



Tour d'horizon fiscaal strafrecht anno 2007

Tijdschrift Formeel Belastingrecht 2007/08

Belastingjaar/tijdvak	
Trefwoorden	overzicht, 2007, daderschap, medeplegen, opzet, pleibaar standpunt, bewijs, straftoemeting, strafmaat, valsheid in geschrifte, witwassen, inkeer, publiciteit
Wetsartikelen	AWR-art. 69
Auteur	Mr.dr. G.J.M.E. de Bont Mr. J.M. Sitsen

In navolging van ons overzichtsartikel[1] op het gebied van het fiscale strafrecht aan het einde van het jaar 2006 (hierna: Tour 2006), zagen wij ook dit jaar een uitdaging in het categoriseren van de (verschillende rechtsregels zoals geformuleerd in de) jurisprudentie op dit rechtsgebied in dit jaar. In deze bijdrage zal allereerst aandacht worden besteed aan het daderschap, dat bij kwaliteitsdelicten interessante rechtsvragen oplevert. Vervolgens zullen vonnissen en arresten worden besproken ter zake van opzet, meer in het bijzonder betreffende het pleitbaar standpunt en de relatie van dit leerstuk tot (het niet gelden van) boos opzet. Daarna komen aan bod: de volledigheid van het procesdossier, commune delicten gerelateerd aan het fiscale strafrecht en de vraag wie kan 'profiteren' van de faciliteit van vrijwillige verbetering. Alvorens te trachten een aantal conclusies te trekken, wordt ingegaan op het arrest van de Hoge Raad omtrent de (on)rechtmatigheid van publieke uitlatingen van het Openbaar Ministerie in de beginfase van het strafrechtelijke onderzoek.

1 Daderschap

1.1 Doen plegen

Een welhaast uitgestorven deelnemersvariant is het 'doen plegen'. Van doen plegen is sprake wanneer iemand een ander een delict laat uitvoeren, waarvoor die ander zelf niet kan worden gestraft. In de visie van de wetgever diende de feitelijke uitvoerder als werktuig te zijn gebruikt en daarbij zonder 'opzet, schuld of toerekenbaarheid' te hebben gehandeld. De officier van justitie die de navolgende zaak aanbracht bij de Rechtbank Arnhem[2] zag zich genoodzaakt deze variant toch weer eens uit de kast te halen. Verdachte droeg tegen een – naar het oordeel van de rechtbank – te lage waarde een vijftal panden over aan zijn kinderen. Deze waarde werd vermeld in de aangiften successierecht en overdrachtsbelasting. De verdachte werd verweten zich als 'doen plegger' aan belastingfraude schuldig te hebben gemaakt door deze aangiften (successierecht en overdrachtsbelasting) onjuist te hebben ingevuld. De rechtbank overweegt dat de wettelijke aangifteplicht rust op degene aan wie het aangiftebiljet is uitgereikt en niet ook op degene die de aangifte feitelijk heeft gedaan. Omdat de kinderen verkrijger en koper waren, rustte op hen de plicht tot het doen van de aangiften. Dat feitelijk gezien de notaris krachtens volmacht de aangifte voor de overdrachtsbelasting heeft gedaan, doet daaraan – zo oordeelt de rechtbank – niet af, nu op de notaris geen belastingplicht rustte.

De rechtbank overweegt dat voor doen plegen slechts dient te worden vastgesteld dat de feitelijke uitvoerders (in het onderhavige geval de kinderen) niet als strafbare daders kunnen worden aangemerkt. De straffeloosheid dient wel uit de bewijsmiddelen te blijken. Door de verdediging is aangevoerd dat uit het feit dat aan de kinderen ter zake van de aangiften inkomstenbelasting vergrijpboeten zijn opgelegd (betreffende de onjuiste waardering van de panden), niet anders kan worden geconcludeerd dan dat zij niet kunnen worden aangemerkt als het voor doen plegen vereiste 'willoos werktuig'. De rechtbank heeft dit verweer verworpen.

'Voorts dient de straffeloosheid van de fysieke daders specifiek te worden beoordeeld voor het delict dat aan de doen plegger is tenlastegelegd. Naar het oordeel van de Rechtbank betekent dit dat de omstandigheid dat aan de kinderen in de administratiefrechtelijke belastingprocedure vergrijpboetes zijn opgelegd, voor het opzettelijk aangeven van een te lage waarde van de panden, niet van invloed is op de vraag of in onderhavige strafzaak sprake is van straffeloos daderschap van de kinderen en zal onafhankelijk daarvan in deze strafzaak moeten worden beoordeeld of ter zake van de tenlastegelegde strafbare feiten bij de kinderen de opzet heeft ontbroken.'

De rechtbank stelt dat de verdachte zich van de hogere waarde van de panden bewust is geweest. De aangiften zijn onjuist gedaan en bij verdachte heeft de opzet voorgezeten. Uit diverse verklaringen leidt de rechtbank af dat verdachtes kinderen straffeloos zijn ter zake van het opzettelijk doen van een onjuiste opgave en kan worden bewezen verklaard dat verdachte zijn kinderen het 'opzettelijk een onjuiste aangifte doen' heeft doen plegen. *'Daaraan doet overigens niet af, dat ook het niet opzettelijk doen van een onjuiste opgave strafbaar is. Naar het oordeel van de Rechtbank kan aan verdachtes kinderen namelijk wel schuld worden vermeten.'* Een opmerkelijke overweging. Naar ons idee staat deze schuld namelijk in de weg aan de willoosheid van het 'werktuig'. [3]

1.2 Medeplegen

Met name adviseurs en boekhouders van cliënten die een onjuiste aangifte zouden hebben gedaan, zijn in 'the picture' gekomen dit jaar. Dit vloeit wellicht mede voort uit het feit dat de ATV-richtlijnen bepalen dat een zaak waarbij een adviseur is betrokken eerder kwalificeert voor strafrechtelijke vervolging.

Rechtbank Dordrecht[4] veroordeelde een administrateur die in dienstbetrekking was bij een uitzendbureau voor het medeplegen van

het opzettelijk doen van onjuiste aangiften loonbelasting en omzetbelasting. Sprake zou zijn geweest van het bewust onjuist indienen, omdat het uitzendbureau op grote schaal lonen zwart uitbetaalde. De directeur/eigenaar ondertekende de aangiften. De strafkamer van de Rechtbank Dordrecht oordeelde dat sprake was geweest van een nauwe en bewuste samenwerking tussen de administrateur en de directeur/eigenaar, gericht op het doen van onjuiste aangiften en het afdragen van minder belasting dan vereist. Een veroordeling voor het medeplegen van het opzettelijk doen van onjuiste aangiften (tot 36 maanden gevangenisstraf waarvan 6 maanden voorwaardelijk!) volgde.

Het nieuws haalde natuurlijk de voetbaltrainer van een Eindhovense voetbalclub die zijn aangiften met name op het punt van zijn (fiscale) woonplaats onjuist zou hebben gedaan. Daarbij was ook een belastingadviseur betrokken. Deze belastingadviseur zou zich – blijkens het vonnis – ernstige zorgen hebben gemaakt om de woonplaatsdiscussie en zou de voetbaltrainer er meermalen op hebben gewezen dat hij regelmatig in België moest verblijven, wilde zijn fiscale woonplaats aldaar zijn gelegen. Hij zou hebben geweten dat de voetbaltrainer nimmer in België zou hebben geslapen. Omdat hij desondanks de aangifte inkomstenbelasting heeft ingediend alsof de woonplaats van de trainer in België was gelegen, oordeelde de rechtbank[5] dat hij het doen van deze onjuiste aangifte zou hebben medegepleegd.[6]

Met medeplegen kan een adviseur niet slechts in aanraking komen in geval van het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte, maar ook als er sprake is van een schending van de informatieverplichtingen zoals geformuleerd in art. 46, 47 en 48 Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR). De schending daarvan is strafbaar gesteld in art. 68 en 69 AWR. Hoewel deze bepalingen zijn gericht tot de belastingplichtige, kan een ander de schending daarvan medeplegen. Zo oordeelde Rechtbank Den Haag[7] op 15 december 2006. De verdachte was een boekhouder die wist dat een aantal van zijn cliënten zich niet hield aan de administratieve verplichtingen van de AWR. Hij, als administratief deskundige, heeft er naar het oordeel van de rechtbank geen enkel bezwaar in gezien op verzoek van zijn cliënten valse jaarstukken als stuk van overtuiging voor financiële instellingen op te stellen, of op verzoek van diezelfde cliënten in retrospectief een niet met de werkelijkheid overeenstemmende kasadministratie op te stellen.

Voor een veroordeling voor medeplegen is uiteraard vereist dat het misdrijf tezamen met iemand is gepleegd. Als het Openbaar Ministerie besluit de belasting- en premieplichtige niet te vervolgen, maar het hoofd van de boekhouding wel, dan zal de officier van justitie deze keuze dienen te rechtvaardigen. Bij gebreke daarvan dient het Openbaar Ministerie naar het oordeel van het Hof Den Haag[8] niet-ontvankelijk te worden verklaard vanwege een schending van het gelijkheidsbeginsel.

2 Opzet

2.1 Boos opzet versus pleitbaar standpunt

'Immers, het enkele feit dat een aangifte – naar later door de verdachte wordt erkend – onjuist of onvolledig is, brengt niet mee dat de verdachte daarop van meet af aan opzet heeft gehad. Het (...) strekkingsvereiste maakt dit niet anders.'

aldus de strafkamer van de Hoge Raad in zijn arrest[9] van 4 september 2007. Deze overweging lijkt strijdig met de noot van Buruma onder het arrest[10] van 24 april 2007, als hij het volgende schrijft: 'Vooral in het fiscale en economische strafrecht komt het evenwel nogal eens voor dat het aannemelijk is dat de verdachte het ongeoorloofde van zijn daad echt niet kende. Toch staat dan weinig aan veroordeling in de weg.' In deze noot besteedt Buruma met name aandacht aan het fenomeen van 'boos opzet'. Bij boos opzet dient bewezen te worden dat de verdachte opzettelijk wederrechtelijk heeft gehandeld. 'Boos opzet' geldt in algemene zin niet in het strafrecht. Een verdachte van mishandeling kan zich dus niet verweren met de stelling dat hij niet wist dat in de wet is verboden om een medemens met vuistslagen te 'bewerken'. De Hoge Raad heeft het niet gelden van boos opzet onlangs bevestigd in het arrest van 24 april 2007 (waaronder Buruma bedoelde noot schreef).[11]

Van belang is evenwel dat de Hoge Raad (in het (standaard)arrest[12] van 18 maart 1952) heeft overwogen dat in enkele gevallen een uitzondering bestaat op het uitgangspunt dat het fenomeen boos opzet niet geldt. Daarvan is sprake indien

'het Strafwetboek het woord "opzettelijk" zonder disjunctief "en" heeft doen volgen door wederrechtelijk en in zover, naar hetgeen de makers van dat wetboek zich voornamen door de plaats van eerstgenoemd woord uit te drukken, gemeend kan worden dat op bedoelde onrechtmatigheid bepaaldelijk opzet gericht zou moeten zijn.'

Naar onze opvatting is de bepaling in art. 69, lid 2, AWR een uitzondering als voormeld. De tekst van dit artikel luidt (voor zover relevant) als volgt: 'Degene die opzettelijk een bij de belastingwet voorziene aangifte onjuist of onvolledig doet (...).'

Eenieder is verplicht een aangifte te doen en doet dat dan ook 'opzettelijk'. De delictsomschrijving in art. 69, lid 2, AWR kan slechts betekenen dat het opzet evenzeer is gericht op de onjuistheid (of onvolledigheid) van de aangifte. Iets anders kan ook niet worden afgeleid uit de rechtsoverweging van de Hoge Raad die in het begin van deze paragraaf werd geciteerd. De onjuistheid (of onvolledigheid) van een aangifte wordt bepaald door de fiscale wet- en regelgeving. Dientengevolge kan de conclusie geen andere zijn dan dat bewezen dient te worden dat het opzet van een (fiscaal) verdachte tevens gericht is op de overtreding van de fiscale wetgeving. Opzet op fiscale wederrechtelijkheid derhalve.

In het reeds aangehaalde (standaard)arrest van de Hoge Raad van 18 maart 1952 wordt expliciet verwezen naar de bedoelingen van de 'makers van het wetboek'. De parlementaire geschiedenis (Kamerstukken I, 1997-1998, 24 800, nr. 54b, p. 1-2) ter zake van art. 69, lid 2, AWR maakt duidelijk dat het vereiste opzet tevens betrekking heeft op de onjuistheid van de aangifte en deswege op de schending van de 'onderliggende' fiscale wetgeving:

'Zo is in het geval van een belastingplichtige voor wie niet geheel duidelijk is of hij een bate moet aangeven c.q. een uitgave mag aftrekken, en die redelijkerwijs kan menen juist te handelen door in de aangifte het voor hem gunstigste, pleitbare standpunt in te nemen geen sprake van opzet.'

De staatssecretaris van Financiën heeft bij Besluit van 9 november 2000 (BNB 2001/13, later opgenomen in par. 4, lid 4, BBBB 1998) aangegeven dat onder een pleitbaar standpunt dient te worden verstaan 'een opvatting over de kwalificatie van de feiten of de toepassing van het recht op de feiten die in redelijkheid verdedigbaar is'. Van een pleitbaar standpunt is sprake als een door belanghebbende ingenomen standpunt, gelet op de stand van de jurisprudentie en de heersende leer, in die mate juridisch pleitbaar of verdedigbaar is dat belanghebbende redelijkerwijs kan menen juist te handelen.

Naar onze overtuiging kan de aanvaarding door de (strafkamer van de) Hoge Raad van het leerstuk van het pleitbare standpunt niet anders worden geduid dan als een erkenning van de uitzondering op (het niet gelden van) boos opzet. In het arrest van 8 februari

2005[13] werd het volgende overwogen: 'Die overweging moet, (...) aldus worden verstaan dat naar het oordeel van het Hof de verdachte redelijkerwijze niet kon en mocht menen dat de desbetreffende inkomsten niet behoeften te worden opgegeven.'

2.2 Pleitbaar standpunt

Ook in 2007 hebben diverse rechters zich uitgelaten over de vraag of in het aan hen voorgelegde geval sprake was van een pleitbaar standpunt. Zo oordeelde de Rechtbank Arnhem[14] in een situatie waarin een bv een onroerende zaak heeft gehuurd van haar grootaandeelhouder waarbij de vennootschap akkoord is gegaan met een bepaalde voorwaarde die volgens de officier van justitie onzakelijk zou zijn, dat sprake is van een in het fiscale boeterecht tot ontwikkeling gekomen rechtsfiguur van het pleitbare standpunt.

'Dit betekent dat indien kan worden geoordeeld dat een verdachte bij het doen van een aangifte een redelijkerwijs verdedigbaar standpunt heeft ingenomen in die zin dat deze verdachte redelijkerwijs kon en mocht menen dat een bepaalde fiscale regeling op hem van toepassing is, dan staat een dergelijke vaststelling in de weg aan een bevestenverklaring van opzet in fiscaalstrafrechtelijke zin.'

Vervolgens werd geoordeeld dat de (on)zakelijkheid dient te worden beoordeeld van het gehele samenstel van rechten en verplichtingen voortvloeiende uit de huurovereenkomst en dat het niet zo kan zijn dat één voorwaarde eruit wordt gelicht om die als ongebruikelijk of onzakelijk te bestempelen.

Een exemplarisch voorbeeld van een zaak die beter niet straf- maar fiscaalrechtelijk zou zijn aangepakt, is het geschil waarover de Hoge Raad[15] op 15 mei 2007 arrest heeft gewezen. Het ging om twee verondersteld valselijk opgemaakte (niet aan de geadresseerde uitgereikte) creditfacturen die tegenover de Belastingdienst zouden zijn gebruikt in verband met een verzoek om teruggave van afgedragen omzetbelasting, ten aanzien waarvan gesteld werd dat dit ten onrechte had plaatsgevonden. De creditfacturen waren op basis van gepubliceerd beleid voor de Belastingdienst een voorwaarde om tot teruggave van de betaalde btw aan de verdachte vennootschap over te gaan. De Hoge Raad casseerde, omdat uit de bewijsmiddelen niet kon worden afgeleid dat bij het opmaken van de creditfacturen opzet op het valselijk opmaken aanwezig was. Dat aan deze strafzaak een ingewikkelde fiscaaljuridische discussie ten grondslag ligt, kan eenvoudig worden opgemaakt uit de conclusie van A-G De Wit[16] in de aanverwante fiscale procedure bij de Hoge Raad. Hij geeft de Belastingkamer van de Hoge Raad in overweging prejudiciële vragen te stellen over de rechtstreekse werking van de herzieningsregeling van ten onrechte gefactureerde omzetbelasting.

Ook uit het arrest over de Rotterdamse voetbalclub kan overigens worden afgeleid dat fiscale geschillen ten onrechte strafrechtelijk worden aangepakt. De Hoge Raad[17] liet uiteindelijk de vrijspraak van het Hof Den Haag in stand, waarbij werd overwogen dat niet met voldoende zekerheid was uit te sluiten dat de betaling aan de speler aangemerkt moest worden als een loonbetaling van de Belgische club (die de speler transfereerde), waardoor voor de inhouding van loonbelasting in Nederland geen grond bestond.

In de bekende Eindhovense voetbaltrainer-zaak[18] werd geoordeeld dat geen sprake was van een pleitbaar standpunt. De rechtbank concludeerde dat bewezen is dat de aangifte over 2003 opzettelijk onjuist is gedaan door daarop aan te geven dat de voetbaltrainer in België heeft gewoond, terwijl dat in werkelijkheid Nederland zou zijn geweest.

'Anders dan door de verdediging aangevoerd kan in casu niet worden aanvaard dat sprake was van een pleitbaar standpunt. Noch de voetbaltrainer noch de belastingadviseur is immers feitelijk uitgegaan van een onjuiste juridische opvatting omtrent datgene wat daadwerkelijk nodig was voor het kwalificeren van hem als fiscaal inwoner van België. Vereist was een duurzaam en effectief verblijf.'

Deze zelfde rechtbank oordeelde op 4 oktober 2007[19] dat er alleen sprake kan zijn van een pleitbaar standpunt als het standpunt op een duidelijke wijze, met een juiste voorstelling van zaken in de aangiften wordt vermeld. 'Nu verdachte inlichtingen, van cruciaal belang voor de beoordeling, heeft verzuimd te vermelden, gaat het verweer (...) dat er sprake is van een pleitbaar standpunt naar het oordeel van de Rechtbank niet op.' Op dit oordeel valt het nodige af te dingen. Als een belastingplichtige bijvoorbeeld (ten onrechte) meent dat hij geen inkomsten uit overige werkzaamheid heeft genoten, zal hij de transacties waarmee hij de belaste baten heeft verworven niet in zijn aangifte vermelden. Dat deze (relevante) feiten niet worden vermeld en de belastingplichtige dienaangaande in verzuim is, betekent echter niet dat hij geen pleitbaar standpunt kan hebben. Als de belastingplichtige kon en mocht menen dat hij geen inkomsten uit overige werkzaamheid heeft genoten, kon en mocht hij menen dat de feiten die daaraan ten grondslag liggen, niet in de aangifte behoeven te worden vermeld.[20] Het niet verstrekken van inlichtingen behoeft dus niet te betekenen dat van een pleitbaar standpunt geen sprake is.

2.3 Bewijs van opzet

Dat de belastingadviespraktijk een juridisch gevaarlijk metier is, kan worden afgeleid uit het (reeds genoemde) vonnis van 4 oktober 2007 van de Rechtbank Den Bosch.[21] Ternauwernood werd een belastingadviseur vrijgesproken die de rente-inkomsten op rekeningen van zijn cliënt bij de Deutsche Bank niet in de aangiften inkomstenbelasting 2002 en 2003 had vermeld. De aangifte over 1999 was op dit punt reeds gecorrigeerd, waarmee de cliënt het niet eens was. De cliënt stelde zich namelijk op het standpunt dat de desbetreffende gelden zakelijke gelden waren die hem niet privé toekwamen en dat hij daarom geen belastbare rente-inkomsten genoot. De adviseur wist dus weliswaar vóór het insturen van de aangiften 2002 en 2003 dat deze onjuist/onvolledig waren, maar hij had – zo oordeelt de rechtbank – de onjuiste opgaven niet gedaan met de bedoeling dat te weinig belasting zou worden geheven. Door de eerdere navorderingsaanslag (1999) in verband met niet aangegeven rente-inkomsten was de Belastingdienst al op de hoogte van de Duitse bankrekeningen. Naar het oordeel van de rechtbank had de verdachte in beginsel verwijtbaar gehandeld, maar was van strafrechtelijke aansprakelijkheid geen sprake als gevolg van het feit dat de adviseur meende dat de Belastingdienst ook deze aangiften wel zou corrigeren.

'Niet valt uit te sluiten dat verdachte bij het invullen van de belastingaangiften niet het opzet – ook niet in voorwaardelijke zin – had het bestaan van de Duitse rekeningen verborgen te houden opdat er te weinig belasting zou worden geheven.'

Overigens werd deze adviseur wel veroordeeld voor het niet opgeven van inkomsten uit aanmerkelijk belang van dezelfde cliënt in verband met de terugbetaling van aandelenkapitaal.

In voormeld arrest van 4 september 2007[22] werd overwogen dat het de rechter die over de feiten oordeelt, vrijstaat daarbij betekenis toe te kennen aan een zich later voordoende omstandigheid, in dat geval het aan de fiscus overleggen van een accountantsrapport, waaruit blijkt dat door verdachte nog een bepaald bedrag aan omzetbelasting diende te worden voldaan. De 'openheid' die werd geëtaleerd door de verdachte was voor de rechter een aanwijzing dat de eerder ingediende aangiften niet opzettelijk onjuist werden gedaan.

Dat aan het bewijs van opzet in bepaalde gevallen ten onrechte niet veel eisen worden gesteld, blijkt wel uit het arrest van het Hof Den

Bosch[23] waarin onder meer als volgt werd geoordeeld:

'Voorts is het Hof van oordeel dat de verdachte, als beherend vennoot danwel bestuurder van zijn bedrijven, zich ervan had moeten vergewissen aan welke verplichtingen hij had moeten voldoen. Gebrek aan wetenschap hieromtrent komt voor risico van de verdachte: hij heeft zich daarmee willens en wetens blootgesteld aan de aanmerkelijke kans dat zijn administratie niet zou voldoen aan de wettelijke vereisten.'

De redenering van het hof neigt naar de (onhoudbare) gedachte dat iedere Nederlander wordt geacht de (fiscale) wetten te kennen. Het opzetvereiste verwordt alsdan tot een wassen neus.

3 Bewijs

De KB Lux-procedure heeft in de vakliteratuur en ook in de diverse media de nodige aandacht gekregen. Dit vloeit mede voort uit het feit dat zogeheten ontkenners en zwijgers er 'beter' af zouden zijn gekomen dan zogeheten bekenners. Waar in het fiscale recht vermoedens voldoende zijn, is in het strafrecht wettig en overtuigend bewijs nodig. Inmiddels staat wel vast dat de gestolen microfiches in de strafprocedures ter zake van (vermeende) KB Lux-rekeninghouders als bewijs kunnen en mogen worden gebruikt. De Hoge Raad[24] oordeelde immers dat aan het gebruik van bewijsmateriaal in een strafzaak niet in de weg staat dat dit bewijsmateriaal afkomstig is van diefstal of verduistering. Dat deze microfiches alleen toch niet tot het uiteindelijke vereiste wettige en overtuigende bewijs behoeven te leiden dat de verdachte een onjuiste aangifte heeft gedaan, volgt uit een arrest van Hof Amsterdam (welk arrest door de Hoge Raad na toepassing van art. 81 Wet RO in stand is gelaten[25]). Geoordeeld is in een geval van een ontkenkende verdachte

'dat er weliswaar (GdB/JS: op basis van de microfiches) een ernstig vermoeden is gerezen dat de verdachte op 31 januari 1994 met zijn vrouw beschikte over een bankrekening in Luxemburg, met een saldo van ruim (...), maar dat niet in rechte, althans in onvoldoende mate, is komen vast te staan dat verdachte en zijn medeverdachte in de tenlastegelegde jaren 1996 en 1997 nog steeds beschikten over genoemde rekening bij de KB Lux.'

De hausse van zaken bij de feitenrechters met betrekking tot de problematiek van de KB Lux is in 2007 voorbij. Rechtbank Breda[26] sprak op 21 maart 2007 een verdachte vrij die werd verdacht van het hebben van een coderekening. Als ondersteunend bewijs werd een visitekaartje van de bank aangevoerd. De rechtbank achtte echter het vereiste en overtuigende bewijs niet aanwezig. Het Openbaar Ministerie heeft het hoger beroep niet voortgezet.

In een bijzonder uitgebreid arrest (307 pagina's!) heeft Hof Amsterdam[27] zich – onder meer – nader uitgelaten omtrent het specialiteitsvoorbehoud dat autoriteiten in Luxemburg en Guernsey hebben gemaakt op het moment dat aan Nederland informatie werd verstrekt. Als gevolg van het voorbehoud kon het materiaal uit Guernsey niet gebruikt worden voor een strafrechtelijke vervolging voor het doen van onjuiste aangiften inkomstenbelasting, maar wel in verband met een beschuldiging in verband met deelname aan een criminele organisatie gericht op – onder andere – het plegen van belastingfraude. In een bijlage A bij dit arrest worden gedeelten van brieven weergegeven van het Parket-Generaal van het Groothertogdom Luxemburg waarin nader wordt ingegaan op de reikwijdte van het specialiteitsvoorbehoud dat door Luxemburg wordt gemaakt.

Dat de Douanewet (en met name art. 17) verstreckende controlebevoegdheden bevat, was bekend. Bij de bepaling omtrent lijfsvisitatie is met name gedacht aan een onderzoek aan de kleding. Voormeld artikel geeft naar het oordeel van de Hoge Raad[28] niet de bevoegdheid om een onderzoek te verrichten in het lichaam. Nu het bewijsmateriaal door een onrechtmatige lijfsvisitatie is verkregen, werd een belangrijk rechtsbeginsel in aanzienlijke mate geschonden en werd besloten tot bewijsuitsluiting.

4 Straftoemeting en strafmaat

In art. 69 AWR is door de wetgever bepaald dat de geldboete maximaal bedraagt 'ten hoogste eenmaal het bedrag van de te weinig geheven belasting'. De hoogte van het fiscale nadeel vormt daardoor veelal een belangrijke factor voor de straf in fiscaal strafrechtelijke vonnissen. Het (geldelijke) strafmaximum dwingt de strafrechter naar onze overtuiging tot een onderzoek naar de verschuldigde belasting indien de belastingfraude nimmer had plaatsgevonden.[29] Als deze niet uit het dossier kan worden afgeleid, zal een rechter dienen terug te vallen op de geldboete van de vijfde categorie (die eveneens in art. 69, lid 2, AWR wordt genoemd).[30] Naar onze mening dienen uit het relevante nadeel in ieder geval te worden gefilterd de bedragen die voortvloeien uit verhoogde heffingspercentages (zoals het gebruteerde anoniementarief) of de toepassing van de omgekeerde en verzwaarde bewijslast.

Ter zake van het nadeel heeft de Hoge Raad[31] op 12 september 2006 een arrest gewezen. In dat geval had de verdachte met de Belastingdienst een vaststellingsovereenkomst gesloten waarbij is overeengekomen dat een aantal van de oorspronkelijk opgelegde belastingaanslagen wordt verminderd. Om die reden oordeelt het hof dat moet worden uitgegaan van een nadeel als gevolg van belastingfraude, zoals berekend op basis van de vaststellingsovereenkomst:

'Immers, het nadeel dat de Staat door de belastingfraude daadwerkelijk heeft belopen is niet de som van de bedragen in de nadeelberekening, maar de som van de bedragen van de belastingaanslagen zoals die ten gevolge van de vaststellingsovereenkomst zijn komen vast te staan. Hieraan doet niet af, dat de belastingaanslagen gebaseerd zijn op een vaststellingsovereenkomst (...) en niet, omdat de betrokken partijen ervan hebben afgezien zich te wenden tot de belastingrechter (artikel F3 van de vaststellingsovereenkomst), op een onherroepelijke beslissing van de belastingrechter. Het staat de Inspecteur immers vrij inzake de belastingheffing een vaststellingsovereenkomst met belastingplichtigen te sluiten. Nu de vaststellingsovereenkomst rechtsgeldig tot stand is gekomen, de Inspecteur de betrokken belastingplichtigen zonder in strijd te komen met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur kan houden aan nakoming van de overeenkomst en de overeenkomst evenmin duidelijk in strijd is met het dwingende recht én de goede zeden of de openbare orde (artikel 7:902 van het Burgerlijk Wetboek) zal het Hof uitgaan van een nadeel als gevolg van belastingfraude van € (...).'

De Hoge Raad overweegt in zijn arrest dat niet onbegrijpelijk is dat de als gevolg van de bewezen verklaarde opzettelijk gedane onjuiste aangiften te weinig betaalde belasting, het nadeel dus, op het bedrag voortvloeiende uit de met de Belastingdienst gesloten vaststellingsovereenkomst moet worden gesteld.

5 Inhoud van het fiscale strafdossier

Zoals opgemerkt in de 'Tour 2006' is de volledigheid van het procesdossier in bijna iedere fiscale strafzaak een terugkomend discussiepunt tussen Openbaar Ministerie en de advocaat. Niet zelden wordt getracht de stukken met betrekking tot de aanmelding, alsmede het selectie- en het tripartiete overleg ter beschikking te krijgen. De rechtbank (raadkamer) te Amsterdam[32] heeft een dergelijk verzoek in haar beschikking van 27 augustus 2007 toegewezen. Geoordeeld werd dat het aannemelijk is dat tussen het Openbaar Ministerie en de Belastingdienst brainstormsessies hebben plaatsgevonden, waarbij niet uit te sluiten is dat er afstemming

heeft plaatsgevonden over de vraag of er vervolgd zou gaan worden of niet. De rechtbank oordeelt dat terecht de vraag wordt gesteld wanneer de verdenking is ontstaan. In beginsel is de verzochte inzage relevant voor het beantwoorden van die vraag. De officier van justitie wordt om die reden verzocht om alle stukken die zien op bi- of tripartiet (afstemmings)overleg tussen het Openbaar Ministerie, de Belastingdienst/FIOD-ECD en Belastingdienst (en eventuele andere overheidsdiensten, zoals de AFM) voor zover deze betrekking hebben op deze zaak, beschikbaar te stellen.

Wij juichen een dergelijke beschikking toe. De gevraagde stukken zijn immers van groot belang teneinde te weten te kunnen komen wanneer een verdenking is ontstaan. Dit is van groot belang voor de rechtmatigheid van het vervolgens verkregen bewijs. Is na het ontstaan van deze verdenking wel de cautie gegeven aan de desbetreffende belastingplichtige? Naar ons idee zou er eigenlijk geen discussie over moeten mogen ontstaan of deze stukken tot het procesdossier behoren. Overigens – en dat lijkt ons redelijk – kreeg de officier van justitie de ruimte om passages die betrekking hebben op andere zaken en algemene werkmethodes weg te strepen.

Niet alleen stukken ter zake van het selectie- en het tripartiete overleg worden nogal eens onthouden, maar ook andere stukken worden niet steeds beschikbaar gesteld. Zo oordeelde de raadkamer van de Rechtbank Den Bosch op 9 mei 2007 in een zaak over expertiserapporten en facturen waarop valse douanestempels zouden staan. De van een douanestempel voorziene facturen en de expertiserapporten waaruit blijkt op welke facturen een vals stempel staat en waaruit die valsheid wordt afgeleid, moeten als processtukken in de zin van art. 30 van het Wetboek van Strafvordering (Sv) worden aangemerkt. Een beroep op bescherming/beveiliging van de echtheidskennmerken mocht de officier van justitie niet baten, noch het beroep op de fiscale geheimhoudingsbepaling in art. 67 AWR. Volgens de raadkamer komt de officier van justitie geen beroep toe op art. 67 AWR. Immers, volgens vaste jurisprudentie wordt het verstrekken van (belasting)stukken aan officier en rechter (en daarmee uiteindelijk ook aan de verdediging) in het kader van een strafprocedure opgevat als het geven van 'uitvoering van de belastingwet'.

De vraag wordt ook wel eens opgeworpen of ook iemand die verdachte is geweest of die nog geen verdachte is, recht heeft op processtukken als bedoeld in art. 30 Sv. De (raadkamer van de) Rechtbank Amsterdam[33] verklaarde een bezwaarschrift ex art. 32 Sv niet-ontvankelijk, omdat de klager op dat moment geen verdachte is en er dus ook geen processtukken zijn. Wel wordt opgemerkt dat de uitspraken van het Openbaar Ministerie voorheen niet eenduidig waren over de vraag of sprake was van een verdenking. Geoordeeld wordt dat klager thans geen belang heeft bij behandeling van het bezwaarschrift. Het komt vaker voor dat processtukken worden geweigerd indien de betrokkene niet langer als verdachte wordt aangemerkt. Als een beroep op art. 32 Sv niet meer mogelijk is, kan worden overwogen inzage in het procesdossier te vragen in verband met het verzoek om vergoeding van de kosten ingevolge art. 591a Sv dan wel in de (eventueel) aanverwante bestuursrechtelijke procedure. De FIOD is een onderdeel van de Belastingdienst, zodat veelal gesteld kan worden dat het proces-verbaal kan worden aangemerkt als een op de zaak betrekking hebbend stuk ingevolge art. 7:4, lid 2, Algemene wet bestuursrecht (Awb).

6 Commune delicten in het fiscale strafrecht

6.1 Valsheid in geschrifte

Er zijn vele fiscaal strafrechtelijke vonnissen en arresten te noemen waarin geoordeeld wordt dat sprake is van valsheid in geschrifte. Maar het raakt het fiscaal strafrechtelijk gebied pas echt als de (verondersteld) onjuiste aangifte zelf wordt aangemerkt als een vals geschrift. Hof Den Haag[34] kreeg de vraag voorgeschied of een suppletieaangifte bewijsbestemming heeft alsook of de aangever gehouden is de aangifte 'naar waarheid' in te vullen. Bij de beantwoording wordt verwezen naar de uitspraak van Hof Den Bosch[35] van 11 augustus 2006 en de antwoorden van staatssecretaris van Financiën De Jager naar aanleiding van Kamervragen[36] over die uitspraak en wordt geconcludeerd dat een suppletieaangifte geen aangifte is in juridische zin. Een suppletieaangifte moet aangemerkt worden als een vrijwillig verzoek om een naheffingsaanslag indien de belastingplichtige te weinig belasting heeft aangegeven en als een bezwaar tegen de eigen aangifte indien te veel belasting is aangegeven. De suppletieaangiften die hebben geleid tot teruggave van bepaalde bedragen door de Belastingdienst bevatten een ondubbelzinnige opgave van de verschuldigde btw over de omzet en de te verrekenen voorbelasting en hebben daarmee een bewijsbestemming wat betreft deze opgaven. Gelet op het voorgaande moet het onjuist en/of onvolledig opgeven van deze bedragen in de suppletieaangiften, naar het oordeel van het hof, gekwalificeerd worden als het strafbare feit valsheid in geschrifte.

6.2 Witwassen

Bij in het buitenland aangehouden tegoeden kan een belastingplichtige ook te maken krijgen met het verwijt dat hij gelden zou hebben witgewassen. Het wegzetten van (legaal verdiend) geld op een buitenlandse rekening zonder dit fiscaal te verantwoorden, leidt tot overtreding van art. 69 AWR, hetgeen een misdrijf is. De Rechtbank Amsterdam beantwoordde in het vonnis van 25 mei 2007[37] de vraag of dit misdrijf als gronddelict in de zin van artikel 420 bis van het Wetboek van Strafrecht (Sr) kan worden aangemerkt, bevestigend:

'(...) heeft verdachte door het niet opgeven van zijn inkomsten aan de Belastingdienst voorkomen dat hij een deel van zijn verzegen geld als gevolg van verschuldigde inkomstenbelasting heeft moeten afdragen. Het geld dat had moeten worden afgedragen, is (...) naar het oordeel van de Rechtbank te beschouwen als 'van misdrijf afkomstig'; als bedoeld in artikel 420bis WvSr. Verdachte heeft bovendien willen verhullen dat dit van misdrijf afkomstige geld ooit zou worden ontdekt blijkens het feit dat hij het geld heeft (...) "overgedragen" aan een bank in Luxemburg, waar het op een coderekening is geplaatst.'

De verdachte werd veroordeeld voor het medeplegen van witwassen.

Rechtbank Zutphen[38] oordeelde op 26 juni 2007 ter zake van een verdachte directeur die een deel van de contante omzet systematisch afroemde, buiten de boeken hield en naar de buitenlandse privé sfeer overbracht en volledig aan de belastingheffing onttrok, dat niet alleen sprake was van het opzettelijk onjuist doen van aangiften en (het medeplegen van) valsheid in geschrifte, maar ook dat dit het misdrijf witwassen opleverde. De herkomst van de gelden moet naar het oordeel van de rechtbank zijn gelegen in het te eigen bate afkomen van de contante omzet, zodat kan worden vastgesteld dat die gelden in zoverre afkomstig waren uit het misdrijf medeplegen van verduistering, gepleegd door hem die het goed uit hoofde van zijn dienstbetrekking onder zich heeft.

7 Inkeer

In de strafrechtelijke inkeerbepaling van art. 69, lid 3, AWR is vermeld dat – onder omstandigheden – de strafvervolgning van de 'schuldige' is uitgesloten. Onder 'schuldige' moet worden verstaan degene die de delictsomschrijving heeft vervuld. In geval van het doen van een onjuiste aangifte zal dit de aangifteplichtige zijn. De vraag is of ook een medeplichtige/medepleger kan profiteren van de inkeerbepaling, alsmede degene die feitelijk leiding heeft gegeven.

Al in 2001 oordeelde de Hoge Raad dat slechts bijzondere omstandigheden tot het oordeel kunnen leiden dat ook een ander kan profiteren van de inkeer.[39] Dit oordeel heeft de Hoge Raad, onder verwijzing naar dit arrest uit 2001, in het arrest[40] van

19 december 2006 bevestigd. De Hoge Raad oordeelde dat degene die feitelijk leiding heeft gegeven aan de aan de schuldige verweten gedraging of die die gedraging heeft medegepleegd, niet van de inkeer van de schuldige kan profiteren: 'Bijzondere omstandigheden, waarbij te denken is aan een inkeer die is bevorderd door degene die aan de verweten gedraging feitelijk leiding heeft gegeven of die die gedraging heeft medegepleegd, kunnen tot een ander oordeel leiden.'

Helaas voor de verdachte ging het in het laatstgenoemd arrest toch mis, omdat deze verdachte te kennen had gegeven niet op de hoogte te zijn geweest van de indiening van de desbetreffende correctieaangiften. Hem kwam geen beroep op de inkeerbepaling toe en profiteerde dus ook niet mee. Hij had immers niet zelf namens de rechtspersoon de aanvankelijk onjuiste aangiften gerectificeerd, noch de inkeer van de rechtspersoon op enigerlei wijze bevorderd.

8 Publiciteit

Ten slotte is vermeldenswaardig het arrest van de (civiele kamer van de) Hoge Raad[41] van 13 juli 2007 waarin het verstrekken van informatie door het Openbaar Ministerie via de media een onrechtmatige daad heeft opgeleverd. Het betreft de zogeheten Clickfonds-affaire. Het Openbaar Ministerie had voor en direct na de zitting van de rechtbank (ter zake van de vordering tot onderbewindstelling) persberichten doen uitgaan. Na de beschikking van de rechtbank deed het Openbaar Ministerie nog twee persberichten uitgaan. Publiekelijk werden aldus mededelingen gedaan met betrekking tot strafbare feiten waarvan de met name genoemde (rechts)persoon werd verdacht. Opmerkelijk is dat onder 'publiekelijk' niet alleen wordt verstaan de inhoud van de persberichten, maar ook hetgeen op een openbare terechtzitting in de aanwezigheid van pers wordt opgemerkt. Een officier van justitie zal derhalve ook moeten opletten wat namens het Openbaar Ministerie op een zitting wordt medegedeeld. De rechtbank heeft in de strafzaak tegen de vennootschap bij onherroepelijk vonnis de officier van justitie niet-ontvankelijk verklaard en onder meer overwogen dat de rechtbank de berichtgeving voorbarig en te sterk aangezet acht.⁴² Het onderhavige arrest ziet op de dagvaarding waarbij de vennootschap heeft gevorderd voor recht te verklaren dat de Staat onrechtmatig heeft gehandeld en de Staat te veroordelen tot schadevergoeding. De Hoge Raad oordeelt hieromtrent dat de 'persberichten wat betreft de inhoud van de informatie en hun toonzetting niet voldoen aan de terughoudendheid en zakelijkheid in de berichtgeving' die in het licht van art. 6 EVRM onder de gegeven omstandigheden van het Openbaar Ministerie werden gevegd. De onschuldpresumptie zoals verankerd in art. 6, lid 2, EVRM werd derhalve geschonden.

9 Conclusie

Wij hebben in deze bijdrage een overzicht gegeven van (met name) rechtspraak uit (dan wel gepubliceerd in) 2007, waarin zowel de Hoge Raad als de feitenrechters zich hebben uitgelaten op het gebied van het fiscale strafrecht. Volledigheid is daarbij weliswaar nagestreefd, maar dit blijkt onbereikbaar. Wij menen met deze 'Tour 2007' wederom voldoende aannemelijk te hebben gemaakt dat het fiscale strafrecht nog (steeds) een interessant en een zich ontwikkelend rechtsgebied is.

Kort en goed constateren wij naar aanleiding van het besprokene het volgende:

- De deelnemingsvariant 'doen plegen' wordt ook in fiscaal strafrechtelijke zaken nog wel eens uit de kast gehaald, waarbij is geoordeeld dat degene die het strafbare feit heeft gepleegd, ondanks het feit dat sprake is van schuld, als 'willoos werktuig' dient te worden aangemerkt.
- De deelnemingsvariant 'medeplegen' is 'hot', met name ter zake van (belasting)adviseurs en boekhouders, ten aanzien van wie kan worden geconcludeerd dat er weinig nodig is voor een veroordeling voor deze deelnemingsvariant.
- Een pleitbaar standpunt vormt een inbreuk op het niet gelden van het fenomeen 'boos opzet'.
- Het niet verstrekken van inlichtingen behoeft niet per se te betekenen dat van een pleitbaar standpunt geen sprake is.
- Een latere omstandigheid kan (onder omstandigheden) dienen als bewijs voor het feit dat in het verleden geen opzet op een onjuist gedane aangifte heeft bestaan.
- Aan het bewijs van opzet worden in bepaalde gevallen geen hoge eisen gesteld.
- De gestolen microfiches in de KB Lux-affaire alleen leiden niet tot voldoende wettig en overtuigend bewijs.
- De Hoge Raad acht het niet onbegrijpelijk dat het nadeel wordt vastgesteld op het bedrag dat voortvloeit uit een met de inspecteur gesloten fiscale vaststellingsovereenkomst.
- Stukken uit het aanmeldings-, selectie- en vervolgingstraject behoren tot het fiscale strafdossier.
- Ook een onjuiste aangifte kan worden aangemerkt als een vals geschrift.
- Bij fiscale fraude is het commune delict witwassen 'hot'.
- De Hoge Raad heeft bevestigd dat in geval van bijzondere omstandigheden, zoals het bevorderen, een ander dan de schuldige kan meeprofiteren van de inkeer van de schuldige.
- Voorbarige en te sterk aangezette persberichten kunnen tot niet-ontvankelijkheid van het OM leiden, alsook tot een veroordeling van de Staat tot het betalen van schadevergoeding wegens onrechtmatig handelen.

[1] 'Tour d'horizon fiscaal strafrecht anno 2006', *TFB* 2006/8, p. 18-23.

[2] Rb. Arnhem 5 juli 2007, nr. 05/000073-04.

[3] Ons is ambtshalve bekend dat tegen dit vonnis geen hoger beroep is aangetekend.

[4] Rb. Dordrecht 24 april 2007, nr. 11/995004-04, *FutD* 2007-0856, LJN: BA3651.

[5] Rb. Den Bosch 27 februari 2007, nr. 01/996038-05, LJN AZ9322.

[6] Er is hoger beroep aangetekend tegen dit vonnis.

[7] Rb. Den Haag 15 december 2006, nr. 09/993071-06, LJN AZ4561.

[8] Hof Den Haag 20 juni 2007, nr. 22-001321-06, *FutD* 2007-1714, LJN: BB2651.

[9] HR 4 september 2007, nr. 01492/06, *V-N* 2007/47.5, LJN: BA5810.

[10] HR 24 april 2007, nr. 01210/06, *NJ* 2007, 544, LJN: AZ8783.

- [11] HR 24 april 2007, nr. 01210/06, *NJ* 2007, 544, LJN: AZ8783.
- [12] HR 18 maart 1952, *NJ* 1952, 314.
- [13] HR 8 februari 2005, nr. 00619/04, LJN: AR3719.
- [14] Rb. Arnhem 5 juli 2007, nr. 05/000073-04.
- [15] HR 15 mei 2007, nr. 00183/06, LJN: AZ4703.
- [16] Conclusie A-G De Wit 29 juni 2007, nr. 41.179, *V-N* 2007/48.17.
- [17] HR 19 december 2006, nr. 3530.05, *NbSr* 2007, 1, (nr. 001), p. 35, LJN: AY8984.
- [18] Rb. Den Bosch 27 februari 2007, nr. 01/996038-05 en 01/996040-05, LJN: AZ9322 en AZ9321.
- [19] Rb. Den Bosch 4 oktober 2007, nr. 01/994094-06, *FutD* 2007-1931 en 1932, LJN: BB4747.
- [20] Zie voor een dergelijke zaak, HR 28 mei 2004, nr. 39.160, *BNB* 2004/249.
- [21] Rb. Den Bosch 4 oktober 2007, nr. 01/994094-06, *FutD* 2007-1931 en 1932, LJN: BB4747.
- [22] HR 4 september 2007, nr. 01492/06, *V-N* 2007/47.5, LJN BA5810
- [23] Hof Den Bosch 20 juni 2007, nr. 09-755136-02, LJN: BB2650.
- [24] HR 14 november 2006, nr. 02324/05, *NJ* 2007, 179.
- [25] HR 20 februari 2007, nr. 00100/06, *V-N* 2007/17.12.
- [26] Rb. Breda 21 maart 2007, nr. 993019-05.
- [27] Hof Amsterdam 13 juli 2007, nr. 23-001835-04, LJN BB2447.
- [28] HR 29 mei 2007, nr. 1567.06J, *NbSr* 2007, 8 (nr. 246), p. 821.
- [29] Zie hierover tevens: G.J.M.E. de Bont, 'Straftoemettingsperikelen in het fiscale strafrecht', *Trema* 2004, bulletin 3.
- [30] Rb. Den Bosch 27 februari 2007, nr. 01/996038-05 en 01/996040-05, LJN: AZ9322 en AZ9321.
- [31] HR 12 september 2006, nr. 01924/05, *NJ* 2007, 410.
- [32] Rb. Amsterdam 27 augustus 2007, *NbSr* 2007, 11 (nr. 372), p. 1139.
- [33] Rb. Amsterdam 4 september 2007, RK nr. 07/2936.
- [34] Hof Den Haag 20 juni 2007, nr. 09-755136-02, *FutD* 2007-1700, LJN: BB2650.
- [35] Hof Den Bosch 11 augustus 2006, nr. 03/01205, LJN: AZ8216.
- [36] Kamervragen met antwoord, Tweede Kamer 2006-2007, nr. 1 325.
- [37] Rb. Amsterdam 25 mei 2007, nr. 13/409016-07, LJN: BB3643.
- [38] Rb. Zutphen 26 juni 2007, parketnr. 06/920017-04, LJN: BA8992.
- [39] HR 22 mei 2001, nr. 02767/00, *NJ* 2001, 698, r.o. 3.4.
- [40] HR 19 december 2006, nr. 01707/05, *NJ* 2007, 411.
- [41] HR 13 juli 2007, nr. C06/034HR, *NJ* 2007, 505.

Bron: <http://www.ndfr.nl/link/TFB2007-08-04>

Datum: 15-9-2015 11:52:26

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.