

E.C.A. Bakker, Hoofdstuk 9 - Fiscale delicten, in: F.G.H. Kristen et al. (red.), *Bijzonder strafrecht - Strafrechtelijke handhaving van sociaal-economisch en fiscaal recht in Nederland*, Den Haag: Boom Lemma uitgevers 2011, p. 213-238

# Fiscale delicten

*E.C.A. Bakker*

## 1 Inleiding

In het vorige hoofdstuk is aan de orde gekomen dat in het fiscale recht drie verplichtingen te onderscheiden zijn: de aangifteplicht, de bijkomende fiscale verplichtingen en de plicht tot het betalen van belasting. Het formele belastingrecht kent vooral bepalingen die zien op de verwezenlijking van die verplichtingen. Er zijn talloze verschillende belastingen (en daardoor ook veel verschillende belastingwetten), maar in de kern gelden de hier genoemde drie verplichtingen en daarop toegesneden voorschriften voor alle belastingen. In de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) zijn de voor rijksbelastingen gemeenschappelijke regels met betrekking tot deze verplichtingen opgenomen. In die zin is de AWR een codificatiewet voor de belastingregelgeving.<sup>1</sup>

Ook de handhaving van de naleving van voornoemde verplichtingen is geregeld in de AWR: het enkel opleggen van verplichtingen zonder de naleving daarvan te handhaven heeft nu eenmaal weinig zin. De handhaving vindt plaats langs bestuursrechtelijke en langs strafrechtelijke weg.

In dit hoofdstuk sta ik stil bij de strafrechtelijke handhaving van het fiscale recht. Daarbij concentreer ik me op het materiële fiscale strafrecht.<sup>2</sup> Dat is neergelegd in Hoofdstuk IX van AWR.<sup>3</sup> De strafbepalingen in de AWR staan echter niet geheel op zichzelf: zij worden mede beïnvloed door de Algemene bepalingen van het Wetboek van Strafrecht (art. 91 Sr). Het Wetboek van Strafrecht fungeert in dit geval dus eveneens als kenbron voor de fiscale delicten. Dat betekent dat de fiscale strafbepalingen vanuit twee regimes moeten worden beoordeeld: het fiscale en het strafrechtelijke. Dat vergt uiteraard kennis van beide rechtsgebieden en het kan tot frictie leiden als het gaat om de uitleg en interpretatie van bepaalde begrippen. Bovendien kent de AWR op het strafrechtelijke vlak een aantal afwijkingen ten opzichte van het commune strafrecht.

---

1 De Bleeck et al. 2009, p. 1-5.

2 In de AWR zijn ook formeel-strafrechtelijke bepalingen opgenomen. Voor zover relevant, worden deze in hoofdstuk 16 (Borgers) en 17 (Duker) behandeld.

3 De AWR bevat de belangrijkste fiscale strafbare feiten. Buiten deze wet zijn fiscale strafbaarstellingen te vinden in de Algemene douanewet en de Invorderingswet, waaraan in dit hoofdstuk geen aandacht zal worden geschonken.

Voorts zal blijken dat het niet nakomen van een bij de belastingwet voorziene verplichting niet alleen een fiscaal delict, maar ook een algemeen delict kan opleveren (zoals valsheid in geschrift, art. 225 Sr). In die situaties zal moeten worden nagegaan of er een keuze moet worden gemaakt tussen het fiscale en het algemeen delict en, zo ja, aan de hand van welke factoren dat zou moeten gebeuren.

### 1.1 Achtergronden van fiscaal strafrecht

Waarom kiest de wetgever ervoor om de handhaving van het fiscale recht ook via het strafrecht te laten verlopen?<sup>4</sup> De memorie van toelichting bij de Ontwerp-AWR vermeldt daarover dat de grote gemeenschapsbelangen, welke bij de belastingheffing zijn betrokken krachtige bescherming door het strafrecht niet kunnen missen. Belastingheffing beoogt de Staat geldmiddelen te verschaffen, die voor zijn instandhouding en voor de vervulling van zijn taak nodig zijn. Bovendien bestaat voor bestraffing van belastingontduiking nog de grond dat die ontduiking leidt tot onevenredig zware druk op de eerlijke belastingbetalers en soms tot grove benadeling van het eerlijke bedrijfsleven. Het behalen van geldelijk gewin is bij velen de prikkel die tot het bedrijven van ernstige belastingfraude aanleiding geeft. Slechts de vrees voor op ontdekking volgende bestraffing is in staat hen op het rechte spoor te houden.<sup>5</sup> Naast strafrechtelijke repressie is bestuurlijke bestraffing in het fiscale recht altijd prominent aanwezig geweest.<sup>6</sup> In het fiscale recht werd veelvuldig gewerkt met zogenaamde verhogingen: een eufemistische uitdrukking voor een als bestraffing bedoelde verhoging van het te betalen belastingbedrag. Deze verhogingen worden ook wel als voorloper van de bestuurlijke boete beschouwd.

Per 1 januari 1998 is in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) een herziening op het stelsel van fiscale boetes en fiscale strafbare feiten doorgevoerd.<sup>7</sup> De wetgever is voor een belangrijk deel bij deze wetswijziging afgegaan op de commissie-Van Slooten, die als taak had te onderzoeken of de toen bestaande fiscale sancties in overeenstemming met het EVRM waren. Een van de conclusies van de commissie was dat in beginsel alleen de meest ernstige feiten aan de strafrechter dienen te worden voorgelegd.<sup>8</sup> Om dit *ultimum remedium*-karakter van het strafrecht te bereiken, bepleitte zij een duidelijker scheiding in de wet aan te brengen tussen de beboetbare en strafbare feiten. Dit heeft geresulteerd in de opname van Hoofdstuk VIII A in de AWR dat materieel- en formeelrechtelijke bepalingen bevat inzake de bestuurlijke boete, naast Hoofdstuk IX (dat bij die gelegenheid overigens ook ingrijpend werd gewijzigd) waarin de materiële en formele bepalingen van fiscaal strafrecht staan.

4 Zie voor een uitgebreide bespreking van deze problematiek hoofdstuk 17 paragraaf 4.

5 *Kamerstukken II* 1954/55, 4080, nr. 3, p. 24-25.

6 Zie hoofdstuk 2 (Vervaele).

7 Wetten van 18 december 1997, *Stb.* 2008, 237 en 238.

8 Bijlage bij *Kamerstukken II* 1991/92, 21 058/21 369, nr. 10.

Om overlapping van vervolging van beboetbare en strafbare feiten te voorkomen, is een *una via*-systeem geïntroduceerd, dat bij gelegenheid van de inwerkingtreding van de Vierde tranche van de Awb is opgenomen in de artikelen 5:44 Awb en 243 Sv.<sup>9</sup> In het algemeen is men het er wel over eens dat het strafrecht moet worden gereserveerd voor de echt zware gevallen. In de Justitiebegroting voor 2000 wordt deze *ultimum remedium*-gedachte als volgt verwoord: ‘Bij de handhaving zal, waar mogelijk, gebruik worden gemaakt van andere middelen dan het strafrecht. Als bekend wordt hard gewerkt aan het in ruimere mate inzetten van bestuursrechtelijke en privaatrechtelijke middelen bij de ordeningswetgeving.’<sup>10</sup> De keuze welk handhavingsinstrument wordt ingezet, wordt in de praktijk bepaald door de Aanmeldings-, Transactie- en Vervolgingsrichtlijnen (ATV-richtlijnen), waarin door het Openbaar Ministerie en de Belastingdienst beleidsmatige afspraken zijn gemaakt omtrent de afdoening van overtredingen van de belastingwet.<sup>11</sup> Uit deze richtlijnen komt naar voren dat het strafrecht in beginsel alleen wordt ingezet in die gevallen waarin sprake is van flagrante schendingen van de rechtsorde, waardoor grote schade aan de belangen van burger en staat kunnen ontstaan. De richtlijnen leiden er dus toe dat fiscale fraudezaken met minder of geen maatschappelijk effect vaker bestuursrechtelijk zullen worden afgedaan.

Niettemin is voor het fiscale strafrecht nog steeds een belangrijke plaats weggelegd. Zo wordt gesproken van de meerwaarde van het strafrecht door de normstellende en normbevestigende werking ervan en het preventieve effect dat ervan uitgaat. ‘Door het strafrecht als integraal onderdeel van de handhaving in te zetten kan het benut worden om als totale keten pro-actief op te treden en brede maatschappelijke effecten te sorteren. In lijn met deze koers zal het strafrecht steeds meer worden ingezet ter ondersteuning van en in wisselwerking met het toezicht om zo de rechtshandhaving te stimuleren en compliance te bevorderen.’<sup>12</sup> Volgens critici past deze benadering in het beeld van een strenger wordend rechtshandavingsklimaat, waarin de gevolgen van de rechtshandhaving voor de justitiabelen ondergeschikt worden gemaakt aan de door de overheid met de rechtshandhaving beoogde effecten.<sup>13</sup>

### 1.2 Het fiscale strafrecht in relatie tot het commune strafrecht

Zoals in de inleiding al kort aangestipt zijn in het kader van de belastingheffing de voornaamste verplichtingen voor belastingplichtigen het tijdig, juist en volledig doen van aangifte, het tijdig en volledig betalen van de verschuldigde

---

9 Wetten van 25 juni 2009, *Stb.* 2009, 264 en 265, zie voor een bespreking van het *una via*-beginsel hoofdstuk 8 (De Bont & De Haas) en hoofdstuk 17 (Duker).

10 *Kamerstukken II* 1999/00, 26 800, VI, nr. 2, p. 16.

11 Aanmeldings-, Transactie- en Vervolgingsrichtlijnen voor fiscale delicten, douane- en toeslagendelicten 2010, *Stcrt.* 2009, 20351.

12 Aanmeldings-, Transactie- en Vervolgingsrichtlijnen voor fiscale delicten, douane- en toeslagendelicten 2010, *Stcrt.* 2009, 20351, p. 1.

13 Redactie Vakstudie Nieuws, V-N 2010/4.7. Kritisch op dit punt in de ATV-richtlijnen 2006: Jaeger 2006, p. 241-242 en De With 2006, p. 339-344.

belasting en de nakoming van de verplichtingen van de AWR die de controle door de Belastingdienst waarborgen (de zogenaamde bijkomende fiscale verplichtingen). Daarnaast bevatten zowel de AWR als de afzonderlijke belastingwetten nog een groot aantal andere verplichtingen, die vaak samenhangen met de hoofdverplichtingen. In de AWR is het niet naleven van een groot aantal van die bijkomende verplichtingen strafbaar gesteld.

In Afdeling 1 en 2 van Hoofdstuk IX AWR staan de bepalingen van materieel belastingstrafrecht. In art. 68 en 69 AWR staan de voornaamste fiscale strafbepalingen. In deze twee artikelen is een flink aantal verschillende strafbare feiten opgenomen.

Ingevolge art. 91 Sr zijn de algemene bepalingen van het Wetboek van Strafrecht van toepassing op de strafbare feiten van de AWR, voor zover deze wet geen andere bepalingen geeft.<sup>14</sup> Het materieel deel van het fiscale strafrecht kent een paar afwijkingen van het commune strafrecht, waarvan de belangrijkste de inkeerbepaling is, welke regelt dat degene die tijdig van zijn aanvankelijke overtreding van een van de fiscale strafbepalingen inkeert, niet vervolgd wordt. Wat betreft de geldboete die kan worden opgelegd voor de misdrijven geldt dat er geen absoluut gefixeerd plafond is, maar maximaal éénmaal het bedrag van de aanvankelijk te weinig geheven belasting indien dat bedrag hoger is dan het maximum van de geldboete. Daarnaast geldt er een voorrangsregeling voor sommige fiscale strafbepalingen boven de commune valsheidsbepaling van art. 225 lid 2 Sr en is in art. 76 AWR de strafbeschikking<sup>15</sup> geregeld, die kan worden opgelegd door het bestuur van de Belastingdienst in plaats van door het OM.

De algemene regels van het commune strafrecht gelden voor bijvoorbeeld de deelnemingsbepalingen en de strafbaarheid van de rechtspersoon.

### 1.3 Fiscale overtredingen en misdrijven

Art. 72 AWR bepaalt dat de bij de belastingwet strafbaar gestelde feiten waarop gevangenisstraf is gesteld, misdrijven zijn. De overige bij de belastingwet strafbaar gestelde feiten zijn overtredingen. Alleen de gedragingen genoemd in art. 69 worden met gevangenisstraf bedreigd, zodat art. 68 AWR enkel overtredingen bevat. Inhoudelijk relevant is dat art. 69 AWR opzet vereist, terwijl, zoals doorgaans bij overtredingen het geval is, de intentie van de dader bij art. 68 AWR in het kader van het bewijs geen rol speelt. Indien de overtredingen van het eerste lid van art. 68 AWR opzettelijk zijn begaan, vallen ze onder de eerste twee leden van art. 69 AWR, zodat in feite opzet het onderscheidend criterium is, net zoals het geval is bij de indeling van de meeste economische delicten (art. 2 lid 1 WED).<sup>16</sup>

---

14 Zie over art. 91 Sr hoofdstuk 3 (Lamp, Lindeman en Luchtman).

15 De redactie gaat ervan uit dat de aangekondigde fiscale strafbeschikking bij het ter perse gaan van deze bundel is (of op zeer korte termijn zal worden) ingevoerd. Zie verder hierover hoofdstuk 15 (Lindeman).

16 Cleiren & Verpalen 2010 (T&C Sr), aant. 5 bij art. 68-76 AWR.

Consequenties van het onderscheid tussen misdrijven en overtredingen zijn dat poging tot en voorbereiding van en medeplichtigheid aan overtredingen niet strafbaar is, de samenloop en de verjaringstermijnen anders geregeld zijn en dat de van art. 2 e.v. Sv afwijkende regeling van art. 73 AWR inzake de toepasselijkheid van de Nederlandse strafwet alleen geldt voor misdrijven. Niet onbelangrijk is bovendien dat bij verdenking van een misdrijf andere en zwaardere dwangmiddelen kunnen worden ingezet dan bij verdenking van een overtreding.

## 2 Art. 68 AWR: fiscale overtredingen

### 2.1 Algemeen

Art. 68 AWR bevat de overtredingen; het handelen in strijd met de bijkomende fiscale verplichtingen is strafbaar gesteld. Tot 1 januari 2010 kende het artikel vier leden; overtreding van het eerste lid leidde zelden tot nooit tot strafvervolgning. Een voorbeeld van een strafbaarstelling uit het oude eerste lid is het als belastingplichtige nalaten om te verzoeken om een uitnodiging tot het doen van aangifte, hetgeen naar schatting enkele duizenden keren per jaar voorkomt. Volgens de MvT bij de wetwijziging liggen de oorzaken van het niet instellen van strafrechtelijke vervolging op grond van dit artikellid in het feit dat deze specifieke strafbare feiten – mede gelet op de beperkte capaciteit van het OM – als ‘te licht’ worden beschouwd en dat het niet voldoen aan de bedoelde verplichtingen zich niet direct vertaalt in een kwantificeerbaar fiscaal nadeel.<sup>17</sup>

Het oude eerste lid van art. 68 AWR bevat ten eerste de strafbaarstelling van het niet voldoen aan een aantal verplichtingen op grond van de AWR. Het gaat om de verplichting krachtens art. 6 lid 3 om binnen een te stellen termijn om uitnodiging tot het doen van aangifte te verzoeken. Vervolgens worden genoemd de vordering om de verplichtingen na te komen van minderjarigen, onder curatele gestelden, in staat van faillissement verklaarde personen, personen ten aanzien van wie de schuldsaneringsregeling natuurlijke personen van toepassing is, of wiens vermogen onder bewind is gesteld en de verplichtingen omtrent een nalatenschap, door wettelijk vertegenwoordigers, curatoren, bewindvoerders en erfgenamen (art. 43 en 44 AWR); het nalaten opgave te verstrekken of opgave te verlangen van het sociaal-fiscaal nummer (art. 47b lid 2 AWR); het niet toelaten van een ambtenaar tot het maken van kopieën of uittreksels van de voor raadpleging beschikbaar gestelde gegevensdragers (art. 49 lid 2 AWR) en het door de gebruiker niet verlenen van toegang aan de inspecteur of door deze aangewezen deskundigen tot gebouwen of grond, voor onderzoek ingevolge de belastingwet. Daarnaast wordt een aantal overtredingen opgesomd tegen bepalingen uit heffingswetten: het niet nakomen van verplichtingen tot het uitreiken aan derden van nota's of facturen waarin melding wordt gemaakt van ingehouden belasting (art. 7 lid 2 Wet op de kansspelbelasting, art. 9 lid 1 Wet op de dividendbelasting 1965, art. 35 lid 1-3 Wet op de omzetbelas-

17 *Kamerstukken II 2008/09*, 32 128, nr. 3, p. 36.

ting 1968); het niet nakomen van verplichtingen in het kader van de loonadministratie met betrekking tot werknemers, artiesten, beroepssporters en buitenlandse gezelschappen (art. 28 aanhef en onderdelen a, b, d en e, 29, 35d, 35e aanhef en onderdelen a, b, d en e, 35k, 35l en 35m aanhef en onderdelen a en c Wet op de loonbelasting 1964).

De sanctie die op deze overtredingen stond was een geldboete van de derde categorie, hetgeen neerkwam op maximaal €7.400 (art. 23 Sr, oud). Per 1 januari 2010 staan deze feiten in art. 67ca AWR en kan een verzuimboete van ten hoogste €4.920 worden opgelegd.<sup>18</sup> Volgens de MvT drukt deze herkwalficatie van strafbaar feit naar beboetbaar feit geenszins een verminderde afkeuring van het gedrag uit, maar zorgt ze slechts voor een wettelijk sanctiestelsel dat beter aansluit bij de aard van de overtreding. De maximale bestuurlijke boete is lager dan de maximale strafrechtelijke geldboete, maar omdat de effectiviteit van de handhaving toeneemt, zal het afschrikwekkende effect van de lagere bestuurlijke boete zeker niet geringer zijn, aldus de minister.<sup>19</sup>

Zoals bij overtredingen gebruikelijk is, bevat art. 68 AWR geen subjectief bestanddeel in de zin van opzet of schuld. Volgens het algemeen strafrechtelijk beginsel ‘geen straf zonder schuld’ kan een beroep op de ongeschreven schulduitsluitingsgrond ‘afwezigheid van alle schuld’ (avas) tot straffeloosheid leiden.

## 2.2 Art. 68 lid 1 AWR<sup>20</sup>

Bij deze overtredingen staan de zogenaamde bijkomende fiscale verplichtingen van art. 47-56 AWR centraal, ter onderscheiding van de aangifteplicht die pas in art. 69 AWR aan bod komt. Consequentie van deze indeling is dat niet opzettelijk handelen in strijd met de aangifteplicht geen strafbaar feit in de zin van de AWR oplevert. Wel kan er in dat geval een bestuurlijke boete worden opgelegd.

De verplichtingen waar art. 68 lid 1 AWR op ziet, zijn opgenomen in Hoofdstuk VIII, afdeling 2 ‘Verplichtingen ten dienste van de belastingheffing’.<sup>21</sup> Uitgangspunt is dat alle ingezetenen (natuurlijke en rechtspersonen) verplicht zijn desgevraagd informatie te verschaffen omtrent feiten die van belang kunnen zijn voor de belastingheffing ten aanzien van henzelf (art. 47-51 AWR).<sup>22</sup> Art. 52 AWR bevat twee specifieke verplichtingen, namelijk de administratie- en de bewaarplicht, welke enkel gelden voor administratieplichtigen. Dat zijn ingevolge het tweede lid o.a. lichamen en natuurlijke personen die een bedrijf of zelfstandig een beroep uitoefenen, of inhoudingsplichtig zijn.

18 Zie over art. 67ca AWR ook hoofdstuk 8 (De Bont en De Haas); zie verder Van der Woude en Nent 2010.

19 *Kamerstukken II* 2008/09, 32 128, nr. 3, p. 36.

20 Art. 68, tweede en derde lid AWR bevatten tamelijk obscure bepalingen en laat ik verder buiten beschouwing. Zie voor een uitgebreide beschouwing over art. 68 lid 3 AWB: Valkenburg 2001a, p. 32-34.

21 Zie ook hoofdstuk 8 (De Bont en De Haas).

22 Valkenburg 2007a, p. 12.

De inspecteur kan behoefte hebben aan bepaalde inlichtingen en bescheiden om tot een correcte vaststelling van de aanslag te komen. De belastingplichtige is degene bij uitstek die de inspecteur deze informatie kan verschaffen en is daar dan ook wettelijk toe verplicht. De aanhef spreekt van ‘degene die ingevolge de belastingwet verplicht is tot’ en dat maakt art. 68 lid 1 AWR tot een expliciet kwaliteitsdelict. Anderen kunnen slechts strafbaar zijn voor dit feit door als deelnemer volgens het commune strafrecht te fungeren. Overigens bestaan de bijkomende verplichtingen van art. 47 AWR e.v. pas als de inspecteur de informatie heeft gevorderd, zoals blijkt uit het bestanddeel ‘desgevraagd’ in de aanhef. Dit geldt alleen niet voor de verplichting tot het voeren en bewaren van een administratie, zoals neergelegd in art. 52 AWR.

Art. 68 lid 1 AWR stelt strafbaar het:

- niet, onjuist of onvolledig verstrekken van inlichtingen, gegevens of aanwijzingen (sub a);
- niet beschikbaar stellen van boeken, bescheiden en andere gegevensdragers (sub b);
- in valse of vervalste vorm beschikbaar stellen van boeken, bescheiden en andere gegevensdragers (sub c);
- niet voeren van een administratie (sub d);
- niet bewaren van boeken, bescheiden en andere gegevensdragers (sub e);
- niet verlenen van medewerking als bedoeld in art. 52 lid 6 AWR (dat lid bevat de verplichting om op een zodanige manier de administratie te voeren dat controle binnen redelijke termijn mogelijk is) (sub f);
- uitreiken van een onjuiste factuur of nota (sub g).<sup>23</sup>

In sub a is zowel het niet verstrekken van inlichtingen, gegevens of aanwijzingen als het onjuist of onvolledig verstrekken daarvan in één bepaling strafbaar gesteld. Voor de terminologie ‘onjuist of onvolledig’ moeten we te rade gaan bij de jurisprudentie inzake de onjuiste of onvolledige aangifte.<sup>24</sup> Inlichtingen en gegevens zijn onjuist, wanneer ze in strijd met de waarheid zijn verstrekt; ze zijn onvolledig, wanneer de verstrekte informatie weliswaar waarheidsgetrouw is, doch ontoereikend in het kader van het doel waarvoor de informatie wordt gevraagd.<sup>25</sup> Strafbaar is gesteld het verstrekken van informatie, niet het onjuist opmaken ervan. Dat laatste kan strafbaar zijn op grond van art. 225 lid 1 Sr.

De vorderingsbevoegdheid van de inspecteur en de verplichting om de gegevens te verstrekken van art. 47 AWR zijn ruim omschreven. Wel moet het verzoek tot het verstrekken van informatie rechtmatig zijn gedaan en niet bijvoorbeeld in strijd zijn met algemene beginselen van behoorlijk bestuur,

---

23 Zie voor een uitgebreide bespreking van deze overtredingen De Blicke et al. 2009, p. 411-415.

24 V-N Algemeen deel, art. 68 aant. 11.4.2.

25 HR 17 april 1984, NJ 1985, 18.



zoals het zorgvuldigheidsbeginsel.<sup>26</sup> Vaak zal de Belastingdienst in de vorm van een vragenbrief om (nadere) gegevens verzoeken.

Het niet beschikbaar stellen van boeken en dergelijke en het in valse of vervalste vorm beschikbaar stellen is in sub b en c afzonderlijk opgenomen, omdat het opzettelijk begaan van deze feiten in art. 69 AWR met verschillende strafmaten is bedreigd. Genoemd worden: 'boeken, bescheiden, andere gegevensdragers of de inhoud daarvan'. Onder gegevensdrager valt ieder medium, iedere vorm van vastlegging van gegevens.<sup>27</sup> Te denken valt aan (klad)boekhouding, kassarollen, notulen, agenda's, diskettes, etcetera. Men moet toelaten dat kopieën, leesbare afdrucken of uittreksels worden gemaakt (art. 49 lid 2 AWR). Het niet-toelaten daarvan viel tot 1 januari 2010 onder het oude lid 1 van art. 68 AWR en is nu beboetbaar op grond van art. 67ca lid 1 sub a AWR.

Sub d-f, het voeren en bewaren van een administratie en het verlenen van medewerking aan een boekenonderzoek, zien op de administratieplichtigen. In het kader van de omzetbelasting dienen facturen aan derden te worden verstrekt. Voor de kansspelbelasting en de dividendbelasting dienen nota's aan derden te worden verstrekt. Ook hier geldt dat de niet-nakoming van deze verplichting tot 1 januari 2010 in het oude eerste lid van art. 68 AWR als overtreding was opgenomen en vanaf deze datum een beboetbaar feit oplevert ingevolge art. 67ca lid 1 onder b, d en e AWR. Het uitreiken van zo een stuk in onjuiste of onvolledige vorm is nog wel strafbaar gesteld in art. 68 sub g AWR.

Overtreding van art. 68 lid 1 AWR wordt gestraft met hechtenis van ten hoogste zes maanden of een geldboete van de derde categorie, wat volgens art. 23 lid 4 Sr neerkomt op €7.600.

### 3 Art. 69 AWR: fiscale misdrijven

#### 3.1 Art. 69 lid 1 en 2 AWR

In art. 69 AWR worden de overtredingen van art. 68 indien zij met opzet zijn begaan als misdrijf strafbaar gesteld. Daarnaast is in art. 69 opgenomen het opzettelijk niet, te laat, onjuist en onvolledig doen van aangifte.

Waar de misdrijven géén betrekking op hebben, is de plicht om belasting te betalen. Dit heeft er mee te maken dat de Belastingdienst met de Invorderingswet een sterk instrument in handen heeft om ervoor te zorgen dat de belasting uiteindelijk wordt betaald. Bovendien is in bepaalde gevallen het opzettelijk frustreren van de invordering van de belasting in de Invorderingswet ook weer als misdrijf strafbaar gesteld (art. 64 en 65 Invorderingswet).

Zowel in de jurisprudentie als in de literatuur is weinig aandacht voor de misdrijven met betrekking tot de bijkomende fiscale verplichtingen, om welke reden ik ze ook hier verder onbesproken laat. Wat hierna wordt opgemerkt over

---

26 HR 4 november 1992, *BNB* 1993/90.

27 Valkenburg 2007a, p. 21.

het opzet en het strekkingsvereiste is evenwel van gelijke relevantie voor de misdrijven met betrekking tot de bijkomende fiscale verplichtingen.

### 3.1.1 *Opzet, strekkingsvereiste en pleitbaar standpunt*

Indien een misdrijf het bestanddeel opzet bevat, geldt als algemene interpretatieregel dat het opzet betrekking heeft op alle bestanddelen die na het opzetvereiste in de delictsomschrijving zijn opgenomen, uitgezonderd de geobjectiveerde bestanddelen.<sup>28</sup> Tot 1998 was naast het opzet voor strafbaarheid van de misdrijven vereist dat van de gedraging ‘het gevolg zou kunnen zijn dat te weinig belasting zou kunnen worden geheven’. Deze zogenaamde ‘dubbele potentialis’ liet een dusdanig ruime invulling toe, dat ze elk onderscheidend karakter miste. Naar aanleiding hiervan had de commissie-Van Slooten in de aanloop naar de wijziging van de AWR in 1998 (zie paragraaf 1.1) de wetgever in overweging gegeven om alleen als misdrijf strafbaar te stellen de gedragingen die waren gedaan met het ‘oogmerk’ om minder belasting te betalen dan was verschuldigd: op die wijze zou duidelijk worden dat alleen de ernstigere vormen van fiscale fraude als misdrijf zouden kunnen worden bestraft. Dit is echter niet door de regering overgenomen, omdat zij het te ver vond gaan om de strafwaardigheid te laten afhangen van de subjectieve intentie van de verdachte. Zij koos ervoor in art. 69 AWR naast het bestanddeel ‘opzet’ het bestanddeel ‘indien het feit ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven’ op te nemen. Volgens de MvT is met deze redactie het accent gelegd op de, uit de objectieve aard en omstandigheden af te leiden, strekking of gerichtheid van de gedraging. Voor de vaststelling dat een gedraging de strekking heeft dat te weinig belasting wordt geheven, zijn bepalend de ervaringsgegevens die leren dat de gedraging, gezien de effecten die dergelijke gedragingen in het algemeen plegen te hebben, geschikt is om te bereiken dat onvoldoende belasting wordt geheven.<sup>29</sup>

Het strekkingsvereiste is dus een geobjectiveerd bestanddeel, waardoor niet hoeft te worden bewezen dat de verdachte met zijn handeling de bedoeling had dat te weinig belasting zou worden geheven. In zijn arrest van 26 juni 2001, *LJN ZD2493* bevestigt de Hoge Raad deze uitleg van het strekkingsvereiste in een situatie waarin sprake was van een bestendige praktijk tussen de verdachte en de fiscus in die zin dat de inkomstenbronnen van verdachte bij de Belastingdienst bekend waren, dat jaarlijks voorlopige aanslagen werden opgelegd en dat bij het niet-tijdig doen van aangifte tot reactie aanzettende ambtshalve aanslagen werden opgelegd. Daarom was volgens het hof niet voldaan aan de door de wet gestelde eis, dat de gedraging van de verdachte (het opzettelijk niet dan wel te laat aangifte doen) de strekking had te weinig belasting te betalen. De Hoge Raad is het niet met het hof eens en verwijst daarbij naar de wetsgeschiedenis. Door te overwegen dat de gedraging van de verdachte naar redelijke verwachting een te geringe belastingheffing niet waarschijnlijk maakte, heeft het hof

28 Zie hoofdstuk 14 (De Jong en Sikkema) en De Hullu 2009, p. 214-215.

29 *Kamerstukken II* 1993/94, 23 470, nr. 3, p. 23.

volgens de Hoge Raad miskend dat, voor de beantwoording van de vraag of de gestelde gedraging ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven, beslissend is of die gedraging naar haar aard in het algemeen geschikt is om teweeg te brengen dat onvoldoende belasting wordt geheven. Het hof had zijn verwachting gebaseerd op de bestendige praktijk tussen de verdachte en de fiscus, maar die omstandigheid mag dus volgens de Hoge Raad geen rol spelen.

Op deze uitspraak kwam onder meer kritiek van Valkenburg die stelt dat deze beslissing van de Hoge Raad illustreert dat men wel erg snel voldoet aan het strekkingsvereiste. Hij wijst op het gevaar dat uitgaat van dit soort objectiveringen waardoor iemand strafrechtelijk verantwoordelijk wordt gehouden voor gedragingen, terwijl men toch vraagtekens kan plaatsen bij het persoonlijk verwijt van de betrokkene. In feite komt men dan dicht in de buurt van een soort risicoaansprakelijkheid.<sup>30</sup> Het lijkt erop dat voor het aannemen van het strekkingsvereiste voldoende is dat schatkistbenadeling *waarschijnlijk* is en daarmee voegt het bestanddeel weinig toe aan het opzettelijk niet voldoen aan de aangifteverplichtingen van art. 69 AWR.<sup>31</sup>

Ondanks deze kritiek bevestigen ook recentere uitspraken deze uitleg van het strekkingsvereiste.<sup>32</sup> In de zaak tegen de belastingadviseur van een oud PSV-directeur en dito voetbaltrainer komt het Hof Arnhem tot de vaststelling dat aangiften VPB onjuist zijn gedaan.<sup>33</sup> Opmerkelijk is dat het hof overweegt dat aan deze onjuistheid van de aangiften niet afdoet dat mogelijk toch juiste aanslagen zijn opgelegd; per saldo zou dan toch het juiste belastbare bedrag zijn aangegeven. Is er dan sprake van een onjuiste aangifte die ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven? Het hof citeert de Hoge Raad uit 26 juni 2001 en oordeelt dat daarvan sprake is, omdat de gedraging naar haar aard en in het algemeen geschikt is om teweeg te brengen dat onvoldoende belasting wordt geheven. Het in 2003 met terugwerkende kracht in 2001 inbrengen van de effectenportefeuille in de vennootschap is volgens het hof zo'n gedraging.<sup>34</sup>

Nu het bestanddeel opzet in art. 69 AWR niet is gericht op het strekkingsvereiste, strekt het opzet zich enkel uit tot de gedragingen (handelen of nalaten), zoals omschreven in het artikel. In de eerste plaats zijn dat de gedragingen van art. 68 eerste lid, derhalve de niet nakoming van de bijkomende fiscale verplichtingen. Daarnaast is in art. 69 handelen in strijd met de aangifteplicht strafbaar gesteld, namelijk het niet, te laat, onjuist of onvolledig doen van aangifte.

Onder opzet moet het voorwaardelijk opzet worden begrepen. Een belastingplichtige die volgens zijn eigen verklaring 'blindelings en zonder enige controle' afging op de juistheid en de volledigheid van de aangiften, zoals die waren opgemaakt door een derde, van wiens kundigheid hij zich van te voren niet behoorlijk had verzekerd, stelt zich willens en wetens bloot aan de geenszins als

30 Valkenburg 2001b.

31 De Bont en Sitsen 2009.

32 Bijvoorbeeld Hof Den Bosch 13 oktober 2009, *NTFR* 2009-2415.

33 Hof Arnhem 4 maart 2009, *NTFR* 2009-770, aant. Castelijns.

34 Er is cassatie ingesteld tegen het arrest van het hof.

denkbeeldig te verwaarlozen kans dat die derde de aangiften onjuist en onvolledig had opgemaakt.<sup>35</sup>

De Hoge Raad heeft de definitie van voorwaardelijk opzet wat betreft de risicocomponent inmiddels aangescherpt: van voorwaardelijk opzet op een bepaald gevolg is sprake indien de verdachte zich willens en wetens heeft blootgesteld aan de aanmerkelijke kans dat dit gevolg zal intreden. Of die aanmerkelijke kans aanwezig is, is afhankelijk van de omstandigheden van het geval, waarbij betekenis toekomt aan de aard van de gedraging en de omstandigheden waaronder deze is verricht. De inhoud van het begrip aanmerkelijke kans mag niet afhankelijk worden gesteld van de aard van het gevolg. Het zal in alle gevallen moeten gaan om een kans die naar algemene ervaringsregelen aanmerkelijk is te achten.<sup>36</sup>

Voor het fiscale strafrecht betekent dit in de eerste plaats dat het voor het aannemen van een aanmerkelijke kans dat er een onjuiste aangifte plaatsvindt niet van belang is welk bedrag daarmee is gemoeid. Er is dus niet eerder sprake van voorwaardelijk opzet bij een miljoenenfraude dan bij een gering bedrag aan belastingontduiking.<sup>37</sup>

Daarbij komt dat, zoals we hierboven zagen, het opzet van art. 69 AWR zich niet richt op het geobjectiveerde gevolgbestanddeel, namelijk dat het feit ertoe moet strekken dat te weinig belasting wordt geheven. Dat maakt dat de delicten van art. 69 AWR formeel omschreven delicten zijn, waarbij het opzet zich uitsluitend uitstrekt tot de specifieke, scherp getypeerde gedraging.<sup>38</sup> Het bereik van art. 69 is daarmee zeer groot. Als we ons beperken tot het doen van onjuiste of onvolledige aangifte, kan worden gesteld dat er snel zal zijn voldaan aan de aanmerkelijke kans daarop, gezien de complexiteit van de fiscale regelgeving.

Naast de aanmerkelijke kans moet er voor voorwaardelijk opzet zijn voldaan aan de kenniscomponent en de wilscomponent. Wat betreft de eerste component kan worden gesteld dat daaraan *in fiscalibus* snel zal zijn voldaan, omdat een ieder door de complexiteit en omvang van de regelgeving zich bewust is van de aanmerkelijke kans dat zijn aangifte onjuist of onvolledig kan zijn.<sup>39</sup> De wilscomponent eist daarnaast dat de belastingplichtige de aanmerkelijke kans bewust heeft aanvaard. De Hoge Raad geeft aan dat voor het bewijs van deze aanvaarding moet worden gekeken naar, naast de verklaring van de verdachte en getuigen hieromtrent, de feitelijke omstandigheden van het geval, waaronder de aard van de gedraging en de omstandigheden waaronder deze is verricht. Daarbij overweegt de Hoge Raad dat bepaalde gedragingen naar hun uiterlijke verschijningsvorm kunnen worden aangemerkt als zozeer gericht op een bepaald gevolg dat het – behoudens contra-indicaties – niet anders kan zijn dan dat de verdachte de aanmerkelijke kans op het desbetreffende gevolg heeft aanvaard.

35 Hof 's-Gravenhage, 4 november 1955, *NJ* 1956, 119.

36 HR 25 maart 2003, *NJ* 2003, 552 r.o. 3.6. Zie ook hoofdstuk 14 (De Jong en Sikkema).

37 Valkenburg 2003a, p. 2263.

38 Kelk 2010, p. 56.

39 Valkenburg 2003a, punt 9.

Een goede, voldoende geïndividualiseerde bewijsmotivering is dus belangrijk bij de toepassing van het voorwaardelijk opzet, zeker wanneer de verdachte het opzet duidelijk en gemotiveerd ontkent.<sup>40</sup>

Het Hof Den Bosch lijkt hieraan niet te zwaar te tillen in zijn arrest van 27 november 2007<sup>41</sup> waar het gaat om een directeur van een aantal exportmaatschappijen in de VS en importmaatschappijen in Nederland. Hem wordt verweten goederen tegen een te lage transactiewaarde te hebben ingevoerd en daardoor opzettelijk onjuiste aangifte te hebben gedaan. Voor de bij aangifte gehanteerde douanewaarde gaf de directeur als uitleg dat hij hieromtrent het advies van een expediteur heeft gevolgd. Het hof acht dit echter hoogst onaannemelijk en komt tot een veroordeling, omdat de handelwijze van de verdachte zo ver verwijderd is van het wettelijk systeem van invoerrechten, dat het niet anders kan zijn dat hij hiermee welbewust van de geldende wet- en regelgeving is afgeweken. Het hof lijkt met deze uitspraak te redeneren in de trant van: 'het kan niet anders dan dat er sprake is van opzet, dus het is opzet'.<sup>42</sup> Het arrest is door de Hoge Raad in stand gelaten.<sup>43</sup>

De specifieke omstandigheden van het geval zijn veelal relevant voor het bewijs van opzet. Zo kon het opzet van een verdachte ter zake van het niet vermelden van inkomsten voortvloeiend uit privégebruik van de dienstauto worden afgeleid uit de omstandigheid dat de verdachte op de hoogte was van de fiscale aspecten van het gebruik van de dienstauto en niettemin heeft nagelaten in zijn aangifte van dat gebruik melding te maken. Onderlinge afspraken tussen de verdachte en zijn werkgever over de fiscale consequenties van de afvloeiingsregeling, waarop de verdachte zich beriep, doen niet af aan verdachtes eigen verplichting voor de inkomstenbelasting aangifte te doen van alle genoten inkomsten.<sup>44</sup>

Een noemenswaardige casus is HR 4 september 2007, V-N2007/47.5: de verdachte wordt vervolgd wegens het opzettelijk onjuist en/of onvolledig doen van btw-aangiften in de periode van 24 april 1998 tot en met 10 augustus 2000. Het hof beslist dat er ten aanzien van de eerste drie kwartalen over 1998 geen sprake is van opzet, omdat de verdachte in maart 2000 een accountantsrapport aan de Belastingdienst heeft overhandigd waarin was vermeld dat hij over 1998 nog btw moest voldoen. Het cassatiemiddel van het OM stelt dat het hof hiermee heeft miskend dat het ten laste gelegde een formeel delict betreft. Het hof had opzet behoren aan te nemen, omdat ten aanzien van alle aangiften vaststaat dat de verdachte niet heeft voldaan aan zijn wettelijke verplichting om binnen de termijn inhoudelijk juiste en volledige aangiften te doen, of ten minste door middel van een suppletie-aangifte juiste en volledige gegevens te verschaffen. De Hoge Raad gaat echter mee met het hof en overweegt: 'Het staat aan de rechter die over de feiten oordeelt vrij daarbij betekenis toe te kennen aan een zich later voordoende omstandigheid, in dit geval het aan de fiscus overleggen van een accountantsrapport waaruit blijkt dat "door verdachte over 1998 nog een bedrag van f 38 024 aan omzetbelasting diende te worden voldaan". Immers, het

---

40 De Hullu 2009, p. 243.

41 L/JN BB9424.

42 De Bont en Sitsen 2008.

43 HR 29 juni 2010, L/JN BK8530.

44 HR 8 februari 2005, L/JN AR3719.

enkele feit dat een aangifte – naar later door de verdachte wordt erkend – onjuist of onvolledig is, brengt nog niet mee dat de verdachte daarop van meet af aan opzet heeft gehad. Het in het middel bedoelde strekkingsvereiste maakt dit niet anders.<sup>45</sup>

Deze uitspraak geeft aan dat het formele karakter van de delictomschrijving van art. 69 lid 2 AWR wel degelijk ruimte laat om het opzet als een serieus vereiste te beschouwen.<sup>45</sup> Een vergelijkbare uitspraak betreft het arrest HR 14 september 2010, *LJN* BM8062. Een rechtspersoon had aangifte omzetbelasting gedaan. Een bestuurder van die rechtspersoon werd door de accountant gewezen op het feit dat er over een aangiftetijdvak te weinig belasting was opgegeven. Ondanks het aanbod van de accountant om een suppletieaangifte te doen, heeft de bestuurder er niet voor gekozen om de rechtspersoon die suppletieaangifte te laten doen. Die omstandigheden boden volgens de Hoge Raad onvoldoende grond om te kunnen aannemen dat de rechtspersoon ten tijde van de indiening van de aangiften het opzet had op het onjuist of onvolledig doen die aangiften.

Een leerstuk dat nauw samenhangt met het voorgaande is het in het fiscale boeterecht al langer bestaande leerstuk van het pleitbaar standpunt. Volgens de staatssecretaris van Financiën is van een pleitbaar standpunt in het fiscale boeterecht sprake als een door belanghebbende ingenomen standpunt, gelet op de stand van de jurisprudentie en de heersende leer, in die mate juridisch verdedigbaar is dat belanghebbende redelijkerwijs kan menen juist te handelen. Is er sprake van een pleitbaar standpunt, dan kan de belanghebbende niet het verwijt worden gemaakt dat er aanvankelijk geen of te weinig belasting is geheven. Een pleitbaar standpunt sluit het opleggen van zowel een verzuimboete als een vergrijpboete uit.<sup>46</sup>

Het pleitbaar standpunt lijkt inmiddels ook in het strafrecht zijn entree te hebben gemaakt. In het hiervoor behandelde arrest van 8 februari 2005 overwoog de Hoge Raad in verband met het aangevoerde pleitbare standpunt dat de overweging van het hof, in het licht van de gebezigde bewijsmiddelen en van hetgeen het hof voorts had overwogen, aldus moest worden verstaan dat de verdachte ‘redelijkerwijs niet kon en mocht menen dat de desbetreffende inkomsten niet behoefden te worden opgegeven’. De Rechtbank Zwolle gaf met haar vonnis van 13 september 2005 het pleitbaar standpunt een expliciete plaats in het fiscale strafrecht: ‘Gezien de grote begripsmatige overeenkomsten tussen het fiscale boeterecht en het fiscale strafrecht ziet de rechtbank aanleiding de rechtsfiguur van het “pleitbare standpunt” te betrekken bij de bewijsvraag van het in de onderhavige strafzaak ten laste gelegde opzet. De rechtbank neemt dan ook tot uitgangspunt dat indien kan worden geoordeeld dat verdachte bij het doen van aangifte een redelijkerwijs verdedigbaar standpunt heeft ingenomen in die zin dat de verdachte redelijkerwijs kon en mocht menen dat een bepaalde fiscale regeling op hem van toepassing is, een dergelijke vaststelling in de weg staat aan een bewezenverklaring van opzet in fiscaal-strafrechtelijke zin.’<sup>47</sup> Nu de rechtbank niet alleen de redelijkheid van het verdedigbaar standpunt relevant

45 Valkenburg 2007c.

46 Par. 4 onder 2, Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst, *Stcr.* 2010, 10074.

47 Rb Zwolle 13 september 2005, *LJN* AU2558.

acht, maar ook of de verdachte redelijkerwijs kon en mocht menen dat een bepaalde fiscale regeling op hem van toepassing is, ziet Valkenburg in deze formulering een mogelijke onderzoeksplicht verscholen om – als men zelf niet in staat is om de redelijkheid van het standpunt te beoordelen – het standpunt nog eens voor te leggen aan een deskundige.<sup>48</sup> Het Hof Den Bosch stelt bij een pleitbaar standpunt-verweer zelfs dat de verdachte strafbaar blijft als niet is gebleken dat hij zich omtrent de al dan niet fiscaal toelaatbare aspecten ervan ondubbelzinnig en schriftelijk juridisch en fiscaal heeft laten adviseren.<sup>49</sup>

Een (te?) strenge eis ten aanzien van het pleitbaar standpunt stelt ook de Rechtbank Den Bosch:<sup>50</sup> van een pleitbaar standpunt is alleen sprake als het standpunt op een duidelijke wijze, met een juiste voorstelling van zaken in de aangiften wordt vermeld. Nu verdachte van cruciaal belang zijnde inlichtingen heeft verzuimd te vermelden, was daarvan geen sprake. Volgens De Bont en Sitsen valt op het oordeel van de rechtbank het nodige af te dingen: als de belastingplichtige meent dat hij geen inkomsten uit overige werkzaamheden heeft genoten, zal hij de transacties waarmee hij de belaste baten heeft verworven niet in zijn aangifte vermelden. Dit betekent echter nog niet dat hij geen pleitbaar standpunt kan hebben.<sup>51</sup>

In ieder geval is duidelijk dat dit leerstuk uit het fiscale boeterecht niet meer is weg te denken uit het fiscale strafrecht.

### 3.1.2 Overige bestanddelen en daderschap

Het (tijdig) doen van aangifte is een van de belangrijke verplichtingen uit de belastingwetgeving.<sup>52</sup> Wat betreft het niet voldoen aan de aangifteplicht is in art. 69 AWR achtereenvolgens als misdrijf opgenomen: het opzettelijk niet dan wel te laat doen van de aangifte (lid 1) en het opzettelijk onjuist of onvolledig doen van de aangifte (lid 2).

Voor het beantwoorden van de vraag wanneer een aangifte onjuist is, kan het nodig zijn om de specifieke heffingswet en eventuele daarop gebaseerde lagere regelgeving (ministeriële regelingen) te raadplegen: er zijn alleen bij de Wet Inkomstenbelasting 2001 al talloze ministeriële besluiten waarin nadere invulling wordt gegeven aan in die wet opgenomen bepalingen. Deze interpretaties kunnen van groot belang zijn voor de vraag of een aangifte ‘onjuist’ is of niet.

Het interpreteren van gedrag van belastingplichtigen in relatie tot de heffingswetten is primair natuurlijk de taak van de Belastingdienst en de fiscale rechter. Toch kan dus de strafrechter zich ook voor de taak gesteld zien om vast te stellen of in strijd met het fiscale recht is gehandeld. Zie bijvoorbeeld HR 11

48 Valkenburg 2007b.

49 Hof Den Bosch 18 maart 2008, LJV BC7234. De Bont en Sitsen zijn van mening dat het hof met deze overweging te hoge eisen stelt aan een pleitbaar standpunt-verweer: De Bont en Sitsen 2008.

50 Rb 's-Hertogenbosch 4 oktober 2007, NJFS 2007, 281.

51 De Bont en Sitsen 2007.

52 Hoe de aangifteplicht ontstaat en wat zij inhoudt, wordt elders in de AWR behandeld. In hoofdstuk 8 is hierop uitgebreid ingegaan. Zie over de vaststelling van de onjuistheid van de aangifte ook nog 1.3.

mei 2010, *NJ* 2010, 285. Deze problematiek komt uitgebreid aan de orde in hoofdstuk 13 (Luchtman).

Normadressaat van de eerste twee leden van art. 69 AWR in verband met de aangifteplicht is dus degene die opzettelijk een bij de belastingwet voorziene aangifte niet, niet binnen de termijn, onjuist of onvolledig doet. De vraag rijst of er sprake is van kwaliteitsdelicten. Bij art. 68 AWR is er overduidelijk sprake van expliciete kwaliteitsdelicten, nu de wet spreekt over 'degene die ingevolge de belastingwet verplicht is tot'. De tekst van art. 69 AWR is minder duidelijk. Is er bij het doen van aangifte sprake van een impliciet kwaliteitsdelict of kan de gemachtigde of vertegenwoordiger van de belastingplichtige als zelfstandig pleger worden aangemerkt bij het opzettelijk doen van een bijvoorbeeld onjuiste aangifte? De literatuur is hierover verdeeld;<sup>53</sup> de Hoge Raad maakt zijn standpunt duidelijk in het arrest van 17 oktober 2006:<sup>54</sup> de wettelijke aangifteplicht rust op de vennootschap aan wie het aangiftebiljet is uitgereikt en niet op degene die namens de vennootschap de aangifte feitelijk heeft gedaan.<sup>55</sup>

De vaststelling dat ook de misdrijven in verband met de aangifteplicht van art. 69 AWR (impliciete) kwaliteitsdelicten zijn, leidt ertoe dat een ander dan de belastingplichtige<sup>56</sup> slechts ter zake van zo'n delict kan worden vervolgd door middel van de deelnemingsbepalingen van art. 47-48 Sr, dan wel via art. 51 Sr. In het fiscale strafrecht komt met name de figuur van medeplegen veelvuldig voor, bijvoorbeeld de belastingadviseur die bewust betrokken is geweest bij het doen van onjuiste aangiften door zijn cliënt.

Een verdachte die kassasystemen leverde voor de horeca, waarbij software was geleverd waarin een verborgen menuoptie was opgenomen waarmee horecaondernemers bonnen uit het kassasysteem konden verwijderen, werd vervolgd voor het medeplegen van opzettelijk onjuist of onvolledig doen van aangifte omzetbelasting en medeplegen van valsheid in geschrift (de administratie van de horecaondernemers). De verdachte voerde bij de rechtbank aan dat het enkele leveren van deze software niet strafbaar is. Met het wissen van bonnen is immers niets mis, dat moet om diverse redenen vaker gebeuren. Dat hiermee de fiscus om de tuin geleid werd, was voor verdachte niet bekend. De rechtbank overweegt dat gelet op de bijzondere eigenschappen van de verborgen optie geen andere bedoeling voorstelbaar is dan het illegaal bewerken van omzetgegevens, waarvan de verdachte zich volgens de rechtbank bewust is. Indien zij deze software verkoopt aan een horecabedrijf aanvaardt de verdachte daarmee willens en wetens de aanmerkelijke kans dat de afnemer met het programma omzet zal wissen en aan de waarneming van de fiscus zal onttrek-

---

53 Hartmann meent van niet, Cleiren & Verpalen 2010 (T&C Sr), aant. 8 bij art. 68-76 AWR. Art. 69 is wel een kwaliteitsdelict: De Bleeck et al. 2009 p. 433, Feteris 2007 p. 325-326, Jaeger 2008, p. 7.

54 *NJ* 2006, 575; VN 06/59.10.

55 Het vonnis Rb Breda 4 maart 2009, *LJN* BH5435, waarin wordt geoordeeld dat het opzettelijk onjuist doen van een belastingaangifte geen kwaliteitsdelict is, strookt dus niet met het oordeel van de Hoge Raad.

56 Valkenburg wijst erop dat de kwaliteit van aangifteplichtige niet noodzakelijk samenvalt met die van belastingplichtige, Valkenburg 2007a, p. 39.



ken, met alle fiscale gevolgen van dien.<sup>57</sup> De verdachte wordt veroordeeld als medepleger van beide feiten. In hoger beroep laat het Hof Den Haag de veroordeling voor medeplegen van valsheid in geschrift in stand, omdat de handelwijze van verdachte blijkt geeft van een nauwe en bewuste samenwerking ten aanzien van dit delict. De aangiften omzetbelasting worden op basis van de valse geschriften gemaakt en staan deswege in een iets verder verwijderd verband, reden waarom het hof vrijspreekt van het medeplegen van belastingfraude. Het hof acht echter wel bewezen dat de verdachte door zijn gedragingen opzettelijk inlichtingen heeft verschaft en komt tot een veroordeling wegens medeplichtigheid aan het onjuist doen van aangifte.<sup>58</sup>

In een zaak die bij deze benadering aansluit ging het om een verdachte die als tussenpersoon optrad tussen beleggers en een buitenlandse bank. Voor zijn cliënten opende de verdachte beleggingsrekeningen en gaf hij adviezen. Een aantal van zijn cliënten bleek uiteindelijk die rekeningen te gebruiken om vermogen of inkomsten uit het zicht van de fiscus te houden. De verdachte werd door de Rechtbank Roermond vrijgesproken van het medeplegen van (feitelijk leiding geven aan) opzettelijk onjuist of onvolledig doen van belastingaangiftes. In de eerste plaats achtte de rechtbank het aannemelijk dat de verdachte in vrijwel alle gevallen pas in een later stadium te weten kwam dat er zwart geld was gebruikt voor de beleggingsrekeningen. Voorts ging het maar om een klein deel van de cliënten van verdachte en bleek uit het dossier nergens van handelingen die door hem waren gericht op het faciliteren van het buiten het zicht van de fiscus houden van vermogen en/of inkomsten.<sup>59</sup> In hoger beroep wordt aan de tenlastelegging de meer subsidiaire variant van medeplichtigheid (aan het feitelijk leiding geven) toegevoegd. Het Hof Den Bosch spreekt wederom vrij van medeplegen, maar acht deze medeplichtigheid wél bewezen. Daarbij overweegt het hof overigens dat voor hem vast staat dat ten opzichte van een aantal cliënten wel degelijk op voorhand door verdachte al was aangegeven dat hij het zo kon regelen dat gelden buiten het zicht van de fiscus bleven. Het hof gaat dus uit van een actievere rol dan de rechtbank, maar spreekt toch vrij van medeplegen.<sup>60</sup>

### 3.1.3 Straffen en maatregelen

Het eerste lid van art. 69 AWR stelt als maximumstraf op het opzettelijk niet of te laat doen van aangifte, dan wel opzettelijk begaan van een van de feiten van art. 68 lid 1 sub a, b, d, e, f of g gevangenisstraf van vier jaar en/of een geldboete van de vierde categorie (€19.000), of, indien dit bedrag hoger is, ten hoogste eenmaal het bedrag van de te weinig geheven belasting.

Voor het misdrijf als omschreven in het tweede lid, namelijk opzettelijk onjuist of onvolledig doen van aangifte, dan wel opzettelijk het feit begaan als omschreven in art. 68 lid 1 sub c, geldt een maximumstraf van zes jaar en/of een geldboete van de vijfde categorie (€76.000), of, indien dit bedrag hoger is,

57 Rb Rotterdam 2 juni 2006, *LJN* AX6802.

58 Hof Den Haag 29 februari 2008, *LJN* BC5500.

59 Rb Roermond 3 december 2008, *LJN* BG6135.

60 Hof Den Bosch 22 juni 2010, *LJN* BM9142.

ten hoogste eenmaal het bedrag van de te weinig geheven belasting. Per 1 juli 2009 is daaraan toegevoegd dat indien de belastingontduiking betrekking heeft op het belastbare inkomen uit sparen of beleggen als bedoeld in art. 5.1 Wet inkomstenbelasting 2001, de geldboete ten hoogste driemaal het bedrag van de te weinig geheven belasting bedraagt.<sup>61</sup>

De achtergrond van de wet is de strijd tegen belastingontduiking en dan in het bijzonder de strijd tegen de ‘zwartsparenders’. De afgelopen jaren is door de Belastingdienst en de minister van Financiën nadrukkelijk in de media gehamerd op het melden van spaartegoeden in landen met een bankgeheim (Zwitserland, Luxemburg). Verschillende (soms op dubieuze wijze verkregen) bronnen hebben de Belastingdienst in staat gesteld om grote aantallen zwartsparenders op te sporen. Door enerzijds de zwartsparenders de gelegenheid te bieden om straffeloos in te keren (zie voor de inkeerbepaling paragraaf 3.2) en anderzijds de strafbedreiging op te schroeven, hoopt men te bewerkstelligen dat de zwartsparenders als rijpe appels uit de boom vallen (wat vooralsnog inderdaad zo lijkt te zijn).

Het verschil in strafmaat tussen lid 1 en 2 is uiteraard te verklaren vanuit het oogpunt van de ernst van het feit. Maar ook is er een verband met art. 69 lid 4 AWR dat bepaalt dat art. 225 lid 2 Sr (het gebruiken van een vals of vervalst geschrift) buiten toepassing blijft indien het feitencomplex zowel onder deze bepaling als art. 69 lid 2 AWR valt. De strafbedreiging van het tweede lid van art. 69 AWR is gelijk aan art. 225 lid 2 Sr.

In hoofdstuk 15 (Lindeman) wordt uitgebreid ingegaan op de straffen en maatregelen. Alle hoofdstraffen kunnen ter zake van fiscale delicten worden opgelegd. Voor de bijkomende straffen geldt dat de openbaarmaking van de rechterlijke uitspraak (art. 33 Sr) niet kan worden opgelegd (dat kan alleen in de gevallen waarin de wet dit bepaalt, wat in het geval van de AWR niet zo is). Voorts geldt dat de ontzetting uit het recht een beroep uit te oefenen pas sinds 1 april 2010 mogelijk is voor fiscale delicten. Deze bijkomende straf kan niet worden opgelegd voor feiten gepleegd vóór die datum.<sup>62</sup> Een nadrukkelijke vermelding verdient tenslotte art. 74 AWR, waaruit volgt dat de ontnemingsmaatregel van art. 36e Sr niet kan worden opgelegd ter zake van fiscale delicten: de Belastingdienst heeft eigen invorderingsmogelijkheden en kan daarmee de illegale winst (te weinig betaalde belasting) terugvorderen.

### 3.2 Art. 69 lid 3 AWR: de inkeerbepaling

#### 3.2.1 Inleiding

In het vorige hoofdstuk kwam de inkeerbepaling ten aanzien van de vergrijpboete zoals neergelegd in art. 67n AWR aan bod; de onderhavige inkeerregeling

---

61 Wet van 1 juli 2009, *Stb.* 280. Bij deze wet van 1 juli 2009, houdende Fiscaal stimuleringspakket en overige fiscale maatregelen, zijn ook de corresponderende vergrijpboeten van 67d en 67e AWR verhoogd naar 300%.

62 Zie hoofdstuk 15 (Lindeman), paragraaf 2.2.1.

van art. 69 lid 3 AWR ziet op het vervallen van het recht tot strafvervolgning. Een succesvol beroep op deze inkeerbepaling leidt tot de einduitspraak niet-ontvankelijkheid van het Openbaar Ministerie. Volgens art. 69 lid 3 AWR vervalt dit recht op grond van art. 69 AWR indien de schuldige alsnog een juiste en volledige aangifte doet, dan wel juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen verstrekt vóórdat hij weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat een of meer van de in art. 80, eerste lid, AWR bedoelde ambtenaren de onjuistheid of onvolledigheid bekend is of bekend zal worden. Men spreekt van vrijwillige verbetering of inkeer. De laatste tijd staat deze regeling sterk in de belangstelling, met name door de nadruk die door de minister van Financiën wordt gelegd op de aanpak van onbekend buitenlands vermogen en zwart-spaarders.

### 3.2.2 *Verhouding met vrijwillige terugtred*

De inkeerregeling gaat verder dan de vrijwillige terugtred bij poging en voorbereiding van art. 46b Sr. Hoofddregel in het commune strafrecht is dat vrijwillige terugtred de strafbaarheid van een voltooid delict niet ongedaan kan maken, terwijl de inkeerregeling geldt nadat het delict is voltooid. De reden die de wetgever hiervoor gaf, is dat belastingplichtigen zich veelal genoopt zien met een eenmaal begonnen belastingontduiking door te gaan, indien zij niet, na een alsnog gedane juiste en volledige aangifte, van straffeloosheid zijn verzekerd.<sup>63,64</sup>

In HR 6 juli 2010, *NJ* 2010, 419 verklaarde het Hof Amsterdam bewezen dat een BV opzettelijk aangifte loonbelasting over de maand oktober 1998 onjuist heeft gedaan, waaraan de verdachte feitelijk leiding heeft gegeven. Door de verdediging was aangevoerd dat de aangifte loonbelasting over de maand december 1998 als een suppletie-aangifte moet worden gezien en dat er sprake is van inkeer en dus een alsnog doen van een juiste en volledige aangifte in de zin van art. 69 lid 3 AWR. Het hof verwierp dit verweer, reeds omdat door de verdachte naar voren is gebracht dat om verschillende redenen in de aangifte loonbelasting over de maand oktober 1998 opzettelijk is afgezien van het doen van aangifte ter zake van (de in het geding zijnde) optierechten; de aangifte van deze rechten is door de verdachte weloverwogen uitgesteld tot de aangifte loonbelasting over de maand december. De Hoge Raad casseert, omdat deze door het hof genoemde omstandigheid waarop het de verwerving van het verweer heeft doen steunen, niet zonder meer in de weg staat aan de toepassing van de inkeerbepaling, zodat het verweer ontoereikend gemotiveerd verworpen is. De redenering van het hof lijkt inderdaad te kort door de bocht, vooral door het verweer te verworpen 'reeds' omdat door de verdachte opzettelijk is afgezien van juiste aangifte. De inkeerregeling ziet nu juist op het alsnog juist aangifte doen, nadat er in eerste instantie opzettelijk onjuiste aangifte is gedaan. Het delict is volledig tot uitvoering gekomen, maar indien er alsnog een vrijwillige verbetering plaatsvindt, wordt strafvervolgning voorkomen.

63 *Kamerstukken II* 1954/55, 4080, nr. 3, p. 28.

64 Kritiek op deze afwijking van het commune strafrecht heeft Valkenburg 2003b, p. 557-567.

### 3.2.3 Ambtenaren

Art. 69 lid 3 noemt de ‘in art. 80 eerste bedoelde ambtenaren’. Dat zijn naast de algemene opsporingsambtenaren genoemd in art. 141 Sv, de ambtenaren van de Belastingdienst belast met de opsporing van fiscale strafbare feiten. Gezien de bedoeling van de inkeerregeling zal volgens Valkenburg echter ook moeten worden gedacht aan de belastingambtenaren zonder opsporingsbevoegdheid.<sup>65</sup>

### 3.2.4 Weet of redelijkerwijs moet vermoeden

Een beroep op het derde lid van art. 69 AWR is niet succesvol als de schuldige pas tot inkeer komt op een moment waarop hij weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de door hem begane belastingdelicten reeds bekend zijn of bekend zullen worden bij een van deze ambtenaren. Het vertrekpunt is de belastingplichtige zelf: de wetenschap of het vermoeden moet bij hem aanwezig zijn, hetgeen impliceert dat niet doorslaggevend is of dat vermoeden reeds bij de Belastingdienst aanwezig is.<sup>66</sup> Van geval tot geval moet worden beoordeeld wat het moment is waarop nog vrijwillig kan worden verbeterd. Als een brancheonderzoek is aangekondigd, zoals de operatie ‘schuimkraag’ naar belastingontduiking in de horeca, zal een vermoeden bij de schuldige aanwezig zijn, ook al zijn er geen concrete opsporingshandelingen tegen hem verricht.<sup>67</sup> Ook is een succesvol beroep op de inkeerbepaling doorgaans uitgesloten als de Belastingdienst reeds op bezoek is geweest bij de boekhouder van de belastingplichtige met vragen die verband houden met de eerder opgevoerde onjuistheden.

Tot voor kort leek de belastingkamer een ruimer bereik toe te kennen aan de inkeerregeling van art. 67n AWR dan de strafkamer aan de vrijwel gelijklopende regeling van art. 69 lid 3 AWR. In het arrest van de belastingkamer van de Hoge Raad van 2 mei 2001 kwam de Hoge Raad tot het oordeel dat de subjectieve inschatting van de belastingplichtige moet worden afgewogen tegen de objectieve redelijke verwachting dat de Belastingdienst op de hoogte zal komen van de in casu onjuiste en onvolledige aangifte.<sup>68</sup> Het hof had feitelijk vastgesteld dat ten tijde van de verbetering van de aangifte door belanghebbende de serieuze mogelijkheid bestond dat zijn Zwitserse bankrekening bij het onderzoek van justitie en de Belastingdienst niet zou worden achterhaald of met hem in verband zou worden gebracht. Volgens de Hoge Raad is het bij dat uitgangspunt uitgesloten dat belanghebbende wist dat de onjuistheid of onvolledigheid van belanghebbendes aangifte bekend was of zou worden. Gezien de formulering van art. 67n AWR is dan niet beslissend of, zoals het hof oordeelde, belanghebbende – subjectief gezien – vermoedde dat ambtenaren van de Belas-

---

65 Valkenburg 2007a, p. 34.

66 Valkenburg 2003b, p. 563.

67 Bijvoorbeeld Hof 's-Gravenhage 13 juni 1983, *NJ* 1983, 694.

68 *BNB* 2001/319.

tingdienst binnen afzienbare tijd op het spoor zouden komen van de onvolledigheid van zijn aangifte.

De politierechter te Arnhem volgde in verband met art. 69 lid 3 AWR deze lijn van de belastingkamer niet: het vermoeden dat de begane belastingdelicten bekend zouden gaan worden bij de Belastingdienst kan aan de verdachte worden toegedicht indien een reeds ingesteld opsporingsonderzoek nog niet concreet op getuigen was gericht, maar het gelet op de strekking en de reikwijdte ervan wel duidelijk is dat getuigen en verdachte daarbinnen zouden vallen.<sup>69</sup>

Recent heeft de strafkamer van de Hoge Raad de uitleg van de inkeerbepaling door de belastingkamer overgenomen.<sup>70</sup> Voor het antwoord op de vraag of al dan niet met vrucht een beroep op de bepaling van art. 69 lid 3 AWR kan worden gedaan is niet beslissend of de belastingplichtige – subjectief gezien – ten tijde van de verbetering van een door hem gedane aangifte vermoedde dat ambtenaren van de Belastingdienst op het spoor zouden komen van de onjuistheid of onvolledigheid van die aangifte, maar of hij – objectief gezien – op dat moment redelijkerwijs moest vermoeden dat die ambtenaren met de onjuistheid of de onvolledigheid van die aangifte bekend waren of bekend zouden worden. In casu leidde dat voor de verdachte/feitelijk leidinggever overigens niet tot succes: het Hof Arnhem had vastgesteld dat de verdachte enkele weken nadat hij de aangifte omzetbelasting had gedaan, aan de fiscus had laten weten dat die aangifte onjuist was en de vereiste juiste en volledige gegevens alsnog verstrekt, maar hij was daartoe overgegaan nadat de Belastingdienst bij brief had laten weten dat de aangifte, die inhield dat de BV recht had op teruggave van omzetbelasting, niet zonder meer geaccepteerd werd en dat nader geadstrueerd moest worden waarom de voorbelasting hoger was dan de te betalen belasting. De Hoge Raad laat 's hofs oordeel dat de verdachte, toen deze namens de BV ter verbetering van de eerder gedane aangifte alsnog de vereiste juiste en volledige gegevens verstrekke, onder deze omstandigheden redelijkerwijs moest vermoeden dat de Belastingdienst met de onjuistheid of onvolledigheid van die aangifte bekend zou worden, in stand.

### 3.2.5 Kenbaarheid inkeer

Voor een succesvol beroep op art. 69 lid 3 AWR moet het herstel van de begane fout duidelijk kenbaar worden gemaakt aan de Belastingdienst. 'Van inkeer conform [...] 69 AWR is slechts dan sprake indien een betrokkene tijdig alsnog een aanvullende aangifte indient of aanvullende informatie verstrekt, zodanig dat het voor de Belastingdienst helder moet zijn dat hij daarmee zijn eerdere aangifte of verstrekte informatie rectificeert. De inzending van loonbelastingkaarten zonder nadere toelichting, met daarin de enkele opgave van cijfers die afwijken van de in eerdere periodieke aangiften loonbelasting opgenomen cijfers, voldoet niet aan die eis, nu de loonbelastingkaarten, dienen voor de heffing

---

69 Rb Arnhem 20 april 2005, *NJ* 2005, 308.

70 HR 30 maart 2010, *NJ* 2010, 199.

van inkomstenbelasting bij de werknemer en de loonbelastingaangiften betrekking hebben op afdracht van loonbelasting door de werkgever', aldus de Hoge Raad.<sup>71</sup> In de woorden van A-G Jörg: het moet geen zoekplaatje worden voor de Belastingdienst.

### 3.2.6 Reikwijdte

Gelet op de formulering van art. 69 lid 3 AWR ziet de inkeerbepaling slechts op de misdrijven en niet op de overtredingen van art. 68 AWR. Daarnaast geldt de inkeerbepaling niet voor alle misdrijven van art. 69 AWR, maar alleen voor het verbeteren van het opzettelijk onjuist onvolledig aangifte doen of het opzettelijk onjuist of onvolledig verstrekken van inlichtingen, gegevens en aanwijzingen.

Logischerwijs geldt de inkeerbepaling niet voor de omissiedelicten. De strafbaarheid bij deze delicten ontstaat pas op het moment dat er niet wordt voldaan aan een vordering van de inspecteur. Als de betrokkene niet voldoet aan zo'n vordering, weet hij dat de inspecteur bekend is met de weigering.

### 3.2.7 Persoonlijke werking

Onder de voorwaarden van art. 69 lid 3 AWR is strafvervolgning van de 'schuldige' uitgesloten. Aangenomen wordt dat de inkeer persoonlijke werking heeft, zodat een medeplichtige of medepleger niet kan profiteren van deze vervolgingsuitsluitingsgrond. Het reeds eerder aangehaalde arrest HR 22 mei 2001, *JOL* 2001, 350, handelt over een BV die onjuiste aangifte loonbelasting heeft gedaan en een beroep doet op de inkeerbepaling.<sup>72</sup> De Hoge Raad laat de verwerping van dit verweer door het hof in stand. HR 22 mei 2001, *NJ* 2001, 698, behandelt de zaak tegen de belastingadviseur van deze BV.<sup>73</sup> Deze adviseur wordt vervolgd voor het feitelijk leiding geven aan de door zijn accountantskantoor begane medeplichtigheid aan de onjuiste aangifte van de BV. De Hoge Raad oordeelt dat degene die medeplichtig is aan de aan de schuldige verweten gedraging niet van de inkeer van de schuldige kan profiteren. Dat geldt ook voor degene die feitelijk leiding heeft gegeven aan de medeplichtigheid. Bijzondere omstandigheden, waarbij te denken is aan een inkeer die is bevorderd door de medeplichtige of door degene die aan de medeplichtigheid feitelijk leiding geeft gegeven, kunnen tot een ander oordeel leiden.

Volgens Valkenburg kan uit deze uitspraak van de Hoge Raad worden afgeleid dat als de deelnemers ook zelf actief ertoe hebben bijgedragen dat alsnog voor het in de wet neergelegde moment op de juiste wijze aan de fiscale verplichtingen wordt voldaan, de kans groter wordt dat ook zij, en niet alleen de normadessaat, van de vervolgingsuitsluitingsgrond kunnen profiteren. Vervol-

---

71 HR 22 mei 2001, *JOL* 2001, 350 (*LJN* AB1759).

72 *LJN* AB1759.

73 *LJN* AB1761.

ging van deze deelnemers zou in dat geval in strijd zijn met beginselen van goede procesorde.<sup>74</sup>

In de zaak tegen de directeur van dezelfde BV die als feitelijk leidinggever wordt vervolgd, blijkt uit de overwegingen van de Hoge Raad dat de rechtspersoon aan vervolging ontkomt als zij haar onjuiste aangifte verbetert en de feitelijk leidinggever eveneens indien hij dit namens de rechtspersoon doet.<sup>75</sup> Zoals hierboven bleek, was dit beroep in casu niet succesvol wegens het ontbreken van de vereiste duidelijkheid van de rectificatie. Het is niet duidelijk of de Hoge Raad bedoelt dat er voor de feitelijke leidinggever een soort automatische doorwerking is van een succesvolle inkeer van de rechtspersoon of dat hij in deze situatie net als bij de medeplichtige ook een bevorderingshandeling eist. In de hier besproken zaak ging het om een eenmans-BV en dan kan alleen de directeur de inkeer bewerkstelligen. Kessler meent dat de Hoge Raad bij alle daders en deelnemers uitgaat van de persoonlijke, en dus geen algemene werking, van de inkeerbepaling.<sup>76</sup> Dit oordeel heeft de Hoge Raad bevestigd in zijn arrest van 19 december 2006,<sup>77</sup> waarin hij oordeelt dat aan de feitelijk leidinggever of medepleger in beginsel geen beroep toekomt op de inkeerbepaling van art. 69 lid 3 AWR. Deze bepaling is alleen op de 'schuldige' van toepassing, behoudens bijzondere omstandigheden, bijvoorbeeld indien de inkeer door de verdachte leidinggever of medepleger is bevorderd.

### 3.3 Art. 69 lid 4 AWR: verhouding met commune strafbepalingen

In de hoofdstukken 4 en 5 is ingegaan op resp. valsheid in geschrift (art. 225 Sr) en oplichting (art. 326 Sr). Deze commune strafbepalingen komen (al dan niet gezamenlijk of in combinatie met andere delicten zoals witwassen) vaak in beeld in samenhang met fiscale delicten. Het doen van een valse belastingaangifte is in essentie het plegen van valsheid in geschrift. Ook zou kunnen worden betoogd dat het als oplichting van de fiscus gekwalificeerd kan worden. Bovendien zal voor een grootschalige fraude méér dan alleen een belastingaangifte moeten worden vervalst; het vervalsen van facturen, uurstaten, vrachtbrieven en dergelijke zal ook vaak nodig zijn. Het onder zich houden van door belastingfraude verkregen vermogen, tenslotte, kan onder omstandigheden worden gekwalificeerd als witwassen. Dit roept de vraag op in hoeverre er een zgn. specialis-generalis verhouding is tussen de commune strafbepalingen en de AWR. Het antwoord op deze vraag is: voor het overgrote deel is die er niet. Dit betekent dat het Openbaar Ministerie in grote mate vrij staat om ter zake van een bepaald feitencomplex die feiten ten laste te leggen die haar het best bewijsbaar voorkomen. Het betekent ook dat de functie van art. 76 AWR en andere

---

74 Valkenburg 2001a, p. 57-58.

75 HR 22 mei 2001, NJ 2001, 699 (LJN AB1760).

76 Kessler 2002, p. 580.

77 NJ 2007, 411.

specifieke regelingen van de AWR, zoals de aan de inkeerbepaling verbonden niet-ontvankelijkheid van het OM, kunnen worden omzeild.

Er is op één punt wel een wettelijke specialis-regeling: vanaf 1 januari 1998 mag ingeval een gedraging die zowel onder de delictsomschrijving van art. 69 lid 1 en 2 AWR, als onder die van art. 225 lid 2 Sr valt, niet meer worden vervolgd op basis van de laatstgenoemde bepaling (art. 69 lid 4 AWR). Deze regeling heeft een einde gemaakt aan de discussie over de verhouding tussen het fiscale strafrecht en art. 225 lid 2 Sr.<sup>78</sup> Die discussie werd in hoge mate bepaald door het standpunt van de Hoge Raad in zijn Witz-Vitesse-beschikking dat art. 68 lid 2 (oud, nu art. 69 lid 1 en 2) niet als een specialis moet worden gezien van art. 225 lid 2 Sr.<sup>79</sup> Dit had als consequentie dat het de officier van justitie vrijstond om in geval van belastingfraude, buiten de directeur van 's Rijksbelastingen om, te vervolgen ter zake van (bijvoorbeeld) valsheid in geschrift. Een aantal specifieke, voor de verdachte vaak gunstige regelingen die de AWR kent, konden op deze manier gemakkelijk worden gepasseerd, zoals de inkeerregeling en de (toen nog) lagere strafbedreiging in de AWR in vergelijking met art. 225 Sr.<sup>80</sup> Bovendien werd door deze keuzevrijheid van het OM het systeem van vervolgingsbeslissingen van de AWR doorkruist, dat erop neerkomt dat de directeur van 's Rijksbelastingen een belangrijke rol toekomt bij de beoordeling van de opportuniteit van de vervolging (art. 80 AWR).<sup>81</sup>

De wetgever beoogde met de invoering van art. 69 lid 4 AWR en de ophoging van de strafmaat van de fiscale delicten naar het niveau van art. 225 lid 2 Sr aan de kritiek een eind te maken. Opmerking verdient dat de niet ontvankelijkheid van het OM niet in beeld komt wanneer het valse stuk zowel ten aanzien van de fiscus als ten aanzien van een ander is gebruikt. Vervolging op grond van art. 225 lid 2 Sr vanwege het gebruik ten aanzien van die ander is dan gewoon mogelijk.<sup>82</sup> Daarnaast speelt het tweede lid van art. 225 Sr nog een rol wat betreft de bestanddelen afleveren en voorhanden hebben van een vals of vervalst geschrift. Deze gedragingen zijn in de AWR niet strafbaar gesteld, zodat vervolging op die grond alleen via het commune strafrecht kan plaatsvinden.

Art. 69 lid 4 AWR neemt echter niet weg dat ook op andere vlakken nog met enige regelmaat discussie is over de verhouding tussen algemeen strafrecht en fiscaal strafrecht.<sup>83</sup> Ter illustratie enige jurisprudentie:

Het Hof Den Bosch heeft in zijn arrest van 12 september 2006 een zekere verruiming aan art. 69 lid 4 AWR toegekend.<sup>84</sup> De verdachte werd vervolgd wegens het doen van onjuiste aangiften en het feitelijk leidinggeven aan het voorhanden hebben van een valse administratie. Het hof overwoog dat de tenlastelegging van dit laatste feit was gebaseerd op art. 225 lid 2 Sr en dat het voorhanden hebben *de facto* overeen-

78 De Bleeck et al. 2007, p. 425.

79 HR 22 februari 1982, NJ 1982, 647.

80 Wattel 1989, p. 197. Zie ook hoofdstuk 4 (Backx en Van der Landen).

81 Schaffmeister 1987, p. 527.

82 *Kamerstukken II* 1993/94, 23 470, nr. 3, p. 58.

83 Zie daarvoor hoofdstuk 4 (Backx en Van der Landen) en hoofdstuk 8 (De Bont en De Haas).

84 LJV AY8252, NJFS 2006, 285.



komt met het 'voeren van een administratie', als bedoeld in art. 68 lid 2 (oud, nu lid 1) sub d AWR (het niet voeren van een administratie overeenkomstig de daaraan bij of krachtens de belastingwet gestelde eisen), welk feit strafbaar is gesteld bij art. 69 lid 1 AWR. Het 'gebruik maken' van valse geschriften is voorts vervolgbaar op basis van art. 68 lid 2 (oud, nu lid 1) sub c jo. art. 69 lid 2 AWR. Het hof oordeelde dat voor zover de vervolging is gebaseerd op art. 225 lid 2 Sr dit feit ook valt onder art. 69 lid 2 AWR, zodat ingevolge art. 69 lid 4 AWR het OM niet-ontvankelijk was in zijn strafvervolging met betrekking tot het ten laste gelegde art. 225 Sr. De redenering van het hof lijkt te impliceren dat tenlasteleggingen in verband met het onjuist voeren van administraties slechts mogen worden gebaseerd op art. 69 AWR.<sup>85</sup> In Rechtbank Den Haag 25 april 2008, *LJN* BD0611 stond onder meer de vraag centraal of strafrechtelijke vervolging wegens oplichting mogelijk was als het uitgangspunt wordt gekozen dat de verdachte door het opzetten van allerlei complexe constructies (kort gezegd) de Belastingdienst een rad voor ogen heeft gedraaid. De rechtbank oordeelt enerzijds dat de wet er niet aan in de weg staat om in plaats van een fiscaal delict wegens oplichting te vervolgen. Anderzijds oordeelt de rechtbank dat het feit dat door een onjuiste voorstelling van zaken een te lage of geen aanslag wordt opgelegd, niet als het 'tenietdoen van een inschuld' kan worden gekwalificeerd en dat evenmin een belastingaanslag als een 'goed' kan worden gekwalificeerd (r.o. 6). Evenmin kan volgens de rechtbank gezegd worden dat het doen van een onjuiste belastingaangifte kan worden gezien als 'listige kunstgreep'. Uit dit vonnis zou kunnen worden opgemaakt dat het doen van een onjuiste belastingaangifte niet als oplichting van de Belastingdienst kan worden gekwalificeerd.

Met betrekking tot witwassen heeft de Hoge Raad uitgemaakt dat ook het doen van een onjuiste belastingaangifte een gronddelict kan zijn dat vermogensbestanddelen kan opleveren die 'afkomstig' zijn van 'enig misdrijf': het bezit van zwart geld levert dus het delict witwassen op.<sup>86</sup> Het arrest is kritisch ontvangen.<sup>87</sup> Niet alleen omdat de Hoge Raad nogal wat vragen open laat, maar ook omdat door het toepassen van de witwasbepaling in zaken waarin fiscale delicten zijn begaan, specifieke aspecten van het fiscale strafrecht (zoals de inkeerregeling en de hierna nog te bespreken *una via*-bepaling) buiten werking kunnen worden gesteld.

Het laatste argument is uiteraard belangrijk in alle gevallen waarin commune delicten kunnen worden ten laste gelegd. Er moet voor worden gewaakt dat het systeem dat de wetgever voor ogen heeft gehad onderuit wordt gehaald.

Uit het voorgaande blijkt dat er bepaald meerdere wegen naar Rome leiden als het gaat om het bestraffen van personen die de fiscus benadelen. Juist voor die gevallen zijn de regelingen omtrent samenloop van vervolging en bestrafing belangrijk.<sup>88</sup>

85 Valkenburg 2007a, p. 50.

86 HR 7 oktober 2008, *NJ* 2009, 94 (m.nt. Borgers).

87 Zie o.a. de noot van Borgers bij het arrest, zie ook De Haas 2008.

88 Het *ne bis in idem*-beginsel wordt besproken in hoofdstuk 17 (Duker). De samenloopregeling van art. 55 Sr e.v. is aan de orde geweest in hoofdstuk 3 (Lamp, Lindeman en Luchtman).

### 3.4 *Una via*

De *una via*-regeling voor fiscale strafzaken was geregeld in art. 69a AWR en 67o AWR. Bij de invoering van de Vierde Tranche Awb zijn deze bepalingen vervangen door de algemene regeling in art. 5:44 Awb en 243 lid 2 Sv. De werking van deze bepalingen is al besproken in het vorige hoofdstuk.

Sinds de wijziging is het onduidelijk wat de wetgever in het kader van het fiscale straf- en boeterecht nu precies met deze nieuwe bepalingen beoogt. De indruk bestaat dat er eigenlijk helemaal niet bij is stilgestaan dat de nogal stringent geformuleerde bepaling van 69a AWR (oud) overboord is gezet en dat met het nieuwe, ruimer geformuleerde, art. 243 lid 2 Sv in theorie veel sneller dan voorheen gesteld kan worden dat het instellen van strafrechtelijke vervolging dan wel het opleggen van een bestuurlijke boete in strijd is met de *una via*-regeling.<sup>89</sup> Daarbij komt dat uit ontwikkelingen in de jurisprudentie van het EHRM lijkt te volgen dat eerder van ‘dezelfde gedraging’ moet worden gesproken dan op grond van de jurisprudentie van de Hoge Raad op dit vlak.<sup>90</sup> Een en ander wordt in hoofdstuk 17 (Duker) nog nader uitgewerkt.

## 4 Afsluiting

In het voorgaande zijn de belangrijkste aspecten met betrekking tot de materieel-strafrechtelijke bepalingen van het fiscale strafrecht besproken. De fiscale delicten nemen een belangrijke plaats in in het bijzonder strafrecht. In vergelijking met veel andere strafbaarstellingen in het bijzonder strafrecht zijn de fiscale delicten tamelijk helder omschreven, hoewel ook hier een grondige kennis van het fiscale recht en van de relevante specifieke heffingswetten onontbeerlijk is. Van de drie belangrijke hoofdverplichtingen die een belastingplichtige heeft, worden er twee strafrechtelijk gehandhaafd: de aangifteplicht en de bijkomende fiscale verplichtingen. De hoofdmoot van de in de praktijk gevoerde strafzaken heeft betrekking op de misdrijven met betrekking tot de aangifteplicht. Het opzet en het zgn. strekkingsvereiste zijn twee bestanddelen die in de jurisprudentie behoorlijk geobjectiveerd worden ingevuld, waardoor de indruk soms ontstaat dat er niet zo’n hoge drempel is om veroordeeld te worden voor een fiscaal misdrijf. Daar staat tegenover dat in het fiscale strafrecht de unieke figuur van de inkeer-regeling bestaat, waardoor personen die hebben gezondigd nog op hun schreden kunnen terugkeren. De aanvankelijk ook specifiek in het strafrecht gebruikte *una via*-regeling wordt inmiddels op veel bredere schaal gebruikt. Het is echter ook een voorbeeld van de intentie van de wetgever om al te ongebreideld gebruik van bestraffend optreden tegen overtredingen van de fiscale wetgeving in te dammen.

---

89 Zie hierover uitgebreid Pluimers, Van Ieperen en Bollen 2010.

90 Zie bijvoorbeeld EHRM 16 juni 2009, *EHRC* 2009, 99 m.nt. R.H.C. Luja.

## Literatuur

- Blieck, L.A. de, et al., *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Deventer: Kluwer 2009.
- Boksem, J. et al. (red.), *Handboek Strafzaken*, Deventer: Kluwer (losbladig).
- Bont, G.J.M.E. de, en J.M. Sitsen, Tour d'horizon fiscaal strafrecht anno 2007, *TFB* 2007/08, p. 19-26.
- Bont, G.J.M.E. de, en J.M. Sitsen, Tour d'horizon fiscaal strafrecht anno 2008, *TFB* 2008/08, p. 2-7.
- Bont, G.J.M.E. de, en J.M. Sitsen, Tour d'horizon fiscaal strafrecht anno 2009, *TFB* 2009/08.
- Cleiren, C.P.M. en M.J.M. Verpalen, *Tekst & Commentaar Strafrecht*, Deventer: Kluwer 2010.
- Feteris, M.W.C., *Formeel belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2007.
- Haas, P. de, Belastingfraude is (geen) witwassen?, *WFR* 2008, p. 1336-1342.
- Hullu, J. de, *Materieel strafrecht*, Deventer: Kluwer 2009.
- Jaeger, B.J.G.L., Een kleine stille revolutie in het fiscaal strafrecht, *WFR* 2006/6661, p. 241-242.
- Jaeger, B.J.G.L., De adviseur als medepleger. Boete- en strafrechtelijke medeverantwoordelijkheid voor adviseurs bij fiscale fraude, *Fiscaal Tijdschrift Vermogen* 2008(2), p. 6-14.
- Kelk, C., *Studieboek materieel strafrecht*, Deventer: Kluwer 2010.
- Kessler, M., De persoonlijke werking van de inkeerbepaling, *DD* 2002, p. 574-585.
- Luchtman, M.J.J.P., *Grensoverschrijdende sfeercumulatie* (diss. Utrecht), Nijmegen: Wolf Legal Publishers 2007.
- Pluimers, H., D. van Ieperen en J.W. Bollen, Het verzuim van de wetgever. Over de oorzaken van het door de staatssecretaris geconstateerde handhavingstekort op het gebied van de fiscale fraude, *WFR* 2010, p. 1522-1532.
- Schaffmeister, D., Immanente grenzen van de grondslagleer, in: *Naar eer en geweten* (Remmeling-bundel), Arnhem: Gouda Quint 1987.
- Valkenburg, W.E.C.A., *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Deventer: FED, 2001 (Fiscale studiereserie nr. 25). (a)
- Valkenburg, W.E.C.A., Van de dubbele potentialis naar het strekkingsvereiste en het overgangsrecht, *WFR* 2001, p. 1556-1563.
- Valkenburg, W.E.C.A., Nadere eisen in verband met het bewijs van voorwaardelijk opzet, *FED* 2003, p. 2259-2264. (a)
- Valkenburg, W.E.C.A., De inkeerbepaling, een disharmonie in het kwadraat, in: M.S. Groenhuijsen en J.B.H.M. Simmelink (red.), *Glijdende schalen* (De Hullu-bundel), Nijmegen: Wolf Legal Publishers 2003, p. 557-567. (b)
- Valkenburg, W.E.C.A., *Inleiding fiscaal strafrecht*, Deventer: Kluwer 2007. (a)
- Valkenburg, W.E.C.A., Rubriek Fiscaal strafrecht, *DD* 2007, 40, p. 527-536. (b)
- Valkenburg, W.E.C.A., Rubriek Fiscaal strafrecht, *DD* 2007, 81, p. 1021-1027. (c)
- Wattel, P.J., *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Deventer: FED 2001.
- With, P. de, De ATV 2006 onder het fileermes, *WFR* 2006/6664, p. 339-344.
- Woude, C.P.M. van der, en W.E. Nent, Bijkomende verplichtingen: wie is nu beter af met een verzuimboete? Art. 67ca: van strafrecht naar verzuimboete, *TFB* 2010, 04.