nr. 3, p. 49)

2.4.1 Artikel 74 AWR beoogt te voorkomen dat aan een betrokkene een ontnemingsmaatregel wordt opgelegd met betrekking tot de opbrengst van een bij de belastingwet strafbaar gesteld feit. Deze uit artikel 74 AWR voortvloeiende beperking houdt ermee verband, zo volgt uit de hiervoor weergegeven wetsgeschiedenis, dat de overheid beschikt over een eigen instrumentarium om uit de belastingwet voortvloeiende schulden in te vorderen, om zo het nadeel dat de overheid lijdt als gevolg van het bij de belastingwet strafbaar gestelde feit ongedaan te maken.

2.4.2 Gelet op het vorenstaande staat artikel 74 AWR in de weg aan de oplegging van een ontnemingsmaatregel voor zover deze betrekking heeft op het wederrechtelijk verkregen voordeel dat correspondeert met het belastingnadeel, dat wil zeggen de belastingschuld die met het begaan van een bij de belastingwet strafbaar gesteld feit is ontweken. Artikel 74 AWR vormt geen belemmering voor de oplegging van een ontnemingsmaatregel als het gaat om wederrechtelijk verkregen voordeel dat op een andere wijze samenhangt met het begaan van een bij de belastingwet strafbaar gesteld feit. Het kan dan onder meer gaan om het voordeel dat is behaald als gevolg van het gebruik van een aan de belastingheffing onttrokken vermogensbestanddeel. Hiervan kan bijvoorbeeld sprake zijn als witwasgedragingen worden verricht met betrekking tot een aan de belastingheffing onttrokken vermogensbestanddeel, en die gedragingen tot een vermogensvermeerdering hebben geleid.

2.5.1 Aan het oordeel dat het openbaar ministerie niet-ontvankelijk moet worden verklaard in de vordering tot ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel heeft het hof – gelet op de onder 2.2.2 weergegeven overwegingen – in de kern ten grondslag gelegd

- dat de ontnemingsvordering is gebaseerd op artikel 36e lid 3 (oud) Sr en dat, als de betrokkene niet kan uitleggen wat de herkomst is van contante gelden waarvoor geen legale bron is gebleken, kan worden aangenomen dat deze gelden uit andere strafbare feiten zijn voortgevloeid, waarbij in het midden kan worden gelaten om welke strafbare feiten het gaat;
- dat de betrokkene ter verklaring van de herkomst van de betreffende contante gelden heeft gesteld dat hij inkomsten uit loodgieterswerk, incassowerkzaamheden en het verstrekken van leningen tegen hoge rentepercentages heeft genoten waarbij hij die inkomsten niet aan de belastingdienst heeft opgegeven, en dat het hof uitgaat van de juistheid van deze uitleg, en
- dat geen aanwijzing bestaat dat de in de strafzaak bewezenverklarde feiten de betrokkene wederrechtelijk voordeel hebben opgeleverd en dat daarom ervan uit moet worden gegaan dat de hiervoor genoemde contante gelden waarvoor geen legale bron is gebleken, zijn voortgevloeid uit delicten die bij de belastingwet strafbaar zijn gesteld.

2.5.2 Het cassatiemiddel keert zich tegen de motivering van het oordeel van het hof dat ervan moet worden uitgegaan dat de contante gelden waarvoor geen legale bron is gebleken, zijn voortgevloeid uit delicten die bij de belastingwet strafbaar zijn gesteld. Dat met feitelijke waarderingsen samenhangende oordeel is echter niet onbegrijpelijk. Daarbij is van belang dat, anders dan het cassatiemiddel tot uitgangspunt neemt, het hof niet heeft vastgesteld dat de door de betrokkene ontvangen rentevergoedingen zijn gegenereerd door gebruik te maken van aan de belastingheffing onttrokken vermogensbestanddelen. Het cassatiemiddel faalt.

### 3 Beslissing

De Hoge Raad verwerpt het beroep.

**HOF Amsterdam, Meerv. strafkamer, 8 november 2019** (Nr. 23-002006-17)**Uitspraak**

op het hoger beroep, ingesteld tegen het vonnis van de rechtbank Amsterdam van 1 juni 2017 op de vordering van het openbaar ministerie ingevolge artikel 36e van het Wetboek van Strafrecht in de ontnemingszaak met nummer 13-520069-08 enz.;

*Vonnis waarvan beroep*

Het vonnis waarvan beroep zal worden vernietigd, omdat het hof tot een andere beslissing komt dan de rechtbank.

*Standpunten in hoger beroep*

De advocaat-generaal heeft ter terechtzitting in hoger beroep gesteld dat de rechtbank het wederrechtelijk verkregen voordeel ten onrechte op nihil heeft geschat. Zij heeft gevorderd dat aan de veroordeelde de verplichting wordt opgelegd tot betaling aan de Staat van € 559.549,84, te vermeerderen met een vervolgprofijs tot 18 januari 2018 van € 40.371,99, ter ontneming van het wederrechtelijk verkregen voordeel. De vordering is gebaseerd op een eenvoudige kasopstelling, die in het kader van een Strafrechtelijk Financieel Onderzoek (SFO) is opgesteld op 23 maart 2015, aangevuld bij proces-verbaal van bevindingen van 7 juli 2016. De advocaat-generaal heeft hierbij verwezen naar haar schriftelijke conclusie van 12 juni 2018.

De raadsman heeft in hoger beroep betoogd dat het vonnis van de rechtbank moet worden bevestigd. De veroordeelde is strafrechtelijk veroordeeld wegens witwassen, maar dat hij daaruit wederrechtelijk voordeel heeft genoten is niet aannemelijk geworden. Voor zover hij voordeel heeft gehad uit het niet aan de fiscus opgeven van inkomsten, heeft de rechtbank terecht geoordeeld dat de ontnemingswetgeving niet van toepassing is op fiscale misdrijven. Subsidiair heeft de raadsman de berekening volgens de eenvoudige kasopstelling betwist en een draagkrachtverweer gevoerd.

*Beoordeling*

De strafbare feiten waarvoor de veroordeelde in de strafzaak is veroordeeld zijn in de periode van 1998 tot en met 2008, dus vóór 1 juli 2011, gepleegd. Dit brengt mee dat de tot die datum geldende tekst van artikel 36e, eerste, tweede en derde lid Wetboek van Strafrecht van toepassing is (HR 29 november 2016, ECLI:NL:HR:2016:2714). Deze tekst luidt:

- “1. Op vordering van het openbaar ministerie kan bij een afzonderlijke rechterlijke beslissing aan degene die is veroordeeld wegens een strafbaar feit de verplichting worden opgelegd tot betaling van een geldbedrag aan de staat ter ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel.
2. De verplichting kan worden opgelegd aan de in het eerste lid bedoelde persoon die voordeel heeft verkregen door middel van of uit de baten van het daar bedoelde strafbare feit of soortgelijke feiten of feiten waarvoor een geldboete van de vijfde categorie kan worden opgelegd, waaromtrent voldoende aanwijzingen bestaan dat zij door hem zijn begaan.
3. Op vordering van het openbaar ministerie kan bij een afzonderlijke rechterlijke beslissing aan degene die is veroordeeld wegens een misdrijf, waarvoor een geldboete van de vijfde categorie kan worden opgelegd, en tegen wie als verdachte van dat misdrijf een strafrechtelijk financieel onderzoek is ingesteld, de verplichting worden opgelegd tot betaling van een geldbedrag aan de staat ter ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel, indien gelet op dat onderzoek aannemelijk is dat ook dat feit of andere strafbare feiten er op enigerlei wijze toe hebben geleid dat de veroordeelde wederrechtelijk voordeel heeft verkregen.”

Nu in deze zaak een SFO is ingesteld, kan toepassing gegeven worden aan het derde lid. De advocaat-generaal heeft terecht aangevoerd dat ingevolge dit artikellid de schatting van het wederrechtelijk voordeel kan worden gebaseerd op een eenvoudige kasopstelling. Deze behelst een bewijslastverdeling in ontnemingszaken, waarbij het aan de veroordeelde is om de herkomst van contante gelden, waarvan geen legale bron is gebleken, te verklaren. Indien deze niet kan uitleggen uit welke legale bron deze gelden zijn voortgekomen, kan worden aangenomen dat het niet anders kan zijn dan dat deze gelden uit andere strafbare feiten zijn voortgevloeid. Om welke strafbare feiten het gaat, kan dan in het midden worden gelaten (HR 4 april 2004, ECLI:NL:HR:2006:AV0397).

De veroordeelde heeft een verklaring gegeven voor het surplus aan contante inkomsten. Hij heeft gesteld dat hij vanaf zijn 14e levensjaar inkomsten uit loodgieterswerk en vanaf zijn 25e levensjaar inkomsten uit incassowerkzaamheden heeft genoten, die hij niet aan de belasting heeft opgegeven. Vanaf ongeveer

die zelfde tijd is hij leningen gaan verstrekken tegen hoge rentepercentages. Ook de inkomsten die hij daaruit heeft genoten heeft hij niet aan de fiscus opgegeven. Over al deze zwarte inkomsten heeft hij geen belasting betaald.

Het hof heeft in de strafzaak tegen de veroordeelde, mede aan de hand van het strafdossier, overwogen dat deze verklaring niet reeds op voorhand als hoogst onwaarschijnlijk terzijde kan worden geschoven. Het hof is in de strafzaak dan ook uitgegaan van de juistheid van deze verklaring en heeft aannemelijk geacht dat de veroordeelde inkomsten heeft gegenereerd uit belastingontduiking, welke inkomsten zijn vermengd met de legale inkomsten van de veroordeelde en zijn echtgenote. Deze overwegingen van het hof in de strafzaak strekken het hof in deze ontnemingszaak tot uitgangspunt.

Er is geen aanwijzing dat het witwassen of het wapenbezit waarvoor de veroordeelde in de strafzaak is veroordeeld, hem op geld waardeerbaar voordeel heeft opgeleverd. De justitiële documentatie van de veroordeelde vermeldt, uitgezonderd de onderhavige straf- en ontnemingszaak, geen justitiële contacten. Onder deze omstandigheden kan niet in het midden worden gelaten uit welke strafbare feiten de niet uit legale bron voortgevloede contante gelden afkomstig zijn. Er moet immers van worden uitgegaan dat deze zijn voortgevloeid uit delicten die bij de belastingwet strafbaar zijn gesteld. In zodanig geval bepaalt artikel 74 Algemene Wet Rijksbelastingen dat artikel 36e van het Wetboek van Strafrecht geen toepassing vindt.

Het hof zal het openbaar ministerie daarom niet-ontvankelijk verklaren in zijn vordering tot ontneming van het wederrechtelijk verkregen voordeel.

Het hof:

Vernietigt het vonnis waarvan beroep en doet opnieuw recht:

Verklaart het openbaar ministerie niet-ontvankelijk in de vordering tot ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel.

#### **Conclusie Advocaat-Generaal mr. Keulen:**

1. Bij arrest van 8 november 2019 is het openbaar ministerie door het Gerechtshof Amsterdam niet-ontvankelijk verklaard in de vordering tot ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel tegen betrokkene.
2. Het cassatieberoep is ingesteld namens het openbaar ministerie. Namens het openbaar ministerie is één middel van cassatie voorgesteld.
3. Het *middel* betreft 's hofs oordeel dat er geen aanwijzing is dat het in de hoofdzaak bewezenverklaarde witwassen aan veroordeelde op geld waardeerbaar voordeel heeft opgeleverd. Dat oordeel zou in strijd zijn met 's hofs overweging dat veroordeelde de uit belastingontduiking gegenereerde inkomsten heeft aangewend voor het verstrekken van leningen tegen hoge rentepercentages, althans onbegrijpelijk en/of ontoereikend gemotiveerd zijn. 's Hofs daarop gebaseerde oordeel dat er vanuit moet worden gegaan dat het door de veroordeelde behaalde voordeel (uitsluitend) is voortgevloeid uit delicten die bij de belastingwet strafbaar zijn gesteld en dat om die reden, gelet op art. 74 AWR, art. 36e Sr geen toepassing kan vinden en dat het openbaar ministerie niet-ontvankelijk moet worden verklaard in de ontnemingsvordering, zou daarom niet in stand kunnen blijven.
4. Het hof heeft in het bestreden arrest het volgende overwogen:

#### *“Procesgang*

De veroordeelde is bij arrest van dit hof van 26 februari 2016 veroordeeld tot een gevangenisstraf voor de duur van achttien maanden, met aftrek van voorarrest, wegens gewoontewitwassen in de periode van 14 december 2001 tot en met 25 november 2008 en het voorhanden hebben van een wapen en munitie. De Hoge Raad heeft het door de veroordeelde ingestelde cassatieberoep verworpen, waardoor het arrest van het hof op 13 maart 2018 onherroepelijk is geworden.

Het openbaar ministerie heeft in eerste aanleg een vordering ingediend die inhoudt dat aan de veroordeelde de verplichting zal worden opgelegd tot betaling van een geldbedrag aan de Staat, geschat tot een bedrag van € 630.111,59, ter ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel. Ter terechtzitting in eerste aanleg heeft de officier van justitie gerekwireerd tot ontneming van een geldbedrag van € 460.541,27.

De rechtbank Amsterdam heeft bij vonnis van 1 juni 2017 het wederrechtelijk verkregen voordeel vastgesteld op nihil.

Het openbaar ministerie heeft hoger beroep ingesteld tegen het vonnis.

#### *Onderzoek van de zaak*

Dit arrest is gewezen naar aanleiding van het onderzoek ter terechtzitting in hoger beroep van 11 oktober 2019 en, overeenkomstig het bepaalde bij artikel 422, tweede lid, van het Wetboek van Strafvordering, naar aanleiding van het onderzoek ter terechtzitting in eerste aanleg.

Het hof heeft kennisgenomen van de vordering van de advocaat-generaal en van hetgeen door de raadsman naar voren is gebracht.

#### *Vonnis waarvan beroep*

Het vonnis waarvan beroep zal worden vernietigd, omdat het hof tot een andere beslissing komt dan de rechtbank.

#### *Standpunten in hoger beroep*

De advocaat-generaal heeft ter terechtzitting in hoger beroep gesteld dat de rechtbank het wederrechtelijk verkregen voordeel ten onrechte op nihil heeft geschat. Zij heeft gevorderd dat aan de veroordeelde de verplichting wordt opgelegd tot betaling aan de Staat van € 559.549,84, te vermeerderen met een vervolgschuld tot 18 januari 2018 van € 40.371,99, ter ontneming van het wederrechtelijk verkregen voordeel. De vordering is gebaseerd op een eenvoudige kasopstelling, die in het kader van een Strafrechtelijk Financieel Onderzoek (SFO) is opgesteld op 23 maart 2015, aangevuld bij proces-verbaal van bevindingen van 7 juli 2016. De advocaat-generaal heeft hierbij verwezen naar haar schriftelijke conclusie van 12 juni 2018.

De raadsman heeft in hoger beroep betoogd dat het vonnis van de rechtbank moet worden bevestigd. De veroordeelde is strafrechtelijk veroordeeld wegens witwassen, maar dat hij daaruit wederrechtelijk voordeel heeft genoten is niet aannemelijk geworden. Voor zover hij voordeel heeft gehad uit het niet aan de fiscus opgeven van inkomsten, heeft de rechtbank terecht geoordeeld dat de ontnemingswetgeving niet van toepassing is op fiscale misdrijven. Subsidiar heeft de raadsman de berekening volgens de eenvoudige kasopstelling betwist en een draagkrachtverweer gevoerd.

#### *Beoordeling*

De strafbare feiten waarvoor de veroordeelde in de strafzaak is veroordeeld zijn in de periode van 1998 tot en met 2008, dus vóór 1 juli 2011, gepleegd. Dit brengt mee dat de tot die datum geldende tekst van artikel 36e, eerste, tweede en derde lid Wetboek van Strafrecht van toepassing is (HR 29 november 2016, ECLI:NL:HR:2016:2714). Deze tekst luidt:

1. Op vordering van het openbaar ministerie kan bij een afzonderlijke rechterlijke beslissing aan degene die is veroordeeld wegens een strafbaar feit de verplichting worden opgelegd tot betaling van een geldbedrag aan de staat ter ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel.
2. De verplichting kan worden opgelegd aan de in het eerste lid bedoelde persoon die voordeel heeft verkregen door middel van of uit de baten van het daar bedoelde strafbare feit of soortgelijke feiten of feiten waarvoor een geldboete van de vijfde categorie kan worden opgelegd, waartoe voldoende aanwijzingen bestaan dat zij door hem zijn begaan.
3. Op vordering van het openbaar ministerie kan bij een afzonderlijke rechterlijke beslissing aan degene die is veroordeeld wegens een misdrijf, waarvoor een geldboete van de vijfde categorie kan worden opgelegd, en tegen wie als verdachte van dat misdrijf een strafrechtelijk financieel onderzoek is ingesteld, de verplichting worden opgelegd tot betaling van een geldbedrag aan de staat ter ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel, indien gelet op dat onderzoek aannemelijk is dat ook dat feit of andere strafbare feiten er op enigerlei wijze toe hebben geleid dat de veroordeelde wederrechtelijk voordeel heeft verkregen."

Nu in deze zaak een SFO is ingesteld, kan toepassing gegeven worden aan het derde lid. De advocaat-generaal heeft terecht aangevoerd dat ingevolge dit artikellid de schatting van het wederrechtelijk voordeel kan worden gebaseerd op een eenvoudige kasopstelling. Deze behelst een bewijslastverdeling in ontnemingszaken, waarbij het aan de veroordeelde is om de herkomst van contante gelden, waarvan geen legale bron is gebleken, te verklaren. Indien deze niet kan uitleggen uit welke legale bron deze gelden zijn voortgekomen, kan worden aangenomen dat het niet anders kan zijn dan dat deze gelden uit andere strafbare feiten zijn voortgevloeid. Om welke strafbare feiten het gaat, kan dan in het midden worden gelaten (HR 4 april 2006, ECLI:NL:HR:2006:AV0397).

De veroordeelde heeft een verklaring gegeven voor het surplus aan contante inkomsten. Hij heeft gesteld dat hij vanaf zijn 14e levensjaar inkomsten uit loodgieterswerk en vanaf zijn 25e levensjaar inkomsten uit incassowerkzaamheden heeft genoten, die hij niet aan de belasting heeft opgegeven. Vanaf ongeveer die zelfde tijd is hij leningen gaan verstrekken tegen hoge rentepercentages. Ook de inkomsten die hij daaruit heeft genoten heeft hij niet aan de fiscus opgegeven. Over al deze zwarte inkomsten heeft hij geen belasting betaald.

Het hof heeft in de strafzaak tegen de veroordeelde, mede aan de hand van het strafdossier, overwogen dat deze verklaring niet reeds op voorhand als hoogst onwaarschijnlijk terzijde kan worden geschoven. Het hof is in de strafzaak dan ook uitgegaan van de juistheid van deze verklaring en heeft aannemelijk geacht dat de veroordeelde inkomsten heeft gegenereerd uit belastingontduiking, welke inkomsten zijn vermengd met de legale inkomsten van de veroordeelde en zijn echtgenote. Deze overwegingen van het hof in de strafzaak strekken het hof in deze ontnemingszaak tot uitgangspunt. Er is geen aanwijzing dat het witwassen of het wapenbezit waarvoor de veroordeelde in de strafzaak is veroordeeld, hem op geld waardeerbaar voordeel heeft opgeleverd. De justitiële documentatie van de veroordeelde vermeldt, uitgezonderd de onderhavige straf- en ontnemingszaak, geen justitiële contacten.

Onder deze omstandigheden kan niet in het midden worden gelaten uit welke strafbare feiten de niet uit legale bron voortgevloeide contante gelden afkomstig zijn. Er moet immers van worden uitgegaan dat deze zijn voortgevloeid uit delicten die bij de belastingwet strafbaar zijn gesteld. In zodanig geval bepaalt artikel 74 Algemene Wet Rijksbelastingen dat artikel 36e van het Wetboek van Strafrecht geen toepassing vindt.

Het hof zal het openbaar ministerie daarom niet-ontvankelijk verklaren in zijn vordering tot ontneming van het wederrechtelijk verkregen voordeel.'

5. Het gerechtshof heeft in de hoofdzaak, voor zover van belang, ten laste van de betrokkene bewezenverklaard dat:<sup>1</sup>

“hij in de periode van 14 december 2001 tot en met 25 november 2008 in Nederland, een gewoonte heeft gemaakt van het plegen van witwassen, immers heeft hij, verdachte, toen en aldaar telkens een of meer voorwerpen, te weten:

- een personenauto merk Mercedes-Benz ML 280 ([AA-00-BB]);
- een personenauto merk BMW 3ER Reihē ([CC-00-DD]);
- een personenauto merk BMW 320i Sedan ([EE-00-FF]);
- geldbedragen aan uitgaven tot in totaal ongeveer 381.715,35 euro;
- geldbedragen aan toelagen tot in totaal ongeveer 89.100,- euro;

verworven en/of voorhanden gehad en/of overgedragen en/of omgezet en/of daarvan gebruik gemaakt, terwijl hij wist dat die voorwerpen – onmiddellijk of middellijk – geheel of gedeeltelijk afkomstig zijn uit enig misdrijf;'

6. Het hof heeft in het arrest in de strafzaak voorts het volgende overwogen:

“In het onderhavige geval is de verdachte in een zeer laat stadium, namelijk pas ter terechtzitting in hoger beroep, met een verklaring gekomen, inhoudende dat hij naast legale inkomsten (uit werk en later een WAO-uitkering) gedurende een groot deel van zijn leven ook andere inkomsten heeft genoten. Zo had de verdachte vanaf zijn 14e inkomsten uit zwart (loodgieters)werk en vanaf zijn 25e inkomsten uit incassowerkzaamheden (eveneens zwart). Vanaf ongeveer diezelfde tijd is hij, volgens zijn verklaring, leningen gaan verstrekken tegen hoge rentepercentages. Over de daarmee door hem gegenereerde inkomsten heeft de verdachte nimmer belasting betaald noch heeft hij die inkomsten opgegeven aan de uitkeringsinstantie.

Hoewel aan de advocaat-generaal kan worden toegegeven dat verdachtes verklaring betreffende zijn inkomsten uit loodgieters- en incassowerkzaamheden niet erg gedetailleerd is en wellicht niet eenvoudig te verifiëren, kan – naar het oordeel van het hof – die verklaring niet reeds op voorhand als hoogst onwaarschijnlijk ter zijde worden geschoven. Met betrekking tot verdachtes verklaring dat hij jarenlang inkomsten heeft gehad uit door hem verstrekte geldleningen overweegt het hof dat deze verklaring steun vindt in het onderhavige strafdossier. Uit het strafrechtelijk onderzoek, meer in het bijzonder zaaksdossier 7.1.0, is immers gebleken dat de verdachte in de tenlastegelegde periode geldleningen aan derden heeft verstrekt en dat hij over die leningen een buitengewoon hoog bedrag aan rente ontving. Het hof neemt voorts in aanmerking dat het dossier geen gegevens bevat die inzicht verschaffen in de financiële situatie van de verdachte op het beginmoment van de ten laste gelegde

<sup>1</sup> Zie Gerechtshof Amsterdam 26 februari 2016, ECLI:NL:GHAMS:2016:675; HR 13 maart 2018, ECLI:NL:HR:2018:320.



periode. Het hof zal bij de beoordeling van het ten laste gelegde dan ook uitgaan van de juistheid van de verklaring van de verdachte.

Nu de verdachte van deze inkomsten geen opgave heeft gedaan bij de belastingdienst, heeft hij zich ten minste schuldig gemaakt – ook naar zijn eigen zeggen – aan belastingontduiking. Voorts kan worden vastgesteld dat deze inkomsten zich hebben vermengd met de legale inkomsten van de verdachte en diens echtgenote.”

7. De steller van het middel wijst op HR 25 maart 2014, ECLI:NL:HR:2014:693, NJ 2014/410, m.nt. Reijntjes. De betrokkene was in de strafzaak veroordeeld wegens het witwassen van (kort gezegd) geldbedragen en personenauto's, alsmede een drugsdelict. Het hof had in de betreffende ontnemingszaak onder meer overwogen:

“De raadsman van de veroordeelde heeft ter terechtzitting in hoger beroep bepleit dat het openbaar ministerie niet-ontvankelijk dient te worden verklaard in de vordering ex artikel 36e Sr, nu – zake-lijk weergegeven – de grondslag van de ontnemingsvordering een zuiver fiscale aangelegenheid betreft en artikel 74 van de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (hierna: AWR) derhalve in de weg staat aan de toepassing van artikel 36e Sr”.

Het hof verwerpt het verweer van de raadsman en overweegt dienaangaande als volgt.

“(…)

De veroordeelde heeft – blijkens het vonnis in de strafzaak – ter terechtzitting in eerste aanleg verklaard dat hij sinds zijn zeventiende jaar handelde in auto's, dat hij de winsten die voortvloeiden uit deze qua omvang bedrijfsmatige handel, vervolgens in het aankopen van nieuwe auto's stak, die hij op zijn beurt weer met winst verkocht en dat hij al die jaren van deze inkomsten geen belastingaan-gifte heeft gedaan.

Het hof is van oordeel dat voor zover de veroordeelde zijn inkomsten uit de autohandel niet aan de belasting heeft opgegeven er sprake is van een bij de belastingwet strafbaar gesteld feit (art. 68 en 69 AWR). Deze zwarte inkomsten heeft de veroordeelde echter vervolgens aangewend in het economisch verkeer door er (telkens) auto's voor te kopen. De veroordeelde heeft derhalve niet volstaan met het plegen van een fiscaal delict, maar is verder gegaan en heeft zich ook schuldig gemaakt aan witwassen. Het hof is van oordeel dat dit witwassen niet onder het bereik van de art. 68 en 69 AWR kan worden gebracht en niet besloten ligt in het begaan van het fiscale delict. Nu de veroordeelde in de strafzaak niet voor een fiscaal delict is veroordeeld, maar ter zake van andere feiten, te weten witwassen en drugsdelicten doet zich hier de situatie van artikel 74 AWR niet voor zodat het openbaar ministerie ontvankelijk is”.

8. In cassatie werd geklaagd over 's hofs verwerping van het verweer strekkend tot niet-ontvankelijk-verklaring van het openbaar ministerie in de vordering tot ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel. Uw Raad overwoog:

'2.3. In zijn arrest van 7 oktober 2008, ECLI:NL:HR:2008:BD2774, NJ 2009/94, heeft de Hoge Raad geoordeeld dat er geen beletsel is om vermogensbestanddelen waarover men de beschikking had doordat belasting is ontdoken, aan te merken als voorwerpen “afkomstig (...) van enig misdrijf” in de zin van de art. 420bis en 420quater Sr. Daaruit mag niet worden afgeleid dat voor de belastingdienst verzwegen vermogensbestanddelen steeds in volle omvang moeten worden beschouwd als de opbrengst van een bij de belastingwet strafbaar gesteld feit, als bedoeld in art. 36e Sr in samenhang met art. 74 AWR. Daarbij komt dat er geen grond is om elk voordeel dat door middel van een aan de belastingheffing onttrokken vermogensbestanddeel is behaald, aan te merken als de opbrengst van een bij de belastingwet strafbaar gesteld feit in de zin van de zojuist genoemde wettelijke bepalingen.

2.4. Het oordeel van het Hof dat in het onderhavige geval art. 74 AWR niet aan ontneming in de weg staat omdat kan worden aangenomen dat de betrokkene zich niet alleen aan een fiscaal delict, maar ook aan “witwassen” heeft schuldig gemaakt, getuigt derhalve niet van een onjuiste rechtsopvatting. Dat oordeel is voorts niet onbegrijpelijk en toereikend gemotiveerd.'

9. De steller van het middel wijst ook op de volgende passages uit de conclusie van A-G Hartevelde die aan voornoemd arrest voorafging (met weglating van voetnoten):

3.10. Dat neemt niet weg dat mij de strekking van ook de overweging in de beklagzaak wel lijkt te passen in de beperkte uitleg van art. 74 AWR die ik als beeld zie opdoemen uit hetgeen ik hierboven noteerde. Die uitleg, die ik als juist naar voren schuif, is dat art. 74 AWR slechts dan dient te worden toegepast indien de vordering tot ontneming uitsluitend is gebaseerd op eigenlijke fiscale delicten, zoals bijv. art. 69 AWR. Daarvoor is te meer reden omdat de Hoge Raad de reikwijdte van het delict witwassen gaandeweg heeft beperkt, beginnende met HR 26 oktober 2010, LJN BM4440, NJ 2010/655. Het enkele voorhanden hebben van 'zwart geld' is onvoldoende om tot de kwalificatie witwassen te komen, daarvoor is een 'verhullende' gedraging vereist. Een beperkte uitleg lijkt me voorts het beste hanteerbaar in de praktijk. Een verdubbeling van de op de betrokkene rustende betalingsverplichting is ook niet aan de orde. Immers, als gevolg van een fiscale (na)vordering kan de uiteindelijk op de betrokkene liggende 'commune' betalingsverplichting worden verlaagd. Art. 577b Sv biedt daarvoor mijns inziens een mogelijkheid. Omgekeerd zou de Belastingdienst een inmiddels via art. 36e Sr ontnomen bedrag dienen af te trekken.

3.11. Dat alles komt neer op het volgende: art. 74 AWR staat (slechts) aan toepassing van art. 36e Sr in de weg indien het voordeel uitsluitend op een of meer fiscale delicten is gebaseerd. En voorts, als pendant van dat uitgangspunt: aangezien witwassen (in beginsel, aangezien niet op voorhand uitgesloten hoeft te worden dat een door de rechter geheel foutief gekozen kwalificatie doorbreking behoeft) niet onder de fiscale delicten valt te rubriceren, staat art. 74 AWR aan voordeelsontneming die (mede) op dat strafbare feit is gebaseerd niet in de weg."

10. De steller van het middel leidt uit 's hofs overwegingen af dat het is uitgegaan van de juistheid van de verklaring van de veroordeelde in de hoofdzaak dat de veroordeelde inkomsten heeft gegenereerd uit belastingontduiking. Maar uit die overwegingen volgt, aldus de steller van het middel, tevens dat het hof heeft geoordeeld dat de veroordeelde leningen is gaan verstrekken tegen hoge rentepercentages. Daaruit zou volgen dat de veroordeelde niet heeft volstaan met het plegen van een fiscaal delict, maar verder is gegaan en zich ook schuldig heeft gemaakt aan witwassen door die 'zwarte' inkomsten vervolgens aan te wenden in het economisch verkeer door daarvan leningen te verstrekken tegen hoge rentepercentages. Die rentepercentages kunnen, aldus de steller van het middel, niet anders worden gezien dan als (vervolg)profijt uit witwassen. In dat licht zou 's hofs oordeel dat er geen aanwijzing is dat dit witwassen, waarvoor de betrokkene in de strafzaak is veroordeeld, hem op geld waardeerbaar voordeel heeft opgeleverd, in strijd zijn met zijn eerdere overwegingen, althans onbegrijpelijk en/of ontoereikend gemotiveerd. Dat zou eveneens gelden voor 's hofs oordeel dat ervanuit moet worden gegaan dat het voordeel is voortgevloeid uit delicten die bij de belastingwet strafbaar zijn gesteld, dat om die reden art. 36e Sr geen toepassing vindt en dat het openbaar ministerie derhalve niet-ontvankelijk moet worden verklaard in de ontnemingsvordering.

11. Het hof heeft in het bestreden arrest gewezen op de verklaring die de betrokkene heeft gegeven voor 'het surplus aan contante inkomsten'. Die verklaring bestaat er in de eerste plaats in dat hij vanaf zijn 14e levensjaar inkomsten uit loodgieterswerk en vanaf zijn 25e levensjaar inkomsten uit incassowerkzaamheden heeft genoten die hij niet aan de belasting heeft opgegeven. En die verklaring bestaat er in de tweede plaats in dat hij vanaf ongeveer die zelfde tijd (naar ik begrijp: vanaf zijn 25e levensjaar) 'leningen (is) gaan verstrekken tegen hoge rentepercentages' en dat hij ook de inkomsten die hij daaruit heeft genoten niet aan de fiscus heeft opgegeven. Het hof heeft niet vastgesteld dat de verdachte de leningen heeft verstrekt door de 'zwarte' inkomsten uit loodgieterswerk en incassowerkzaamheden daarvoor aan te wenden. Voor zover het middel daarvan uitgaat mist het feitelijke grondslag.

12. Het hof wijst er vervolgens op dat het hof in de strafzaak is uitgegaan van de juistheid van de verklaring van de betrokkene en aannemelijk heeft geacht dat de veroordeelde 'inkomsten heeft gegenereerd uit belastingontduiking, welke inkomsten zijn vermengd met de legale inkomsten van de veroordeelde en zijn echtgenote'. Deze overweging spoort met de overwegingen die in het arrest in de strafzaak zijn opgenomen. Ook in die overwegingen wordt niet de stap gezet dat de leningen zijn verstrekt door de 'zwarte' inkomsten uit loodgieterswerk en incassowerkzaamheden daarvoor aan te wenden.<sup>2</sup>

13. Het hof stelt vervolgens vast dat er geen aanwijzing is dat het witwassen of het wapenbezit waarvoor de veroordeelde in de strafzaak is veroordeeld, hem op geld waardeerbaar voordeel heeft opgeleverd. Die vaststelling is niet onbegrijpelijk in het licht van de bewezenverklaring van witwassen in de

2 Ik wijs er daarbij nog op dat witwassen pas sinds 14 december 2001 strafbaar is gesteld (Wet van 6 december 2001, *Stb.* 606). De verdachte is geboren in 1949. Voorafgaand aan de inwerkingtreding van de witwasbepaling kan van strafbaar witwassen (van door belastingontduiking verkregen gelden) nog geen sprake zijn geweest.

strafzaak. Die bewezenverklaring ziet op (1) drie personenauto's, (2) 'geldbedragen aan uitgaven' (ongeveer € 381.715,35) en (3) geldbedragen aan toelagen (ongeveer € 89.100). Ik neem daarbij in aanmerking dat de enkele omstandigheid dat goederen voorwerp van witwassen zijn niet meebrengt dat zij daarvoor wederrechtelijk verkregen voordeel zijn.<sup>3</sup> Uit de bewezenverklaring volgt niet dat witwassen in de vorm van omzetten van geldbedragen in leningen heeft plaatsgevonden. Voor zover het middel op de gedachte berust dat het hof daar wel vanuit gaat, mist het feitelijke grondslag.

14. Al met al meen ik dat het middel, dat klaagt over 's hofs oordeel dat er geen aanwijzing is dat het in de hoofdzaak bewezenverklaarde witwassen aan veroordeelde op geld waardeerbaar voordeel heeft opgeleverd, faalt.

15. Ambtshalve heb ik geen gronden aangetroffen die tot vernietiging van de bestreden uitspraak aanleiding behoren te geven.

16. Deze conclusie strekt tot verwerping van het beroep.

### Noot

1. De relatie tussen witwassen en belastingfraude houdt de gemoederen al enige tijd bezig. Nu belastingfraude een eigen 'regime' heeft gekregen in de AWR in een tijd waarin het delict witwassen nog niet eens bestond, zorgt de afstemming tussen beide delicten en de financiële consequenties daarvan al jaren voor onzekerheid. Dat in (nagenoeg) elk geval van belastingfraude ook sprake is van witwassen, werd met name duidelijk toen de strafkamer van de Hoge Raad overwoog dat er geen beletsel was om vermogensbestanddelen waarover men de beschikking had doordat belasting werd ontdoken, aan te merken als voorwerpen afkomstig uit enig misdrijf (HR 7 oktober 2008, NJ 2009/94). De Hoge Raad heeft de reikwijdte van witwassen nadien ingeperkt door te oordelen dat daarvan geen sprake is indien sprake is van een wederrechtelijk voordeel uit een eigen misdrijf dat niet wordt verborgen of verhuld. Dat neemt niet weg dat belastingfraude en witwassen in strafzaken vaak samengaan.

2. De wetgever heeft onderkend dat een ontnemingsmaatregel zou kunnen samenlopen met de fiscale naheffing/navordering. Uit de parlementaire geschiedenis wordt duidelijk dat de 'zuiverheid' gebiedt dat in dergelijke gevallen de strafrechtelijke ontnemingsmaatregel wordt uitgesloten, nu de fiscale wetgeving voorziet "in een eigen instrumentarium voor de overheid om jegens haar uit de wet voortvloeiende schulden in te vorderen, ook in de gevallen waarin de schuldenaar heeft nagelaten aan zijn aangifteverplichtingen te voldoen of daarbij zich aan misleiding of valsheid heeft schuldig gemaakt." Ofschoon dit eigen fiscale instrumentarium afwijkt van de ontnemingswetgeving, en de van toepassing zijnde voorwaarden en vereisten evenmin aansluiten, is in art. 74 AWR voor een algehele uitsluiting gekozen. Daarmee bedoel ik dat een ontnemingsmaatregel ook is uitgesloten als het fiscale instrumentarium er niet toe leidt dat de belastingschulden kunnen worden ingevorderd. Dat een materiële belastingschuld niet kan worden geformaliseerd kan het gevolg zijn van bepaalde termijnen in de AWR, de werking van beginselen van bestuur, of vereisten die worden gesteld aan het opleggen van een navorderingsaanslag. In die gevallen zal een strafrechtelijke ontnemingsmaatregel als gevolg van de werking van art. 74 AWR dus geen oplossing voor de staat kunnen bieden.

3. Evenals in het arrest HR 25 maart 2014, NJ 2014/410 benadrukt de Hoge Raad in dit arrest dat art. 74 AWR slechts ziet op de voordelen in verband met bij de belastingwet strafbaar gestelde feiten. Deze bepaling heeft dus werking indien een wederrechtelijk voordeel afkomstig is uit belastingfraude. Dat er werd vervolgd en veroordeeld voor witwassen is daarbij niet relevant. Gekeken wordt of het voordeel uit belastingfraude voortvloeit. Is dat het geval dan geldt art. 74 AWR. De vraag die rijst is op welke wijze wordt vastgesteld dat het gronddelict een van de fiscale delicten is die worden strafbaar gesteld in art. 69 AWR. Wat nu als de feiten eveneens leiden tot een algemeen delict? Als wordt gekeken naar de feiten in de onderhavige zaak waarin opbrengsten uit zwart werk en rente niet werden opgegeven, dan betreft het verwijt het opstellen en indienen van (een) onjuiste aangifte(n) inkomstenbelasting. Art. 69 lid 4 AWR sluit uit dat het doen van een onjuiste aangifte wordt tenlastegelegd als het gebruik van een vals geschrift ingevolge art. 225 lid 2 Wetboek van Strafrecht (Sr). Nu het gronddelict in het geheel niet werd tenlastegelegd, maar uitsluitend het witwasverwijt op de dagvaarding stond vermeld, is het overigens maar de vraag of de uitsluiting in art. 69 lid 4 AWR hierbij relevant is. Wat daar ook van zij, de toepassing van art. 225 lid 1 Sr is niet uitgesloten. Een specialis generalis is door de Hoge Raad niet aangenomen (HR 23 februari 1982, NJ 1982, 647). Zou nu de werking van art. 74 AWR kunnen worden omzeild met de

3 HR 19 februari 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY5217, NJ 2013/293, m.nt. Reijntjes.

stelling dat het gronddelict valsheid in geschrifte betrof en niet een delict in art. 69 AWR? Allereerst meen ik dat de tekst van art. 74 AWR een aanknopingspunt biedt om een dergelijke omzeiling van die bepaling te voorkomen. Als het gaat om het definiëren van een niet tenlastegelegd gronddelict is mijns inziens slechts relevant of het feitencomplex kan worden geduid als “bij de belastingwet strafbaar gestelde feiten”. De enkele mogelijkheid is voor de tekst van art. 74 AWR al voldoende. Dat er ook een gemeenrechtelijke duiding mogelijk is, doet daaraan niet af. Maar wat is rechtens als het Openbaar Ministerie de onjuiste belastingaangifte ten laste heeft gelegd als het opstellen van een vals geschrift ingevolge art. 225 lid 1 Sr? In dat geval dringt zich de parallel op met de inkeerregeling in art. 69 lid 3 AWR die ook alleen geldt in verband met het “recht tot strafvervolgving op de voet van dit artikel”. Er kan dus volgens de letter van de wet slechts worden ingekeerd voor de delicten in art. 69 AWR. Wat is dus rechtens als de feiten niet worden vervolgd op grond van art. 69 AWR maar op grond van art. 225 lid 1 Sr? De Hoge Raad overwoog in zijn arrest HR 18 maart 1997, NJ 1998/71 als volgt:

“6.5 (...) De in het middel betrokken stelling dat eerstgenoemde bepaling zonder meer ook een strafvervolgving ter zake van overtreding van een strafbepaling als art. 225 Sr uitsluit, kan gelet op het karakter van art. 68, derde lid, AWR, dat de vervolgving ter zake van een voltooid delict uitsluit, de strekking van die bepaling en de plaats waar deze in de wet is opgenomen niet als juist worden aanvaard.

6.6 Wel kunnen beginselen van een behoorlijke procesorde meebrengen dat, indien vervolgving van het fiscale misdrijf op grond van art. 68, derde lid, AWR is uitgesloten, niet alsnog ter zake van het desbetreffende feitencomplex een op overtreding van art. 225 Sr toegespitste strafvervolgving wordt ingesteld. Daarvan is sprake indien die vervolgving in het concrete geval er kennelijk toe strekt om aan art. 68, derde lid, AWR zijn effect te ontnemen en in zoverre in strijd is met de strekking van genoemde bepaling (...).”

Als een belastingfraude wordt vervolgd op grond van een gemeenrechtelijk delict om te bewerkstelligen dat art. 74 AWR niet zou werken, dient het Openbaar Ministerie mijns inziens niet-ontvankelijk te worden verklaard in zijn vordering tot ontneming van het wederrechtelijk verkregen voordeel.

4. Voor vervolgprofijt geldt de uitzondering van art. 74 AWR echter uitdrukkelijk niet. Als de belastingfraudeur het bedrag dat hij ten onrechte niet aan de fiscus heeft afgedragen, belegt in aandelen of daarvan vastgoed koopt en hij uiteindelijk een voordeel op zijn investering realiseert, wordt gesproken van vervolgprofijt. De Hoge Raad overweegt dat een dergelijk voordeel “op een andere wijze samenhangt met het begaan van een bij de belastingwet strafbaar gesteld feit”. De samenhang met het oorspronkelijke gronddelict belastingfraude is diffuser en de relatie met het witwassen wordt sterker nu het vervolgprofijt samenhangt met witwashandelingen (“overdragen”, “omzetten”, “gebruik maken”) die hebben plaatsgevonden na het gronddelict. Art. 74 AWR werkt dan niet, hetgeen betekent dat voor het vervolgprofijt een ontnemingsmaatregel genomen kan worden.

5. Alles overziend is een juridische lappendeken ontstaan die de belangen van de staat niet altijd waarborgt en voor de veroordeelde belastingplichtige kan leiden tot verschillende procedures (strafzaak, ontnemingszaak voor vervolgprofijt, fiscale procedure voor navordering), waarmee veel tijd en kosten gemoeid zijn. In dat kader zou de verbeurdverklaring een oplossing kunnen bieden. Naast de mogelijkheid van de ontnemingsmaatregel kent het strafrecht immers de verbeurdverklaring als straf die in de hoofdzaak kan worden opgelegd. Dat scheelt al een separate ontnemingsprocedure. Vatbaar voor verbeurdverklaringen zijn ingevolge art. 33 lid 1 onderdeel a Sr voorwerpen die aan de veroordeelde toebehoren en die door middel van of uit de baten van het strafbare feit zijn verkregen. Met een verbeurdverklaring kan dus het gehele fiscale voordeel en het vervolgprofijt worden weggenomen. Dit is het gevolg van een wetwijziging in 2011 waardoor de mogelijkheden van een verbeurdverklaring de facto gelijk zijn aan die van een ontnemingsmaatregel. De wetgever heeft in de parlementaire geschiedenis (*Kamerstukken II 2009/10, 32 194, nr. 3, p. 4*) benadrukt dat de verschillen met betrekking tot het vervolgprofijt zijn verdwenen:

“Hetgeen in het verband van de ontnemingsmaatregel als «vervolgprofijt» pleegt te worden aangeduid, kan zo met het instrument van de bijkomende straf van verbeurdverklaring van de veroordeelde worden afgenomen. Met dit vervolgprofijt wordt de meeropbrengst aangeduid die met het primair behaalde voordeel is verkregen.”

Nu de verbeurdverklaring wordt aangemerkt als een straf – in tegenstelling tot de ontneming die als maatregel kwalificeert – is het gevolg dat het regime van de straftoemeting van toepassing is, waardoor

met meer aspecten rekening kan worden gehouden dan bij een maatregel. Wat nog geregeld zou moeten worden is een bepaling die het tegenovergestelde bereikt van art. 74 AWR, inhoudende dat belastingheffing achterwege blijft als sprake is van een verbeurdverklaring. Op die wijze kunnen alle financiële gevolgen van een (belasting)delict in één procedure worden afgewikkeld.

G.J.M.E. de Bont

## HOGE RAAD 26 november 2021 (Nr. 20/02917)\*

(Mrs. Koopman, Wortel, Beukers-van Dooren, Boerlage, Cools; A-G IJzerman)

36<sup>c\*</sup>

m.nt. A.W. Schep

Art. 220 onderdeel a, 220c en 220e Gemeentewet

ECLI:NL:HR:2021:1667

### Maatstaf woondelenvrijstelling onroerendezaakbelasting voor gebruiker

*Belanghebbende is mede-eigenaar en mede-gebruiker van een onroerende zaak, bestaande uit een woning, varkensstallen met bijbehorende mestkelders, een werktuigenberging, een buitenbak/buitenmanege, erfverharding en grond. Bij het opleggen van de aanslag OZB-gebruiker 2017 is uitgegaan van de WOZ-waarde per 1 januari 2016 (de waardepeildatum) van € 531.000. De aanslag is met toepassing van de woondelenvrijstelling vastgesteld naar een heffingsmaatstaf van € 224.000.*

*In de procedure bij de Rechtbank heeft de Heffingsambtenaar een rapport uit 2019 overgelegd waarin de waarde van de onroerende zaak per de peildatum is getaxeerd op € 573.000, waarvan € 324.000 voor de woning en € 249.000 voor de niet tot woning dienende delen. Het Hof heeft overwogen dat de heffingsmaatstaf voor de OZB-gebruiker de vastgestelde WOZ-waarde van de gehele onroerende zaak verminderd met de waarde van de woondelen is, en dat die waarde van de woondelen moet worden vastgesteld op € 324.000 omdat belanghebbende zich aan die waarde heeft geconformeerd. Het Hof heeft de heffingsmaatstaf verminderd tot € 207.000.*

*HR: Uit de wet volgt dat bij de heffing van de OZB-gebruiker de in de WOZ-beschikking vastgestelde waarde leidend is. Dat brengt mee dat de gebruikersbelasting moet worden geheven naar het aan de niet-woondelen toerekenbare deel van de WOZ-waarde van de onroerende zaak. Daardoor kan de woondelenvrijstelling niet hoger zijn dan de waarde van de woondelen die is begrepen in die WOZ-waarde. Dit heeft het Hof miskend.*

## ARREST

in de zaak van

het DAGELIJKS BESTUUR VAN DE BELASTINGSAMENWERKING OOST-BRABANT  
tegen

[X1] te [Z] (hierna: belanghebbende)

op het beroep in cassatie tegen de uitspraak van het Gerechtshof 's-Hertogenbosch van 16 juli 2020, nr. 19/00683<sup>1</sup>, op het hoger beroep van belanghebbende tegen een uitspraak van de Rechtbank Oost-Brabant (nr. SHE 18/128) betreffende een aan belanghebbende opgelegde aanslag in de onroerendezaakbelastingen van de gemeente [...] voor het jaar 2017 betreffende de onroerende zaak [a-straat 1] te [Z].

### 1. Geding in cassatie

Het dagelijks bestuur van de Belastingssamenwerking Oost-Brabant (hierna: het Bestuur), vertegenwoordigd door [P], heeft tegen de uitspraak van het Hof beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

Belanghebbende, vertegenwoordigd door G. Gieben heeft een verweerschrift ingediend.

De Advocaat-Generaal R.L.H. IJzerman heeft op 4 augustus 2021 geconcludeerd tot ongegrondverklaring van het beroep in cassatie.<sup>2</sup>

\* De gelijktijdig gewezen identieke arresten in de zaken 20/02919, 20/02920 en 20/02922 tot en met 20/02929 nemen wij niet op in BNB. Red.

1 ECLI:NL:GHSHE:2020:2245.

2 ECLI:NL:PHR:2021:736.