

Datum 22-05-2019

**Datum**

22-05-2019

**Folio weergave**[Download gedrukte versie \(PDF\)](#)**JCDI**

JCDI:ADS54744:1

**Vakgebied(en)**

Strafrecht algemeen (V)

In deze aflevering belichten wij weer diverse fiscaal strafrechtelijke beslissingen. Zo gaan we in op een arrest van de Hoge Raad waarin hij oordeelde over straftoemeting die is gebaseerd op voorschriften voor vaststelling van een fiscale boete. Ook besteden we aandacht aan een arrest van het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden dat in hoger beroep besliste op het in de vorige aflevering besproken vonnis omtrent toepassing van artikel 69a AWR. Daarnaast stellen we een vonnis aan de orde waarin het openbaar ministerie (opnieuw) niet-ontvankelijk werd verklaard vanwege gebruik van strafvorderlijke dwangmiddelen hangende een fiscale beroepsprocedure vanwege de weigering bepaalde gegevens te verschaffen. Tevens gaan we in op een tweetal vonnissen van de Rechtbank Amsterdam waarin de verdachten zijn vrijgesproken en die hun oorsprong vinden in een fiscaal geschil. Tot slot staan we nog kort stil bij een tweetal consultatiewetsvoorstellen van 19 december 2018.

**HR 26 maart 2019, ECLI:NL:HR:2019:435**

Zoals bekend laat de Hoge Raad de feitenrechter een grote mate van vrijheid bij de vaststelling van de strafsoort en de strafhoogte. Hij grijpt pas in wanneer de strafoplegging in strijd is met de wettelijke regels omtrent strafoplegging. Te denken valt aan oplegging van een geldboete die wettelijk niet is toegestaan of een bepaalde combinatie van straffen die de wet niet toestaat. In de praktijk komt dit betrekkelijk zelden voor. De tweede mogelijkheid voor de Hoge Raad om de strafoplegging te beoordelen loopt via de band van de strafmotivering. Omdat de voor de strafoplegging bepalende factoren bij uitstek door de feitenrechter kunnen en moeten worden gewogen stelt de Hoge Raad zich bij zijn toetsing op dit punt terughoudend op. Gekeken wordt of de strafmotivering begrijpelijk is tegen de achtergrond van hetgeen is vastgesteld en/of tijdens de feitenbehandeling is aangevoerd. Wat betreft die motiveringstoetsing ging het in onderhavige fiscale strafzaak. Het hof had in deze zaak de verdachte wegens het opzettelijk aangeven van een te laag belastbaar bedrag in de aangifte inkomstenbelasting veroordeeld tot een geldboete. Bij de vaststelling van de hoogte van die boete had het aansluiting gezocht bij de hoogte van een fiscale vergrijpboete die de fiscus zou hebben opgelegd, ware de zaak fiscaal afgedaan. Het overwoog in dat verband dat over een belastbaar inkomen uit aanmerkelijk belang ter hoogte van € 400.000 ten onrechte geen inkomstenbelasting was betaald. Dit bedrag als uitgangspunt nemend stelde het hof vast dat verdachte dan 25% van het ontdoken bedrag aan boete heeft moeten betalen. Daarom vond het hof een geldboete van € 100.000 passend en geboden.

De Hoge Raad analyseert allereerst de denkredering van het hof en zet uiteen dat fiscale vergrijpboeten worden berekend als percentage van belasting over verzwegen en alsnog belast inkomen (artikel 67d AWR), dat belasting op belastbaar inkomen uit aanmerkelijk belang 25% bedraagt (artikel. 2.12 Wet IB 2001), dat inspecteur bij opzet een vergrijpboete van 50% oplegt en dat bij strafverzwarende omstandigheden de vergrijpboete kan worden verhoogd tot max. 100% (par. 8 en 25 Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst). Vervolgens overweegt hij dat het oordeel van het hof dat:

“verdachte 25 % van het ontdoken bedrag aan boete [zou] hebben moeten betalen bij een afdoening door de fiscus” en dat “een geldboete van € 100.000,- daarom passend” is, zonder nadere motivering niet begrijpelijk is. Immers, indien het hof is uitgegaan van 25% van het verzwegen inkomen, dan heeft het miskend dat de vaststelling van een fiscale vergrijpboete wordt berekend als percentage van het bedrag van de aanslag over het verzwegen inkomen. En indien het hof het voorgaande niet heeft miskend en is uitgegaan van een percentage van het bedrag van de aanslag, heeft het verzuimd te motiveren op welke gronden het is uitgegaan van een vergrijpboete van 100%.”

De Hoge Raad wijst de zaak daarom terug naar het hof om de strafoplegging nog eens over te doen.

Opvallend is dat sinds in 1985 de fiscale boete als straf in de zin van art. 6 EVRM wordt gezien vooral strafrechtelijke waarborgen en uitgangspunten de regels omtrent toepassing/oplegging van fiscale boeten hebben beïnvloed. In deze zaak

speelt juist het omgekeerde: de strafrechter gebruikt expliciet het fiscale stramen voor vaststelling van de hoogte van de boete als uitgangspunt. In die zin vullen de fiscale regels dus de landelijke oriëntatiepunten voor straftoemeting – voor zover het gaat om de op te leggen boete – als het ware aan.

We kunnen de poging van het hof om zijn beslissing inzake de straftoemeting uitgebreid te motiveren wel waarderen. Te vaak ziet met immers (ook) in fiscale strafzaken sjabloonachtige motiveringen die nauwelijks concreet inzicht geven in de factoren die de straf hebben bepaald. Tevens wordt echter duidelijk dat de feitenrechter daarmee zijn straftoemetingsbeslissing kwetsbaar maakt in cassatie. Maar met het handvat dat de Hoge Raad geeft om de gronden van de beslissing (verder) toe te lichten moet de feitenrechter in dit soort zaken uit de voeten kunnen.

## Hof Arnhem-Leeuwarden 13 februari 2019, ECLI:NL:GHARL:2019:1244

In onze rubriek van december jl. (*DD* 2018/66) besteedden wij al aandacht aan het toepassingsbereik van artikel 69a AWR naar aanleiding van het vonnis van de Rechtbank Overijssel 16 juli 2018, parketnr. 08/996097-16. Deze zaak heeft inmiddels een vervolg gekregen in genoemd arrest van het hof.

Nog even kort de feiten. Aan verdachte was tenlastegelegd dat hij opzettelijk niet (tijdig) de belasting op aangifte heeft betaald, strafbaar gesteld in artikel 69a AWR. Verdachte betoogde dat hij geen opzet heeft gehad tot het niet betalen van omzetbelasting, maar dat er door de benarde financiële situatie van de vennootschap geen financiële middelen waren om de aanslagen te voldoen. Hij heeft verkeerde keuzes gemaakt en ging er steeds vanuit dat er betere tijden zouden aanbreken en dat hij alsnog een betalingsregeling met de fiscus zou kunnen treffen. De rechtbank overwoog – kort gezegd – dat verdachte willens en wetens niet aan zijn betalingsverplichting had voldaan, maar niet de fraudeur was waar de wetgever bij het opstellen van artikel 69a AWR aan heeft gedacht. Gelet hierop legde de rechtbank niet de geëiste onvoorwaardelijke gevangenisstraf op, maar volstond ze met oplegging van een taakstraf.

Ook het hof komt in hoger beroep tot het oordeel dat sprake is van opzettelijk handelen door de verdachte. Ten aanzien van de strafmaat oordeelt het hof als volgt. De wetgever heeft het oog gehad op kwaadwillende belastingschuldigen die opzettelijk hun activa uit het zicht van de Belastingdienst brengen om belastingbetaling te vermijden en zich ten koste van de gemeenschap te verrijken. Het hof overweegt:

“Uit de derde nota van wijziging blijkt dat het derde lid (van art. 69a WV/AF) is toegevoegd om ‘uitdrukkelijk te waarborgen dat goedwillende belastingplichtigen niet door de voorgestelde maatregel worden getroffen.’ Naar het oordeel van het hof wordt met goedwillende belastingschuldige bedoeld hij die terstond bereid is om opening van zaken te geven en die zich naar vermogen inzet om de schuld alsnog te voldoen. Dit impliceert dat de goedwillende belastingschuldige die de belastingdienst tijdig van zijn betalingsproblemen op de hoogte stelt, zodat de belastingdienst desgewenst haar (omvangrijke) wettelijke instrumentarium – waaronder persoonlijke aansprakelijkstelling van de bestuurder van een B.V. – kan inzetten om de vorderingen te innen, bescherming dient te worden geboden. In dat licht moet het derde lid van artikel 69a AWR naar het oordeel van het hof worden gelezen.”

Gelet op de nadrukkelijk in het arrest benoemde omstandigheden ziet het hof in het geval van deze verdachte geen aanwijzingen dat sprake is van kwaadwillendheid noch dat hij zichzelf heeft verrijkt. Verdachte heeft immers de aan bedrijf X onttrokken gelden gebruikt om een eerder ontstane belastingschuld te betalen. Daarnaast heeft verdachte zijn werknemers en overige noodzakelijke bedrijfskosten betaald. Vervolgens overweegt het hof dat de fiscale wetgeving voldoende instrumentarium aanreikt om belastingschuldigen zoals verdachte aan te pakken. Hierbij mag van de Belastingdienst volgens het hof een voortvarend en adequaat optreden worden verwacht en de inzet van het strafrecht is in dit kader een *ultimum remedium* en slechts bedoeld voor andere gevallen waarin het instrumentarium aanwijsbaar te kort schiet. Het hof komt daarom tot toepassing van artikel 9a Sr: schuldigverklaring zonder oplegging van straf of maatregel. Bij onze bespreking van deze casus naar aanleiding van het vonnis van de rechtbank in de aflevering van december jl. merkten wij al op dat we ons gelet op de expliciete bedoeling van de wetgever konden voorstellen dat een beroep op niet-ontvankelijkheid van het openbaar ministerie vanwege *détournement de pouvoir* in beeld komt. In het arrest van het hof zien we net als in het vonnis van de rechtbank een duidelijke verwijzing naar de wetgeschiedenis van artikel 69a AWR waarin de bedoeling van de wetgever met de introductie van deze bepaling heel expliciet naar voren komt. Het hof gaat ‘verder’ dan de rechtbank en ziet geen ruimte voor bestraffing en komt tot toepassing van artikel 9a Sr. Wellicht is een volgende stap het openbaar ministerie in voorkomende gevallen niet-ontvankelijk te verklaren?

## Rb. Overijssel 4 maart 2019, ECLI:NL:RBOVE:2019:1013

Zaken waarin het openbaar ministerie niet-ontvankelijk wordt verklaard komen in de hedendaagse (fiscale) strafrechtspraak zelden voor. In onze rubriek van december jl. maakten wij melding van een arrest van het Hof 's-Hertogenbosch van 12 juni 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:2472 waarin het tot dit oordeel kwam omdat sprake was van *détournement de pouvoir* nu de strafrechtelijke procedure was opgestart om een DVD met daarop e-mailberichten in handen te krijgen, terwijl de weigering

die DVD te verstrekken nog onderwerp van discussie was in de fiscale procedure inzake de al dan niet bestaande verplichting deze gegevens ter inzage te geven.

Onder verwijzing naar dit arrest van het Bossche Hof borduurt het vonnis van de Rechtbank Overijssel in een vergelijkbare casus hierop voort. Wat was er aan de hand.

Verdachte had de verzochte inlichtingen en administratie van de BV aan de belastinginspecteur verstrekt, met uitzondering van de in de informatiebeschikkingen verzochte informatie, waarvan de klantdossiers het grootste gedeelte betroffen. Ook hier kwam vervolgens in de bezwaar- en beroepsprocedure de vraag aan de orde of deze weigering terecht was. De beroepsprocedure liep nog. Intussen was al wel overgegaan tot doorzoeking ter inbeslagneming.

De rechtbank stelt zich onder verwijzing naar de Bossche beslissing op het standpunt dat zolang de informatiebeschikkingen niet onherroepelijk zijn, er rehtens in beginsel geen verplichting bestaat om het geweigerde alsnog te verstrekken. Zij betreft vervolgens in haar overwegingen de insteek van de verdediging in de fiscale procedure. Hierin heeft de verdediging het standpunt ingenomen dat – kort samengevat – de verzochte klantdossiers niet vallen binnen de kaders van artikel 47 AWR omdat hierin klantadviezen zitten, die vertrouwelijk zijn. De rechtbank overweegt dat artikel 47 AWR geen onbegrensde verplichting tot informatieverstrekking behelst. Vereist is immers dat de administratieve bescheiden, waarvan de belastinginspecteur verstrekking verlangt, voor de belastingheffing van de informatieverstrekker van belang zijn.

Volgens de rechtbank is op geen enkele wijze aannemelijk geworden dat de klantdossiers van belang waren voor de vaststelling van de fiscale verplichtingen van de BV, in die zin dat het niet verstrekken ervan ertoe zou (kunnen) strekken dat te weinig belasting zou worden geheven. Evenmin is gebleken van omstandigheden waaruit zou kunnen volgen dat verdachte met haar weigering de klantdossiers te verstrekken beoogde misbruik te maken van haar recht op bezwaar en beroep in de fiscale procedure. Daarbij betreft de rechtbank ook verdachtes medewerking aan het onderzoek, die slechts gemotiveerd stopte ten aanzien van de nader verzochte informatie, waarvan de klantdossiers het grootste gedeelte uitmaken en die onder opgave van redenen, niet zijn verstrekt, waarbij de weigering van het verstrekken van de klantdossiers geleet op de gehele gang van zaken tevens de weigering van de overige verzochte informatie met zich heeft gebracht.

Een en ander brengt de rechtbank tot het oordeel dat het openbaar ministerie hangende de bezwaarprocedure geen strafrechtelijke bevoegdheden, zoals doorzoeking en inbeslagneming, had mogen aanwenden enkel en alleen om de klantdossiers alsnog te verkrijgen. Het openbaar ministerie werd niet-ontvankelijk verklaard in de strafvervolgung. Interessant is dat de rechtbank het 'in beginsel' karakter in haar oordeel nader toelicht. Ze ziet ruimte om, ondanks een lopende fiscale procedure, wel degelijk strafrechtelijke bevoegdheden aan te wenden. In verband met de voorliggende casus wijst de rechtbank op de omstandigheid dat verdachte of klanten van de BV concreet worden verdacht van een strafbaar feit, anders dan het niet verstrekken van inlichtingen of administratie als bedoeld in artikel 47 AWR. Daarnaast wijst ze nog op een situatie waarin er aanleiding is te veronderstellen dat in de bestuursrechtelijke procedure door de belastingplichtige misbruik van procesrecht wordt gemaakt en/of het gevaar bestaat dat hangende de bezwaar- en beroepsprocedure de opgevraagde informatie wordt weggemaakt.

Wij juichen de benadering van de feitenrechtters toe. Immers, kritisch wordt gekeken naar de doelstelling bij de inzet van bevoegdheden door openbaar ministerie en Belastingdienst, terwijl tevens oog is voor bijzondere omstandigheden die een rechtvaardiging kunnen vormen voor inzet van strafvorderlijke bevoegdheden hangende de bezwaar- en beroepsprocedure.

## **Rb. Amsterdam 4 april 2019, ECLI:NL:RBAMS:2019:2459 en Rb. Amsterdam 5 april 2019, ECLI:NL:RBAMS:2019:2494**

Deze twee in het oog springende strafzaken van de Rechtbank Amsterdam betreffen de vrijspraken van K.H. en de verdachten in de zogenaamde KPMG-zaak. In essentie fiscale strafzaken die veelvuldig de media hebben gehaald. Beide zaken zijn gestart naar aanleiding van een fiscale discussie. In de zaak van K.H. gaat het over de vraag of onroerend goed te laag is getaxeerd, hetgeen ertoe leidt dat een onjuiste aangifte overdrachtsbelasting is gedaan. De rechtbank overweegt onder meer dat allerlei door de officier genoemde omstandigheden, zoals taxatierapporten met andere waardes, er niet toe leiden dat de taxatierapporten vals zijn. Ook in de KPMG-zaak draait het om een fiscaal geschil over de zakelijkheid van kosten (kosten van een inbouwpakket en een realisatievergoeding), die volgens de Belastingdienst en het openbaar ministerie als onzakelijk moeten worden gekwalificeerd en hebben geleid tot verkapte winstuitdelingen. De rechtbank overweegt ook in deze zaak dat de onzakelijkheid niet kan worden bewezen en dat als dat al het geval zou zijn, in ieder geval pleitbaar is gehandeld.

In beide zaken spreekt de rechtbank alle verdachten integraal vrij. Het valt op dat het openbaar ministerie in de afgelopen periode herhaaldelijk tot dagvaarding overgaat in zaken, waarbij – naast grote media-aandacht – onderliggende documenten, die zijn opgesteld tussen civiele partijen door het openbaar ministerie ter discussie worden gesteld, getuige ook de strafzaken tegen de oud-bestuurder van Achmea en NS (Rb. Midden-Nederland 5 juli 2017, ECLI:NL:2017:3333 en Rb. Oost-Brabant 21 december 2017, ECLI:NL:2017:6647). De strafrechter kijkt hier kritisch naar en is niet snel geneigd

een andersluidende uitleg van dergelijke documenten door het openbaar ministerie te accepteren. In de strafzaak tegen K.H. is geen hoger beroep ingesteld, tegen de vrijspraak van een aantal verdachten in de KPMG-zaak wel.

## Consultatiewetsvoorstellen van 19 december 2018

In de vorige rubriek (*DD* 2018/66) is reeds aandacht besteed aan de Mandatory Disclosure Richtlijn (Richtlijn 2018/822/EU van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van de Richtlijn 2011/16/EU wat betreft automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies, *PbEU* 2018, L 139/1). Naar aanleiding daarvan heeft de wetgever op 19 december 2018 een consultatiewetsvoorstel gepubliceerd, waarin de implementatie van deze richtlijn in de Wet op de Internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (WIB) wordt voorgesteld. Los van alle kritiek die is geuit op de vage bepalingen en open normen, die deze meldingsverplichting met zich meebrengt, is voor deze rubriek relevant om op te merken dat een schending van deze meldplicht, als het aan de wetgever ligt, ook strafrechtelijk vervolgd zal kunnen gaan worden (artikel 11 WIB juncto artikelen 68 en 69 AWR).

Hoewel niet fiscaal-strafrechtelijk van aard, is toch relevant te vermelden dat op 19 december 2018 ook het wetsvoorstel tot openbaarmaking van vergrijpboetes in consultatie is gegeven. Hiermee wordt beoogd te bewerkstelligen dat onherroepelijke fiscale vergrijpboetes, die worden opgelegd aan professionele overtreders door de inspecteur openbaar kunnen worden gemaakt. De openbaar te maken gegevens betreffen de naam van de overtreder, het kantoor waaraan de overtreder is verbonden en de vestigingsplaats van het kantoor. Ervan uitgaande dat publicatie van een boete, net als in het strafrecht, als bijkomende straf moet worden aangemerkt en gelet ook op het persoonlijke karakter van een straf is publicatie van de kantoornaam naar onze mening niet toegestaan. Er is (nog) geen overgangsrecht opgenomen, terwijl het legaliteitsbeginsel met zich meebrengt dat nieuwe strafmodaliteiten pas van toepassing kunnen zijn op strafbare feiten die na datum van inwerkingtreding zijn gepleegd.

De reactietermijn is inmiddels verstreken. Het wachten is nu op de definitieve wetsvoorstellen.

*W.E.C.A. Valkenburg en A.A. Feenstra*