



## Tour d'horizon fiscaal strafrecht anno 2011

### Tijdschrift Formeel Belastingrecht 2012/01

Belastingjaar/tijdvak	
Wetsartikelen	AWR-art. 80 AWR-art. 69 AWR-art. 0
Auteur	Prof.mr. G.J.M.E. de Bont  Mr. J.M. Sitsen

Na het 'lustrum' vorig jaar kon de zesde Tour natuurlijk niet ontbreken. In verband met het schrijven van het boekwerkje Fiscaal Strafrecht, Enige beschouwingen uit de praktijk en de wetenschap[1] heeft deze Tour helaas ietwat vertraging opgelopen.

Desondanks hebben wij wederom gepoogd de belangrijkste ontwikkelingen van het afgelopen jaar op het gebied van het fiscale strafrecht in kaart te brengen.

#### 1 Bij de belastingwet voorziene aangifte

Aan het begin van 2011 oordeelde Rechtbank Amsterdam[2] in een omvangrijke zaak waarbij valse aangiften werden gedaan op naam van diverse personen zonder hun medeweten. Daarbij waren ook medewerkers van de Belastingdienst betrokken. De verdachte werd vanwege het kwaliteitsvereiste vrijgesproken van het opzettelijk doen van onjuiste aangiften inkomstenbelasting van derden, nu geen van die andere personen 'wetenschap had omtrent de onjuiste aangiften'. Wel werd bewezen verklaard voor wat betreft aangiften op naam van anderen dat de verdachte gebruik had gemaakt van valse geschriften. Witwassen en deelname aan een criminele organisatie werden voorts bewezen verklaard.

De Hoge Raad heeft in juli 2011 twee arresten gewezen die betrekking hebben op de reikwijdte van art. 69, lid 2, Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR).[3] Het eerste arrest is van 5 juli 2011. In dit arrest ging het om een situatie waarin een verdachte op grote schaal T-biljetten heeft ingevuld onder vermelding van fictieve werkgevers, loonbedragen en persoonsgebonden aftrek, dit alles op naam van belastingplichtigen die daar niets van af wisten. De Hoge Raad boog zich over de invulling van het begrip 'bij de belastingwet voorziene aangifte', zoals omschreven in art. 69, lid 2, AWR en concludeerde dat dit begrip ruim moet worden uitgelegd, immers: 'ook een onverplicht gedane aangifte, zoals een aangifte die is gedaan door middel van een zogenoemd T-biljet of een daarmee vergelijkbare, langs elektronische weg gedane aangifte, heeft te gelden als een bij de belastingwet voorziene aangifte als bedoeld in artikel 69, tweede lid (oud), AWR.'[4]

In het tweede arrest van 12 juli 2011 overweegt de Hoge Raad:

*'De opvatting dat onder een bij de belastingwet voorziene aangifte dient te worden verstaan een aangifte die is gedaan door middel van het invullen, ondertekenen en inleveren of inzenden van een aanslagbiljet dat o.g.v. in de belastingwet voorgeschreven regelgeving aan de belastingplichtige door de inspecteur is uitgereikt, is onjuist, aangezien ook een onverplicht gedane aangifte heeft te gelden als een bij de belastingwet voorziene aangifte a.b.i. artikel 69, 2 (oud) AWR (vgl. HR LJN BP3746). [5]*

De Hoge Raad heeft dus expliciet overwogen dat ook het opzettelijk onjuist doen van een onverplichte aangifte (dat wil zeggen zonder daartoe te zijn uitgenodigd) heeft te gelden als een strafbare gedraging in de zin van art. 69, lid 2, AWR. Daarmee rees de vraag of nog wel sprake is van een kwaliteitsdelict. De Hoge Raad heeft dit eerder overwogen, maar met deze nieuwe arresten is de lijn in de jurisprudentie minder eenduidig als aanvankelijk gedacht. Geconstateerd moet worden dat de overwegingen van de Hoge Raad zich met name richten op de vraag wat onder een aangifte in de zin van art. 69 AWR dient te worden verstaan. Naar onze overtuiging kunnen 'kwaliteits'-vereisten niet gelden als onverplicht een aangiftebiljet aan de fiscus wordt ingezonden. In dergelijke gevallen geeft iemand zich immers uit als de belastingplichtige, terwijl hij dat niet is. Als echter sprake is van een aangifte die wel 'verplicht' is gedaan, nadat de belastingplichtige daartoe werd uitgenodigd, zal naar onze overtuiging de oude jurisprudentie nog gelden en kan slechts de belastingplichtige als plegger worden vervolgd.

Voorafgaand aan de jurisprudentie werd Rechtbank Den Haag geconfronteerd met een zaak waarin het kwaliteitsvereiste in geschil was. De rechtbank[6] oordeelde over een situatie waarbij een verdachte, eigenaar van een eenmanszaak, zich gedurende vele jaren schuldig heeft gemaakt aan belastingfraude. De broer van deze verdachte stond echter bij de Kamer van Koophandel ingeschreven als degene voor wiens rekening de eenmanszaak werd gedreven, maar had feitelijk niets met het bedrijf te maken. Verdachte, die als volledig gevolmachtigde bij de Kamer van Koophandel stond ingeschreven, was degene die het bedrijf feitelijk leidde. Uitgenodigd tot het doen van aangifte is telkens de broer van verdachte, handelend onder de naam van het bedrijf. Op wie rust nu de aangifteplicht? Rechtbank Den Haag oordeelde – in navolging van de officier van justitie – dat een verdachte als belastingplichtige kan worden aangemerkt, indien de conclusie is gewettigd dat hij dient te worden vereenzelvigd met de (oorspronkelijke) belastingplichtige. Gelet op de omstandigheden in deze zaak, te weten dat het gaat om een eenmanszaak, verdachte een volledige volmacht had en voorts bij uitsluiting degene was die daadwerkelijk handelde onder de naam van het bedrijf, is de rechtbank van oordeel dat de aangifteplicht met betrekking tot die eenmanszaak feitelijk bij hem rustte. In het verlengde van de uitspraak van de Hoge Raad van 17 oktober 2006 (LJN: AU8286) betekent dit dat verdachte kan worden aangemerkt als plegger van het opzettelijk niet doen van aangiften omzetbelasting ten name van de eenmanszaak.

Over de vraag wat nu onder het doen van aangifte moet worden verstaan, bestaat al langer jurisprudentie. Daaraan kan worden

toegevoegd het arrest van Hof Arnhem van 25 mei 2011.[7] De zaak handelde over de vraag of de verdachte al dan niet in Nederland woonachtig was (art. 4 AWR). Het hof oordeelde:

*'Voor zover (...) aan verdachte tenlastegelegd is dat hij geen aangifte heeft gedaan over de jaren 2003, 2004 en 2005 overweegt het hof dat de wijze waarop verdachte heeft gehandeld, te weten het oningevuld retour zenden van de aan hem uitgereikte aangiftebiljetten over die jaren met daarbij een door verdachte voor akkoord getekende brief van administratie- en belastingadviesbureau (...), met enkel het gegeven dat verdachte in het buitenland woonachtig en belastingplichtig is, niet kan worden aangemerkt als het doen van bij de belastingwet voorziene aangiften als bedoeld in de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen. De voornoemde bij de oningevuld retour gezonden aangiftebiljetten gevoegde brief maakt namelijk geen deel uit van de aangiften en kan ook niet worden aangemerkt als aanvulling daarop (HR 26 maart 2004, BNB 2004/217). In een dergelijk geval kan dan ook niet gezegd worden dat verdachte aangifte heeft gedaan in de zin van de AWR. Met de officier van justitie in eerste aanleg heeft de advocaat-generaal ter terechtzitting van het hof betoogd dat de handelwijze van verdachte voor zover het de aangifte over de jaren 2003 en 2004 betreft, gekwalificeerd moet worden als het doen van een onjuiste en/of onvolledige aangifte. Dit standpunt kan naar het oordeel van het hof om de hierboven uiteengezette redenen niet als juist worden aanvaard nu immers het oningevuld retour zenden van uitgereikte aangiftebiljetten met daarbij een brief met enkele feitelijke mededelingen niet kan worden aangemerkt als het doen van bij de belastingwet voorziene aangiften als bedoeld in de AWR. Nu er in de onderhavige zaak geen sprake is van het doen van aangifte, kan er bij het ontbreken daarvan ook geen sprake zijn van onjuiste of onvolledig gedane bij de belastingwet voorziene aangiften (Gerechtshof Arnhem, 6 augustus 2008, LJN: BD9335).'*

Indachtig de 'soepele' jurisprudentie van de Hoge Raad voor zover het betreft het begrip 'aangifte' in art. 69 AWR is het maar zeer de vraag of deze formelere jurisprudentie van Hof Arnhem stand kan houden.

## **2 Criminele organisatie**

Hof Leeuwarden oordeelde in een btw-carrouselfraude-zaak, waarin het Openbaar Ministerie niet alleen aanleiding zag (het medeplegen van) valsheid in geschrifte en het (medeplegen van) het doen van onjuiste aangiften ten laste te leggen, maar ook in de tenlastelegging op te nemen dat de verdachte zou hebben deelgenomen aan – kort gezegd – een criminele organisatie. Het Openbaar Ministerie neemt in de tenlastelegging op 'deelname aan een criminele organisatie die tot oogmerk heeft het plegen van misdrijven, namelijk het herhaaldelijk opzettelijk onjuist doen van aangiften van de omzetbelasting, terwijl het feit ertoe strekte dat te weinig belasting werd geheven (...)' Het hof overwoog als volgt:

*'Gelet op de in de tenlastelegging genoemde toevoeging "artikel 69 Algemene wet inzake rijksbelastingen" ziet de tenlastelegging alleen op – en beperkt de tenlastelegging zich alleen tot – opzettelijk onjuiste aangiften van de omzetbelasting die leiden tot nadeel voor de Nederlandse schatkist. In de onderhavige zaak zijn echter geen bewijsmiddelen voorhanden dat de BTW-carroussel waar verdachte aan deelnam (mede) specifiek tot oogmerk had het overtreden van artikel 69 AWR. Partieel vrijspreken van slechts deze toevoeging in dit onderdeel van de tenlastelegging levert een ontoelaatbare grondslagverlating op.'*

De verdachte wordt dan ook van het eerste deel van het ten laste gelegde vrijgesproken. Deelname aan een criminele organisatie werd wel bewezen verklaard, maar dan een criminele organisatie die tot oogmerk had het plegen van misdrijven, namelijk het herhaaldelijk plegen van valsheid in geschrifte.

## **3 Opzet**

Dat belastingadviseurs vaak mee worden getrokken in een strafrechtelijk onderzoek zodra één van hun cliënten daarin verzeild raakt, is inmiddels wel bekend. Uit de AAFD-richtlijnen die de eerdere ATV-richtlijnen vervingen, blijkt een belangrijk, zo niet het belangrijkste aspect te zijn, de voorbeeldfunctie van de bij de strafbare feiten betrokken personen. In dat kader heeft het Openbaar Ministerie adviseurs zeker in het vizier. Als er iets mis gaat en er is een adviseur bij betrokken, wordt het des te verwerpelijker geacht. Zo oordeelde ook Rechtbank Almelo[8] in een situatie waarbij een adviseur als privépersoon en niet als dé adviseur was betrokken. Deze adviseur kreeg van zijn partner (ondernemer) omzetcijfers door waarin de creditcardbetalingen en betalingen op rekening ontbraken. De volgende maand, als de betalingen wel binnen waren, werden deze bedragen niet alsnog in de omzet meegenomen. De adviseur gaf de doorgekregen omzetcijfers klakkeloos door voor het doen van de aangiften omzetbelasting, waarbij hem wordt aangerekend dat 'verdachte, zeker gezien zijn deskundigheid, anders had kunnen en moeten weten'. Op grond daarvan werd voorwaardelijk opzet aanwezig geacht. De ondernemer wordt eenzelfde verwijt gemaakt, omdat 'het een feit van algemene bekendheid is dat onder omzet een totaal bedrag aan verkopen wordt verstaan en dat het ook verdachte duidelijk moet zijn geweest dat structureel te weinig omzet werd opgegeven'.

Het is zelfs strafverzwarend als een verdachte belastingadviseur of accountant is. Rechtbank Amsterdam neemt verdachte het plegen van deze misdrijven in het bijzonder kwalijk, omdat hij als registeraccountant beter zou moeten weten en een voorbeeldfunctie heeft. Door te handelen zoals hij heeft gedaan, heeft verdachte het blazoen van zijn beroepsgroep bevlekt.[9]

Niet alleen het actief handelen, maar ook het nalaten kan leiden tot voorwaardelijk opzet. Zo oordeelde de Rechtbank Zutphen[10] dat verdachte wist dat de administratie niet op orde was en dat hij verplicht was als eigenaar in te grijpen. Door desondanks niet in te grijpen heeft verdachte bewust de aanmerkelijke kans aanvaard op de gevolgen, te weten dat er geen administratie werd gevoerd overeenkomstig de wet.

Dat feitenrechters in bepaalde gevallen – met het Openbaar Ministerie – op zoek gaan naar de absolute ondergrenzen van voorwaardelijke opzet, blijkt wel als kort en goed wordt geoordeeld dat een bestuurder 'op papier' strafrechtelijk verantwoordelijk is voor het juist doen van aangiften. Daarentoent oordeelde Rechtbank Utrecht 11 als volgt:

*'Verdachte heeft verklaard dat hij erop vertrouwde dat [medeverdachte] de belastingaangiften deed, maar heeft nooit gecontroleerd of dit daadwerkelijk gebeurde. De rechtbank is van oordeel dat verdachte bewust de aanmerkelijke kans heeft aanvaard dat de verboden gedraging zich zou voordoen. Verdachte heeft bewust maatregelen ter voorkoming van eventuele verboden gedragingen achterwege gelaten, terwijl hij wist dat de kans dat er zich verboden gedragingen zouden voordoen groot was, omdat verdachte fungeerde als bestuurder op papier om te verhullen dat [medeverdachte] de bestuurder van de BV was.'*

Over de vraag of sprake was van een pleitbaar standpunt oordeelde Hof Amsterdam[11] het volgende:

*'Belanghebbende had gelet op de hem bekende feiten omtrent de achtergrond van zijn ontslag en de in dat kader gemaakte afspraken, geen pleitbaar standpunt. De enkele omstandigheid dat in het algemeen gesproken voor bepaalde ontslagvergoedingen*

*het bijzondere tarief van toepassing kan zijn levert geen pleitbaar standpunt op voor zover de concrete feiten van het geval niet onder de omschrijving van het bijzondere tarief kunnen worden gebracht. Bovendien kan van een pleitbaar standpunt slechts sprake zijn indien de verdachte omtrent de fiscale toelaatbaarheid van de wijze waarop hij aangifte doet, op ondubbelzinnige wijze advies bij een deskundige heeft ingewonnen, dan wel de kwestie op ondubbelzinnige wijze aan de inspecteur heeft voorgelegd: het één noch het ander is gebeurd.'*

Met deze definitie wijkt de strafkamer van Hof Amsterdam aanzienlijk af van hetgeen in het boeterecht door de fiscale rechters wordt getoetst. Tot op heden wordt er in de fiscale jurisprudentie niet de eis gesteld dat het ingenomen standpunt nadrukkelijk aan de inspecteur kenbaar is gemaakt. Het is naar onze mening opmerkelijk dat in het strafrecht restrictiever wordt omgegaan met het leerstuk van een pleitbaar standpunt, nu het strafrecht immers heeft te gelden als een *ultimum remedium*.

#### **4 Reikwijdte art. 69, lid 4, AWR**

Gelet op het bepaalde in art. 69, lid 4, AWR is strafvervolgning op grond van art. 225, lid 2, Wetboek van Strafrecht (hierna: Sr) uitgesloten indien het feit waarvoor de verdachte wordt vervolgd tevens onder een van de bepalingen van het eerste of tweede lid van art. 69 AWR valt. Over de vraag hoe dit uitwerkt als een verdachte onjuiste suppletieaangiften en correctiebrieven heeft ingediend, oordeelde Hof Amsterdam.[12] Het hof overwoog dat het Openbaar Ministerie niet-ontvankelijk moet worden verklaard in zijn vervolging van de verdachte ter zake van hetgeen ten laste wordt gelegd voor zover dit betrekking heeft op een valse of vervalste correctiebrieven/suppletieaangifte betreffende de aangifte omzetbelasting, aangezien het hof het indienen van deze stukken aanmerkt als het doen van aangifte in de zin van art. 69 AWR. Omdat het hof dit aanmerkt als het doen van aangifte, is blijkens de tekst van art. 69 AWR vervolgen wegens valsheid in geschrifte uitgesloten. Aangezien een suppletieaangifte ingevolge de AWR niet kan worden aangemerkt als het doen van een aangifte, kunnen bij de juistheid van deze uitspraak op dit punt zeker vraagtekens worden geplaatst.

Hof Amsterdam oordeelde later in 2011 nogmaals over de reikwijdte van art. 69, lid 4, AWR.[13] De zaak betrof een procedureovereenkomst waarin was opgenomen dat de verdachte een groot bedrag als ontslagvergoeding zou ontvangen, terwijl dat bedrag in werkelijkheid (deels) een bonusbetaling betrof. Ten laste werd gelegd het opzettelijk onjuist doen van de aangifte alsook het opzettelijk valselijk opmaken dan wel voorhanden hebben van de bedoelde overeenkomst. Het hof is van oordeel dat de rechtbank een onjuiste toetsingsmaatstaf heeft gehanteerd door als toetsingsmaatstaf te hanteren of de vervolging op grond van fiscaalstrafrechtelijke bepalingen succesvol is. Het hof merkt op dat het artikellid inhoudt dat strafvervolgning op grond van art. 225, lid 2, Sr is uitgesloten, indien het feit waarvoor de verdachte wordt vervolgd tevens onder een van de bepalingen van het eerste of tweede lid van art. 69 AWR valt. Noch uit de wettekst zelf, noch uit de wetssystematiek of de wetsgeschiedenis volgt, dat deze buitentoepassingverklaring afhankelijk is gesteld van een succesvolle vervolging ter zake van art. 69, lid 1 en 2, AWR. In dit geval echter werd de verdachte (op basis van art. 69, lid 2, AWR) verweten in oktober 2001 een onjuiste aangifte IB 2000 te hebben gedaan, terwijl hem voorts (op basis van art. 225, lid 2, Sr) werd verweten (in naar het hof aanneemt in 2004) opzettelijk gebruik te hebben gemaakt van een valse beëindigingsovereenkomst. 'Nu aldus sprake is van twee verweten gedragingen die wezenlijk van elkaar verschillen en zijn gepleegd in verschillende periodes, is te dezen geen sprake van een samenloop die wordt geraakt door het gestelde in artikel 69, vierde lid, AWR.'

De Hoge Raad oordeelde op 20 december 2011 over een zaak waarin de verdachte – ondernemer – werd verweten onjuiste aangiften vennootschapsbelasting te hebben gedaan, doordat als belastbaar bedrag nihil was opgegeven.[14] De verdachte verklaarde hieromtrent dat hij wel omzet maakte, maar er niets aan overhield. Hij ging altijd uit van debiteuren/crediteuren, wat overblijft is winst. Nu er niets overbleef, heeft hij nihil ingevuld. Hoewel het hof de feiten bewezen verklaarde en hem veroordeelde, overweegt de Hoge Raad dat uit de bewijsmiddelen weliswaar kan worden afgeleid dat er omzet is gegeneerd, maar niet zonder meer dat er over die jaren sprake was van een belastbaar bedrag als bedoeld in art. 7 Wet vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet VPB 1969).

#### **5 AAFD 2011-richtlijnen**

Per 1 juli 2011 zijn de richtlijnen aanmelding en afhandeling fiscale delicten (AAFD 2011 richtlijnen) in werking getreden ter vervanging van de oude Aanmelding-, Transactie- en Vervolgingsrichtlijnen (ATV).[15] De aanleiding voor de wijziging en gelijktijdige naamsverandering is de vervanging van de fiscale transactie (de T van ATV) door de fiscale strafbeschikking per 1 juli 2011. De verschillen tussen de AAFD 2011 en de ATV 2010 zijn, afgezien van de vervanging van de transactie door de strafbeschikking, beperkt en voornamelijk tekstueel van aard.

Wellicht ten overvloede zij opgemerkt dat door de Wet OM-afdoening de fiscale transactie is omgevormd tot een strafbeschikking. Met de fiscale strafbeschikking wordt bereikt dat het Openbaar Ministerie en de Belastingdienst een zaak zelf buitengerechtelijk kunnen afdoen. Het doel van de strafbeschikking is het pragmatisme van de transactie te combineren met de voordelen van een veroordeling, doordat met het uitvaardigen van een strafbeschikking iemand kan worden bestraft zonder dat er een rechter aan te pas hoeft te komen. Het belangrijkste verschil tussen de transactie en de strafbeschikking is dat middels het eerste de zaak buiten het strafrecht om wordt afgedaan, terwijl het tweede een daad van vervolging is.

Opgemerkt dient te worden dat de transactie slechts door het Bestuur van 's Rijksbelastingen kon worden aangegaan. De strafbeschikking kan door de Belastingdienst, maar ook door het Openbaar Ministerie worden uitgevaardigd. Relevant onderscheid is dat het Openbaar Ministerie een taakstraf kan opleggen, terwijl de Belastingdienst als straf slechts een geldboete kan opleggen. Uit de AAFD 2011-richtlijnen kan worden opgemaakt dat dit dus een mogelijkheid biedt om zwaardere zaken die voor een strafbeschikking in aanmerking komen, door het Openbaar Ministerie (met een taakstraf) te laten afdoen.

Er wordt niet zelden een verweer gevoerd dat de officier van justitie niet-ontvankelijk in de vervolging dient te worden verklaard, onder verwijzing naar de richtlijnen. Zo ook in de zaak die voorlag bij de politierechter in Groningen,[16] die oordeelde:

*'De ATV-richtlijn is bepalend voor de beslissing welke zaken in aanmerking kunnen komen voor strafrechtelijke afdoening. De ondergrens van het fiscale nadeel, waarbij via het tripartiete overleg besloten kan worden tot strafrechtelijke dan wel bestuursrechtelijke afdoening, is voor particulieren een bedrag van € 6.000,- en dit is tevens de ondergrens van de in de ATV-richtlijn benoemde categorie I. De politierechter stelt vast dat het bedrag van het fiscale nadeel van verdachte aan de bovengrens van categorie II ligt waardoor, zoals deze richtlijn ook aangeeft, strafrechtelijke afdoening in beginsel in de rede ligt. De politierechter is daarnaast van oordeel dat aangezien ook andere verdachten uit hetzelfde strafrechtelijke onderzoek zijn vervolgd voor soortgelijke strafbare feiten, dit binnen de opportuniteit van het Openbaar Ministerie ligt om te beslissen om tot vervolging over te gaan. De politierechter is op grond hiervan van oordeel dat de officier van justitie ontvankelijk is in zijn vervolging.'*

Over de toepasselijkheid van de (voormalige) ATV-Richtlijnen oordeelde de Hoge Raad op 8 november 2011:[17]

*'2.5.2. Vooropgesteld zij dat uit § 1, derde alinea, van de Richtlijnen volgt dat deze alleen zien op door de "ambtenaren van de*

eenheden (...) ontdekte strafbare feiten" terwijl in het onderhavige geval, zoals het Hof (...) heeft vastgesteld, de zaak aan het rollen is gebracht na een door "de Leidende Oberstaatsanwalt te Kleve (Duitsland) op 3 juli 1997 aan de Officier van Justitie in het Arrondissement 's-Hertogenbosch" gedaan rechtshulpverzoek. Van een aanmelding als in de Richtlijnen bedoeld kan dus geen sprake zijn geweest.

2.5.3. Naar luid van de op twee na laatste alinea van § 3 van de Richtlijnen dienen deze "ertoe eenheid te brengen in de wijze van afdoen van zaken, meer in het bijzonder ten aanzien van de weging van de beslissingsfactoren die bepalen welke wijze van afdoen c.q. sanctioneren wordt gekozen, namelijk fiscaal of strafrechtelijk. De verdachte is primair vervolgd en door het hof veroordeeld wegens – kort gezegd – het tezamen en in vereniging met anderen feitelijke leidinggeven aan het door [A] Beheer opzettelijk verzaken van haar administratieplicht (feit 1) en het door [A] Beheer opzettelijk doen van onjuiste belastingaangiften (feit 2). Het gaat hier om strafbare feiten en niet ook om feiten waarvoor een fiscaal-bestuurlijke boete kan worden opgelegd. Immers, het feitelijke leidinggeven aan door een rechtspersoon gepleegde fiscale delicten kan pas sinds de inwerkingtreding van art. 5:1 Awb op 1 juli 2009 ook worden beboet met een fiscaal-bestuurlijke boete. Sanctiëring van het aan de verdachte verweten gedrag kon dus alleen langs strafrechtelijke weg geschieden. Daarbij was de vervolgingsbeslissing louter aan het Openbaar Ministerie en bestond zelfs niet de transactiebevoegdheid van het bestuur van 's Rijks belastingen als bedoeld in art. 76 AWR.'

## 6 Deelnemingsvarianten

In de Tour d'horizon fiscaal strafrecht anno 2009 haalden wij het vonnis van Rechtbank Den Bosch[18] aan waarin werd geoordeeld omtrent het onjuist doen van aangiften vennootschapsbelasting door een fiscale eenheid. De rechtbank las de tenlastelegging zo, dat niet de fiscale eenheid de aangifte heeft gedaan, maar dat de houdstervennootschap dat deed, als hoofd van de fiscale eenheid. In hoger beroep is – uiteraard – een wijziging van het ten laste gelegde gevorderd. Ten laste werd gelegd dat de (met een andere vennootschap een fiscale eenheid voor de vennootschap vormende) moedermaatschappij de aangiften onjuist had gedaan. Het hof[19] oordeelde dat de vennootschappen samen een fiscale eenheid in de zin van art. 15, lid 1, Wet VPB 1969 vormen. Blijkens de inhoud van dat wetsartikel betekent dit dat op verzoek van beide belastingplichtigen de (vennootschaps)belasting van hen wordt geheven alsof er één belastingplichtige is, waarbij de belasting (uitsluitend) wordt geheven bij de moedermaatschappij. 'Mitsdien moet alleen de moedermaatschappij aangifte vennootschapsbelasting doen.' Bewezen verklaard werd dat de moedermaatschappij de aangiften onjuist had gedaan, omdat feitelijk door de andere vennootschap verdiende inkomsten niet in de aangiften waren opgenomen. De Hoge Raad heeft eerder geoordeeld dat in dergelijke gevallen ten laste gelegd dient te worden dat sprake is van medeplegen, hetgeen met zich brengt dat bewezen dient te worden dat ook de andere rechtspersonen van de fiscale eenheid opzet hebben gehad op het plegen van het delict en op de samenwerking.

## 7 Straffen

Dat er steeds strenger wordt gestraft, staat buiten kijf. Steeds vaker wordt ook een onvoorwaardelijke gevangenisstraf opgelegd in gevallen van fiscale fraude. Een opmerkelijke straf vonden wij terug in het vonnis van Rechtbank Zutphen.[20] In een aanzienlijke fraudezaak, waarin sprake was van belastingfraude, faillissementsfraude, oplichting en valsheid in geschrifte, oordeelde de rechtbank dat als bijkomende straf tevens de openbaarmaking van dit vonnis wordt gelast.

*'De rechtbank heeft hierbij, gelet op aard, ernst en hoeveelheid van de bewezen en strafbare feiten, een en ander als in de strafmotivering weergegeven, mee laten wegen dat de maatschappij tegen deze verdachte moet worden beschermd. De openbaarmaking zal geschieden door middel van publicatie in het landelijk dagblad De Telegraaf. De kosten, die de rechtbank schat op € 4.500,-, komen daarbij voor rekening van verdachte. Mede gezien deze bijkomende straf zal de rechtbank de eis van de officier van justitie tot ontzegging van het recht het beroep van statutair directeur uit te oefenen niet overnemen.'*

In *Trema Straftoemingsbulletin* is een artikel gepubliceerd omtrent de straftoemeting bij fraudedelicten.[21] Er wordt door de schrijvers een richtsnoer gegeven dat als oriëntatie kan dienen bij straftoemeting bij (verticale) fraude. Er zijn hoven die naar deze richtsnoer verwijzen. Hoven refereren in toenemende mate ook aan eigen 'richtlijnen' of straffen die in vergelijkbare gevallen worden opgelegd. In dat kader formuleert Hof Den Bosch[22] in een zaak met een fraudebedrag van € 110.000 als uitgangspunt een gevangenisstraf voor de duur van zes maanden.

Appelleren is riskeren, oftewel het instellen van hoger beroep heeft het risico van een hogere straf in zich. Zie bijvoorbeeld Hof Arnhem in een zaak waarin de schatkist naar schatting voor minstens € 550.000 was benadeeld:

*'Het hof is van oordeel dat voor de strafrechtelijke afdoening van de feiten voor zover aan zijn oordeel onderworpen, een geheel onvoorwaardelijke gevangenisstraf van aanmerkelijke duur, te weten 12 maanden, passend zou zijn. Het hof heeft daarbij gelet op de door het hof op dit punt ontwikkelde uitgangspunten en de hoogte van het nadeelbedrag. Het hof heeft hierbij tevens acht geslagen op de omstandigheid dat verdachte in de onderhavige strafzaak een initiërende en leidinggevende rol heeft gespeeld. Het hof is gelet op het vorenstaande van oordeel dat een zwaardere en hogere straf dient te worden opgelegd dan de rechtbank in eerste aanleg heeft gedaan en in hoger beroep door de advocaat-generaal is gevorderd.'*

Een gevangenisstraf van acht maanden, waarvan vijf voorwaardelijk, is de door het hof opgelegde straf. De rechtbank legde een gevangenisstraf op van drie maanden voorwaardelijk, een werkstraf voor de duur van 150 uur en een geldboete van € 25.000. Bij een nadeel door het niet doen van aangiften inkomsten- en omzetbelasting van meer dan € 350.000 legt Hof Den Bosch een gevangenisstraf op van tien maanden, waarvan vijf voorwaardelijk.[23]

In de praktijk blijkt – en wordt ook vaak aan verdachten voorgehouden – dat het inhoudelijk verklaren zou leiden tot een lagere straf. Een dergelijke gedachtegang lijkt ook de rechterlijke macht niet vreemd. Zo oordeelde Rechtbank Zutphen:[24]

*'Naar het oordeel van de rechtbank heeft verdachte een positieve proceshouding aangenomen, door tegenover de FIOD-ECD een bekennende verklaring af te leggen, welke verklaring hij ter terechtzitting in een voor hemzelf negatieve zin heeft genuanceerd. Echter, ter terechtzitting heeft hij zich niet alleen schuld bewust opgesteld, maar ook berekenend. De rechtbank leidt dit af uit zijn opmerking dat hij niet op zoek is (geweest) naar betaalde werkzaamheden, omdat dan zijn inkomen wordt afgenomen, dit, zo begrijpt de rechtbank, vanwege betalingen ter zake van naheffingsaanslagen aan de belastingdienst.'*

Uiteindelijk krijgt hij een deels voorwaardelijke gevangenisstraf (vier maanden, waarvan drie maanden voorwaardelijk) opgelegd met daarnaast een werkstraf van 150 uur (bij een nadeel van meer dan € 160.000).

## 8 Conclusies

Of een fiscale misslag in het bestuursrecht dan wel strafrechtelijk wordt aangepakt, hangt af van vele (willekeurige) aspecten. De AAFD-richtlijnen kunnen daar niet veel aan veranderen. Met name de capaciteitsproblemen bij de FIOD, het Openbaar Ministerie en de rechtbanken maken dat gelijkwaardige gevallen verschillend worden aangepakt. In dat kader is het van belang dat er wel enige samenhang blijft bestaan tussen het fiscale boeterrecht en het strafrecht dat wordt toegepast op fiscale zaken. Rechtstatelijke principes raken bekneld als een belastingplichtige van de strafrechter een gevangenisstraf van vele maanden krijgt, terwijl een burger met soortgelijke feiten op zijn kerfstok een bestuurlijke boete krijgt die vanwege ontbrekende draagkracht sterk wordt gereduceerd. Binnen de rechtsorde zou ook moeten worden uitgesloten dat het begrip 'pleitbaar standpunt' in het strafrecht feitelijk onhaalbaar is, terwijl in het fiscale bestuursrecht dit begrip een nuttige rol vervuld om een balans te vinden tussen rechtshandhaving en rechtsbescherming.

[1] Verkrijgbaar bij De Bont Advocaten (info@debontadvocaten.nl).

- [2] Rb. Amsterdam 10 januari 2011, LJN: BQ7198.
- [3] Zie voor een bespreking van deze arresten ook D. Liem, 'De "bij de belastingwet voorziene aangifte"', *NtFR* 2011/1906.
- [4] HR 5 juli 2011, nr. 08/04258, LJN: BP3746, *NtFR* 2011/1882, r.o. 2.3.
- [5] HR 12 juli 2011, nr. 09/04763, LJN: BQ3673.
- [6] Rechtbank Den Haag 4 maart 2011, LJN: BQ4414.
- [7] Hof Arnhem 25 mei 2011, LJN: BQ6216.
- [8] Rechtbank Almelo 6 juni 2011, 08/993007-10.
- [9] Rechtbank Amsterdam 23 december 2011, LJN: BV0368.
- [10] Rechtbank Zutphen 5 juli 2011, 06/922035-09. Rechtbank Utrecht 19 december 2011, LJN: BU8603.
- [11] Hof Amsterdam 7 juli 2011, LJN: BR0740.
- [12] Hof Amsterdam 19 januari 2011 (gepubliceerd 7 december 2011), LJN: BU7150.
- [13] Hof Amsterdam 7 juli 2011, LJN: BR0740.
- [14] HR 20 december 2011, LJN: BQ2472.
- [15] *Strct.* 2009, 20351, DGB2009/6253M.
- [16] Rechtbank Groningen 16 december 2010, LJN: BO7459.
- [17] HR 8 november 2011, LJN: BP6421, *NJ* 2011/539.
- [18] Rechtbank Den Bosch 14 september 2009, parketnummer 01/994079-08.
- [19] Hof Den Bosch 11 oktober 2011, LJN: BT7321.
- [20] Rechtbank Zutphen 5 juli 2011, LJN: BR0310.
- [21] P. Greve en T.M. Buma, 'Straftoemeting bij fraudedelicten', *Trema Straftoemetingsbulletin* 2010, nr. 1.
- [22] Hof Den Bosch 11 oktober 2011, LJN: BT7321.
- [23] Hof Den Bosch 5 april 2011, LJN: BQ0196.
- [24] Rechtbank Zutphen 30 november 2010, LJN: BR1702.

---

Bron: <http://www.ndfr.nl/link/TFB2012-01-06>

Datum: 15-9-2015 11:49:13

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.