

Jurisprudentie

Kroniek ondernemingsstrafrecht

Tweede helft 2020

Prof. mr. H.J.B. Sackers (red.), mr. J. Boonstra, mr. dr. S.S. Buisman, mr. A.A. Feenstra, mr. K.M.T. Helwegen, mr. A.C.M. Klaasse, mr. dr. I. Koopmans, mr. V.S.Y. Liem, prof. mr. M. Nelemans, mr. dr. J.S. Nan, mr. dr. E. Sikkema, mr. dr. drs. B. van de Vorm en mr. W.S. de Zanger

Inleiding

Prof. mr. H.J.B. Sackers (red.)

56

Het valt niet te loochenen dat ook in de tweede helft van 2020 de rechtspraak, net als de samenleving in haar geheel, vooral (en soms alleen maar) in het teken van COVID-19 heeft gestaan. Het leidde in het parlement tot spoed- en noodwetgeving, tot (deels) minder fysiek toegankelijke zittingen, en tot telehoren en videoverbindingen tussen de rechtszaal en de in de penitentiaire inrichtingen verblijvende verdachten. Toch valt over de periode waarover in deze kroniek verslag wordt gedaan het nodige op te tekenen. In willekeurige volgorde vallen te noemen het in december 2020 ronduit ontluisterend rapport over de Toeslagenaffaire van de parlementaire ondervragingscommissie Kinderopvangtoeslag (commissie Van Dam) getiteld 'Ongekend onrecht'. Niet ontluisterend, maar voor het Unierecht zeker ingrijpend, was het doek dat eind 2020 definitief over het Brexit-dossier viel. Een doek viel ook bij het presidium van de Hoge Raad, waar Feteris, na zes jaar presidentschap, terugkeert naar de belastingkamer, en De Groot per 1 november 2020 tot de nieuwe president is benoemd. In het persbericht werd opgemerkt dat zij de eerste vrouwelijke president van de Hoge Raad is.

In het Staatsblad verschenen verder de nodige wetten, maar opmerkelijk weinig die voor de in het ondernemingsstrafrecht geïnteresseerde lezer van belang lijken. Van die laatste categorie zijn te noemen de Wet wederzijdse erkenning van bevroings- en confiscatiebevelen,

die op 19 december 2020 in werking trad,¹ en de Wet tot uitbreiding van de Wet Bibob, eveneens in werking getreden op 19 december 2020.² Voorts zijn (meer in algemeen strafrechtelijke zin) te noemen het wetsvoorstel dat in juli 2020 werd ingediend strekkende tot uitbreiding van het taakstrafverbod dat ook van toepassing moet worden bij elke vorm van geweld tegen politiemensen, medewerkers van de brandweer of ambulance, buitengewoon opsporingsambtenaren en andere personen met een publieke taak in het kader van de handhaving van de orde of veiligheid.³ In september 2020 volgde het wetsvoorstel ter versterking van de strafrechtelijke aanpak ondernemende criminaliteit⁴, en in december 2020 kwam een wetsvoorstel dat uitvoering geeft aan Verordening 2019/1148/EU van het Europees Parlement en de Raad van 20 juni 2019 over het op de markt brengen en het gebruik van precursoren voor

1. Wet van 1 juli 2020 tot wijziging van het Wetboek van Strafvordering en de Wet wederzijdse erkenning en tenuitvoerlegging geldelijke sancties en beslissingen tot confiscatie in verband met de uitvoering van Verordening (EU) nr. 2018/1805 van het Europees Parlement en de Raad van 14 november 2018 inzake de wederzijdse erkenning van bevroingsbevelen en confiscatiebevelen (*PbEU* 2018, L 303/1), *Kamerstukken* 35 402, *Stb.* 2020, 291. In het kielzog van deze implementatiewet kondigde in november 2020 een Kamerbrief de mogelijkheid aan om crimineel geld en criminele zaken afkomstig van misdrijf zonder voorafgaande veroordeling af te pakken (non conviction based confiscation). Zie daarover verder in de paragraaf 'ontneming' van de rubriek 'financieel strafrecht', en in de paragraaf 'confiscatie' in de rubriek 'Europees strafrecht'.
2. Wet van 1 juli 2020 tot wijziging van de Wet bevordering integriteitsbeoordelingen door het openbaar bestuur in verband met diverse uitbreidingen van de toepassingsmogelijkheden daarvan alsmede enkele overige wijzigingen, *Kamerstukken* 35 528, *Stb.* 2020, 278.
3. *Kamerstukken II* 2019/20, 35 528, nrs. 1-3.
4. *Kamerstukken II* 2019/20, 35 564 nrs. 1-3.

explosieven. Beoogd wordt de beschikbaarheid van precursors voor explosieven voor particulieren te beperken, en te bevorderen dat verdachte transacties in de gehele toeleveringsketen adequaat worden gemeld.⁵ Eveneens in december 2020 werd een wetsvoorstel ingediend dat gaat over de bestrijding van betaalfraude ter implementatie van de Europese Richtlijn 2019/713/EU.⁶ Het voorstel wordt hieronder besproken in de deelrubriek ‘cybercrime’, evenals de (concept)voorstellen Wet Zerodays Afwegingsproces, en de uitvoeringswet cyberbeveiligingsverordening.

Ondertussen wierp de naderende inwerkingtreding van de Omgevingswet een voor de praktijk meer dan spreekwoordelijke schaduw vooruit, deed de regering een actieplan het licht zien om wapengeweld onder jongeren te beteugelen, en kreeg de politie belangstelling voor ketelbouwers wier ambacht de aandacht van drugsproducenten had getrokken.

In de tweede helft van 2020 zijn verder nog enkele conceptwetsvoorstellen op het gebied het ondernemingsstrafrecht bekend, die (voor zover ze hierna niet uitgebreid in de deelkronieken worden besproken) het signaleren waard zijn. Zo gingen onlangs in consultatie het conceptvoorstel tot wijziging van de Wet op het financieel toezicht ter implementatie van de Richtlijn (EU) 2019/1160 van het Europees Parlement en de Raad van 20 juni 2019 tot wijziging van Richtlijnen 2009/65/EG en 2011/61/EU met betrekking tot de grensoverschrijdende distributie van instellingen voor collectieve belegging. Een ander concept wil dat de Inspectie SZW wordt aangewezen als bevoegd tot strafrechtelijke handhaving op het terrein van de Jeugdwet, de Wet langdurige zorg, de Wet marktordening gezondheidszorg, de Wet maatschappelijke ondersteuning 2015 en de Zorgverzekeringswet. Door deze structurele grondslag voor strafrechtelijke opsporing door de Inspectie SZW is het niet meer nodig is dat de officier van justitie per geval de Inspectie van SZW belast met opsporing. Ter verduidelijking en aanpassing van het wettelijke fiscale verschoningsrecht werd een conceptvoorstel ingediend dat hieronder in de deelrubriek ‘fiscaal strafrecht’ wordt besproken. Een volgend conceptvoorstel strekt tot implementatie van de richtlijn (EU) 2019/1937 van het Europees Parlement en de Raad van 23 oktober 2019 inzake de bescherming van personen die inbreuken op het Unierecht melden. Daarnaast worden enige wijzigingen in de Wet Huis voor klokkenluiders voorgesteld met het oogmerk die wet te verduidelijken. Dit voorstel wordt hieronder besproken in de deelrubriek ‘omkoping’.

Uit het commune strafrecht vallen ten slotte nog te melden de (concept)wetsvoorstellen die de strafbaarstelling beoogt van de publicatie van beelden van personen die hulp behoeven of van overledenen, die strekken tot verbetering van de bestrijding van heling, die het wettelijk

strafmaximum van doodslag willen te verhogen naar 25 jaar gevangenisstraf, die nieuwe strafbepalingen introduceren die een vrij breed scala aan voorbereidingshandelingen zelfstandig strafbaar stellen met het oog op het plegen van seksueel misbruik van een kind, die de strafbaarstellingen van seksuele en seksueel getinte misdrijven moderniseren en nieuwe seksuele misdrijven aan de wet toevoegen, en die de op een delict gestelde maximale vrijheidsstraf met een derde verhogen indien het delict is begaan met een discriminatoir oogmerk wegens ras, godsdienst of levensovertuiging, geslacht, seksuele gerichtheid of handicap.

In algemene zin, en voor zover uit de hierna volgende deelrubrieken niet het tegendeel blijkt, vielen in de tweede helft van 2020 geen spectaculaire uitspraken van de Hoge Raad die het ondernemingsstrafrecht raken te noteren.

Fiscaal strafrecht

Verzorgd door mr. A.A. Feenstra & mr. A.C.M. Klaasse

De verhouding tussen fiscale en commune delicten

- *HR 3 november 2020, ECLI:NL:HR:2020:1716*

In het arrest van 3 november 2020 bevestigt de Hoge Raad zijn eerdere jurisprudentie over de reikwijdte van artikel 74 AWR.⁷ In artikel 74 AWR wordt de toepassing van de ontnemingsmaatregel ex artikel 36e Sr uitgesloten voor fiscale delicten. De achterliggende reden daarvan is dat de fiscale wetgeving voorziet in eigen mogelijkheden om onbetaald gebleven belastingen bij de belastingplichtige terug te vorderen. In dit arrest was de verdachte een belastingadviseur die, tegen betaling, aangiften inkomstenbelasting deed voor zijn klanten. Het Hof Amsterdam veroordeelde de belastingadviseur onder meer wegens het opzettelijk doen van onjuiste belastingaangiften en valsheid in geschrift ex artikel 225 lid 1 Sr. Het hof wees de ontnemingsvordering ad € 81.690 toe. De verdediging had aangevoerd dat het openbaar ministerie niet-ontvankelijk was in de vordering op grond van artikel 74 AWR. Het hof wees dit verweer af en overwoog dat de verdachte niet de belastingplichtige was waarop de onjuiste aangiften betrekking hadden. Hij was immers de belastingadviseur die voor anderen de aangiften indiende. Bovendien betrof het wedderrechtelijk verkregen voordeel geen belastingnadeel, maar de prijs die de belastingadviseur in rekening bracht voor zijn adviseursdiensten, aldus het hof. De Hoge Raad achtte dit oordeel, in het licht van de wetsgeschiedenis van artikel 74 AWR, niet onjuist of onbegrijpelijk.

Wij kunnen ons vinden in dit oordeel van de Hoge Raad, nu het aansluit bij de ratio van artikel 74 AWR.

5. *Kamerstukken II, 2020/21, 35 689, nrs. 1-3.*

6. *Kamerstukken II 2020/21, 35 656, nrs. 1-3.*

7. *Vgl. HR 25 maart 2014, ECLI:NL:HR:2014:693, NJ 2014/410.*

Toch wringt dit uiteindelijke oordeel met de feiten. Dat houdt verband met de onderliggende problematiek, namelijk de kwalificatie van de valsheid als het *opmaken* van een vals geschrift als bedoeld in artikel 225, eerste lid, Sr en de vervolgingsuitsluitingsgrond van artikel 69, vierde lid, AWR. Op grond van artikel 69, vierde lid, AWR is strafvervolgning wegens artikel 225, tweede lid, Sr (het opzettelijk *gebruik maken* van een vals geschrift) uitgesloten voor zover die feiten belastingdelicten ex artikel 69, eerste of tweede lid, AWR betreffen. De ratio van deze bepaling is erin gelegen dat vervolging van een belastingdelict op grond van artikel 225, tweede lid, Sr geen recht doet aan de bijzonderheden van het fiscale strafrecht. Dat betekent dat als de valse geschriften worden gebruikt in het kader van de fiscale verplichtingen en niet tevens zijn gebruikt ten overstaan van anderen dan de fiscus, vervolging op grond van artikel 225, tweede lid, Sr is uitgesloten.

In de onderhavige zaak had de belastingadviseur de aangiften opgemaakt en vervolgens ingediend. Het doel van het opmaken van aangiften is het uiteindelijk indienen bij de Belastingdienst. Zoals de rechtbank in deze zaak overwoog: *‘Het valselijk opmaken van deze aangiften ging noodzakelijkerwijs vooraf aan het gebruik maken daarvan door deze onjuiste aangiften, nota bene met één druk op de knop, bij de Belastingdienst in te dienen.’* Het voelt dus enigszins kunstmatig aan om het opmaken en indienen van de aangiften te kwalificeren als het *opmaken* van valse geschriften in plaats van *gebruik maken* van een vals geschrift. Voorkomen moet worden dat artikel 74 AWR een dode letter wordt.

- *HR 10 november 2020, ECLI:NL:HR:2020:1758*

De vervolgingsuitsluitingsgrond van artikel 69, vierde lid, AWR was aan de orde in het arrest van de Hoge Raad van 10 november 2020. Het Hof Den Haag had de verdachte onder meer veroordeeld wegens het feitelijk leidinggeven aan 1) het opzettelijk doen van onjuiste aangiften omzetbelasting, en 2) valsheid in geschrift. In cassatie werd geklaagd dat de verdachte was vervolgd wegens valsheid in geschrift, nu twee van de facturen uit de administratie daadwerkelijk zijn gebruikt, namelijk door de facturen ter beschikking te stellen aan een medewerker van de Belastingdienst. Met andere woorden, door het feit onder 2 aan te merken als het *opmaken* van valse geschriften, is de vervolgingsuitsluitingsgrond ten onrechte omzeild. A-G Paridaens concludeerde dat het middel faalde en dat de zaak kan worden afgedaan met artikel 81, eerste lid, RO. Dat werd gevolgd door de Hoge Raad. Het arrest van Hof Den Haag is helaas niet gepubliceerd, zodat niet kan worden nagegaan of de valse facturen zijn opgemaakt om te voldoen aan de administratieplicht. Dat de vervolgingsuitsluitingsgrond van artikel 69, vierde lid, AWR enkel van toepassing is op het tonen van valse bescheiden ter uitvoering van een fiscale verplichting, wordt geïllustreerd door het arrest van Hof Amsterdam van 4 november 2020, ECLI:NL:GHAMS:2020:2976. In die zaak had de belastingplichtige verdachte valse facturen aan

de Belastingdienst overgelegd. De verdachte had bezwaar gemaakt tegen naheffingsaanslagen omzetbelasting en had ter onderbouwing van het bezwaarschrift valse facturen overgelegd. Omdat de valse facturen enkel ter onderbouwing van het bezwaar dienden en niet waren overgelegd naar aanleiding van een verzoek van de fiscus, was artikel 69, vierde lid, AWR niet van toepassing. Het is wat ons betreft nog wel even de vraag hoe deze rechtspraak zich verhoudt tot het arrest van de Hoge Raad (HR 3 oktober 2017, ECLI:NL:HR:2017:2542, NJ 2018/270 m.nt. Reijntjes), waarin is overwogen dat aan een tegen een belastingaanslag gericht bezwaarschrift (met als bijlage een alsnog ingevulde belastingaangifte) als zodanig, voor zover dat bezwaarschrift ertoe strekt het bedrag van de aanslag tot een bepaald bedrag te verminderen, in het maatschappelijk verkeer niet een zodanige betekenis voor het bewijs van de inhoud ervan pleegt te worden toegekend dat daaraan een bewijsbestemming in de zin van artikel 225 Sr toekomt.

- *Hof's-Hertogenbosch 29 oktober 2020, ECLI:NL:GHSHE:2020:3367*

Belastingheffing is immoreel. Dit betekent dat ook belasting dient te worden betaald over inkomen verkregen met behulp van strafbare feiten. Daar waar artikel 74 AWR voorkomt dat zowel de Ontvanger als het openbaar ministerie dezelfde inkomsten ‘afpakken’, ontbreekt een dergelijke waarborg bij het vaststellen van het te ontnemen wederrechtelijk verkregen voordeel. De betaalde belasting over de crimineel verdiende inkomsten mag niet in mindering worden gebracht op het ontnemingsbedrag. Dat wordt bevestigd in het arrest gewezen door Hof 's-Hertogenbosch op 29 oktober 2020 na terugwijzing door de Hoge Raad. Het hof oordeelde dat het wederrechtelijk verkregen voordeel uit handel in hennep van circa € 465.000 niet mocht worden vermindert met de belastingheffing over datzelfde bedrag. Het hof had weinig speelruimte om anders te beslissen, nadat de Hoge Raad in 2017 had beslist dat het oordeel om de belastingheffing over de inkomsten die hebben geleid tot de ontnemingsvordering in mindering te brengen op het te ontnemen bedrag, getuigde van een onjuiste rechtsopvatting. Wel gaf het hof twee belangrijke vingerwijzingen. De eerste is gericht aan de (lagere) wetgever, om de Aanwijzing Afpakken zodanig aan te passen dat geen sprake meer kan zijn van een cumulatie van sancties. Een tweede overweging is gericht aan de belastingplichtige, waarin het hof wees op de mogelijkheid om een verzoek tot matigen van het te betalen bedrag te doen op grond van artikel 6:6:26 Sv. Duidelijk is dat het hof het oneens is met de huidige praktijk, maar zich genoodzaakt ziet aan te sluiten bij het eerdere oordeel van de Hoge Raad

Witwassen met een fiscaal gronddelict: vermenging

- *HR 15 september 2020, ECLI:NL:HR:2020:1377, NJB 2020/2238*

Op 15 september 2020 wees de Hoge Raad twee arresten aangaande vermenging van legale en illegale inkomsten. In de zaak van de Hoge Raad (ECLI:1377) exploiteerde de verdachte meerdere seksclubs in Nederland. De verdachte had ongeveer de helft van de gemaakte omzet niet aangegeven bij de Belastingdienst, zodat te weinig omzetbelasting was voldaan en te weinig vennootschapsbelasting was betaald. Een deel van de contante omzet die niet was verantwoord, was naar Zwitserland gebracht. Aldaar werden leningen verstrekt en panden aangekocht. Het hof merkte het verstrekken van leningen en de aankoop van het onroerend goed aan als witwashandelingen. Het hof stelde dat sprake was van vermenging van legaal verkregen en illegaal verkregen gelden, zodat *alle niet verantwoorde omzet als uit misdrijf verkregen* kon worden aangemerkt. In cassatie werd geklaagd over het oordeel van het hof en werd gesteld dat slechts het belastingbedrag dat ten onrechte niet over de omzet was betaald, als uit misdrijf afkomstig kon worden aangemerkt. De Hoge Raad verwees naar het standaardarrest over vermenging uit 2010 en herhaalde dat de aanwezigheid in een vermogen van een bestanddeel met een criminele herkomst op zichzelf nog niet meebrengt dat het gehele vermogen als van enig misdrijf afkomstig dient te worden aangemerkt. De vaststellingen van het hof konden daarom niet de conclusie dragen dat alle niet verantwoorde omzet kon worden aangemerkt als ‘uit misdrijf verkregen’.

- *HR 15 september 2020, ECLI:NL:HR:2020:1414*

In het tweede arrest van 15 september 2020 stond het oordeel van het Hof Arnhem-Leeuwarden in een ontnemingszaak centraal. Aan de veroordeelde werd een ontnemingsmaatregel opgelegd van circa € 96.000, gebaseerd op een berekening aan de hand van een eenvoudige kasopstelling. Kort gezegd waren de uitgaven van de veroordeelde groter dan de legale inkomsten. De verdediging had in hoger beroep gesteld dat de veroordeelde elke maand € 1.250 contant aan salaris ontving, waarmee de grotere uitgaven konden worden verklaard. Het hof overwoog dat dit contante salaris, als al geloof kon worden gehecht aan de verklaring van de veroordeelde, als wederrechtelijk verkregen voordeel kwalificeerde ‘*omdat hiervan niets uit de boekhouding is gebleken en het daarom aannemelijk is dat het afkomstig is uit de “zwarte” omzet van [D] B.V.*’ De Hoge Raad vernietigde de uitspraak van het hof. Onder verwijzing naar het arrest van 25 maart 2014⁸ overwoog de Hoge Raad dat het feit dat bepaalde inkomsten niet in de boekhouding zijn verwerkt, nog niet impliceert dat het gehele vermogen als van enig misdrijf afkomstig dient te worden aangemerkt.

Met name het eerste arrest is interessant voor de fiscale strafrechtpraktijk. De Hoge Raad brengt allereerst de rechtsregel uit het arrest uit 2008 in herinnering, door te overwegen dat vermogensbestanddelen waarover men beschikt doordat belasting is ontdoken, kunnen worden aangemerkt als uit misdrijf afkomstig. Deze overweging impliceert dat enkel de niet betaalde belasting uit enig misdrijf afkomstig is. Vervolgens herhaalt de Hoge Raad dat vermenging van illegaal en legaal geld niet zonder meer met zicht meebrengt dat de gehele geldpot ‘zwart’ is geworden. Het is aan het openbaar ministerie om te bewijzen dat de specifieke feiten en omstandigheden van de casus maken dat de gehele niet verantwoorde omzet als ‘mede’ of ‘deels’ van misdrijf afkomstig is.

Ne bis in idem

- *Hof Den Haag 14 augustus 2020, ECLI:NL:GHDHA:2020:1532*

In de zaak van het Hof Den Haag van 14 augustus 2020 waren de feiten als volgt. Aan de verdachte was tenlastegelegd het opzettelijk niet of niet tijdig doen van aangiften inkomstenbelasting over de jaren 2014 en 2015. Hoewel de rechtbank de verdachte nog veroordeelde tot een taakstraf, vorderde het openbaar ministerie in hoger beroep zijn eigen niet-ontvankelijkheid omdat het una via-beginsel aan strafvervolgning in de weg stond. Het hof stelde vast dat reeds verzuimboetes waren opgelegd voor dezelfde feiten. Omdat geen strafrechtelijke vervolging kon volgen op eerder opgelegde boetes, verklaarde het hof het openbaar ministerie niet-ontvankelijk. De belastingplichtige kon geen tweede maal in rechte worden betrokken voor dezelfde feiten.

Met dit arrest volgt het hof de lijn die is ingezet door Hof 's-Hertogenbosch op 4 juni 2019 (ECLI:NL:GHSHE:2019:2120) en Rechtbank Rotterdam van 23 juli 2019 (ECLI:NL:RBROT:2019:5997). Dit oordeel van het hof doet in onze optiek recht aan de ratio van het una via-beginsel. Zowel een vergrijp- als een verzuimboete zijn punitieve sancties, zodat een belastingplichtige na het opleggen daarvan niet nogmaals mag worden bestraft. Hoewel de Hoge Raad zowel de juridische aard als de feitelijke omstandigheden in de beoordeling betreft, laat het hof de feiten hier duidelijk zwaarder wegen dan de juridische verschillen, zoals het verschil in strafbedreiging en het bestanddeel ‘opzet’ in de delictomschrijving van artikel 69 AWR. Dat is overigens in lijn met jurisprudentie van de Hoge Raad.⁹

- *Rb. Rotterdam 23 juli 2020, ECLI:NL:RBROT:2020:6585 t/m 6590*

Juridisch interessant is ook het vonnis van Rechtbank Rotterdam van 23 juli 2020. Hoewel in deze zaak met name de integriteit van het openbaar ministerie aan de orde werd gesteld omdat het openbaar ministerie een mediacontract had gesloten voor het maken van een documentaire over deze strafzaak zonder de verdediging

8. HR 25 maart 2014, ECLI:NL:HR:2014:693, NJ 2014/410 m.nt. Reijntjes.

9. Zie HR 10 december 2019, ECLI:NL:HR:2019:1929, NJ 2020/54 m.nt. Reijntjes.

in te lichten, is de ontvankelijkheid van het openbaar ministerie ook om een andere reden in het geding. Uit het onderzoek van de FIOD bleek dat in een restaurantketen omzetbelastingfraude was gepleegd, door contante omzetten uit de kassa te verwijderen. Met het contante geld werd onder meer loon uitbetaald. Aan diverse bedrijfsleiders en B.V.'s van een restaurantketen was tenlastegelegd het opzettelijk doen van onjuiste aangiften omzetbelasting, het voeren van een ondeugdelijke administratie en het deelnemen aan een criminele organisatie met als oogmerk het plegen van belastingfraude en witwassen. Gedurende het strafrechtelijke onderzoek was contact ontstaan met de Belastingdienst. Dat had geresulteerd in een fiscale schikking, waarin niet alleen het fiscale nadeel maar ook boetes waren verdisconteerd, voor wat betreft de inkomstenbelasting, loonbelasting en vennootschapsbelasting. In de vaststellingsovereenkomst was echter opgenomen dat de boetes geen betrekking hadden op de omzetbelasting. De rechtbank zag zich voor de vraag gesteld of de boetes uit de vaststellingsovereenkomst waren opgelegd voor 'dezelfde feiten' als waarop de strafvervolging zag. Die vraag beantwoordde de rechtbank voor de B.V.'s bevestigend. Het doen van een aangifte vennootschapsbelasting is hetzelfde feit als het doen van een aangifte omzetbelasting. Beide feiten vallen onder de delictsomschrijving van artikel 69, tweede lid, AWR. Bovendien hebben de aangiften omzetbelasting en vennootschapsbelasting plaatsgevonden binnen dezelfde, tenlastegelegde periode. De boeten stonden ook in de weg aan de vervolging van het voeren van een ondeugdelijke administratie. Artikel 69, eerste lid, AWR diende hetzelfde rechtsbelang als het tweede lid van datzelfde artikel. Bovendien was het feitencomplex steeds hetzelfde, te weten het afroemen van omzet uit de kassa's. Anders luidde het oordeel ten aanzien van deelneming aan een criminele organisatie met als oogmerk witwassen. De strafbaarstelling van witwassen had immers een ander doel (te weten de bescherming van een integer financieel verkeer) dan de fiscale bepalingen.

- *HR 6 oktober 2020, ECLI:NL:HR:2020:1504*

De feiten in de zaak waarover de Hoge Raad zich op 6 oktober 2020 heeft gebogen, waren als volgt. De verdachte was een vastgoedhandelaar die met zijn B.V. een aantal panden aan woningbouwvereniging Rochdale verkocht in 2008. De btw gemoeid met deze verkoop van circa € 1.500.000 was niet op aangifte voldaan. De verdachte stelde echter dat sprake was van een pleitbaar standpunt, aangezien hij (naar objectieve maatstaven gemeten) redelijkerwijs kon en mocht menen dat geen omzetbelasting was verschuldigd. Volgens de vastgoedhandelaar was er geen sprake van een factuur zoals bedoeld in artikel 37 Wet OB 1968, zodat de btw niet op grond van dat artikel was verschuldigd. Op grond van de toen geldende regelgeving kon worden betoogd dat een notariële akte niet als factuur kon worden aangemerkt. Pas met het arrest van 25 november 2016 ging de Hoge Raad 'om' en werd duidelijk dat een notariële akte weldegelijk als factuur kon kwalificeren. Uiteraard was

dat niet kenbaar noch te voorzien voor de verdachte in 2008. A-G Bleichrodt ging mee in het verweer van de verdediging en concludeerde dat sprake was van een pleitbaar standpunt en dat het middel slaagde. Het oordeel van de Hoge Raad luidde echter anders. De Hoge Raad herhaalde de overwegingen uit het zogenoemde Credit Suisse-arrest van 21 april 2017¹⁰. Het hof had vastgesteld dat naast de notariële akte van levering ook een nota van afrekening was opgesteld. Op de nota was een bedrag aan verschuldigde btw vermeld en de vastgoedhandelaar had deze nota ondertekend namens de B.V. De verdachte kon en mocht daarom redelijkerwijs niet menen dat geen omzetbelasting verschuldigd was. Vanwege een schending van de redelijke termijn verminderde de Hoge Raad de opgelegde gevangenisstraf van twintig maanden, waarvan acht maanden voorwaardelijk, naar achttien maanden en drie weken, waarvan acht maanden voorwaardelijk. Het is jammer dat de Hoge Raad niet wat meer toelichting geeft waarom in deze specifieke (?) casus wordt afgeweken van de duidelijke lijn in het arrest van 21 april 2017 en de op eerste gezicht logische conclusie van de A-G. Het laatste woord over het leerstuk van het pleitbaar standpunt is dus kennelijk nog steeds niet gezegd.

- *Hof 's-Hertogenbosch 4 september 2020, ECLI:NL:GHSHE:2020:2740*

Een opvallend arrest is dat van het Bossche hof van 4 september 2020. De verdachte was door de politierechter veroordeeld wegens het opzettelijk niet doen van een aangifte inkomstenbelasting. De politierechter legde een taakstraf van 60 uren op, waarvan de helft voorwaardelijk. Als bijzondere voorwaarde werd gesteld dat de verdachte alsnog aangifte deed over de jaren 2015 en 2016, en wel binnen zes maanden na het onherroepelijk worden van het vonnis. De verdachte stelde tijdig hoger beroep in, maar had geen appelschriftuur houdende grieven ingediend tegen het vonnis en was evenmin verschenen op zitting. De A-G had gerekwireerd tot niet-ontvankelijkheid van het hoger beroep, op grond van artikel 416, tweede lid, Sv. Het hof zag zich echter genoodzaakt arrest te wijzen, omdat 'aanstonds [was] gebleken dat sprake is van een evident onjuist vonnis.' Allereerst wees het hof erop dat rechtens niet mogelijk is om na afloop van de gestelde termijn tot het doen van een aangifte inkomstenbelasting alsnog aangifte te doen, terwijl die verplichting wel in het vonnis was opgenomen. Bovendien kwam het hof tot een vrijspraak van het tenlastegelegde, omdat de verdachte nog geen strafrechtelijk verwijt kon worden gemaakt op de tenlastegelegde datum. Nadat de verdachte zijn aangifte 2015 niet op 1 mei 2016 had ingediend, kreeg hij een herinnering en aanmaning toegestuurd. In die brieven werden termijnen gesteld van respectievelijk 28 juni en 12 augustus 2016. Nadat ook na de aanmaning de aangifte uitbleef, werd verdachte gedagvaard. Het openbaar ministerie had tenlastegelegd dat 'hij op of omstreeks

10. HR 21 april 2017, ECLI:NL:HR:2017:640, *BNB* 2017/156 m.nt. Marres; *FED* 2017/123 m.nt. Smit.

1 mei 2016' geen aangifte had gedaan, zodat de aangifte inkomstenbelasting over het jaar 2015 niet (binnen de gestelde termijn) was gedaan. Het hof overwoog dat pas kan worden gesproken van een niet tijdig gedane aangifte nadat de belastingplichtige is herinnerd en vervolgens aangemaand. Geconcludeerd wordt dat de verdachte op 1 mei 2016 nog geen strafrechtelijk verwijt kon worden gemaakt, maar pas na afloop van de termijn in de aanmaning, zodat vrijspraak diende te volgen. Het betreft een zuivere uitspraak, in lijn met de wetssystematiek en op de grondslag van de tenlastelegging.

Overig

- *Wetsvoorstel 'Aanpassing mettelijk fiscaal verschoningsrecht'*

Plannen om het fiscaal verschoningsrecht ex artikel 53a AWR aan te passen dateren van ruim drie jaar geleden, toen daarvan melding werd gemaakt in de brief van 17 januari 2017 inzake de aanpak van belastingontwijking. In juli van vorig jaar werd het conceptwetsvoorstel daartoe voor internetconsultatie aangeboden. Het wetsvoorstel is gebaseerd op de stelling dat het inschakelen van een advocaat of notaris maakt dat fiscaal relevante bescheiden onder het verschoningsrecht komen te vallen, zodat informatieverstrekking kan worden geweigerd. Dit zou een ongelijk speelveld creëren en misbruik in de hand werken, omdat belastingplichtigen die bijstand krijgen van een belastingadviseur zich niet op een afgeleid verschoningsrecht kunnen beroepen. Bovendien zou het fiscaal verschoningsrecht een juiste en volledige belastingheffing belemmeren. Voorgesteld wordt daarom om het verschoningsrecht te beperken tot de eigenlijke werkzaamheden van een advocaat. De omschrijving van de werkzaamheden is ontleend aan de zogenoemde procesvrijstelling uit de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (Wwft), te weten *'de bepaling van de rechtspositie van een cliënt, diens vertegenwoordiging en verdediging in rechte, het geven van advies voor, tijdens en na een rechtsgeding of het geven van advies over het instellen of vermijden van een rechtsgeding.'*

Van de mogelijkheid om te reageren werd veelvuldig gebruik gemaakt. Het wetsvoorstel is vanuit vrijwel alle beroepsgroepen bekritiseerd, waaronder de NOvA en KNB. Veelgehoorde kritiek is het feit dat het wetsvoorstel gebaseerd zou zijn op een verkeerd uitgangspunt. Het is namelijk onjuist dat een belastingplichtige bescheiden zou kunnen onthouden, enkel omdat de bescheiden zijn gesteld bij of gedeeld met een verschoningsgerechtigde. De wijze waarop het verschoningsrecht in het wetsvoorstel wordt gecodificeerd, zorgt bovendien voor verwarring, aldus de NOvA. Aansluiting bij de Wwft doet geen recht aan de reikwijdte van de verschoningsrecht en de wettekst is indirect vormgegeven, zodat niet naar voren komt dat wordt beoogd dat de *belastingplichtige* het ter inzage geven van stukken niet kan weigeren door een beroep te doen op het afgeleide verschoningsrecht. Wij kunnen ons vinden in de aanbeveling van de NOvA om het

wetsvoorstel terug naar de tekentafel te sturen. Voorkomen moet worden dat het wetsvoorstel onduidelijkheid schept en onnodige beperkingen op het algemene rechtsbeginsel van het verschoningsrecht met zich brengt.

- *Leidraad Mandatory Disclosure en uitstel termijn meldplicht*

In eerdere afleveringen van deze kroniekbijdrage is al melding gemaakt van de meldplicht voor zogenoemde intermediairs van grensoverschrijdende constructies, voortvloeiend uit de DAC6 Richtlijn. De wijze waarop de verplichtingen uit de Richtlijn en de implementatiewet moesten worden ingevuld, zorgden voor veel vragen uit de praktijk. Met de op 30 juni 2020 gepubliceerde Leidraad wordt de nodige verduidelijking geboden. In de Leidraad worden begrippen als hulpintermediair toegelicht en worden 24 voorbeelden gegeven ten aanzien van de wezenskenmerken. Hoewel 24 voorbeelden veel lijkt, is de praktijk nog vele andere (standaard)situaties rijk waarop de Leidraad geen antwoord geeft. Dat ook het MDR-team openstaat voor aanvullingen, blijkt wel uit het feit dat een tweede versie van de Leidraad niet wordt uitgesloten.

Door de wereldwijde coronapandemie zijn de termijnen voor de meldplicht opgeschoven. Daar waar constructies vanaf 1 juli 2020 dienden te worden gemeld, is deze termijn nu op 1 januari 2021 gesteld.