



**#: IS HET AL
WOENSDAG?**

"Twijfel is het begin van alle wijsheid"

René Descartes

JA, HET IS WOENSDAG!

Dagelijks worden juristen overspoeld met informatie: jurisprudentie, nieuwe wetgeving, (wetenschappelijke) artikelen en niet te vergeten de publieke opinie. Moet je al deze informatie gebruiken in je dagelijkse praktijk? En zo ja, hoe dan?

Op Vaklunch.nl publiceren wij iedere woensdag tijdens de lunch een artikel over een onderwerp waarover wij ons verbazen, opwinden of waarvan wij vinden dat de advocatuur daar iets mee moet. Geen wetenschappelijke diepgravende stukken maar iets behapbaars voor bij de lunch.

De onderwerpen waarover wij schrijven hebben een directe relatie tot onze praktijk. Wij leveren met name bijstand in (internationale) financiële fraudezaken en zijn daarnaast gespecialiseerd in fiscale procedures en fiscale boeteprocedures. Dat komt goed van pas bij de behandeling van fraudezaken want daarin speelt vaak een fiscale component een rol.

Onze ideeën en ervaringen uit de praktijk delen we graag. En we nodigen iedereen van harte uit om ideeën en ervaringen met ons te delen. Want

Iedere gedeelde visie, vraag of opmerking kan voor een ander net die *eyeopener* zijn die het kantelpunt in een zaak oplevert.

Op Vaklunch.nl hebben we de afgelopen jaren veel reacties ontvangen vanuit de advocatuur, het Openbaar Ministerie, de Belastingdienst en de rechterlijke macht. Ook inspireert het rechtszoekenden de telefoon op te pakken en met ons van gedachten te wisselen over hun zaak.

Waarom dan nu een boekje in plaats van een blog?

Nou, omdat Vaklunch.nl jarig is en wie jarig is trakteert!

[Vaklunch #001](#) verscheen op 13 februari 2013. En het is nu, vijf jaar later, een mooi moment om terug te kijken op de ontwikkelingen die onze praktijk de afgelopen vijf jaar heeft doorgemaakt. Op het menu voor deze Vaklunch staat voor ieder wat wils.

Ondertussen staan de ontwikkelingen niet stil. Jullie kunnen dus ook na dit jubileum op onze Vaklunch blijven rekenen. Lunch jij nog niet iedere woensdag met ons mee? Schrijf je dan nu in op Vaklunch.nl voor de wekelijkse nieuwsbrief of download de Vaklunch app.

Tot woensdag!

Mariëlle Boezelman & Judith de Boer

HET VAKLUNCH MENU

#1: AL CAPONE DOET DE WAS Witwassen	8
#2: CATCH ME IF YOU CAN Valsheid in geschrifte	22
#3: OVER EXOTISCHE BANKEN EN HET PLEITBAAR STANDPUNT Pleitbaar standpunt	33
#4: FOUTEN MAKEN MAG De deelnemersboete	45
#5: SNOEPEN UIT DE BESLAGKOM Beslag	58
#6: GEWIKT EN GEWOGEN ONTNOMEN Verbeurdverklaring	71

#1: AL CAPONE DOET DE WAS

De term 'witwassen' is waarschijnlijk ontstaan in de jaren '20 van de vorige eeuw in Amerika. Tijdens de drooglegging in die tijd gebruikte Al Capone wasserettes om opbrengsten van bijvoorbeeld illegale alcohol-verkopen een legale herkomst te geven.¹ Door meer winst aan te geven bij de fiscus dan deze wasserettes daadwerkelijk maakten werd het geld witgewassen. In die periode bestond er echter nog geen strafrechtelijke bepaling voor witwassen. Al Capone is in die periode onder meer voor belastingfraude veroordeeld.

In internationaal verband brak in de jaren '80 van de vorige eeuw het besef door van de noodzaak van een effectieve, gecoördineerde aanpak van het witwassen.² Dit heeft geresulteerd in een aantal overeenkomsten die staten onder andere verplichten tot het strafbaar stellen van witwassen en tot internationale samenwerking bij de bestrijding ervan. Een ander voorbeeld is de oprichting van de Financial Action Task Force (FATF). De FATF heeft 37 deelnemende landen waaronder ook

1 History of money laundering. (2015, Maart 15). Opgehaald van International Money Laundering Information Bureau: http://www.imlib.org/page1_hist.html

2 Memorie van toelichting. Wijziging van het Wetboek van Strafrecht en enkele andere wetten in verband met de strafbaarstelling van het witwassen van opbrengsten van misdrijven, Tweede Kamer der Staten-Generaal 1999-2000, 27195, 3.

Nederland. Deze landen houden zich aan de lijst met afspraken die de FATF heeft opgezet om zo de wereldwijde witwaspraktijken en financiering van terrorisme tegen te gaan.

In Nederland heeft de wetgever er aanvankelijk voor gekozen om het witwassen van opbrengsten van misdrijven langs de weg van de helingbepalingen (artikelen 416–417bis Wetboek van Strafrecht (Sr)) te bestrijden.³ De strafbaarstelling van heling bleek echter onvoldoende om witwassen te bestrijden. Een lacune bleek volgens de wetgever vooral gelegen in de door de rechtspraak aangenomen en herhaaldelijk bevestigde regel dat een dief – de ‘steler’ – niet wegens heling van de door hemzelf gestolen goederen kan worden gestraft. Deze zogenaamde heler-steler-regel bemoeilijkt de witwasbestrijding in gevallen waarin de criminele opbrengsten door de witwasser zelf – of mede door hem – zijn gegenereerd.

Om die reden is een apart witwasdelict in het Wetboek van Strafrecht opgenomen zodat nauwer werd aangesloten bij de internationale omschrijvingen van witwassen. Daartoe zijn in eerste instantie twee bepalingen in het Wetboek van Strafrecht geïncorporeerd, de artikelen 420bis en 420quater. Het betreft een opzet en een schuld variant van witwassen. Deze bepalingen stellen in het eerste lid in **onderdeel a** het volgende strafbaar: het verbergen of verhullen van de werkelijke aard, de herkomst, de vindplaats, de vervreemding of de verplaatsing van een voorwerp, dan wel wie de rechthebbende is of het voorhanden heeft, terwijl betrokkene weet respectievelijk redelijkerwijs moet vermoeden dat het voorwerp afkomstig is uit enig misdrijf. Het is niet relevant of het voorwerp middellijk uit misdrijf is voortgekomen dus sprake is van indirecte opbrengsten omdat de directe opbrengsten al een keer zijn omgezet.

In **onderdeel b** is het verwerven, voorhanden hebben, overdragen of omzetten van een voorwerp of het gebruik maken van een voorwerp onder voornoemde omstandigheden strafbaar gesteld. Het verschil tussen beide onderdelen is dus dat onderdeel a is gericht op het verbergen en verhullen van de aard of de locatie van het voorwerp en dus de aard en het effect van het handelen bepalend is. Onderdeel a kan dus meer gericht zijn op een samenstelling van handelingen om een uiteindelijk doel

| 3 Idem.

te creëren. Bijvoorbeeld door het opzetten van een juridische constructie om zo illegaal geld de schijn van legaliteit te geven. Onderdeel b daarentegen ziet direct op de handelingen die worden verricht met betrekking tot het voorwerp dat een illegale herkomst heeft. De witwasbepalingen zijn op 14 december 2001 in werking getreden. Witwassen is dus enkel strafbaar vanaf die datum.⁴

Deze nog relatief jonge witwasbepalingen hebben in de afgelopen jaren veel jurisprudentie opgeleverd. Het is niet voor niets dat [Vaklunch #001](#) over witwassen gaat. De ontwikkelingen in de afgelopen vijf jaar zijn enorm geweest. Wij hebben vier onderwerpen gekozen om in dit artikel te bespreken: de kwalificatie uitsluitingsgrond, eenvoudig witwassen, witwassen en ontnemen en witwassen en de fiscaliteit.

DE KWALIFICATIE UITSLUITINGSGROND

Op 26 oktober 2010 heeft de [Hoge Raad](#) in het hypotheekfraude-arrest geoordeeld dat indien vaststaat dat door de verdachte het enkel voorhanden hebben van een voorwerp dat afkomstig is uit een door hemzelf begaan misdrijf niet kan hebben bijgedragen aan het verbergen of verhullen van de criminele herkomst van dat voorwerp, die gedraging niet als (schuld)witwassen kan worden gekwalificeerd.⁵ Het idee achter deze jurisprudentie is dat voorkomen moet worden dat iemand door het plegen van een strafbaar feit dat een bepaalde opbrengst heeft gegenereerd ook direct witwast. Om bij het voorbeeld van Al Capone te blijven. Op het moment dat Al illegale alcohol verkoopt dan krijgt hij daarvoor geld. Het enkel hebben van dit geld zou witwassen opleveren omdat hij het geld dan immers voorhanden heeft. Deze rechtspraak maakt aldus duidelijk dat na het plegen van het strafbare feit iemand alleen strafbaar kan witwassen als hij daadwerkelijk handelingen verricht met de voorwerpen of opbrengsten uit het strafbare feit die gericht zijn op het verbergen of verhullen van de criminele herkomst van de voorwerpen.

4 Wijziging van het Wetboek van Strafrecht en enkele andere wetten in verband met de strafbaarstelling van het witwassen van opbrengsten van misdrijven van 6 december 2001, Stb. 2001, 606.

5 Hoge Raad, 26 oktober 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM4440.

Wat goed is om je te realiseren is dat deze kwalificatie uitsluitingsgrond alleen ziet op onderdeel b van de witwasbepaling. Als onderdeel a van de witwasbepaling is ten laste gelegd kan geen kwalificatie uitsluitingsgrond verweer worden gevoerd. Immers is daar het verhullingselement al een bestanddeel van de witwasbepaling. Het verhullingselement moet bovendien zien op de criminele herkomst van het voorwerp. Het enkel verbergen of verstoppen van het voorwerp – ofwel voorhanden hebben – is onvoldoende voor witwassen omdat de criminele herkomst daarmee niet wordt verhuld. Als Al dus een miljoen verdient met zijn illegale alcoholverkoop en hij verstoppt dit geld onder zijn matras dan verbergt hij wel het geld zelf maar niet de herkomst van het geld. Hiervan is pas sprake als door het handelen van Al wordt voorgedaan dat het miljoen onder zijn matras legaal is verdiend.

Indien sprake is van een kwalificatie uitsluitingsgrond dan kan het feit – zoals het woord al zegt – niet worden gekwalificeerd en dient ontslag van alle rechtsvervolging wegens niet strafbaarheid van het feit te volgen.

Op 8 januari 2013 heeft de [Hoge Raad](#) het hypotheekfraude-arrest verduidelijkt. De Hoge Raad heeft toen geoordeeld dat met deze kwalificatie uitsluitingsgrond tevens een dubbele strafbaarheid beoogd te worden voorkomen.⁶ Bovendien wordt volgens de Hoge Raad op deze manier ook bevorderd dat in zo een geval het door de verdachte begane (grond)misdrijf, bijvoorbeeld diefstal of belastingfraude, in de vervolging centraal staat. Dit voorkomt dat al te gemakkelijk wordt teruggегреpen naar witwassen om zo een onderzoek naar het gronddelict te voorkomen. In [Vaklunch #001](#) schreven wij hierover het volgende:

Op 8 januari 2013 heeft de Hoge Raad een arrest gewezen waar hoop uit te putten is en dat munitie geeft om verweer te voeren tegen de verdenking van witwassen. In rechtsoverweging 3.4. overweegt de Hoge Raad dat de overweging van het Hof, waarin zij stelt dat het buiten het zicht houden van gelden voor diverse banken en de Belastingdienst heeft te kwalificeren als

6 Hoge Raad, 8 januari 2013, ECLI:NL:HR:2013:BX6910.

verbergen of verhullen van de criminele herkomst daarvan, onvoldoende is gemotiveerd. In rechtsoverweging 3.2.2. overweegt de Hoge Raad ter verduidelijking dat sprake moet zijn van een gedraging die meer omvat dan het enkele voorhanden hebben. De gedraging moet een daadwerkelijk op het verbergen of verhullen van de criminele herkomst van dat door eigen misdrijf verkregen voorwerp gericht karakter hebben.

Kortom, indien een voorwerp uit eigen misdrijf afkomstig is dan geldt een kwalificatie uitsluitingsgrond als het verwerven of voorhanden hebben – overeenkomstig onderdeel b van de witwasbepaling – ten laste is gelegd en het verwerven of voorhanden hebben niet kan bijdragen aan het verbergen of verhullen van de criminele herkomst van het voorwerp.⁷

In onderdeel b van de witwasbepaling zijn ook de handelingen 'omzetten', 'overdragen' en 'gebruik maken van' strafbaar gesteld. Dan resteert dus de vraag of de kwalificatie uitsluitingsgrond ook kan gelden indien sprake is van overdragen of omzetten van een voorwerp of het gebruik maken van een voorwerp als sprake is van een eigen misdrijf. Voornoemde jurisprudentie ziet immers uitsluitend op gevallen waarin sprake is van het verwerven en/of voorhanden hebben van voorwerpen verkregen uit eigen misdrijf. Hierover schreven wij in [Vaklunch #065](#). De [Hoge Raad](#) heeft ten aanzien van deze vraag op 25 maart 2014 geoordeeld dat de kwalificatie uitsluitingsgrond in beginsel geen betrekking heeft op het 'omzetten', 'overdragen' en het 'gebruik maken van' van zulke voorwerpen.⁸ De Hoge Raad sluit aldus niet uit dat de kwalificatie uitsluitingsgrond ook op voornoemde handelingen kan zien. Hiervan is sprake als het 'omzetten', 'overdragen' of het 'gebruik maken van' niet wezenlijk verschilt van het verwerven en/of voorhanden hebben van het voorwerp.

Een voorbeeld hiervan is het storten van geld op een eigen bankrekening. Hierover schreven wij ook in [Vaklunch #133](#):

7 Hoge Raad, 7 januari 2014, ECLI:NL:HR:2014:14.

8 Hoge Raad, 25 maart 2014, ECLI:NL:HR:2014:714.

Daarbij zij opgemerkt dat de Hoge Raad in zijn arrest van 7 oktober 2014 heeft geoordeeld dat het storten van contante gelden – die onmiddellijk uit eigen misdrijf afkomstig zijn – op een eigen bankrekening enkel kan kwalificeren als 'omzetten' of 'overdragen' in de betekenis witwassen indien sprake is van een gedraging die een op het daadwerkelijk verbergen of verhullen van de criminele herkomst van die geldbedragen gericht karakter heeft.

Kortom, als Al zijn miljoen op een Nederlandse bankrekening stort dan kan deze handeling worden gekwalificeerd als overdragen (hij draagt het geld immers over aan de bank) en omzetten (hij zet het geld om van cash geld in giraal geld). Echter het enkel storten op een Nederlandse bankrekening levert geen gedraging op die gericht is op het verbergen of verhullen van de herkomst van het geld waardoor de gedraging niet als witwassen kwalificeert. Dit kan bijvoorbeeld anders zijn als het criminele geld wordt gestort op een buitenlandse bankrekening.

Een ander belangrijk element dat genoemd dient te worden in het kader van de kwalificatie uitsluitingsgrond is het bestanddeel 'onmiddellijk'. Enkel als het voorwerp direct uit eigen misdrijf is verkregen komt de kwalificatie uitsluitingsgrond om de hoek kijken.⁹ Als Al bijvoorbeeld van het miljoen een auto koopt en het voorhanden hebben van deze auto wordt tenlastegelegd dan geldt de kwalificatie uitsluitingsgrond niet. Immers de auto is niet direct ofwel onmiddellijk afkomstig uit enig misdrijf.

EENVOUDIG WITWASSEN

De jurisprudentie over de kwalificatie uitsluitingsgrond was een doorn in het oog van het Openbaar Ministerie en de wetgever. Dit heeft uiteindelijk geleid tot een uitbreiding van de witwasbepalingen per 1 januari 2017. Met de nieuwe strafbaarstelling is het begrip witwassen uitgebreid in die zin dat het enkel verwerven of voorhanden hebben van voorwerpen onmiddellijk afkomstig uit zélf gepleegde misdrijven separaat als 'eenvoudig witwassen' strafbaar wordt gesteld.

⁹ Hoge Raad, 8 november 2016, ECLI:NL:HR:2016:2527.

De strafbedreiging in de nieuwe artikelen 420bis.1, Sr en 420quater.1, Sr is lager dan bij andere strafbare witwashandelingen omdat (nog) geen sprake is van actieve verbergings- en verhullingshandelingen en bedraagt respectievelijk maximaal zes en drie maanden gevangenisstraf of een geldboete van de vierde categorie.

De [Hoge Raad](#) heeft zich op 13 december 2016 – nog voorafgaand aan de invoering van deze bepalingen – alvast uitgelaten over de behandeling van deze nieuwe bepalingen in relatie tot de bestaande jurisprudentie.¹⁰ Aan dit arrest besteedden wij aandacht in [Vaklunch #197](#):

De vraag is nu hoe deze jurisprudentie van invloed is op de nieuwe wetgeving. Immers wordt in de nieuwe wetgeving eenvoudig schuldwitwassen strafbaar gesteld. Ofwel expliciet wordt strafbaar gesteld dat het enkel verwerven of voorhanden hebben van een voorwerp dat 'onmiddellijk' afkomstig is uit enig "eigen" misdrijf onder de nieuwe wetgeving als eenvoudig witwassen kwalificeert. Maar hoe verhoudt dit zich tot de bestaande jurisprudentie van de Hoge Raad?

In de eerste plaats signaleert de Hoge Raad dat de nieuwe wetgeving alleen van toepassing is op voorwerpen die 'onmiddellijk' uit eigen misdrijf zijn verkregen. Voor middellijke verkrijgingen blijven de oorspronkelijke witwasartikelen van toepassing. Verder geeft de Hoge Raad aan dat zijn jurisprudentie over de kwalificatie-uitsluitingsgrond van toepassing blijft op de 'gewone' witwasbepalingen en dat het verwerven of voorhanden hebben van een voorwerp dat onmiddellijk afkomstig is uit enig eigen misdrijf enkel strafbaar is onder de nieuwe bepalingen van eenvoudig (schuld)witwassen.

De Hoge Raad overweegt dat gelet op deze nieuwe wetgeving het mogelijk zou zijn om een verdachte te vervolgen voor het gronddelict en het delict eenvoudig witwassen. In ons voorbeeld kan Al vervolgd worden voor het verkopen van illegale alcohol en het bewaren van de opbrengst uit deze illegale alcoholverkoop onder zijn matras. Niettemin haalt de Hoge Raad uit de parlementaire geschiedenis aan dat het doel

¹⁰ Hoge Raad, 13 december 2016: ECLI:NL:HR:2016:2842.

van de wetgeving is gelegen in het voorkomen van straffeloosheid op het moment dat veroordeling voor het grondmisdrijf niet mogelijk is of niet is aangewezen. Om die reden benadrukt de Hoge Raad in voornoemd arrest:

Indien toch het gronddelict en het delict van eenvoudig witwassen cumulatief ten laste worden gelegd dan komt de discussie op of er sprake is van een voortgezette handeling of meerdaadse samenloop. De Hoge Raad lijkt echter de suggestie te doen om dergelijke discussies te voorkomen en – met het oog op het doel van de wetgeving – het gronddelict en het verwijt van eenvoudig witwassen subsidiair ten laste te leggen. Daarmee wordt voorkomen dat de kans bestaat op straffeloosheid alsook discussies over de vraag of er sprake is van een voortgezette handeling of meerdaadse samenloop. Wij vatten dit op als een duidelijke boodschap aan het adres van het Openbaar Ministerie. Laten we hopen dat het Openbaar Ministerie dit in zijn pakket van goede voornemens opneemt.

Kortom de Hoge Raad stelt voor dat Al niet wordt vervolgd voor het verkopen van illegale alcohol én het verstopen van het geld onder het matras. Maar dat het verstopen van het geld onder het matras subsidiair ten laste wordt gelegd. Als dan niet kan worden bewezen dat Al illegale alcohol heeft verkocht dan kan men terugvallen op het verstopen van het miljoen onder het matras.

WITWASSEN EN ONTNEMEN

Een ander onderwerp dat in de afgelopen jaren veelvuldig aan de orde is gekomen is de relatie tussen witwassen en ontnemen. Dit onderwerp is onder meer ter sprake gekomen in [Vaklunch #195](#). Het is een interessant onderwerp dat tot veel discussie leidt tussen het Openbaar Ministerie en de verdediging:

Een financiële fraudezaak gaat veelal gepaard met een strafrechtelijk financieel onderzoek uitmondend in een ontnemingsvordering. Op grond van artikel 36e van het Wetboek van Strafrecht kan de rechter een verplichting tot betaling opleggen indien de veroordeelde voordeel heeft gekregen door middel van of uit baten van het betreffende strafbare feit. In geval een veroordeling heeft plaatsgevonden voor witwassen dan is de vraag in hoeverre het voordeel dat is verkregen afkomstig is uit baten van het strafbare feit.

De vraag is dus wanneer voordeel wordt behaald uit witwassen. Het enkele feit dat uit misdrijf verkregen geld wordt witgewassen, betekent niet dat dit geld reeds daardoor wederrechtelijk verkregen voordeel vormt. Dit betekent dus in beginsel dat voordeel dat is verkregen door het gronddelict ook op grond van dat strafbare feit ont-nomen dient te worden. Indien witwassen ten grondslag ligt aan een ontnemingsvordering dan dient te worden bepaald welk voordeel het witwassen heeft opgeleverd. Dit is ook vaste jurisprudentie van de Hoge Raad. Gewezen kan worden op de arresten van 19 februari 2013¹¹, 25 maart 2014¹² en 29 november 2016.

In een recent arrest van 26 september 2017 herhaalt de Hoge Raad het oordeel dat het geld dat voorwerp is van witwassen niet reeds om die reden voordeel vormt.¹³ De Hoge Raad overweegt:

"2.3. In de hiervoor weergegeven overwegingen heeft het Hof als zijn oordeel tot uitdrukking gebracht dat dit witwassen tot het door de betrokkene wederrechtelijk verkrijgen van vermogen heeft geleid en dat voordeel geschat op € 62.064,50 en vervolgens afgerond op € 60.000,-. Het oordeel van het Hof berust kennelijk op de opvatting dat de in de bewezenverklaring onder (A) genoemde geldbedragen tot een bedrag van € 61.464,50, nu zij voorwerp van het bewezenverklaarde feit 'medeplegen van gewoontewitwassen' waren, reeds daardoor wederrechtelijk verkregen voordeel vormen. Die opvatting is niet juist (vgl. HR 19 februari 2013,

11 Hoge Raad, 19 februari 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY5217.

12 Hoge Raad, 25 maart 2014, ECLI:NL:HR:2014:693.

13 Hoge Raad, 26 september 2017, ECLI:NL:HR:2017:2500.

ECLI:NL:HR:2013:BY5217, NJ 2013/293). Zonder nadere motivering, die ontbreekt, is niet begrijpelijk dat de betrokkene daadwerkelijk tot het bedrag van € 61.464,50 wederrechtelijk voordeel heeft verkregen uit het bewezen-verklaarde medeplegen van gewoontewitwassen."

Als Al dus zou zijn veroordeeld voor de verkoop van illegale alcohol en voor het witwassen van het miljoen dat hij hiermee heeft verdiend omdat hij het heeft doen voorkomen dat deze winst afkomstig was uit zijn wasserettes dan kan het miljoen ontnomen worden op grond van de illegale alcoholverkoop. Hier heeft hij immers het voordeel mee behaald. Echter kan dan niet twee miljoen ontnomen worden omdat hij het geld ook heeft witgewassen.

Als Al alleen zou zijn veroordeeld voor het witwassen van het miljoen dan is de vraag wat het witwassen voor voordeel heeft opgeleverd. Immers door de winst uit de illegale alcoholverkoop op te geven bij de Belastingdienst als winst dat is voortgekomen uit de wasserettes heeft Al belasting afgedragen en heeft het witwassen hem dus in wezen alleen geld gekost en geen voordeel opgeleverd. Het miljoen kan dan aldus niet op grond van het delict witwassen worden ontnomen. Het Openbaar Ministerie dient dan dus andere feiten in de zin van artikel 36e, lid 2, Sr. ten grondslag te leggen aan de ontnemingsvordering.

De jurisprudentie van de Hoge Raad over de relatie tussen witwassen en ontnemen is dan ook met name relevant indien het gronddelict van het witwassen belastingfraude betreft. Immers sluit artikel 74 AWR een ontnemingsvordering voor bij de belastingwet strafbaar gestelde feiten uit. Aan artikel 74 AWR ligt de gedachte ten grondslag dat de fiscale wetgeving haar eigen instrumentarium heeft om schulden in te vorderen. Artikel 74 AWR staat echter niet aan ontneming in de weg indien een veroordeling voor witwassen bestaat waarbij het gronddelict belastingfraude betreft. Echter dient dan wel te worden vastgesteld – gelet op voornoemde jurisprudentie – wat het voordeel dan daadwerkelijk bedraagt. In [Vaklunch #202](#) besteedden wij aandacht aan een uitspraak van de [Rechtbank Amsterdam](#) waarin dit onderwerp aan de orde komt.¹⁴

De uitspraak is wel interessant als het aankomt op het vaststellen van het wederrechtelijk verkregen voordeel door het witwassen. Het Openbaar Ministerie zet hoog in en stelt primair dat het gehele buitenlandse vermogen door vermenging als afkomstig uit misdrijf – namelijk de belastingfraude – moet worden aangemerkt. Daar komt het Openbaar Ministerie echter niet mee weg. De Rechtbank oordeelt dat geldbedragen die het voorwerp van witwassen zijn niet zonder meer als wederrechtelijk verkregen voordeel zijn aan te merken. Daartoe verwijst de Rechtbank naar het recente arrest van de Hoge Raad waarin wij in Vaklunch #195 reeds aandacht hebben besteed. De Rechtbank verlangt dan ook – ons inziens terecht – een betere motivering van het Openbaar Ministerie waar het genoten voordeel uit zou bestaan. Ook de subsidiaire poging daartoe – namelijk dat de omvang van het ten onrechte niet afgedragen bedrag aan belastingen voor de oude jaren het wederrechtelijk voordeel betreft – treft geen doel. Dit voordeel heeft de verdachte niet verkregen door het witwassen, maar door belastingfraude. Ontneming is voor dat geval bij wet uitgesloten.

Als Al het miljoen dus niet had verdiend door illegale alcoholverkoop maar hij dit geld daadwerkelijk legaal had verdiend met zijn wasserettes maar de winst niet had opgegeven bij de Belastingdienst dan heeft het geld dat hij niet heeft afgedragen aan de Belastingdienst een criminele herkomst. Als hij dit geld witwast door hiervan een Ferrari te kopen dan heeft de witwashandeling *an sich* geen voordeel opgeleverd. Maar als Al van de belastingbesparingen een appartement koopt in Amsterdam en de waarde van dit appartement stijgt dan is de waardeverhoging van het appartement het voordeel dat is verkregen uit de witwashandeling, te weten het omzetten of het gebruiken van het geld verkregen uit de belastingbesparing voor de aankoop van het appartement.

De ontnemingsjurisprudentie is dus kritisch als het gaat om het bepalen van het voordeel indien de verdachte is veroordeeld voor witwassen. Indien dit delict ten grondslag ligt aan een ontnemingsvordering dient daadwerkelijk bepaald te worden welk voordeel de witwashandeling zelf heeft opgeleverd. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn als crimineel geld gebruikt is om goederen aan te kopen en deze goederen in waarde

zijn gestegen. Deze waardevermeerdering is dan aan te merken als een voordeel dat is behaald door toedoen van de witwashandeling.

WITWASSEN EN DE FISCALITEIT

In het voorgaande is vastgesteld dat fiscale delicten een bijzondere positie hebben binnen de ontnemingswetgeving. Om die reden kan het geen kwaad om aandacht te besteden aan het onderwerp witwassen en fiscaliteit. Tot het jaar 2008 stond zelfs ter discussie of een fiscaal delict een gronddelict kon zijn voor witwassen. In [Vaklunch #001](#) schreven wij hierover:

Op 7 oktober 2008 heeft de Hoge Raad bepaald dat het opzettelijk doen van onjuiste aangifte als gronddelict voor witwassen kan gelden. Sindsdien heeft het openbaar ministerie dankbaar gebruik gemaakt van deze uitspraak en wordt witwassen in toenemende mate naast een fiscaal gronddelict ten laste gelegd. "Altijd prijs" lijkt de achterliggende gedachte te zijn. Niet in de laatste plaats omdat deze wijze van ten laste leggen artikel 74 AWR buiten spel zet en een ontnemingsvordering ex artikel 36e WvSv mogelijk maakt.

De reden van dit oordeel is dat de tekst van de wet geen beperkingen stelt aan de reikwijdte van de witwasbepalingen. Daarnaast kan uit de wetsgeschiedenis worden afgeleid dat de wetgever niet heeft beoogd andere beperkingen aan te leggen wat betreft het gronddelict waaruit het voorwerp van de witwashandelingen afkomstig is, dan dat het moet gaan om een misdrijf.

Dit arrest geeft echter geen duidelijkheid over de vraag welk gedeelte van het vermogen dan uit 'misdrijf is verkregen' en dus kan worden witgewassen. Wat als een legaal verkregen vermogensbestanddeel niet is opgegeven aan de Belastingdienst? Wordt dan het gehele vermogen dat niet is aangegeven 'zwart' of alleen de belastingbesparing zelf? Hierover geeft de Hoge Raad in het arrest uit 2008 geen duidelijkheid. Borgers schrijft in een noot onder dit arrest:¹⁵

15 Hoge Raad, 7 oktober 2008, ECLI:NL:HR:BD2774, NJ 2009/94 met een noot van M.J. Borgers.

"Maar de Hoge Raad heeft hiermee slechts voor de helft uitleg gegeven aan 'afkomstig uit enig misdrijf', omdat hij alleen iets overweegt over 'enig misdrijf' en niets over 'afkomstig'. Duidelijk is weliswaar dat de Hoge Raad het mogelijk acht om 'vermogensbestanddelen waarover men de beschikking heeft doordat belasting is ontdoken' aan te merken als afkomstig uit een AWR-misdrijf, maar de Hoge Raad licht niet toe waarom dat het geval is. Een beargumenteerde keuze tussen de twee geschetste interpretatiemogelijkheden van het bestanddeel 'afkomstig' maakt de Hoge Raad niet."

Het duurt tot 25 maart 2014 totdat de [Hoge Raad](#) hier een concreet antwoord op geeft in het kader van de ontnemingswetgeving.¹⁶ De Hoge Raad oordeelt:

"2.3 In zijn arrest van 7 oktober 2008, ECLI:NL:HR:2008:BD2774, NJ 2009/94, heeft de Hoge Raad geoordeeld dat er geen beletsel is om vermogensbestanddelen waarover men de beschikking had doordat belasting is ontdoken, aan te merken als voorwerpen 'afkomstig (...) van enig misdrijf' in de zin van de art. 420bis en 420quater Sr. Daaruit mag niet worden afgeleid dat voor de belastingdienst verzwegen vermogensbestanddelen steeds in volle omvang moeten worden beschouwd als de opbrengst van een bij de belastingwet strafbaar gesteld feit, als bedoeld in art. 36e Sr in samenhang met art. 74 AWR. Daarbij komt dat er geen grond is om elk voordeel dat door middel van een aan de belastingheffing onttrokken vermogensbestanddeel is behaald, aan te merken als de opbrengst van een bij de belastingwet strafbaar gesteld feit in de zin van de zojuist genoemde wettelijke bepalingen."

Uit het voorgaande kan worden afgeleid dat in geval van belastingfraude enkel de belastingbesparing als afkomstig uit enig misdrijf kan worden aangemerkt indien het vermogen voor het overige legaal is verdiend.

Tot slot brengen we nog een recente uitspraak onder de aandacht waarin is gesteld dat je kan witwassen door crimineel vermogen in je belastingaangifte te verantwoorden. De relatie tussen witwassen en fiscaliteit komt hier wel heel dicht bij elkaar. Aan deze uitspraak besteedden wij aandacht in [Vaklunch #244](#):

De verdachte heeft aangevoerd dat inkomstenbelasting is afgedragen over de teveel gefactureerde uren. Het Hof grijpt deze uitslating aan om tot een veroordeling van witwassen te komen. Het overweegt namelijk dat door het opnemen van deze inkomsten – die een criminele herkomst hebben – in de aangiften deze inkomsten daarmee van een legale status zijn voorzien. De fiscale opgave van die inkomsten is volgens het Hof aan te merken als het 'verhullen van de ware herkomst ervan'.

Bij deze overweging kunnen de nodige kanttekeningen worden geplaatst. De inkomsten hebben ons inziens door het indienen van de aangiften niet een legale status gekregen. De fiscaliteit is immers amoreel. Zo overwoog de Hoge Raad in een arrest van 20 juni 1951¹⁷:

"dat in het algemeen de vraag, of inkomsten rechtmatig dan wel onrechtmatig zijn toegevoegd, voor de heffing van de inkomstenbelasting, welke het feitelijk genoten inkomen wil treffen, irrelevant is".

Als Al de miljoen winst uit de illegale alcoholverkoop dus via de normale fiscale regels zou aangeven als winst dan kan het doen van deze aangifte ons inziens niet als witwassen kwalificeren. Dit is slechts anders als hij de winst aangeeft alsof deze winst is verdiend door de wasserettes. Immers verhuult hij dan daadwerkelijk de herkomst van de winst.

Als conform de fiscale regels een belastingaangifte wordt ingediend leent deze zich ons inziens niet om de herkomst van criminele inkomsten te verhullen of te verbergen. Er is dan dus geen sprake van witwassen. Zo nauw zijn de fiscaliteit en witwassen niet met elkaar verbonden.

HET STRAFRECHTELIJKE VANGNET

Het onderwerp witwassen is de afgelopen vijf jaar veelvuldig in de Vaklunch aan de orde gekomen. Gebleken is dat ontwikkelingen ten aanzien van witwassen nooit stilstaan. Waar het Openbaar Ministerie de grenzen van het witwassen heeft opgezocht door de bepalingen te gebruiken als een 'catch all' bepaling, heeft de Hoge Raad mede door toedoen van de verdediging het witwasvangnet ingekaderd.

#2: CATCH ME IF YOU CAN

Naast witwassen lijkt valsheid in geschrifte door het Openbaar Ministerie inmiddels ook als *catch all* bepaling te worden gebruikt. Zo zien wij in de praktijk dat het Openbaar Ministerie over de boeg van valsheid in geschrifte onwenselijke motieven achter juridische structuren probeert aan te pakken. Gelukkig is een duidelijke trend zichtbaar waarin feitenrechters een halt toeroepen aan deze werkwijze van het Openbaar Ministerie. Wij zullen enkele uitspraken daarover onder de aandacht brengen.

Ook gebruikt het Openbaar Ministerie het delict van valsheid in geschrifte als *catch all* bepaling door het als vangnet in fiscale fraudezaken te gebruiken. Bijvoorbeeld door het ten laste te leggen in plaats van het fiscale delict zelf. Echter dit kan niet in alle gevallen zo blijkt uit de jurisprudentie van de afgelopen jaren.

Valsheid in geschrifte lijkt op het eerste gezicht geen moeilijk delict. Een document is vals of niet. Toch is de strafbaarstelling ingewikkelder dan het lijkt en kent het veel verschillende facetten. Voor een goed begrip van voornoemde ontwikkeling zullen wij daarom eerst ingaan op de bepaling van valsheid in geschrifte zelf.

DE BESTANDDELEN

Valsheid in geschrifte is strafbaar gesteld in artikel 225 van het Wetboek van Strafrecht (Sr). Om tot een bewezenverklaring van valsheid in geschrifte te komen dienen een viertal bestanddelen bewezen te worden. Wij zullen deze bestanddelen hier kort bespreken.

Geschrift

Sprake dient te zijn van een geschrift. Dit begrip moet ruim worden geïnterpreteerd. Een extensieve interpretatie wordt zowel door de wetgever als de rechtspraak voorgestaan. Bedoeld is iedere vastlegging van tekens, in welke vorm dan ook. Ook een computerbestand kan een geschrift zijn in de zin van artikel 225 Sr.¹

Enig feit

Dit bestanddeel vereist dat het geschrift 'uit zijn aard' tot bewijsstuk bestemd moet zijn. Het geschrift moet in het algemeen bestemd zijn tot bewijs van enig feit. Het geschrift hoeft echter niet het feit te bewijzen waartoe de valsheid is gepleegd. Het feit moet wel 'rechtens van enige betekenis' zijn voor de rechtsverhouding van de betrokken partijen. Een voorbeeld waarin recentelijk is geoordeeld dat een bepaald document – in dit geval een bezwaarschrift – niet tot bewijs van enig feit kon gelden is het arrest van de [Hoge Raad](#) van 3 oktober 2017 waaraan wij ook aandacht besteedden in [Vaklunch #240](#).²

De Hoge Raad overweegt dat aan een bezwaarschrift 'in het maatschappelijk verkeer niet een zodanige betekenis voor het bewijs van de inhoud ervan pleegt te worden toegekend dat daaraan een bewijsbestemming in de zin van art. 225 Sr toekomt'. De Hoge Raad grijpt daarmee terug naar het arrest van 28 juni 2016, waarin is geoordeeld dat een niet binnen de termijn ingediend aangiftebiljet niet kan gelden als een bij de belastingwet voorziene aangifte in de zin van de belastingwet.

1 Tekst & Commentaar, J.M. Verheul, Valsheid in geschrift, 13, Geschrift, 01-09-2017.

2 Hoge Raad, 3 oktober 2017, ECLI:NL:HR:2017:2542.

Hierover schreven wij al in vaklunch #178. Aldus kan een bezwaarschrift dat is ingediend tegen een belastingaanslag – daarmee heeft de inspecteur bij de oplegging van de aanslag dus geen rekening kunnen houden – evenmin als bewijs worden beschouwd om de omvang van de heffing te bepalen.

Vervalsen of valselijk opmaken

Bij 'vervalsen' gaat het om veranderingen aanbrengen in een reeds bestaand geschrift. Het doel is dan bijvoorbeeld om te doen voorkomen alsof het geschrift is opgemaakt door, of afkomstig is van iemand anders dan in werkelijkheid het geval is; de zogeheten materiële valsheid.

Het 'valselijk opmaken' is het vervaardigen van een geheel of gedeeltelijk nieuw geschrift. Ook valselijk opmaken kan een materiële valsheid opleveren; de intentie is dan om bijvoorbeeld de indruk te wekken dat het geschrift afkomstig is van een ander dan degene die het vervaardigd heeft. Hierbij valt te denken aan het zetten van een valse handtekening.

Daarnaast kan het valselijk opmaken resulteren in zogeheten intellectuele valsheid. Van een intellectuele valsheid is sprake als de inhoud niet overeenstemt met de werkelijkheid. Ook kan een dergelijke valsheid ontstaan als bewust bepaalde gegevens niet worden vermeld. Aangezien de intellectuele valsheid de grootste rol speelt in financiële fraudezaken zullen wij op de betekenis van een intellectuele fraude hierna nog nader ingaan.

Oogmerk

Van strafbaarheid van de dader is pas sprake als hij het oogmerk heeft gehad op een bepaald gebruik van het valse geschrift als ware het echt en onvervalst. Hij moet minimaal de bedoeling hebben gehad het geschrift te gebruiken, een daadwerkelijk gebruik is niet vereist. Het oogmerk heeft geen betrekking op de valsheid van het stuk, waarvoor voorwaardelijk opzet voldoende is. Het oogmerk ziet op het gebruik van het geschrift.

DE INTELLECTUELE VALSHEID

Van een intellectuele valsheid is sprake als de inhoud niet overeenstemt met de werkelijkheid.³ De vraag is vervolgens wat de werkelijkheid is. Het vaststellen van de werkelijkheid blijkt geen eenvoudige aan gelegenheid. Zoals S. van Dyck in haar proefschrift uiteen heeft gezet, kan de werkelijkheid vanuit verschillende invalshoeken en domeinen worden beschouwd.⁴ Zo bestaan juridische, economische, fiscale maar ook biologische en sociale invalshoeken van de werkelijkheid. Elke invalshoek geeft een eigen betekenis aan de werkelijkheid. Via een eigen begrippenapparaat en interpretatiemethodes wordt de 'werkelijkheid' geconstrueerd.

Een voorbeeld is de term 'ouder'. Als die term in een document wordt gebruikt, is de vraag of deze strookt met de werkelijkheid afhankelijk van het werkelijkheidsdomein. In biologische zin zal een adoptieouder niet de ouder zijn. In sociale en juridische zin daarentegen kan de adoptieouder prima als ouder worden gekwalificeerd nu deze zorgdraagt voor de opvoeding en het ouderlijk gezag uitoefent. Om te kunnen toetsen of sprake is van een intellectuele valsheid dient aldus eerst te worden bepaald aan welk werkelijkheidsdomein getoetst dient te worden.

In financiële fraudezaken wordt door het Openbaar Ministerie veelal een valsheid ten laste gelegd in een overeenkomst. Een voorbeeld hiervan is de Achmea zaak⁵ die wij behandelden in Vaklunch #227 en de NS-zaak⁶ die wij behandelden in Vaklunch #251. In dat kader dient te worden aangesloten bij het juridische werkelijkheidsdomein. In artikel 6:213 van het Burgerlijk Wetboek staat het begrip 'overeenkomst' als volgt gedefinieerd:

"Een overeenkomst in de zin van deze titel is een meerzijdige rechtshandeling, waarbij een of meer partijen jegens een of meer andere een verbintenis aangaan."

3 Tekst & Commentaar, J.M. Verheul, Valsheid in geschrift, 18.a. Intellectuele valsheid, 15-08-2017.

4 Proefschrift S. van Dyck, 'Valsheid in geschriften en gebruik van valse geschriften herdacht', Katholieke Universiteit Leuven. Het proefschrift is online te raadplegen via: <https://lirias.kuleuven.be/bitstream/1979/412/2/vandyck.pdf>.

5 Rechtbank Midden-Nederland, 5 juli 2017, ECLI:NL:RBMNE:2017:3333.

6 Rechtbank Oost-Brabant, 21 december 2017, ECLI:NL:RBOBR:2017:6647.

Een overeenkomst is dus in strijd met de waarheid als daaruit niet de rechtshandelingen volgen zoals zij in werkelijkheid zijn aangegaan. Hier kan bijvoorbeeld sprake van zijn in geval van een schijnhandeling. Hartkamp schrijft hierover het volgende⁷:

"Voor simulatie is nodig, dat door een afwijking tussen wil en verklaring de schijn wordt gewekt, dat partijen een bepaalde overeenkomst hebben aangegaan (de schijnhandeling) terwijl zij in het geheim haar rechtsverhouding anders hebben geregeld dan uit deze schijnhandeling kan worden opgemaakt. Ontbreekt deze nadere regeling, dan is geen sprake van simulatie."

DE FISCALE WERKELIJKHEID VERSUS DE CIVIELE WERKELIJKHEID

In de Achmea zaak wordt duidelijk dat fiscale interpretatiemethodes en dus de fiscale werkelijkheid kan afwijken van de civiele werkelijkheid. In [Vaklunch #227](#) hebben wij de feiten van deze casus geschetst:

De zaak draait om de verdachte die vanaf het jaar 2000 tot en met 2009 algemeen directeur is geweest van Achmea. Vervolgens is de verdachte strategisch directeur geworden tot het jaar 2012. Vanaf begin 2007 heeft de verdachte vier panden aan Achmea verhuurd. In de jaren 2006 en 2007 vinden besprekingen plaats over een nieuwe beloningsstructuur van de verdachte. Uit de correspondentie volgt dat de verdachte het volgende heeft aangegeven: 'Daarbij heeft hij om fiscale reden de voorkeur gegeven om deze premie uitbetaald te krijgen in een aanpassing van de huurtarieven van enkele van deze panden.'

Uiteindelijk wordt met de verdachte een huurverhoging van € 100.000,- per jaar overeengekomen voor een periode van vijf jaar, hetgeen overeenkomt met de incentive die bedoeld was om te zorgen dat verdachte zou aanblijven als directeur. Fiscaal bezien komt de Rechtbank tot het oordeel dat de huurverhoging in wezen een bijzondere beloning voor verrichtte arbeid is. Uit

7 C. Asser, A.S. Hartkamp, Algemeen overeenkomstenrecht, 6-III, 14e druk, 2014, p. 133-137.

de correspondentie volgt dat de premie louter om fiscale redenen is uitbetaald via de verhoging van huur. Om die reden is de Rechtbank van oordeel dat de verdachte zich heeft moeten realiseren dat hij deze beloning bij de Belastingdienst diende op te geven als inkomen.

Echter oordeelt de [Rechtbank Midden-Nederland](#) op 5 juli 2017 dat de hiervoor geschetste feiten geen valsheid in geschrifte oplevert.⁸

“4.3. [...] Het nalaten van het vermelden van de achtergrond van de huurverhoging, maakt de allonges evenmin vals. Het niet vermelden van gegevens kan onder omstandigheden inderdaad valsheid opleveren. Beslissend is of in dit geval door het achterhouden van gegevens de werkelijkheid geweld is aangedaan. Niet gebleken is dat in de allonges essentiële op de huurovereenkomsten betrekking hebbende informatie is verzwegen. Er bestaat geen rechtsplicht om bij deze aanvullingen op de huurovereenkomsten te vermelden waarom tot aanpassing werd overgegaan. Het ontbreken van de toelichting – voor zover al juist – dat het zou gaan om een blij- en presteerpremie maakt de allonges dus niet vals. Dat met het opmaken van de allonges de mogelijkheid is ontstaan voor verdachte om met deze allonges onjuiste aangiften inkomstenbelasting te doen, doet hier niet aan af.”

Het vonnis laat duidelijk zien dat het civiele werkelijkheidsdomein een andere is dan het fiscaalrechtelijke werkelijkheidsdomein. Als geen sprake is van een vals document, betekent dat niet zonder meer dat vrijspraak voor belastingfraude moet volgen. De Rechtbank heeft in dit vonnis de fiscale kwalificatie en daarmee de belastingaangifte op eigen merites beoordeeld.

Bij de fiscale kwalificatie kan de belastingrechter immers een van het civiele recht afwijkende kwalificatie hanteren door de feiten op een zelfstandige fiscaalrechtelijke wijze te duiden. Aangesloten wordt dan bij de economische dan wel maatschappelijke werkelijkheid. Er wordt betekenis toegekend aan feiten in het licht van de relevante fiscale norm, afwijkend van de civielrechtelijke benadering. De civielrechtelijke verhoudingen blijven daarbij onaangetast.

⁸ Rechtbank Midden Nederland, 5 juli 2017, ECLI:NL:RBMNE:2017:3333.

Advocaat-Generaal Wattel heeft in zijn zeer uitvoerige conclusie van 26 juli 2013 helder uiteengezet wanneer sprake is van een zelfstandige fiscale kwalificatie ten opzichte van de juridische werkelijkheid.⁹ Wattel schrijft in zijn conclusie over het verschil tussen een schijnhandeling en een fiscale herkwalificatie het volgende:

"Zelfstandige fiscaalrechtelijke kwalificatie van rechtshandelingen in afwijking van het civiele recht onderscheidt zich van het aannemen van schijnhandelingen doordat niet getornd wordt aan de civielrechtelijke kwalificaties, maar andere fiscale gevolgen worden verbonden aan die kwalificaties dan men op grond van die civiele kwalificaties zou verwachten omdat de uit de civiele kwalificaties voortvloeiende fiscale gevolgen onvereenigbaar zijn met doel en strekking van de belastingwet."

Er mag dus niet worden aangenomen dat een overeenkomst vals is als kan worden vastgesteld dat de juridische werkelijkheid conform de bedoeling van partijen is geweest. Dit staat los van de fiscale motieven en de eventuele fiscale gevolgen die daaruit voortkomen.

MOTIEVEN VERSUS DE JURIDISCHE WERKELIJKHEID

In de recente NS-zaak lijkt het Openbaar Ministerie ook bepaalde arbeidsrechtelijke motieven achter een juridische structuur aan te grijpen om te stellen dat bepaalde overeenkomsten vals zijn. In [Vaklunch #251](#) schreven wij hierover het volgende:

De officieren van justitie hadden zich op het standpunt gesteld dat drie documenten valselijk waren opgemaakt, aangezien deze een juridische constructie inhielden die niet overeenkwamen met de werkelijkheid. Er zou sprake zijn van een schijnconstructie. De documenten zouden in strijd met de werkelijkheid zijn opgemaakt om te verhullen dat de verdachte in strijd met een non-concurrentiebeding bij een directe concurrent van zijn voormalige werkgever in loondienst werkzaamheden zou verrichten. Om die reden zou de verdachte met een ander bedrijf een arbeidsovereenkomst hebben afgesloten terwijl hij in werkelijkheid in dienst was van de directe concurrent.

⁹ Conclusie van A-G Wattel 26 juli 2013, ECLI:NL:PHR:2013:701.

De Rechtbank stelde voorop dat zelfs al zou een bepaalde arbeidsrechtelijke route zijn gekozen om zo het non-concurrentiebeding te omzeilen dit niet betekent dat de juridische verhoudingen niet in overeenkomst zijn met de werkelijkheid. De Rechtbank oordeelt dat niet kan worden bewezen dat de juridische rechtsverhoudingen niet conform de werkelijkheid zijn.

Kortom: een overeenkomst bevat enkel een intellectuele valsheid als de gepresenteerde rechtshandeling bewust niet overeenkomt met hetgeen de partijen bij die rechtshandeling werkelijk beogen. Eventuele motieven die meespelen bij het opzetten van een juridische structuur – zelfs als dit oneigenlijke motieven zijn – maken nog niet dat de juridische werkelijkheid afwijkt van hetgeen is overeengekomen. Als partijen handelen volgens de rechtshandelingen zoals deze voortvloeien uit de overeenkomst dan is de overeenkomst conform de juridische werkelijkheid. Slechts als blijkt dat partijen afwijkende afspraken met elkaar hebben bekokstoofd – omdat bijvoorbeeld blijkt dat een ander bedrag wordt betaald dan in de overeenkomst is opgenomen – is sprake van een valse overeenkomst.

DE AWR ALS SPECIALIS

Het fiscale strafrecht kent een aantal eigen regels en eigenaardigheden. Dit blijkt reeds uit de vervolgingsuitsluitingsgrond van artikel 69 lid 4 AWR. In dit artikel is bepaald dat, indien een fiscaal delict kan worden gekwalificeerd als een delict onder artikel 69 eerste en tweede lid AWR, de verdachte ter zake niet (ook) mag worden vervolgd voor het gebruik maken van een vals document als bedoeld in artikel 225, lid 2, Sr.

Het onderwerp is veelvuldig aan de orde geweest, zoals onder meer in [Vaklunch #119](#), [Vaklunch #135](#), [Vaklunch #158](#), [Vaklunch #171](#) en [Vaklunch #178](#).

In [Vaklunch #135](#) behandelden wij het arrest van de [Hoge Raad](#) van 6 oktober 2015 dat ging over de vraag of het opnemen, verwerken of voorhanden hebben van valse facturen in een administratie een fiscaal delict oplevert in de zin van artikel 69 AWR.¹⁰ De Hoge Raad oordeelde dat de fiscale bewaar- en administratieplicht eveneens geldt ten aanzien van valse facturen en dat de feiten niet een strafbaar feit opleverden zoals

¹⁰ Hoge Raad, 6 oktober 2015, ECLI:NL:HR:2015:2920.

ten laste gelegd. Dit betekent dus dat het opnemen van valse geschriften in een administratie geen fiscaal delict oplevert in de zin van artikel 68, lid 1, sub d, AWR jo. artikel 69, lid 1, AWR. De verdachte dient dus van het fiscale delict te worden vrijgesproken. De officier van justitie had er in dit geval dus goed aan gedaan om de valsheid van het document zelf – bijvoorbeeld een factuur – ten laste te leggen. Of de officier van justitie had ook de valsheid van de bedrijfsadministratie in haar geheel ten laste kunnen leggen omdat een bedrijfsadministratie ook als geschrift worden aangemerkt:

Immers is het vaste jurisprudentie van de Hoge Raad (HR 2 november 1993, NJ 1994, 180) dat bedrijfsadministratie in haar geheel als een geschrift kan worden aangemerkt. Het (laten) opnemen van een valse factuur in een bedrijfsadministratie levert om die reden vervalsing van deze bedrijfsadministratie op.

Hieruit blijkt maar weer dat de fiscale strafrechtpraktijk een vak apart is en dat de AWR zijn eigen eigenaardigheden kent. Een goede kennis van het fiscale recht – in dit geval de fiscale bewaar- en administratieplicht – kan mooie verweren opleveren.

Een andere situatie komt aan de orde in [Vaklunch #171](#). In deze [casus](#) is een vals geschrift aan de Belastingdienst overhandigd. De verdachte wordt op basis van artikel 225, lid 2, Sr, vervolgd, ofwel voor het afleveren of voorhanden hebben van een vals geschrift.¹¹

Het Hof oordeelt – conform het verweer van de verdediging – dat het tenlastegelegde feit ook onder de fiscale strafbepalingen van artikel 68 jo. artikel 69 AWR kan worden gebracht. Het gaat dan om het verwijt dat de verdachte aan de inspecteur een valse overeenkomst heeft overhandigd en/of verstrekt, onder meer met het doel de toepassing van de vervangingsreserve te verkrijgen. Immers is in artikel 68, lid 1, sub a, Sv bepaald dat het verstrekken

11 | Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden, 1 juni 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:4345.

van onjuiste en/of onvolledige gegevens aan de Belastingdienst een strafbaar (fiscaal) feit oplevert. Om die reden verklaart het Hof het Openbaar Ministerie niet-ontvankelijk in de vervolging.

In deze uitspraak komt dus de vervolgingsuitsluitingsgrond van artikel 69, lid 4, AWR om de hoek kijken bij het verstrekken van onjuiste informatie aan de Belastingdienst. Aangezien het onjuist verstrekken van informatie een fiscaal delict oplevert mag door het Openbaar Ministerie niet artikel 225, lid 2, Sr ten laste worden gelegd.

Een andere vraag die zich kan voordoen is of een ingediende aangifte eigenlijk wel een aangifte is of een (vals) geschrift. In [Vaklunch #178](#) schreven wij hierover het volgende naar aanleiding van een arrest van de [Hoge Raad](#) van 28 juni 2016¹²:

De timing van het indienen van de aangifte is hierbij cruciaal geweest. De verdachte was namelijk voor het relevante belastingjaar in gebreke gebleven een aangifte in te dienen binnen de daarvoor gestelde termijn. De Belastingdienst stelde daarom een ambtshalve aanslag vast. Daar was de belastingplichtige het niet mee eens en heeft daartegen bezwaar aangetekend en ook (alsnog) een aangiftebiljet ingediend. In de tenlastelegging is het aangiftebiljet als vals document aangemerkt omdat daarin een te laag belastbaar bedrag zou zijn opgenomen. Het Hof oordeelde op basis van artikel 9 AWR dat, een niet binnen de in art. 9 AWR bepaalde termijn ingediend aangiftebiljet waarmee de inspecteur bij de aanslagoplegging geen rekening heeft kunnen houden, niet kan gelden als een bij de belastingwet voorziene aangifte als bedoeld in art. 69, tweede lid (oud), AWR. Om die reden is de regeling van artikel 69, lid 4, AWR, niet van toepassing.

12 Hoge Raad, 28 juni 2006, ECLI:NL:HR:2016:1333.

De Hoge Raad maakt aldus duidelijk dat niet zomaar sprake is van de bedoelde samenloop in de zin van artikel 69 (4) AWR.¹³ Enkel indien de gedraging valt onder de fiscale delictsomschrijvingen van artikel 69, lid 1 en 2, AWR is dat het geval. Wij roepen hierbij nog in herinnering het arrest van 3 oktober 2017 dat wij in Vaklunch #240 behandelden.¹⁴ Immers een aangifte die is ingediend nadat een aanslag is vastgesteld, wordt aangemerkt als een bezwaarschrift. Het bezwaarschrift heeft aldus niet de benodigde bewijsbestemming om als vals geschrift te kunnen kwalificeren.

Kortom, ondanks dat het Openbaar Ministerie artikel 225 Sr als een *catch all* bepaling denkt in te kunnen zetten, lijkt de rechtspraak daar een stokje voor te steken: *Catch me if you can!*

13 Hoge Raad, 28 juni 2006, ECLI:NL:HR:2016:1333.

14 Hoge Raad, 3 oktober 2017, ECLI:NL:HR:2017:2542.

#3: OVER EXOTISCHE BANKEN EN HET PLEITBAAR STANDPUNT

Wat hebben het welbekende strafrechtelijke HIV-arrest uit 2003¹ en het fiscale Credit Suisse arrest uit 2017² met elkaar te maken? Op het eerste gezicht helemaal niets. De eerste zaak draait om de verwijtbaarheid van het overdragen van HIV aan een ander en de tweede zaak draait om de fiscale gevolgen van het creëren en benutten van een fiscaal aftrekbare rentelast. Toch biedt het HIV-arrest een aanknopingspunt voor de Hoge Raad in de Credit Suisse zaak om duidelijkheid te geven over de toepassing van het fiscale pleitbare standpunt in het boeterecht en het strafrecht.

Het draait allemaal om de vraag of een fiscaal pleitbaar standpunt de strafrechtelijke verwijtbaarheid kan wegnemen in een fiscale fraudezaak. De vraag was of het in de fiscaliteit ontwikkelde fenomeen objectief of subjectief geïnterpreteerd zou moeten worden. In de arresten van 21 april 2017 en 3 oktober 2017³ laten de belastingkamer en de strafkamer zich eensluidend over het pleitbare standpunt uit. In de kern komt het erop neer dat geen sprake kan zijn van voorwaardelijk opzet bij het doen

1 Hoge Raad 15 maart 2003, ECLI:NL:HR:2003:AE9049.

2 Hoge Raad 21 april 2017, ECLI:NL:HR:2017:638.

3 Hoge Raad 3 oktober 2017, ECLI:NL:HR:2017:2542.

van een onjuiste belastingaangifte als het ingenomen standpunt in de belastingaangifte objectief gezien pleitbaar is.

Wat is er de afgelopen jaren gebeurd?

DE STRAFBARE BELASTINGPLICHTIGE

De wet schrijft voor dat iedereen die een uitnodiging krijgt om belastingaangifte te doen verplicht is die aangifte duidelijk, stellig en zonder voorbehoud in te dienen (artikel 8, lid 1, onder a, Algemene Wet inzake Rijksbelastingen). Iedere belastingplichtige is dus verplicht fiscale standpunten in te nemen. En dat is nog niet zo eenvoudig in de jungle van de fiscale wetgeving. Door deze aangifteverplichting loopt de belastingplichtige echter wel de kans dat hij een verkeerd standpunt inneemt waardoor te weinig belasting wordt geheven. In dat geval kan de belastingplichtige beboet of zelfs bestraft worden. Hoe moet nu worden omgegaan met een belastingplichtige die 'z'n stinkende best' heeft gedaan om de belastingaangifte goed in te vullen, maar het verkeerd heeft gedaan? Kan deze belastingplichtige worden veroordeeld voor belastingfraude op basis van artikel 69 Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (AWR)?

Laten we vooropstellen dat fouten maken niet strafbaar is. Er is pas strafbaar gehandeld als opzettelijk een verkeerde aangifte is ingediend. Daarvan is sprake als de belastingplichtige opzettelijk – dus willens en wetens – een verkeerd standpunt inneemt. Bijvoorbeeld door inkomen bewust niet dusdanig op te geven, maar het op te geven als vermogen dat tegen een lager tarief is belast. Het resultaat ervan is dat te weinig belasting wordt geheven.

Het bewijs dat willens en wetens wordt gehandeld is er niet altijd. Een veelheid aan zaken draait om de vraag of sprake is van bewijs voor de ondergrens van opzet; het voorwaardelijk opzet. Daarvan is in fiscale fraudezaken sprake als de belastingplichtige bewust de aanmerkelijke kans aanvaardt dat de belastingaangifte die hij indient onjuist is. De term 'aanmerkelijke kans' doet wellicht vermoeden dat bij de beoordeling of daarvan sprake is een kansberekening komt kijken. Dat is echter niet het geval.

In [Vaklunch #009](#) besteedden wij al aandacht aan de strubbelingen in het strafrecht met de 'berekening' van de aanmerkelijke kans op het

plegen van een strafbaar feit. Wij vroegen ons toen af wanneer die kans nu aanmerkelijk is. Is dat indien de kans op een onjuistheid 75%, 60%, 50% of 40% is? Of is het eigenlijk gewoon 'natte vinger' werk?

In het in de inleiding van dit stuk aangehaalde HIV-arrest maakte de strafkamer van de Hoge Raad duidelijk dat het antwoord op de vraag of een aanmerkelijke kans aanwezig is niet afhankelijk mag worden gesteld van het ingetreden gevolg. Het zal in alle gevallen moeten gaan om een kans die naar algemene ervaringsregels aanmerkelijk is te achten.

In diezelfde [Vaklunch #009](#) schreven wij destijds in 2013 het volgende:

Op basis van de HIV-arresten van de Hoge Raad moet ons inziens worden aangenomen dat een pleitbaar standpunt ervoor zorgt dat geen sprake is van een aanmerkelijke kans op een onjuiste aangifte. De meningen lopen dan in fiscalibus over een bepaalde wetsinterpretatie immers uiteen. Indien twee verschillende wetsinterpretaties bestaan, dan is de kans op een onjuiste aangifte daarmee 'fifty/fifty' geworden. Kan hier de conclusie uit worden getrokken dat een aanmerkelijke kans in ieder geval meer dan 50% moet zijn?

Als onduidelijk is hoe de wet in een bepaalde situatie moet worden toegepast en het dubbeltje twee kanten kan opvallen, dan is de kans dat het de juiste kant opvalt net zo groot als de kans dat het de onjuiste kant opvalt. Is de kans op onjuistheid dan aanmerkelijk te noemen? Ons inziens niet.

Een vooruitziende blik?

HET PLEITBARE STANDPUNT

Een specifiek feitencomplex kan soms op verschillende manieren fiscaal worden gekwalificeerd. Dat kan vervolgens gevolgen hebben voor de materiële belastingschuld. Als voorbeeld nemen we de kwalificatie van opbrengsten uit beleggingen. Wanneer is sprake van beleggingsinkomsten die belast worden in box 3 en wanneer is sprake van inkomsten uit (overige) werkzaamheden die belast worden in box 1 tegen een (veel) hoger tarief? De kwalificatie maakt voor de belastingplichtige een behoorlijk verschil. De grens van 'vermogensbeheer' (box 3) naar 'meer

dan normaal vermogensbeheer' (box 1) is niet altijd eenvoudig te duiden. Zelfs als een rechtsregel duidelijk is, kan de toepassing ervan op een feitencomplex onduidelijk zijn. Kan de belastingplichtige nu bestraft worden als hij meende dat de beleggingsinkomsten kwalificeren als box 3 vermogen, maar uiteindelijk blijkt dat het vermogen in box 1 belast is?

Terug naar de basis. In het arrest van 23 september 1992 oordeelde de belastingkamer van de Hoge Raad over de vestigingsplaats van een Antilliaanse N.V. gevestigd te Curaçao.⁴ De belastingkamer oordeelde als volgt over de vraag of de boete – destijds werd nog de vriendelijkere benaming van 'verhoging' gebruikt – in stand moest blijven. De Hoge Raad oordeelde:

'3.3.6. (...) Bij de beantwoording van de vraag of terecht een verhoging is opgelegd, dient in aanmerking te worden genomen dat voor het standpunt van A NV met betrekking tot haar belastingplicht, ook al wordt dit tenslotte onjuist bevonden, zodanige argumenten zijn aan te voeren dat niet kan worden gezegd dat A NV door bedoeld standpunt in te nemen dermate lichtvaardig heeft gehandeld dat het aan haar opzet of grove schuld is te wijten dat van haar te weinig belasting is geheven. Dit brengt mee, dat de verhoging ten onrechte is opgelegd.'

Ook in latere jurisprudentie heeft de belastingkamer deze definitie van het pleitbare standpunt bevestigd.⁵ Van een pleitbaar standpunt is dus sprake als een door de belanghebbende ingenomen standpunt, gelet op de stand van de jurisprudentie en de heersende leer, in die mate juridisch verdedigbaar of pleitbaar is dat de belanghebbende redelijkerwijs kan menen juist te handelen. Zo omschrijft de Staatssecretaris van Financiën het pleitbare standpunt in de Memorie van Antwoord van 6 december 2013 bij de Wet aanpak fraude toeslagen en fiscaliteit. Hij voegt daaraan toe:

*'[d]at het feit dat de belastingrechter oordeelt dat de aangifte is gebaseerd op een onjuist belastingadvies op zich niet afdoet aan de pleitbaarheid van het ingenomen standpunt.'*⁶

4 Hoge Raad 23 september 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5105.

5 Zie Hoge Raad 22 april 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2426, Hoge Raad 2 september 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2361, Hoge Raad 30 juni 1999, ECLI:NL:HR:1999:AA2809, HR 10 maart 1999, ECLI:NL:HR:1999:AA2715, Hoge Raad 11 november 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU6018.

6 Eerste Kamer, vergaderjaar 2013–2014, 33 752, D, p. 44.

Een fout standpunt van een belastingplichtige kan onder omstandigheden pleitbaar zijn en dus niet verwijtbaar onjuist.

Er zijn twee manieren om te beoordelen of sprake is van een pleitbaar standpunt: de objectieve en de subjectieve manier. Als sprake is van een objectief pleitbaar standpunt, is het standpunt objectief gezien pleitbaar op basis van jurisprudentie en de heersende leer. Of de belastingplichtige ten tijde van het innemen van het standpunt deze argumenten aan het standpunt ten grondslag heeft gelegd doet er dan niet toe. Bij de subjectieve benadering van het pleitbare standpunt is de bedoeling van de belastingplichtige juist doorslaggevend. Een subjectief pleitbaar standpunt houdt in dat een belastingplichtige ten tijde van het doen van aangifte in de veronderstelling verkeerde dat zijn standpunten pleitbaar waren en reeds op dat moment de feitelijke én juridische argumenten voor en tegen moet hebben bedacht en tegen elkaar moet hebben afgewogen. Kortom, in de subjectieve benadering is het de vraag of de belastingplichtige ten tijde van het indienen van de aangifte de bedoeling had een pleitbaar standpunt in te nemen. Het lijkt erop dat de strafkamer van de Hoge Raad deze route volgde, maar zoals advocaat-generaal Wattel al concludeerde is dat niet erg duidelijk.⁷

In het fiscale boeterecht volgt de belastingkamer de objectieve benadering. Advocaat-generaal mr. P.J. Wattel schrijft daarover in zijn _ van 25 augustus 2016 het volgende⁸:

'Uw (...) rechtspraak houdt mijns inziens in dat in uitgangspunt niet beslissend is welke ideeën of argumenten (if any) de belastingplichtige had toen hij zijn aangifteformulier op een bepaalde wijze invulde (en daarmee een 'standpunt' innam); niet beslissend is of hem een bepaalde onderbouwing van een standpunt voor ogen stond of dat hij voetstoots ergens van uitging of juist niet van uitging (of maar wat deed).'

Wattel refereert aan het hiervoor opgenomen citaat uit het arrest van 23 september 1992 en schrijft dat de maatstaf van de Hoge Raad niet inhoudt dat 'zodanige argumenten' waren aan te voeren, maar dat 'zodanige argumenten' zijn aan te voeren. Om die reden is volgens Wattel voor de beoordeling van de vraag of een standpunt pleitbaar is

7 Conclusie AG Wattel 25 augustus 2016, ECLI:NL:PHR:2016:897, par. 9.31.

8 Conclusie AG Wattel 25 augustus 2016, ECLI:NL:PHR:2016:897.

alleen van belang dat daar – Wattel schrijft tussen haakjes 'achteraf' – zodanige argumenten voor bestaan.

BELASTINGONTDUIKING OF BELASTINGBESPARING?

In 2013 duikt een zaak op in de rechtspraak die in 2017 leidt tot de ontknoping rondom het pleitbare standpunt zowel in fiscale als in strafrechtelijke zin. De casus ligt als volgt. Een bankconcern benut een door de Europese rechter veroorzaakt gat in de Nederlandse belastingwetgeving (het zogenaamde 'Bosal-gat') door een structuur op te zetten waardoor de bank deze besparingsmogelijkheid tot in het oneindige zou kunnen benutten en aldus belasting te besparen. Het concern had aandelen gekocht in vennootschappen die kort daarvoor hun onderneming hadden verkocht, waardoor de vennootschappen hoge boekwinsten hadden gemaakt. Aan deze vennootschappen zijn vervolgens leningen verstrekt. Daardoor ontstond voor de vennootschappen een fiscaal aftrekbare rentelast. De heffing van vennootschapsbelasting over de winsten in de aangekochte aandelen in de vennootschappen zou daardoor wegvallen. De fiscus was het hier niet mee eens en legde navorderingsaanslagen vennootschapsbelasting op én fikse vergrijpboeten.

Op 6 november 2013 oordeelde [Rechtbank Noord-Holland](#) dat de gekozen fiscale structuur in dat specifieke geval fraus legis opleverde.⁹ Het opmerkelijke aan deze uitspraak was dat óók de boete in stand werd gelaten. En dat is gek. Want toepassing van fraus legis houdt in dat de inspecteur tot belastingheffing over kan gaan – ook al voldoet een belastingplichtige aan de letter van de wet – op het moment dat aan twee cumulatieve voorwaarden is voldaan.¹⁰ Ten eerste moet belastingverijdeling de doorslaggevende beweegreden zijn geweest voor het verrichten van bepaalde handeling(en), ook wel het motiefvereiste genoemd. Ten tweede moet in strijd met doel en strekking van de wet zijn gehandeld, het normvereiste.

In [Vaklunch #50](#) concludeerden wij dat in het geval van fraus legis een boete wat ons betreft niet in stand kan blijven.

9 Rechtbank Noord-Holland 6 november 2013, ECLI:NL:RBNHO:2013:11321.

10 Hoge Raad 21 november 1984, BNB 1985/32.

Het tweede vereiste van het beginsel fraus legis levert ons inziens grotere problemen op voor het opleggen van een boete. Als gezegd voldoet een belastingplichtige in het geval van fraus legis wel aan de letter van de wet maar kennelijk niet aan de bedoeling van de wet. Uit het legaliteitsbeginsel ex artikel 5:4 Awb en artikel 1 Wetboek van Strafrecht volgt dat een voorschrift dat door sancties wordt gehandhaafd, voldoende duidelijk, voorzienbaar en kenbaar moet zijn ook wel genoemd het 'lex certa-beginsel'. Het Europese Hof voor de Rechten van de Mens leidt dit af uit art. 7 EVRM. Met andere woorden, het moet voor de belastingplichtige kenbaar zijn wat wel en wat niet mag. (...) Wij menen dat een geval van fraus legis in beginsel geen boete op kan leveren nu het lex certa beginsel daaraan in de weg staat.

Op 8 oktober 2015 volgde het ruim honderd pagina's tellende arrest van de belastingkamer van Gerechtshof Amsterdam. In [Vaklunch #137](#) schreven wij daarover:

Het Hof oordeelt dat hoewel de belanghebbenden gebruik hebben gemaakt van een wettelijke verliesverrekeningsbepaling, dit in de onderhavige structuur zozeer in strijd met doel en strekking van de wet is dat sprake is van fraus legis. Het Hof voegt daar aan toe dat het aanvaarden van dergelijke fiscale gevolgen – zoals toegepast door de belanghebbenden – de Nederlandse belastinggrondslag vrijwel geheel uitholt. Ook is volgens het Hof aan het motiefvereiste voldaan.

Voor een boete ziet het Hof echter geen ruimte omdat sprake is van een pleitbaar standpunt. Het Hof overweegt:

“Gelet op de wettekst, de door belanghebbenden aangehaalde passages uit de wetsgeschiedenis en de op grond daarvan in de fiscale vakliteratuur verdedigde opvattingen, kan naar 's Hof's oordeel niet worden gezegd dat belanghebbenden met hun structuur en hun aangiften, alsmede met de door hen vóór het opleggen van de aanslagen verstrekte informatie de grens naar strafwaardig handelen in de hiervoor bedoelde zin hebben over-

treden. (...) Bij zijn oordeel heeft het Hof in aanmerking genomen dat in het maatschappelijk klimaat ten tijde van het opzetten en implementeren van de structuur en het doen van de aangiften, in de maatschappelijke kringen waarvan belanghebbenden en haar adviseurs deel uitmaakten structuren als de onderhavige als legaal en toelaatbaar werden beschouwd."

De toevoeging van het Hof dat ook het maatschappelijk klimaat ten tijde van het doen van de bewuste aangiften is betrokken bij het oordeel of het standpunt pleitbaar is, kon op sympathie van de praktijk rekenen. Het is immers maar al te gemakkelijk om met de bril van nu waarin belastingbesparing als moreel verwerpelijk wordt beschouwd, te oordelen over een situatie die zich tien jaar eerder voordeed. Het is daarentegen bijzonder moeilijk jezelf te moeten verdedigen tegen voortschrijdend maatschappelijk inzicht. Maar zijn maatschappelijke opvattingen wel relevant voor de beoordeling van een pleitbaar standpunt én de vraag of verwijtbaar is gehandeld?

In 2016 volgt de conclusie van advocaat-generaal Wattel waarin hij onder meer ingaat op het door de staatssecretaris ingediende cassatie-middel tegen het oordeel dat sprake is van een pleitbaar standpunt. Ook hij komt tot de conclusie dat de benadering objectief moet zijn. Dit geldt voor de beoordeling in fiscale boetezaken. Wattel draagt daarnaast een oplossing aan voor de situatie waarin de strafrechter – anders dan de fiscale rechter – uitgaat van het subjectieve pleitbare standpunt. Ook in dat geval kan via de objectieve benadering van het strekkingsvereiste volgens Wattel de uitkomst in de strafrechtelijke benadering en de fiscale benadering van het pleitbare standpunt hetzelfde zijn. In [Vaklunch #187](#) schreven wij:

Dat zou namelijk tot verschillende uitkomsten kunnen leiden; in het ene geval is wel sprake van een opzettelijk onjuiste aangifte en in het andere geval niet. Wattel stelt namelijk dat het objectief pleitbare standpunt in de strafrechtelijke dogmatiek in het strekkingsvereiste van de opzetsdelicten van artikel 69 AWR kan worden ingepast. Als een standpunt objectief pleitbaar blijkt te zijn, strekte de gedraging er (dus objectief) niet toe dat te weinig belasting wordt geheven is de gedachte. Het strekkingsvereiste is immers geobjectiveerd.

ONTKNOPING

Acht maanden later, op 21 april 2017, volgt de ontknoping door de belastingkamer van de [Hoge Raad](#).¹¹ De Hoge Raad laat het oordeel dat sprake is van *fraus legis* in stand. Dat geldt ook voor de vernietiging van de vergrijpboete. De Hoge Raad oordeelt dat indien de betrokkene ten tijde van het doen van een aangifte naar objectieve maatstaven gemeten redelijkerwijs kon en mocht menen dat deze aangifte juist en volledig was, niet kan worden gezegd dat hij opzettelijk een onjuiste of onvolledige aangifte heeft ingediend.

Anders dan het Hof, betreft de Hoge Raad bij de beoordeling van de vraag of sprake is van een objectief pleitbaar standpunt overigens geen maatschappelijke of ethische opvattingen. En terecht. Aan verandering onderhevige inzichten over wat ethisch verantwoord of acceptabel is, horen geen rol te spelen bij de beoordeling van opzet. Aan bestraffing wordt eerst toegekomen als sprake is van een wettelijk strafbaar gesteld delict, bewijs dat de verboden gedraging is gepleegd en bewijs dat de verboden gedraging opzettelijk is gepleegd op het moment van het doen van de aangiften. Enig oordeel over ethiek hoort hierin niet thuis. Ons inziens kan ethiek eerst zodra is geoordeeld dat sprake is van (wettelijk) bewijs dat verwijtbaar is gehandeld bij de straftoemeting in beeld komen, mits de ethische opvatting in de context wordt geplaatst van het pleegmoment.

De Hoge Raad laat zich in het arrest van 21 april 2017 ook uit over de relatie met het strafrecht. De belastingkamer overweegt dat als de betrokkene ten tijde van het doen van een aangifte – naar objectieve maatstaven gemeten – redelijkerwijs kon en mocht menen dat deze aangifte juist en volledig was, geen sprake is van het opzettelijk doen van een onjuiste of onvolledige aangifte. Voor voorwaardelijk opzet is immers op zijn minst nodig dat iemand bewust de aanmerkelijke kans heeft aanvaard dat hij ten onrechte geen, een onjuiste of onvolledige aangifte heeft gedaan. Indien sprake is van een objectief pleitbaar standpunt dan is de kans dat de aangifte onjuist zou zijn per definitie niet aanmerkelijk.

Een redenering die ons bekend voorkwam. Heeft [Vaklunch #009](#) inspiratie geboden?

¹¹ Hoge Raad 21 april 2017, ECLI:NL:HR:2017:638.

Na dit oordeel van de belastingkamer kon de strafkamer niet achter blijven om zich uit te laten over de strafrechtelijke benadering van het pleitbare standpunt. In het arrest van 3 oktober 2017 heeft de strafkamer in een overweging ten overvloede aansluiting gezocht bij het oordeel van de belastingkamer van de Hoge Raad in het arrest van 21 april 2017. In [Vaklunch #239](#) schreven wij hierover:

In r.o. 4 verwijst de strafkamer naar het oordeel van de belastingkamer van de Hoge Raad over het objectief pleitbare standpunt in het arrest van 21 april 2017. De strafkamer citeert in deze 'overweging ten overvloede' het oordeel van de belastingkamer ten aanzien van het pleitbare standpunt in relatie tot het strafrecht zoals hiervoor toegelicht. Opmerkelijk is overigens nog dat de advocaat-generaal in zijn conclusie van 6 juni 2017 geen woorden vuil maakt aan het eerdere arrest van de belastingkamer. Niettemin kan uit het arrest van de Hoge Raad worden opgemaakt – wellicht als reactie op de conclusie van de advocaat-generaal? – dat de strafkamer het oordeel van de belastingkamer omtrent het objectieve pleitbare standpunt als uitgangspunt neemt. Ook in een fiscale strafzaak is het voor de verdediging aldus van belang om te beoordelen of het fiscaal ingenomen standpunt objectief verdedigbaar is.

In huidige onderzoeken – zowel fiscale als strafrechtelijke – ontbreekt ons inziens een gedegen tijdig onderzoek van de opsporingsdiensten naar de vraag of sprake is van objectieve pleitbaarheid van het ingenomen standpunt. De hier besproken jurisprudentie lijkt ons een mooie aanleiding voor de Belastingdienst en het Openbaar Ministerie om hun werkwijze op dit punt te herzien. Dit leidt mogelijk in een vroegtijdig stadium tot de ontdekking dat beboeting of bestraffing niet nodig (of zelfs niet mogelijk) is, waardoor capaciteit kan worden bespaard om échte fraude aan te pakken. In het arrest van 21 april 2017 heeft de belastingkamer Hoge Raad in r.o. 3.4.9. voor het fiscale boeterecht geoordeeld dat stukken die zien op de advisering aan de verdachte ten tijde van het indienen van de aangifte niet relevant zijn om de objectieve pleitbaarheid van een ingenomen standpunt te beoordelen. Dat geldt ook voor het strafrecht. Dit pleit er ons inziens voor om aan het begin van een strafrechtelijk onderzoek waarin de objectieve pleitbaarheid van het standpunt nog niet is getoetst geen fiscale adviezen (onverzegeld) in

beslag te nemen. Voor een uitleg over de verzegelde beslag procedure verwijzen wij naar #5: Snoepen uit de beslagkom.

Inmiddels is de jurisprudentie van de Hoge Raad ook in de praktijk toegepast. De meest in het oog springende uitspraak is wellicht die van 17 november 2017 waarin het Gerecht in eerste aanleg van Curaçao de president van de Centrale Bank van Curaçao en Sint Maarten vrijspreek van belastingfraude onder verwijzing naar het arrest van de strafkamer van de Hoge Raad van 3 oktober 2017.¹² Vanwege het bestaan van een objectief pleitbaar standpunt in deze zaak is geen sprake van een aanmerkelijke kans op onjuistheid van de aangifte. Het Gerecht overweegt:

‘Op grond daarvan moet worden geconcludeerd dat, ongeacht of de verdachte zich bewust was van een foute kans en of de verdachte die kans heeft aanvaard, het bewijs tekortschiet om te kunnen vaststellen dat zijn opzet (in voorwaardelijke zin) was gericht op het doen van onjuiste aangiften. Daarmee ontvalt de grond aan zowel het primair als het subsidair ten laste gelegde. De verdachte zal daarvan dan ook integraal worden vrijgesproken.’

En dan de vraag uit de inleiding: kan de belastingplichtige bestraft worden als hij meende dat de beleggingsinkomsten kwalificeren als vermogen in box 3, maar uiteindelijk blijkt dat het vermogen in box 1 belast is? Als de belastingplichtige redelijkerwijs kon en mocht menen dat de feiten de kwalificatie van vermogen uit sparen en beleggen rechtvaardigen, dan is sprake van een objectief pleitbaar standpunt. De aangifte is dan weliswaar fout, maar de kans op die fout – de onjuistheid – was niet aanmerkelijk. Van voorwaardelijk opzet kan dus geen sprake zijn.

Maar wat als sprake is van onvoorwaardelijk opzet; het willens en wetens een onjuiste aangifte indienen? Over de vraag of een objectief pleitbaar standpunt ook voorkomt dat het onvoorwaardelijk opzet kan worden bewezen zijn de meningen verdeeld. Als een objectief pleitbaar standpunt enkel voorwaardelijk opzet uitsluit dan zou dat ertoe leiden dat de belastingplichtige die opzettelijk handelt strafbaar is en de belastingplichtige die voorwaardelijk opzettelijk handelt niet veroordeeld kan worden. Wat ons betreft is dit een onwenselijke uitkomst. Zeker als in het achterhoofd wordt gehouden dat de twee situaties op

| 12 Gerecht in eerste aanleg van Curaçao 17 november 2017, ECLI:NL:OGEAC:2017:167.

hetzelfde feitencomplex zien; het draait allemaal om hetzelfde standpunt dat in de belastingaangifte is ingenomen en objectief pleitbaar is.

De vraag komt dan op of strafrechtelijke aansprakelijkheid voor die aangifte in dat geval te rijmen is met het legaliteitsbeginsel waar wij eerder in dit artikel aandacht aan besteedden. Kan van deze objectief pleitbare aangifte worden gezegd dat de belastingwet duidelijk genoeg is gedefinieerd, zodat voor eenieder helder is dat sprake zou zijn van een onjuist standpunt? En dat het indienen van de aangifte op die manier een onjuiste aangifte in de zin van artikel 6g AWR oplevert?

Wat er ook zij van de geestestoestand van de belastingplichtige ten tijde van het indienen van de aangifte, menen wij dat door het bestaan van een objectief pleitbaar standpunt de kans op een juiste aangifte net zo aanmerkelijk is als de kans op een onjuiste aangifte. In dat geval is strafrechtelijke aansprakelijkheid voor het standpunt niet gepast. In dat geval ligt wijziging van de wetgeving voor de hand, zodat belastingplichtigen weten waar de grenzen liggen.

Hierover zal het laatste nog niet gezegd en geschreven zijn. Wij blijven de ontwikkelingen in ieder geval ook de komende jaren met grote belastingstelling volgen.

#4: FOUTEN MAKEN MAG

Het strafrecht gaat in Nederland al een aantal eeuwen mee. De eerste codificatie van het strafrecht dateert van 1809 in het 'Crimineel wetboek voor het Koninkrijk Holland'.¹ Na een aantal gedaanteveranderingen is dit wetboek aan het eind van de 19e eeuw vervangen door het Wetboek van Strafrecht. Pas daarna laaide de discussie op over een alternatieve vorm van handhaving. De strafrechtelijke keten kon het aanbod niet meer aan. Omdat met name de handhaving van de bestuursrechtelijke wetgeving tekort schoot werd daar naar een oplossing gezocht. En ineens was er een *new kid on the block*: de bestuurlijke boete.

Onder meer in de fiscaliteit wordt gretig gebruik gemaakt van de mogelijkheid een bestuurlijke boete op te leggen. De fiscale 'verhoging', de vriendelijkere term voor boete, was aanvankelijk opgenomen in de Wet op de Inkomstenbelasting.² Het betrof een verhoging van de belastingsschuld die werd opgelegd als sprake was van het opzettelijk doen van een onjuiste belastingaangifte waardoor te weinig belasting werd geheven. In de jaren '80 is de administratieve en later bestuurlijke boete

1 Crimineel Wetboek voor het Koninkrijk Holland, Koninklijke staatsdrukkerij, 1809.

2 Kamerstukken II, 1954-55, 4080, nr. 2.

opgenomen in de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (AWR).³

Het doen van een onjuiste aangifte is een zogenaamd kwaliteitsdelict. Dat houdt in dat degene die de aangifte in moet dienen – de belastingplichtige – de enige is die beboet kan worden voor het onjuist indienen ervan. Naast de mogelijkheid een boete aan de pleger, de belastingplichtige, op te leggen, zijn de afgelopen jaren ook de strafrechtelijke deelnemingsvormen overgewaaid naar het bestuursrecht. Sinds 1 juli 2009 kan op basis van artikel 5:1 Algemene Bestuurswet (Awb) niet alleen een boete worden opgelegd aan degene die de overtreding pleegt, maar ook aan degene die de overtreding medepleegt. Vanaf 1 januari 2014 zijn de deelnemingsvormen specifiek voor de fiscaliteit nog verder uitgebreid. Op basis van artikel 67o AWR zijn ook de doen pleger, de uitlokker en de medeplechtige beboetbaar.

Niet alleen de belastingplichtige kan aldus beboet worden door de belastinginspecteur. Dat geldt ook voor andere deelnemers aan het delict, zoals bijvoorbeeld de belastingadviseur, de notaris en de advocaat. Ondanks de beperkte jurisprudentie over dit onderwerp heeft de deelnemersboete in de fiscaliteit – in het bijzonder de medepleegboete – de afgelopen vijf jaar een fikse ontwikkeling doorgemaakt.

STRAFRECHTELIJKE INVLOED VAN OPZET IN DE FISCALITEIT

Met de uitbreiding van de beboetingsmogelijkheden heeft de wetgever een machtig wapen aan het arsenaal van de belastinginspecteur toegevoegd. Met name het feit dat zonder tussenkomst van de rechter een boete kan worden opgelegd en – als de bezwaartermijn ongebruikt verstrijkt – definitief kan worden, maakt dat de belastinginspecteur ons inziens een grote verantwoordelijkheid heeft bij het bewaken van de zorgvuldigheid in alle opzichten bij de totstandkoming van de boete.

Als een boete wordt opgelegd, is het aan de belastinginspecteur om te onderbouwen of verwijtbaar is gehandeld en dus sprake is van opzet of schuld. Van de belastinginspecteur wordt aldus verwacht het begrip (voorwaardelijk) opzet toe te passen, terwijl hij daarvoor niet zonder meer is opgeleid. En dat is niet altijd eenvoudig. Uit de jurisprudentie blijkt dat het fiscale boeterecht aansluit bij de strafrechtelijke definities. Dat geldt bijvoorbeeld voor de definities van opzet en voorwaardelijk op-

3 Staatsblad 1984, 637, Staatsblad 1997, 738 en Staatsblad 1997, 737.

zet.⁴ Van opzet is sprake indien willens en wetens een onjuiste aangifte is ingediend. Van voorwaardelijk opzettelijk handelen is sprake als bewust de aanmerkelijke kans is aanvaard dat een onjuiste aangifte is ingediend. Zowel het wetenschaps- als het wilselement zijn van belang om te kunnen bestraffen.

Ook voor de nieuwe deelnemingsvarianten medeplegen, doen plegen, uitlokken en medeplechtigheid is opzet noodzakelijk. Dat bewijs van (voorwaardelijk) opzet een vereiste is, is ook in de totstandkoming van artikel 67o AWR door de Minister van Financiën nog eens benadrukt⁵:

'Het enkele feit dat een belastingadvies of de aangifte onjuist is, is dus onvoldoende om de belastingadviseur of aangiftemedewerker als uitlokker, doen pleger of medeplechtige aan te merken.'

Wij voegen daaraan toe dat dit uiteraard ook voor de medepleger geldt welke deelnemingsvorm eerder al strafbaar was gesteld in artikel 5:1 Awb. Fouten maken is dus niet strafbaar. Fouten maken mag, gelukkig, nog altijd. Enkel als de aangifte (voorwaardelijk) opzettelijk fout is gedaan kan een straf of boete worden opgelegd.

Niettemin blijkt de kritische toepassing van het leerstuk in de fiscaliteit lastig. Met name door de discussie of de belastingadviseur iets had moeten weten vertroebelt veelal de kernvraag of bewezen is dat de belastingadviseur wetenschap van enige onjuistheid had. En als het oordeel luidt dat de inspecteur iets had moeten weten, dan laat dat geen ruimte voor een andere conclusie dan dat hij het (dus) niet wist, toch?

De belastingkamer heeft op 31 mei 2013⁶ hierover een helder arrest gegeven en oordeelde:

"Anders dan het Hof in onderdeel 7.4 van zijn uitspraak heeft geoordeeld, brengt de omstandigheid dat de adviseur heeft nagelaten nadere informatie en bescheiden op te vragen en zich in de toepasselijke wettelijke bepalingen te verdiepen, ook indien die adviseur dit wel behoorde te doen, nog niet de voor voorwaardelijk opzet vereiste bewuste aanvaarding mee

4 Hoge Raad 17 augustus 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2283.

5 Minister van Financiën, 6 december 2013, AFP/2013/844.

6 Hoge Raad 31 mei 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY7673.

van de aanmerkelijke kans dat van belanghebbende te weinig belasting zou worden geheven (vgl. HR 30 september 2011, nr. 10/01297, LJN BT5846, BNB 2012/13). 's Hof's uitspraak kan dus niet in stand blijven."

In deze zaak heeft de adviseur bij het opstellen van de aangifte onderkend dat het vermogen van zijn klant was toegenomen door een uitkering van een verzekeringsmaatschappij en dat de klant had medegedeeld dat het een uitkering uit een kapitaalverzekering was. Het Hof vond dat het op de weg van de adviseur had gelegen nadere informatie en bescheiden over de kapitaalverzekering bij belanghebbende op te vragen. Het Hof vond ook dat als daar dan uit zou zijn gebleken dat sprake was van een kapitaaluitkering de adviseur zich er van had moeten vergewissen dat die uitkering geen belastbaar rentebestanddeel bevatte. Indien de adviseur nadere informatie en bescheiden zou hebben opgevraagd, zou het hem naar het oordeel van het Hof onmiddellijk duidelijk zijn geworden dat sprake was van afkoop van een in 1978 afgesloten kapitaalverzekering met lijfrenteclausule. De adviseur had vervolgens moeten onderzoeken of op een dergelijke verzekering de regels van de Inkomstenbelasting en de inkomsten uit vermogen van toepassing zouden zijn. Aldus het Hof.

De Hoge Raad maakt korte metten met deze 'als' en 'indien' uitspraak. De Hoge Raad maakt duidelijk dat moet worden vastgesteld of de adviseur wetenschap had van enige onjuistheid. Wat de adviseur had moeten weten of doen doet er niet toe als het aankomt op bewijs van opzet.

MEDEPLEGEN VERSUS MEDEPLICHTIGHEID

Om tot bewijs voor beboetbaar 'medeplegen' te komen is het enkele bewijs dat sprake is van (voorwaardelijk) opzet niet voldoende. Er moet sprake zijn van zogenaamd dubbel opzet: opzet op de verboden gedraging én opzet op de nauwe en bewuste samenwerking. Als de verdachte enkel een faciliterende rol bij het delict heeft dan is sprake van medeplechtigheid. Dat medeplegen en medeplechtigheid appels en peren zijn heeft de strafkamer van de [Hoge Raad](#) in het welbekende arrest van 2 december 2014 nog eens helder gemaakt.⁷ Want wanneer is de samenwerking zo nauw en bewust geweest dat van medeplegen mag worden gesproken? De Hoge Raad stelt voorop dat de kwalificatie van medeplegen alleen gerechtvaardigd is indien de bewezenverklarde

⁷ Hoge Raad 2 december 2014, ECLI:NL:HR:2014:3474.

intellectuele of de materiële bijdrage van de verdachte aan het delict van voldoende gewicht is.

Maar wanneer is sprake van voldoende gewicht? De beantwoording van deze vraag is zeer casuïstisch. Niettemin hebben advocaten-generaal Hofstee⁸ en Spronken⁹ in hun conclusies van handvatten gegeven voor de beantwoording van deze vraag. Daarbij onderscheiden Hofstee en Spronken twee modaliteiten: i) gezamenlijke uitvoering van het feit of ii) gedragingen die voor, tijdens of na het feit hebben plaatsgevonden. Van intellectuele en/of materiële bijdrage van gewicht is geen sprake indien uit de bewijsmiddelen 'alleen maar' blijkt dat i) de verdachte aanwezig is geweest bij het delict, maar geen uitvoeringshandeling heeft verricht en ii) zich niet van het delict heeft gedistantieerd. In [Vaklunch #162](#) lichten wij deze handvatten toe:

Voor ieder van de modaliteiten – of een combinatie daarvan – geldt verder dat als de intellectuele en/of materiële bijdrage 'enkel' het delict heeft bevorderd of gemakkelijk heeft gemaakt in beginsel in de weg staat aan het aannemen van medeplegen. Dan is sprake van medeplegen. Een andersluidend oordeel zal goed gemotiveerd moeten worden.

De tweede modaliteit ziet op situaties waarbij de verdachte niet op het moment van het plegen van het delict aanwezig is en ook niet aan de feitelijke uitvoering van het delict heeft deelgenomen. In dat geval moet het gaan om bijdragen die van wezenlijk belang zijn bij het delict. Spronken en Hofstee geven voorbeelden waar we aan moeten denken in geval van een wezenlijk belang: i) het vervullen van een sturende en leidende rol, al dan niet achter de schermen of op afstand, ii) het initiatief nemen of de uitdenker zijn van het strafbare feit of iii) anderszins handelingen die in combinatie met elkaar van zodanig gewicht

8 Conclusie A-G mr. E.J. Hofstee, 5 april 2016, ECLI:NL:PHR:2016:233.

9 Conclusie A-G mr. T.N.B.M. Spronken 5 april 2016, ECLI:NL:PHR:2016:234.

zijn dat er sprake is van een nauwe en bewuste samenwerking. Ook in deze gevallen dient goed gemotiveerd te worden waarom sprake zou zijn van medeplegen. In het geval de verdachte alleen na de uitvoering van het strafbare feit enige rol heeft gespeeld kan volgens Spronken en Hofstee geen sprake zijn van medeplegen. In dat geval is alleen ruimte voor medeplichtigheid mits de bewijsmiddelen een bewezenverklaring daarvoor rechtvaardigen.

Bij het opleggen van de deelnemersboete zal aldus nauwkeurig onderbouwd moeten worden waarom sprake is van bijvoorbeeld medeplegen of een van de andere deelnemingsvormen.

GELIJK HEBBEN VERSUS GELIJK KRIJGEN

Zoals hiervoor is toegelicht laat de jurisprudentie zien dat niet alleen belastinginspecteurs maar ook belastingrechters het (voorwaardelijk) opzet niet altijd goed kunnen duiden. Voor een verdere toelichting op het (voorwaardelijk) opzet verwijzen we naar hoofdstuk #3. Ook blijken in de praktijk problemen te ontstaan bij de toepassing van het strafrechtelijke leerstuk van het medeplegen.

De sussende woorden die destijds in de vakpers verschenen voor de belastingadviseurs met de boodschap dat zij niets te vrezen hadden voor de deelnemersboetes konden wij dan ook niet goed volgen. In [Vaklunch #62](#) lichtten wij toe dat ook de belastingadviseur die geen blaam treft verzeild kan raken in een boeteprocedure, met alle gevolgen van dien.

De ervaring leert aldus dat niet alleen de fiscus moeite heeft met de minimum bewijsregels voor het voorwaardelijk opzet. In zoverre is de angst voor het gevreesde straf- en boeterecht nog steeds gegrond ook al krijgt een belastingadviseur wellicht uiteindelijk gelijk bij de Hoge Raad. De reputatieschade is dan immers al geleden.

Iedere verdachte – waaronder de verdachte in een (fiscale) medepleegboete zaak – zal zich verweren tegen een boete waarin hij zich niet kan vinden. Als het bezwaar (op basis van hoofdstuk 6 Awb) tegen de boete ongegrond wordt verklaard, zal de verdachte zich dus tot de rechter (hoofdstuk 8 Awb) wenden om zijn gelijk te halen.

Maar de praktijk is complexer dan dat. Niet alleen zijn gelijk hebben en gelijk krijgen twee verschillende dingen, ook andere factoren spelen een rol. Zo zijn de geheimhoudingsplicht van de adviseur en het verschoningsrecht complicerende factoren in het voeren van de eigen verdediging van de adviseur. Ook de openbaarheid van de procedure in beroep speelt een rol voor de adviseur. Net als strafrechtelijke procedures zijn fiscale boeteprocedures die voor de belastingrechter komen op basis van artikel 8:62 Awb juncto artikel 27c AWR openbaar. En daar steekt de potentiële reputatieschade waar wij in [Vaklunch #62](#) aan refereerden de kop op. Wat als de boeteprocedure openbaar wordt? Wat als klanten op de hoogte raken van de boeteprocedure die ziet op het professionele werk van de adviseur? Of concurrenten? Staat de carrière van de adviseur dan op de tocht? Hebben klanten en concurrenten oog voor een eventuele vrijspraak of is het kwaad met het bekend worden van een medepleegboete al geschied? Een goede reputatie komt te voet en gaat te paard.

In de wandelgangen wordt wel eens gerefereerd aan gesprekken van de belastingadviseur met de inspecteur waar de laatste al dan niet impliciet dreigt met een medepleegboete als de adviseur niet voldoet aan de wensen van de inspecteur. Deze ongelijke situatie kan in de praktijk tot een onwenselijke dynamiek leiden. Enerzijds kan de dreiging van een dergelijke boete de professional er toe brengen mee te buigen met de wensen van de inspecteur. Daarmee dient de professional zijn eigen belang, niet het belang van de belastingplichtige. De adviseur zal de verleiding mee te buigen het hoofd moeten bieden. Als de adviseur dat niet doet, ontstaat een situatie waarin belangen verstrengeld raken. Het is de vraag of het de adviseur die onderworpen is aan beroepsregels dan nog vrij staat zijn klant te bedienen. Volgens artikel 6, lid 3, onder b, van de Statuten van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) en artikel 2, lid 1, van de beroepsregels van de Register Belastingadviseurs (RB) dient de adviseur immers altijd zijn onafhankelijkheid te bewaken.

De inspecteur zal op zijn beurt in de verleiding kunnen komen de dreiging van een medepleegboete boven de markt te laten hangen om de adviseur naar zijn pijpen te laten dansen. Deze dreiging kan effect hebben op het handelen van de adviseur. Daar zijn de rechtsontwikkeling én de rechtsbescherming ons inziens niet bij gebaat. De inspecteur zal zich professioneel moeten opstellen en de eventuele verleiding te dreigen met een medepleegboete moeten weerstaan. Hij dient zich te onthouden van het inzetten van een dergelijk oneigenlijk middel. Met een dergelijk middel kan de inspecteur zich onder omstandigheden zelfs schuldig maken aan bedreiging (artikel 284 Sr).

Maar in een ideale wereld leven we niet. Bestuursorganen – waaronder de Belastingdienst – hebben met de wettelijke mogelijkheid een boete aan professionals op te leggen een machtig wapen in handen. En het 'reputatievraagstuk' speelt simpelweg een rol voor de adviseur die verzeild raakt in een boete situatie. Dat is ons inziens ook volkomen begrijpelijk. Om die reden doet hij er goed aan de besloten bezwaarprocedure volledig te benutten om de kans op een openbare procedure zo veel mogelijk te beperken.

PRILLE ONTWIKKELINGEN IN DE JURISPRUDENTIE

Hoewel de mogelijkheid te beboeten op basis van artikel 670 AWR nog niet is toegepast, is de fiscale medepleegboete op grond van artikel 5:1 Awb inmiddels wel op een handjevol deurmatten gevallen. Vooralsnog is hierover nauwelijks geprocedeerd. De eerste fiscale jurisprudentie over de medepleegboete is in 2017 echter verschenen.

De belastingkamer van [Rechtbank Gelderland](#) liet zich in de uitspraak van 24 april 2017 uit over de vergrijpboete die was opgelegd aan een notaris.¹⁰ De boete was opgelegd aan de notaris voor het medeplegen van het opzettelijk ten onrechte terugvragen van overdrachtsbelasting. De pleger was al beboet voor deze overtreding en de Rechtbank liet de boete voor de notaris ook in stand, zij het enigszins verminderd omdat de verzochte teruggaaf niet aan de notaris zelf ten goede was gekomen.

Zoals toegelicht in [Vaklunch #226](#) is op deze uitspraak vanuit strafrechtelijk perspectief het nodige aan te merken. Voor de motivering ervan verwijst de Rechtbank naar een arrest van de strafkamer van de Hoge

¹⁰ Rechtbank Gelderland, 24 april 2017, ECLI:NL:RBGEL:2017:2297.

Raad van 14 april 2015 en concludeert dat sprake is van medeplegen omdat een voldoende nauwe en bewuste samenwerking bestond tussen pleger en medepleger. Maar aan het dubbele opzet van de medepleger – opzet op de samenwerking en opzet op het strafbare feit – dat vereist is om tot een 'veroordeling' voor medeplegen te komen is geen aandacht besteed. Dit vereiste is in de conclusie van de advocaat-generaal bij het arrest waarnaar is verwezen overigens wel expliciet benoemd. Ook hieruit blijkt dat voor de beoordeling van een bestuurlijke boete kennis van strafrechtelijke leerstukken van groot belang is.

Uit de uitspraak blijkt dat de notaris het volgende wordt verweten:

'Verweerder heeft aan eiser bij beschikking van 3 juli 2015 (hierna: de beschikking) een boete opgelegd van € 72.000 voor het medeplegen van het opzettelijk ten onrechte terugvragen van de door [A] B.V. als koper betaalde overdrachtsbelasting in verband met de teruglevering van de onroerende zaken gelegen aan de [A]-straat 1 & 2] te [Q].'

Dat betekent dat het verzoek om de teruggave overdrachtsbelasting op zichzelf de beboetbare gedraging is. Het verzoek is blijkens de uitspraak op 3 april 2009 gedaan en per post op 15 januari 2010 herhaald. Het verlenen van de teruggave op 26 mei 2010 door de Belastingdienst wordt de notaris niet verweten. Het oordeel van de Rechtbank dat *'[h]et moment van indiening van het teruggaafverzoek (...) niet van belang [is]'* past hier niet bij. Het moment waarop het verzoek tot teruggave is ingediend lijkt ons het pleegmoment. Dat zou dus 3 april 2009 kunnen zijn, mits aannemelijk is dat het verzoek op dat moment voor het eerst is gedaan. Ook dient ten aanzien van dat moment het dubbele opzet te worden vastgesteld.

Overigens zou dit verschil in benadering van het pleegmoment volgens de Rechtbank in deze zaak niet tot een andere uitkomst leiden. De Rechtbank overweegt namelijk ten overvloede dat aannemelijk is geworden dat het verzoek tot teruggave dat op 15 januari 2010 is verzonden tot de teruggaaf heeft geleid. Ook dat is na de inwerkingtreding van artikel 5:1 van de Awb per 1 juli 2009. Welk bewijs de notaris heeft geleverd dat het verzoek om teruggaaf op 3 april 2009 zou zijn ingediend blijkt overigens niet uit de uitspraak. Niettemin is het van belang vast te stellen wat

de gedraging is die de medepleger verweten wordt. Zodra dat is vastgesteld kan worden bepaald of deze gedraging voor of na inwerking-treding van artikel 5:1 Awb heeft plaatsgevonden.

Het vaststellen van het pleegmoment is cruciaal, ook bij de beboeting van een ontbonden rechtspersoon. In het arrest van 20 oktober 2017 oordeelde de belastingkamer van de [Hoge Raad](#) of een opgelegde boete in de zin van artikel 5:1 Awb aan een ontbonden rechtspersoon als pleger in stand kon blijven.¹¹ De Hoge Raad heeft geoordeeld dat tot 1 juli 2009 het arrest van de [Hoge Raad](#) van 12 augustus 2005 van toepassing is.¹² In dit arrest heeft de Hoge Raad beslist dat de omstandigheid dat een vennootschap is ontbonden niet belet dat ten name van die vennootschap door de inspecteur een bestuurlijke boete wordt opgelegd. Voor de periode na 1 juli 2009 heeft de Hoge Raad echter anders geoordeeld. Vanaf dat moment is artikel 5:1, lid 3, Awb van toepassing. Op basis hiervan kunnen bestuurlijke boeten worden opgelegd aan natuurlijke personen en aan rechtspersonen, waarbij artikel 51, leden 2 en 3, Wetboek van Strafrecht van overeenkomstige toepassing is. Dit brengt mee dat ook bij de regeling uit het strafrecht wordt aangeknoopt voor zover het gaat om de vraag of bestuurlijke beboeting nog mogelijk is nadat een rechtspersoon is opgehouden te bestaan. In het strafrecht geldt dat de vervolging niet meer kan aanvangen indien voor derden kenbaar is dat die rechtspersoon ontbonden is. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat de mogelijkheid van het opleggen van een bestuurlijke boete aan de ontbonden rechtspersoon in deze situatie vervalt. Op basis van artikel 5:1, lid 3, Awb is dit oordeel ook van toepassing op de ontbonden rechtspersoon als medepleger.

ANDERE AANDACHTSPUNTEN

Wij stipten in [Vaklunch #226](#) al aan dat ook andere punten dan het pleegmoment interessant kunnen zijn voor het verweer tegen een medepleegboete.

¹¹ Hoge Raad 20 oktober 2017, ECLI:NL:HR:2017:2655.

¹² Hoge Raad 12 augustus 2005, ECLI:NL:HR:2005:AO9037.

Zo is in paragraaf 2.6 van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst opgenomen dat toestemming moet worden verleend door de directeur van het organisatieonderdeel en het Directoraat-Generaal van de Belastingdienst voor het opleggen van de vergrijpboete.

Het toestemmingsvereiste voorkomt dat een inspecteur 'op eigen houtje' een boete met verstrekkende gevolgen kan opleggen. Over de wijze waarop aan dit vereiste invulling moet worden gegeven is (nog) geen jurisprudentie verschenen. Gelet op de impact van de boetes waar het om draait, kunnen wij ons voorstellen dat het toestemmingsvereiste op meerdere momenten in de procedure als veiligheidspal moet worden ingebouwd. Uiteraard dient voorafgaand aan het opleggen van de boete toestemming te worden verleend. Zou dat niet het geval zijn, dan zou een toestemmingsloze boete in stand kunnen blijven als – door welke omstandigheid dan ook – geen of niet tijdig bezwaar tegen de boete zou worden aangetekend. Daarnaast zou ons inziens een toestemmingsmoment moeten worden ingebouwd vóórdat een eventueel bezwaar ongegrond zou worden verklaard. Immers heeft de verdediging in die fase de gelegenheid gehad het feitencomplex aan te vullen. Die aanvulling of correctie van de feiten kan uiteraard een geheel ander licht op de zaak doen schijnen. Mogelijk leidt dat er zelfs toe dat de vereiste toestemming voor de boete wordt ingetrokken, zodat het bezwaar alsnog gegrond verklaard moet worden.

Ook andere formele punten kunnen van belang zijn bij de beoordeling of de verdediging van een medepleegboete. Zo moet de boeteling gelegenheid krijgen om binnen een redelijke termijn te reageren op de aankondiging van de boete zoals moet worden geboden volgens artikel 4:53, lid 3, Awb. Dat het geven van een onredelijke termijn overigens geen fatale gevolgen heeft voor de boete – een tendens die ook in het strafrecht zichtbaar is – is recent nog eens duidelijk gemaakt door de Hoge Raad in het arrest van 30 juni 2017.¹³ Indien sprake is van een bijzonder beperkte termijn om te reageren op de kennisgeving kan de boete worden verminderd mits wordt gemotiveerd dat en waarom de belanghebbende daardoor enig nadeel heeft geleden.

13 Hoge Raad, 30 juni 2017, ECLI:NL:HR:2017:1178.

WAT BRENGT DE TOEKOMST?

Als het aan oud-staatssecretaris Wiebes ligt, wordt er nog een schepje bovenop gedaan door de vergrijpboetes die aan medeplegers (ex artikel 5:1 Awb) en medeplichtigen, doen plegers en uitlokkers (ex artikel 67o AWR) openbaar te maken.¹⁴ In het [beleidsdocument](#) van 7 juni 2017 dat op 20 juli 2017 is gepubliceerd is toegelicht waarom vergrijpboetes openbaar zouden moeten worden gemaakt.¹⁵ De staatssecretaris is van mening dat het publiek bij de behartiging van haar fiscale belangen recht heeft op advies van een juridische beroepsbeoefenaar die op correcte wijze zijn werk doet. De openbaarmaking zal een enorme impact hebben op de praktijk van de juridische professional. De vraag is of dit verstrekende middel de geëigende weg is om het doel te bereiken.

Vragen die zijn gesteld in de internetconsultatie zijn of voorwaarden moeten worden gesteld waaronder niet tot openbaarmaking van de vergrijpboete wordt overgegaan? Moet bijvoorbeeld sprake zijn van een minimaal boetebedrag alvorens tot publicatie kan worden overgegaan? Maakt het voor de vraag of tot openbaarmaking van de vergrijpboete moet worden overgegaan uit of de juridische beroepsbeoefenaar een wettelijk beschermd beroep uitoefent? Via welk medium moet de vergrijpboete worden opgelegd? En – wellicht wel de belangrijkste vraag – wanneer moet de opgelegde vergrijpboete openbaar gemaakt worden?

Zonder degelijke procedurele waarborgen is het ons inziens niet verantwoord vergrijpboetes aan deelnemers openbaar te maken. In het voorgaande is al toegelicht dat de ontwikkeling rondom de medepleegboete nog in de kinderschoenen staat. Het openbaar maken van vergrijpboetes neigt onder deze omstandigheden naar onverantwoorde *naming and shaming*.

Op het voorstel vergrijpboetes aan medeplegers openbaar te maken is door de verschillende beroepsorganisaties kritisch gereageerd. De Koninklijke Notariële Beroepsorganisatie (KNB) schrijft in haar [brief](#) van 28 september 2017 aan het Ministerie van Financiën dat openbaarmaking van een aan een notaris opgelegde vergrijpboete vanwege deelname aan een beboetbaar feit in bijzondere omstandigheden passend

14 Brief Staatssecretaris van Financiën, 17 januari 2017, kenmerk: 2017-000009651.

15 <https://www.internetconsultatie.nl/aanpakbelastingontduiking>.

en geboden is, maar dat het geen automatisme mag zijn.¹⁶ Ook de NOB reageert in haar brief van 28 september 2017 kritisch.¹⁷ Beide beroepsorganisaties stellen de vraag of de openbaarmaking van de boete het doel niet voorbij schiet. Voorziet het tuchtrecht niet juist al in de bewaking van de integriteit mét procedurele waarborgen? De beroepsregels voor belastingadviseurs en notarissen voorzien al in de verplichting melding te maken van een onherroepelijke vergrijpboete bij de beroepsorganisaties. Ook via het tuchtrecht is voorzien in de mogelijkheid tuchtrechtelijke beslissingen openbaar te maken.¹⁸

Wanneer een beslissing zal worden genomen over het voorstel vergrijpboetes aan deelnemers openbaar te maken is op het moment van schrijven niet bekend. Inmiddels is een nieuwe regering aangetreden. Het is aan hen om de reacties op het voorstel te beoordelen. De voorgestelde openbaarmaking is een dusdanig verstrekkend middel dat het de praktijk van de juridische professional 'om zeep' kan helpen. Ons inziens zou het de regering sieren geen overhaaste beslissingen te nemen over de openbaarmaking van de vergrijpboete. Zeker niet nu het tuchtrecht een goed mechanisme biedt om de integriteit van juridische professionals te waarborgen en het publiek te behoeden voor 'foute' professionals.

Net als de afgelopen jaren verwachten wij never a dull moment voor de deelnemersboete in de toekomst. Wij blijven de ontwikkelingen in ieder geval op de voet volgen.

16 Brief Koninklijke Notariële Beroepsorganisatie aan de Staatssecretaris van Financiën, 28 september 2017, kenmerk JO/JSj/3550.

17 Brief Nederlandse Orde van Belastingadviseurs aan het Ministerie van Financiën, 28 september 2017, https://www.nob.net/system/files/content/article/uploads/nob_reactie_internetconsultatie_wet_aanpak_belastingontduiking.pdf.

18 Zie daartoe artikel 18 van de Statuten van de NOB en artikel 103 Wet op het Notarisambt.

#5: SNOEPEN UIT DE BESLAGKOM

Mocht jij vroeger bij je moeder op het aanrecht de beslagkom uitlikken? Het beslag was eigenlijk lekkerder dan de cake zelf. Heerlijk om met je vinger door de beslagkom heen te gaan, terwijl je moeder bij de zoete geur van vanillesuiker de cake in de oven zette.

Een mooie herinnering, maar helaas ook een treffende vergelijking – vanuit de verdachte en de advocatuur gezien – met de huidige afpakmoraal die lijkt te heersen binnen het Openbaar Ministerie. Is het beslag (letterlijk) beter dan de waarheidsvinding in de zaak zelf?

In nagenoeg ieder strafrechtelijk onderzoek wordt flink uitgepakt als het aankomt op het beslaan van informatie, goederen en vermogen. Servers worden leeg getrokken, administraties worden meegenomen, bankrekeningen worden beslagen. En ook auto's worden ingeladen. Als het even kan voor het oog van journalisten en dus het grote publiek.

De mate van machtsvertoon is buitensporig. De wijze waarop verdachten – bijna letterlijk – in hun hemd worden gezet is ongehoord. Er bestaat toch nog zoets als de onschuldpresumptie?

En de rechtsbescherming? De ervaring leert dat de beklagprocedure

in de praktijk in een enkel geval succesvol blijkt.¹ Maar daar moet je dan wel even op wachten. In veel gevallen biedt het simpelweg geen soelaas. Het is een repeterende cyclus, in iedere zaak weer. Maar verdachten tonen zich – gelukkig – ook weerbaar. Het is niet voor niets dat in de afgelopen vijf jaar beslag een van de vaakst terugkerende onderwerpen op Vaklunch.nl is.

HET STRAFVORDERLIJK BESLAG

Het Openbaar Ministerie heeft grofweg twee mogelijkheden om beslag te leggen. Bij inbeslagneming op basis van artikel 94 Sv staat de waarheidsvinding centraal. Bij inbeslagneming met toepassing van artikel 94a Sv gaat het om een conservatoir beslag, waarmee wordt beoogd een verhaalsmogelijkheid zeker te stellen in verband met een eventueel op te leggen geldboete of ontnemingsmaatregel. Het gaat de omvang van dit artikel te buiten om alle aspecten van het beslag aan de orde te laten komen. Wij hebben daarom twee onderwerpen geselecteerd: de proportionaliteit van conservatoir beslag en de procedure omtrent beslag op stukken waar het verschoningsrecht op rust.

PROPORTIONALITEIT VAN CONSERVATOIR BESLAG

Op 13 september 2016 heeft de Hoge Raad het toetsingskader van het conservatoir beslag herhaald.² Bij de beoordeling van een klaagschrift als bedoeld in artikel 552a Sv gericht tegen een conservatoir beslag ex artikel 94a Sv dient de rechter te onderzoeken of:

- 1 De inbeslagneming rechtmatig is (artikel 103 Sv);
- 2 Het beslag voldoet aan de in artikel 94a Sv gestelde vereisten; en
- 3 Zich niet een geval voordoet waarbij het hoogst onwaarschijnlijk is dat de strafrechter, later oordelend, aan de verdachte een verplichting tot betaling van een geldboete dan wel de verplichting tot betaling van een geldbedrag ter ontneming van het wederrechtelijk verkregen voordeel zal opleggen.

De Hoge Raad stelt verder dat het onderzoek een summier karakter draagt en niet een onderzoek naar de proportionaliteit en subsidiariteit vergt. Het Openbaar Ministerie maakt ondertussen gulzig gebruik van de mogelijkheid om beslag te leggen wetende dat de rechtsmiddelen

1 Zie bijvoorbeeld Hoge Raad, 5 december 2017, ECLI:NL:HR:2017:3065.

2 Hoge Raad, 13 september 2016, ECLI:NL:HR:2016:2074.

van de verdachte beperkt zijn en de rechter slechts marginaal het beslag kan toetsen. Illustratief is het [interview](#) van 'Afpakofficier' Dirk ten Boer in *Opportuun* in 2016, waarin hij trots uit de doeken doet dat op dat moment nog meer dan € 1,4 miljard onder beslag lag.³ En dat zal niet minder zijn geworden.

Over het algemeen wordt aan het begin van een zaak een schatting gemaakt van de eventuele boete of de ontnemingsvordering en aan de hand daarvan wordt grootschalig beslag gelegd. Let wel: in financiële fraudezaken wordt vaak witwassen ten grondslag gelegd aan de berekening van het wederrechtelijk verkregen voordeel. Graag verwijzen wij naar [hoofdstuk #1](#) waarin is uitgelegd dat witwassen niet zonder meer een goede grond is voor een ontnemingsvordering.

En hoewel de kansen in een klaagschriftprocedure wellicht klein zijn blijft het belangrijk om de redelijkheid van het beslag te toetsen. Staat het beslag in verhouding tot de mogelijke boete of straf? Met andere woorden, is het beslag proportioneel. De [Hoge Raad](#) heeft op 15 januari 2008 geoordeeld dat de omstandigheden van het geval kunnen meebrengen dat de rechter in de motivering van zijn beslissing ervan blijk dient te geven een onderzoek naar de proportionaliteit en subsidiariteit te hebben verricht.⁴ Aan dit arrest besteedden wij ook aandacht in [Vaklunch #185](#).

In deze zaak is door de verdediging bepleit dat het beslag de waarde van de eventuele ontnemingsvordering ruimschoots overstijgt en dat het beslag op de privé gezinsauto derhalve disproportioneel is. De Rechtbank verklaart om die reden het klaagschrift gegrond. De Hoge Raad casseert niettemin en stelt dat het oordeel van de Rechtbank onvoldoende is gemotiveerd. Wellicht heeft dit te maken met het feit dat uit de uitspraak niet blijkt hoe hoog de eventuele ontnemingsvordering in deze zaak is. Wat hier ook van zij, wij vragen ons af of deze jurisprudentie van de Hoge Raad niet in strijd is met de Europese Jurisprudentie.

3 Opportuun, 'Werk bij afpakken internationaal samen', 2016 *Opportuun* nr. 3.

4 Hoge Raad, 15 januari 2008, ECLI:NL:HR:2008:BB9890.

Op 17 mei 2016 heeft het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM) een arrest gewezen in de zaak Džinić tegen Kroatië.⁵ In deze zaak gaat het om de klacht van zakenman Džinić tegen het beslag op zijn onroerend goed om het recht van verhaal in een lopende strafzaak veilig te stellen. Džinić maakt bezwaar tegen het beslag omdat de waarde van het beslag het vermeende wederrechtelijk verkregen voordeel ruimschoots overstijgt. Het hoogste rechtscollege van Kroatië oordeelt echter dat de argumenten van de heer Džinić speculatief zijn en verklaart het beklag ongegrond. Džinić dient vervolgens een klacht in bij het EHRM en stelt dat zijn recht op eigendom als bedoeld in artikel 1 eerste Protocol is geschonden in relatie tot artikel 13 van het Europees Verdrag van de Rechten van de Mens (EVRM), waarin het recht op een effectieve rechtsgang is neergelegd. Hij stelt dat deze rechten zijn geschonden omdat er geen onderzoek is gedaan naar de waarde van het beslag in relatie tot de mogelijke ontnemingsvordering.

Het EHRM overweegt dat een inbreuk op een eigendomsrecht proportioneel moet zijn, ook al is de inbreuk in overeenstemming met het recht. Het EHRM overweegt verder dat onder de gegeven omstandigheden geen toets had plaatsgevonden tussen de waarde van het in beslag genomen onroerend goed en de mogelijke ontnemingsvordering. Dit levert een schending van het eigendomsrecht op zoals vastgelegd in artikel 1 van het eerste Protocol:

"the impugned seizure of the applicant's real property in the context of the criminal proceedings at issue, although in principle legitimate and justified, was imposed and kept in force without an assessment of whether the value of the seized property corresponded to the possible confiscation claim. The Court therefore finds that the application of such a measure was not adequate to demonstrate that a requirement of "fair balance" inherent in the second paragraph of Article 1 of Protocol No. 1 was satisfied."

De Hoge Raad heeft zich onlangs opnieuw uitgelaten over de proportionaliteit van het beslag.⁶ In dit arrest stelt de Hoge Raad voorop dat de rechter niet ambtshalve hoeft te toetsen of het beslag in overeenstemming is met de eisen van proportionaliteit en subsidiariteit. Enkel de omstandigheden van het geval kunnen meebrengen dat in verband

5 EHRM 17 mei 2016, nr. 38359/13, ECLI:CE:ECHR:2016:0517JUD003835913

6 Hoge Raad, 5 december 2017, ECLI:NL:HR:2017:3065.

met hetgeen door of namens de klager is aangevoerd de rechter in de motivering van zijn beslissing ervan blijkt dient te geven een dergelijk onderzoek te hebben verricht.

Het is dus aan de verdediging om actie te ondernemen en goed gemotiveerd te onderbouwen waarom het beslag disproportioneel is. Wij raden hierbij aan om grondig te werk te gaan en indien mogelijk zoveel mogelijk gegevens te overleggen van de waarde van hetgeen in beslag is genomen en te onderzoeken waarop de eerste inschatting van het nadeel door de officier van justitie is gebaseerd.

Proportionaliteit hoeft ons inziens echter niet alleen te zitten in de verhouding tussen het beslag en de mogelijke ontnemingsvordering van de officier van justitie. Zo menen wij ook dat de proportionaliteit gebiedt dat bijvoorbeeld een auto met een lage waarde waarvan het gezin afhankelijk is niet zonder meer in beslag wordt genomen. Of wat als een verdachte door het beslag zijn rechtsbijstand niet meer kan betalen? Levert het beginsel van proportionaliteit dan op dat een gedeelte van het beslag moet worden vrijgegeven zodat iemand een advocaat naar eigen keuze kan inschakelen conform artikel 6 EVRM? Wij zouden menen dat het proportionaliteitsbeginsel een brede werking zou moeten hebben om de redelijkheid binnen ons beslagstelsel weer enigszins te hervinden.

BESLAG EN HET VERSCHONINGSRECHT

Het verschoningsrecht van advocaten en notarissen ligt onder vuur. Officieren van justitie uiten nadrukkelijk hun zorgen over het verschoningsrecht in publieke opinie.⁷ En in een brief van 17 januari 2017 kondigde Staatssecretaris Wiebes maatregelen aan tegen (internationale) belastingontduiking.⁸ Een van die maatregelen is de beperking van het fiscale verschoningsrecht van advocaten en notarissen. Kortom, er is de afgelopen jaren het nodige te doen geweest over het verschoningsrecht. Maar het verschoningsrecht bestaat nog en wij menen ook dat dit recht beschermd moet worden. Niettemin zien wij in onze praktijk dat er te pas en te onpas beslag wordt gelegd op stukken van een geheimhouder. In dit hoofdstuk besteden wij aandacht aan de recente ontwikkelingen in de jurisprudentie en onze ervaringen in de praktijk.

7 Financieel dagblad, 19 juni 2015, 'OM: beperk verschoningsrecht advocaat en notaris.'

8 www.rijksoverheid.nl/ministeries/ministerie-van-financien/documenten/kamerstukken/2017/01/17/aanpak-van-belastingontduiking.

In [Vaklunch #027](#) schreven wij het volgende over het verschoningsrecht:

Het verschoningsrecht is een recht dat de privacy van degene die een geheimhouder in vertrouwen neemt waarborgt. Als de geheimhouder gevraagd wordt naar hetgeen is besproken of stukken te overhandigen, dan heeft de geheimhouder het recht zich van het geven van een antwoord of stukken te verschonen. Het verschoningsrecht garandeert aldus de vertrouwelijkheid van hetgeen wordt besproken tussen de geheimhouder en zijn vertrouweling.

Het professioneel verschoningsrecht speelt in het Wetboek van Strafvordering op meerdere plekken een rol: onder andere bij het afleggen van een getuigenverklaring, een doorzoeking, het in beslag nemen van stukken en bij de bijzondere opsporingsbevoegdheden. De bepaling van artikel 98 Sv bevat enkele beperkingen op de bevoegdheid tot inbeslagneming (eerste lid) en tot doorzoeking (tweede lid) voor het geval deze dwangmiddelen moeten worden toegepast bij verschoningsgerechtigden zoals bijvoorbeeld advocaten of notarissen. Wij zullen ons in dit hoofdstuk richten op de inbeslagneming ofwel artikel 98, lid 1, Sv.

In het eerste lid van artikel 98 Sv is bepaald dat bij professionele verschoningsgerechtigden brieven of andere geschriften, die vallen onder hun geheimhoudingsplicht, niet in beslag worden genomen. Dit is slechts anders als de verschoningsgerechtigde hier nadrukkelijk toestemming voor verleent. Wel mogen brieven of geschriften die voorwerp van het strafbare feit uitmaken of tot het begaan daarvan hebben gediend in beslag genomen worden omdat geen bevoegdheid bestaat om ten aanzien van deze stukken een beroep te doen op het verschoningsrecht. Een belangrijk uitgangspunt hierbij is dat het in beginsel aan de verschoningsgerechtigde is om dit te beoordelen. Dit is slechts anders als er redelijkerwijs geen twijfel over kan bestaan dat dit standpunt onjuist is. De praktijk en jurisprudentie ten aanzien van deze regeling blijken weerbarstig.

HET LEGGEN VAN BESLAG

Tijdens een doorzoeking worden als gezegd veel stukken en digitale gegevens in beslag genomen. Hierbij heeft het Openbaar Ministerie niet altijd oog voor eventuele geheimhoudersstukken die onderdeel

zijn van 'de buit'. Over de procedure die vervolgens gevolgd dient te worden nadat het beslag is gelegd bestaan geen duidelijke regels. Indien tijdens de doorzoeking wordt geconstateerd – al dan niet door de eventueel aanwezige verdediging – dat bepaalde stukken onder het verschoningsrecht vallen dan zijn veel officieren van justitie of rechter-commissarissen bereid om de stukken in een verzegelde envelop te bewaren. Vervolgens kan dan de geheimhouder uitgenodigd worden op het kabinet van de rechter-commissaris om zich uit te laten over het verschoningsrecht aangezien het aan de verschoningsgerechtigde is te beoordelen of hij een beroep doet op het verschoningsrecht. Wij komen hier straks nog uitgebreid op terug.

Echter, niet alle officieren van justitie zijn bereid om deze werkwijze te hanteren. Enkel menen eerst de stukken in beslag te mogen nemen om vervolgens een geheimhoudersofficier van justitie of geheimhoudersambtenaar de stukken te laten beoordelen. Een geheimhoudersofficier? Ja, een geheimhoudersofficier. De titel doet vermoeden dat een onafhankelijk persoon de in beslag genomen stukken beoordeelt op de vraag of daarin geheimhoudersstukken voorkomen. In werkelijkheid gaat het om een officier of ambtenaar die een directe collega is van de zaakofficier, die aan dezelfde lunchtafel zit, naar dezelfde kerstborrel gaat en bij hetzelfde 'bedrijf' werkt, maar de titel geheimhoudersofficier heeft gekregen. Er is aldus geen enkele garantie dat prudent met deze informatie wordt omgegaan. Toch gebeurt het zo.

Als de geheimhoudersofficier vervolgens bepaalde stukken kwalificeert als mogelijke geheimhoudersstukken dan worden deze stukken overgedragen aan de rechter-commissaris. De rechter-commissaris stelt de betreffende geheimhouder in de gelegenheid zich uit te laten over deze stukken. Immers is het als gezegd in beginsel aan de geheimhouder om te beoordelen of de stukken onder zijn verschoningsrecht vallen. Vervolgens zal de rechter-commissaris beoordelen of er redelijkerwijs geen twijfel over kan bestaan dat dit standpunt onjuist is en in een beschikking vastleggen welke stukken onder het verschoningsrecht vallen en welke niet.

De stukken die mogelijk onder het verschoningsrecht van een geheimhouder vallen en zijn overgedragen aan de rechter-commissaris door de geheimhoudersofficier zouden dan niet meer ter beschikking moeten staan aan het onderzoeksteam. Maar ook dat blijkt een utopie. Het

is inmiddels een staande praktijk geworden dat de verdediging inzage krijgt in al het onderzoeksmateriaal, waaronder alle in beslag genomen informatie. Het komt dan niet zelden voor dat de geheimhoudersstukken daar onderdeel van uitmaken terwijl deze stukken zijn overgedragen aan de rechter-commissaris en de geheimhouder een beroep heeft gedaan op het verschoningsrecht. Als de verdediging toegang krijgt tot deze stukken betekent dit dus ook dat het onderzoeksteam daar toegang tot heeft. De vertrouwelijkheid van deze stukken is in de praktijk een wassen neus.

Het voorgaande heeft betrekking op de situatie dat materiaal in beslag wordt genomen op een andere locatie dan bij de geheimhouder zelf. Als een rechter-commissaris op grond van artikel 98 Sv stukken in beslag neemt bij een verschoningsgerechtigde dan staan de in beslag genomen stukken in principe niet ter beschikking aan het onderzoeksteam.

Maar hoewel een doorzoeking bij een verschoningsgerechtigde onder leiding van een rechter-commissaris staat lijkt ook dan de trend 'zoveel als mogelijk in beslag nemen'. Dit geheel in strijd met de wettelijke bepaling. Een advocaten- of notariskantoor heeft echter geen behoefte aan een langdurige doorzoeking van de FIOD en gaat vanuit praktisch oogpunt meestal akkoord met een ruime inbeslagname. Servers worden integraal gekopieerd (er wordt een *'image'* van gemaakt) en archiefstukken worden (verzegeld) in beslag genomen en naar het kabinet van de rechter-commissaris gebracht.

Maar hoe worden deze geheimhoudersstukken vervolgens geselecteerd? De rechter-commissaris schakelt dan alsnog de hulp van een geheimhoudersambtenaar in om de stukken op eventuele relevantie voor het onderzoek te selecteren. De FIOD krijgt dan dus via de geheimhoudersambtenaar alsnog inzicht in de stukken en de gegevens. Een bizarre werkwijze, die enkel vanuit efficiëntie is ingestoken zonder dat op enigerlei wijze rekening wordt gehouden met de vertrouwelijkheid van de stukken en het verschoningsrecht.

Een geheimhoudersambtenaar heeft geen enkele wettelijke status binnen ons systeem. De [Hoge Raad](#) heeft in zijn arrest van 28 juni 2016 wel overwogen dat een rechter-commissaris zich bij het selectieproces van de in beslag genomen stukken kan laten bijstaan door een 'zodanige functionaris en op zodanige wijze dat is gewaarborgd dat het verscho-

ningsrecht niet in het gedrang komt.⁹ Wij menen echter met advocaat-generaal mr. Knigge dat inschakeling van medewerkers van de FIOD – ook al krijgen die het predicaat 'geheimhoudersmedewerker' – niet aan de door de Hoge Raad gestelde voorwaarde voldoet.¹⁰ Dit is ook in lijn met de Europese jurisprudentie. In de zaak van het EHRM van 5 juli 2012, Golovan v. Oekraïne (nr. 41716/06) staat omschreven aan welke vereisten een *independent observer* moet voldoen tijdens een doorzoeking bij een verschoningsgerechtigde.¹¹ Hij dient bijvoorbeeld wettelijk te kwalificeren als toezichthouder en hij dient een beroep te kunnen doen op het verschoningsrecht. Nu het selectieproces in wezen een verlengstuk is van de doorzoeking menen wij dat bij het selectieproces eveneens een *independent observer* aanwezig dient te zijn.

Wij menen derhalve dat het verschoningsrecht onvoldoende is gewaarborgd tijdens het in beslag nemen van stukken en het selectieproces.

DE PROCEDURE BIJ DE RECHTER-COMMISSARIS

Artikel 98 Sv bepaalt dat documenten van een verschoningsgerechtigde niet in beslag worden genomen, tenzij de verschoningsgerechtigde daarvoor toestemming verleent. Indien de stukken in beslag zijn genomen en verzegeld bij de rechter-commissaris zijn gedeponereerd dan zal de rechter-commissaris de betreffende geheimhouder vergezeld door de Deken of de Ringvoorzitter uitnodigen om te beoordelen of de betreffende stukken onder zijn verschoningsrecht vallen. In Vaklunch #103 schreven wij:

Het is inmiddels vaste jurisprudentie dat het oordeel omtrent de vraag of brieven of geschriften object van de bevoegdheid tot verschoning uitmaken in beginsel toekomt aan de verschoningsgerechtigde en dat dit oordeel door justitie dient te worden geëerbiedigd, tenzij er redelijkerwijs geen twijfel over kan bestaan dat dit standpunt onjuist is.

9 Hoge Raad, 28 juni 2016, ECLI:NL:HR:2016:1324.

10 Conclusie advocaat-generaal mr. Knigge, 25 augustus 2015, ECLI:NL:PHR:2015:2463.

11 EHRM, 5 juli 2012, Golovan v. Oekraïne, nr. 41716/06.

Een voorbeeld van deze jurisprudentie is het arrest van de [Hoge Raad](#) van 2 maart 2010.¹²

Het is vervolgens aan de rechter-commissaris om te beoordelen of er redelijkerwijs geen twijfel over kan bestaan dat het standpunt van de geheimhouder onjuist is. Dit kan bijvoorbeeld zijn omdat de stukken niet onder de geheimhouding van de geheimhouder vallen bijvoorbeeld omdat zich een van de uitzonderingen van artikel 98 Sv voordoet. In [Vaklunch #169](#) schreven wij het volgende over deze twee uitzonderingen:

De wet kent een tweetal uitzonderingen op het verschoningsrecht. De eerste uitzondering ziet op de situatie waarin de verschoningsgerechtigde toestemming geeft om de stukken voor het strafrechtelijke onderzoek te gebruiken ex artikel 98, lid 1, Sv. In artikel 98, lid 5, Sv staat de tweede uitzondering: alleen brieven of geschriften die onderdeel van het strafbare feit uitmaken of tot het begaan daarvan gediend hebben, kunnen in beslag genomen worden. Het is daarbij aan de verschoningsgerechtigde om te beoordelen of geschriften een object van de bevoegdheid tot verschoning uitmaken. Het standpunt van de verschoningsgerechtigde dat dit het geval is dient door organen van politie en justitie te worden gerespecteerd tenzij dit redelijkerwijs niet juist kan zijn. In de jurisprudentie is naast de wettelijke uitzonderingen nog een uitzonderingsgrond geformuleerd. Deze uitzondering houdt in dat sprake kan zijn van zeer uitzonderlijke omstandigheden op grond waarvan het belang dat de waarheid aan het licht komt moet prevaleren boven het verschoningsrecht.

Kortom, geen beroep kan worden gedaan op het verschoningsrecht aangaande stukken die onderdeel van het strafbare feit uitmaken of tot het begaan daarvan gediend hebben of sprake is van uitzonderlijke omstandigheden.

¹² Hoge Raad, 2 maart 2010, ECLI:NL:HR:2010:BJ9262.

Corpora of instrumenti delicti

Brieven of geschriften die onderdeel van het strafbare feit uitmaken of tot het begaan daarvan gediend hebben worden ook wel corpora of instrumenti delicti genoemd. Bepleit is dat de termen corpora en instrumenti delicti beperkt moeten worden geïnterpreteerd en een zelfstandige betekenis moeten hebben bij het vermeende strafbare feit. [Advocaat-generaal Knigge](#) concludeerde bijvoorbeeld nog op 6 oktober 2015 dat in geval van een vals geschrift enkel de computer en de printer de hulpmiddelen zouden kunnen zijn waarmee het strafbare feit zou zijn gepleegd.¹³ Hoewel Knigge erkent dat deze hulpmiddelen vanuit het oogpunt van de waarheidsvinding niet bijster interessant zijn, benadrukt hij dat de waarheidsvinding in artikel 98, lid 5, Sv nu juist niet voorop staat.

Op 5 januari 2016 oordeelde de [Hoge Raad](#) echter het volgende: *"De vraag of een in beslag te nemen of in beslag genomen stuk 'voorwerp van het strafbare feit uitmaakt' of 'tot het begaan daarvan heeft gediend' laat zich niet in het algemeen beantwoorden, maar is in het bijzonder afhankelijk van de aard van het in beslag te nemen of in beslag genomen stuk en de aard van het delict dat zou zijn begaan door de (rechts)persoon jegens wie de verdenking is gericht, alsmede de feitelijke gedragingen die hem in dat verband worden verweten."*¹⁴

Wij hebben onze zorgen geuit over deze benadering van de Hoge Raad in [Vaklunch #169](#):

Dit criterium is ons inziens alles behalve eenduidig. Misbruik – en dat is niet enkel beperkt tot de beroepsgroep van de advocatuur – ligt bij een dergelijk criterium wellicht op de loer. Het Openbaar Ministerie hoeft immers enkel een zeer ruim feitenpallet te omschrijven om op die manier zoveel mogelijk stukken in beslag te kunnen nemen.

¹³ Conclusie advocaat-generaal Knigge, 6 oktober 2015, ECLI:NL:PHR:2015:2567.

¹⁴ Hoge Raad, 5 januari 2016, ECLI:NL:HR:2016:8.

Zeer uitzonderlijke omstandigheden

De vraag wanneer sprake is van zeer uitzonderlijk omstandigheden is volgens de [Hoge Raad](#) evenmin niet in algemene termen te beantwoorden.¹⁵ Het gaat daarbij wel steeds om de afweging van het belang van het verschoningsrecht tegen het belang dat de waarheid aan het licht komt. De [Hoge Raad](#) heeft enkele meer algemene factoren genoemd die voor de beoordeling van de uitzonderlijkheid van de omstandigheden een rol (kunnen) spelen:¹⁶

- a. De aard, omvang en context van de gevraagde gegevens;
- b. Het belang van de betreffende strafzaak;
- c. De vraag of belanghebbenden toestemming voor verstrekking hebben gegeven;
- d. De vraag in hoeverre de gegevens de verschoningsgerechtigde zelf betreffen;
- e. De vraag in hoeverre de betreffende gegevens op andere wijze zouden kunnen worden verkregen;
- f. Het belang van de betreffende gegevens.

552a-procedure

In [Vaklunch #192](#) zijn wij ingegaan op de procedure aangaande het beslag op geheimhoudersstukken:

Tegen de inbeslagneming van (verschoningsgerechtigde) documenten kan een klaagschrift worden ingediend in de zin van artikel 552a Sv door de verdachte. Ook de verschoningsgerechtigde kan tegen de beslissing van de rechter-commissaris een klaagschrift indienen ingevolge artikel 98, lid 4, Sv.

Een [klaagschrift](#) van de verdachte kan overigens pas door de Rechtbank behandeld worden nadat een rechter-commissaris een beschikking heeft gegeven over de vraag of de opsporingsinstanties kennis mogen nemen van het materiaal of dat de stukken onder het verschoningsrecht

¹⁵ Hoge Raad, 9 mei 2006, ECLI:NL:HR:2006:AV2386.

¹⁶ Hoge Raad, 12 februari 2002, ECLI:NL:HR:2002:AD9162, Hoge Raad, 9 mei 2006, ECLI:NL:HR:2006:AV2386 en Hoge Raad, 26 mei 2009, ECLI:NL:HR:2009:BG5979.

van de geheimhouder vallen.¹⁷ In de procedure bij de Rechtbank geldt uiteraard hetzelfde toetsingscriterium als voor de rechter-commissaris zoals hiervoor uiteen is gezet.

Alhoewel het dus aan de verschoningsgerechtigde is of een brief of een geschrift onder zijn verschoningsrecht valt lijkt de jurisprudentie vage criteria te ontwikkelen aan de hand waarvan een rechter-commissaris of beklagrechter kan beoordelen of een van de hierboven genoemde toetsingscriteria van toepassing zijn. Wij achten deze ontwikkeling niet wenselijk.

Zeker niet in combinatie met het gegeven dat het Openbaar Ministerie graag met haar vinger in de beslagkom zit. Wij zullen er alles aan blijven doen om rechters er van te overtuigen, net zoals moeders vroeger zei: 'Teveel beslag daar word je misselijk van!'

17 Hoge Raad, 25 oktober 2016, ECLI:NL:HR:2016:2418.

#6: GEWIKT EN GEWOGEN ONTNOMEN

De afgelopen jaren is in menig Vaklunch het onderwerp voordeelontneming door het Openbaar Ministerie de revue gepasseerd. Enige tijd voor de start van Vaklunch.nl op 13 februari 2013 is de Wet Verruiming mogelijkheden voordeelontneming van 1 juli 2011 in werking getreden. Door middel van deze wet is het toepassingsbereik van de bijkomende straf van de verbeurdverklaring verruimd. Van 1993 tot 2011 waren de opbrengsten van misdrijven enkel vatbaar voor verbeurdverklaring indien het ging om voorwerpen die aan de veroordeelde toebehoren of die hij geheel of ten dele ten eigen bate kon aanwenden en die geheel of grotendeels door middel van het strafbare feit waren verkregen.¹ Deze beperking resulteerde in een duidelijke scheiding tussen de verbeurdverklaring en de ontnemingsmaatregel van artikel 36e Wetboek van Strafrecht (Sr).

Sinds 2011 is het bereik van de verbeurdverklaring uitgebreid. Ook voorwerpen die niet rechtstreeks afkomstig zijn uit het strafbare feit maar uit de baten daarvan zijn verkregen kunnen sinds 2011 verbeurd worden verklaard. Via de verbeurdverklaring kan nu ook een voorwerp dat is gekocht met opbrengsten uit diefstal worden afgepakt. Maar de

1 Kamerstukken II 1989/90, 21 504, nr. 3.

verbeurdverklaring wordt niet enkel ingezet in het geval van commune delicten. De afgelopen jaren heeft de verbeurdverklaring zich ontwikkeld tot een instrument om ook in financiële fraudezaken vermogen 'af te pakken'.² Ook leden van de rechterlijke macht onderkennen dit fenomeen.³ In [Vaklunch #167](#) besteedden wij hier aandacht aan:

In de praktijk zien wij een trend waarin het Openbaar Ministerie steeds meer gebruik maakt van de mogelijkheid om in de strafeis ook om verbeurdverklaring van gelden te verzoeken. Ook in de vakliteratuur is dat al gesignaleerd. Zo merkt Barensen bijvoorbeeld in zijn artikel op dat "verbeurdverklaring een effectief instrument is als het gaat om vermogensbestanddelen die de verdachte (dan wel degene bij wie de verdachte die bestanddelen heeft ondergebracht) nog bezit".

Wat is er de afgelopen jaren gebeurd?

DE VERBEURDVERKLARING

De verbeurdverklaring van voorwerpen en rechten is mogelijk bij veroordeling voor vrijwel elk strafbaar feit, mits is voldaan aan de eisen van artikel 33 Sr (en verder) zoals toegelicht in [Vaklunch #167](#):

Ten eerste kan de verbeurdverklaring slechts worden uitgesproken bij veroordeling ter zake van een strafbaar feit. Ten tweede moet het voorwerp vatbaar zijn voor verbeurdverklaring en in beginsel dient het voorwerp toe te behoren aan de verdachte. Indien de voorwerpen aan een derde toebehoren, dan kunnen deze voorwerpen enkel verbeurd verklaard worden indien diegene wist dat bijvoorbeeld de gelden uit misdrijf afkomstig waren.

2 Voor een uitvoerige toelichting op de ontwikkelingen rondom de verbeurdverklaring verwijzen wij u naar: mr. G. M. Boezelman en mr. M. Coenen, 'De verbeurdverklaring als ontnemingsinstrument', *TBS&H*, september 2017.

3 J. Barensen, "Verbeurdverklaring: een verrassend alternatief! Maakt dit de ontnemingsprocedure overbodig?", *Strafblad* 2016/1.

Kortgezegd is vereist dat sprake is van een relatie tussen het voorwerp en het delict. Daarnaast moet worden getoetst aan het vereiste van toebehoren.⁴ Artikel 33a Sr bepaalt dat voorwerpen met behulp waarvan het feit is begaan of die tot het begaan van het misdrijf zijn vervaardigd verbeurd kunnen worden verklaard. Het is ook mogelijk de opbrengsten van een strafbaar feit verbeurd te verklaren. Dat kan dus een geldbedrag zijn. Hoewel de verbeurdverklaring een bijkomende straf is volgens artikel 9 Sr, kan via de verbeurdverklaring dus in wezen ook profijt worden ontnomen.

Het is overigens gelet op artikel 34 Sr niet nodig voor verbeurdverklaring dat het voorwerp is beslagen. Als wel beslag is gelegd op de verbeurdverklarde voorwerpen, dan maakt het niet uit op grond van welke titel dit beslag is gelegd. Zoals beschreven in [Vaklunch #222](#) heeft de [Hoge Raad](#) op 22 december 2015 geoordeeld dat ook gelden waarop conservatoir beslag is gelegd op basis van artikel 94a Wetboek van Strafvordering (Sv) – dus teneinde het recht op verhaal zeker te stellen – verbeurd verklaard kunnen worden.⁵ Volgens de Hoge Raad zou het anders tot het onaanvaardbare resultaat leiden dat de strafrechter door een beslaglegger in zijn sanctiemogelijkheden wordt beperkt.

Dat verbeurdverklaring van niet beslagen voorwerpen in de praktijk een lastige situatie kan opleveren blijkt uit een uitspraak van [Rechtbank Amsterdam](#) van 18 juni 2015.⁶ In deze zaak zijn witgewassen geldbedragen die op een beslagen bankrekening werden aangehouden en een niet beslagen speedboot verbeurdverklaard. De boot is in het vonnis geschat op een waarde van tussen de € 35.000 en € 50.000. Wat zou de veroordeelde nu moeten betalen als hij de speedboot niet uitlevert? Wij zouden menen dat hij € 35.000 moet betalen, het meest gunstige bedrag voor de verdachte. Niet in de laatste plaats omdat op basis van artikel 24c Sr vervangende hechtenis kan worden toegepast als het bedrag niet wordt betaald. In het geval van € 35.000 zal het resulteren in 210 dagen hechtenis. Bij € 50.000 gaat het om 285 dagen.⁷ Ook in dit geval menen wij dat het meest gunstige voor de verdachte van toepassing

4 Dit vereiste geldt op basis van art. 33a, lid 2, onder b, Sr overigens niet indien niet kan worden vastgesteld aan wie het voorwerp toebehoort.

5 Hoge Raad 22 december 2015, ECLI:NL:HR:2015:3689.

6 Rechtbank Amsterdam 18 juni 2015, ECLI:NL:RBAMS:2015:6616.

7 Berekening vervangende hechtenis volgens de Oriëntatiepunten voor straftoemeting en LOVS-afspraken, mei 2017.

moet zijn. Uit dit voorbeeld blijkt dat van belang is dat de rechter zorgvuldige vonnissen en arresten schrijft.

Iets wat niet (meer) aan de verdachte toebehoort is niet voor verbeurdverklaring vatbaar. Op basis van de wet kunnen overigens wel voorwerpen verbeurd worden verklaard die aan een derde toebehoren als die derde te kwader trouw is. In dat geval hoeft het Openbaar Ministerie zich dus niet op de ontnemingsprocedure te verlaten. Kwader trouw op het moment van de verbeurdverklaring is daarvoor overigens voldoende.⁸ De derde die niet weet dat het voorwerp dat hij onder zich heeft afkomstig is van enig(e) baten uit) misdrijf, kan niet door een verbeurdverklaring worden geraakt.⁹

Ook bestaat de wettelijke mogelijkheid om voorwerpen verbeurd te verklaren waarvan niet kan worden vastgesteld aan wie zij toebehoren. Zo verbeurde Hof Den Bosch een bedrag van ruim € 400.000 zonder te weten aan wie het geld toebehoorde. Wel was komen vast te staan dat het geld van misdrijf afkomstig was.¹⁰ Degene aan wie het geld toebehoort kan zich overigens binnen drie maanden nadat de uitspraak onherroepelijk is geworden nog melden bij de Rechtbank om te voorkomen dat de verbeurdverklaring definitief wordt.¹¹

PROPORTIONALITEIT

Naast de controle of aan voornoemde vereisten is voldaan is er voor de verdediging nog een taak weggelegd als het aankomt op verbeurdverklaring; de bewaking van de proportionaliteit van de straf. De rechter dient rekening te houden met de beginselen van straftoemeting. Uiteindelijk moet de verdachte de straf verdienen en moet deze in verhouding staan tot de ernst van het feit.

Ook aan dit onderwerp hebben wij de afgelopen jaren ruim aandacht besteed, onder meer in [Vaklunch #14](#), [#51](#), [#71](#) en [#131](#). En steeds komen wij terug op hetzelfde cruciale punt: straftoemeting is maatwerk. In [Vaklunch #176](#) concludeerden we:

8 Hoge Raad 1 december 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC8685.

9 Hoge Raad 5 september 2006, ECLI:NL:HR:2006:AU5723.

10 Hof Den Bosch 13 juli 2016, ECLI:NL:GHSHE:2016:3124.

11 Hoge Raad 12 november 2013, ECLI:NL:NHR:2013:1173.

De jurisprudentie laat zien dat rechters steeds meer oog hebben voor straftoemeting. In vonnissen wordt steeds vaker (goed) uitgelegd op basis waarvan de rechters de specifieke straf hebben bepaald. Echter valt op dit punt nog steeds het nodige te winnen. De wijze waarop straftoemeting geschiedt, is namelijk niet altijd transparant. In voorkomende gevallen laten rechters na de op te leggen straf te onderbouwen en in andere gevallen is de onderbouwing voor de betrokkenen onvoldoende om te begrijpen waarom die straf wordt opgelegd.

Straftoemeting is in beginsel toevertrouwd aan de feitenrechters. De Hoge Raad laat zich daar nauwelijks over uit nu het toemeten van een straf een zeer feitelijke aangelegenheid is. Strafmotiveringen zijn in de praktijk vaak summier. Dit draagt niet bij aan het creëren van begrip voor de opgelegde straf door de rechter. In [Vaklunch #155](#) riepen wij de rechterlijke macht op om de hoogte van de straf beter te motiveren zodat inzicht wordt verkregen in de diverse afwegingen die ten grondslag liggen aan een straf.

Een straf is echter niet geheel onaantastbaar. De straf moet wel begrijpelijk zijn gemotiveerd. Hierover schreven wij ook in [Vaklunch #212](#). Op 19 september 2017 heeft de [Hoge Raad](#) wederom een cassatiemiddel gegrond verklaard vanwege onbegrijpelijkheid van de straftoemeting.¹² De verdachte is in deze zaak veroordeeld tot een gevangenisstraf van twee weken vanwege overtreding van artikel 9, lid 2, van de Wegenverkeerswet, het rijden zonder rechtsgeldig rijbewijs. Uit het uittreksel uit het justitiële documentatieregister volgt dat de verdachte eerder onherroepelijk is vrijgesproken voor het rijden zonder rijbewijs. Los van enkele andere veroordelingen voor feiten die geen relatie hebben tot de Wegenverkeerswet is de verdachte wel eerder veroordeeld voor het rijden onder invloed. Echter, het Hof heeft geoordeeld dat de verdachte eerder voor 'hetzelfde feit' is veroordeeld. De Hoge Raad casseert op dit punt omdat de strafmotivering niet zonder meer begrijpelijk is aangezien het uittreksel Justitiële Documentatie geen blijk geeft van een veroordeling voor hetzelfde feit.

¹² Hoge Raad 19 september 2017, ECLI:NL:HR:2017:2416.

Het recht van de verdachte op een heldere motivering van de aan hem opgelegde straf prikkelt rechters kennelijk niet voldoende om begrijpelijk te motiveren. De tik op de vingers van de Hoge Raad in dit arrest geeft de feitenrechters wellicht een hoognodig duwtje in de rug.

STRAF OF TOCH ONTNEMING?

Hoewel in de wet staat dat de verbeurdverklaring een bijkomende straf is op basis van artikel 9, lid 1, sub b, onder 2 Sr laten de praktijk en de jurisprudentie zien dat het niet altijd als straf wordt ingezet. De verbeurdverklaring wordt ook wel gebruikt om wederrechtelijk verkregen voordeel te ontnemen. De ontnemingsmaatregel heeft als doel de situatie van voor het strafbare feit te herstellen door af te pakken wat iemand niet toekomt. Bij de verbeurdverklaring staat leedtoevoeging juist voorop.

De Hoge Raad heeft in de afgelopen jaren aandacht besteed aan de toenemende samenloop tussen de verbeurdverklaring en ontneming. In het arrest van 17 mei 2016 heeft de [Hoge Raad](#) richtlijnen gegeven over hoe om te gaan met de verbeurdverklaring indien deze niet als straf wordt ingezet, maar als (onderdeel van een) ontnemingsmaatregel.¹³ Onder verwijzing naar de parlementaire geschiedenis heeft de Hoge Raad geoordeeld dat de verbeurdverklaring niet zonder meer als straf wordt ingezet. Het kan ook worden gebruikt om wederrechtelijk verkregen voordeel te ontnemen.

De Hoge Raad benadrukt dat het doel om crimineel voordeel te ontnemen voorop staat. Daartoe kunnen door het Openbaar Ministerie verschillende instrumenten naast elkaar worden ingezet. Maar als de verbeurdverklaring wordt aangewend om profijt te ontnemen dan moet daarmee rekening worden gehouden indien ook nog op een andere manier voordeel wordt ontnomen. Onder de streep moet worden voorkomen dat wederrechtelijk verkregen voordeel dubbel wordt ontnomen. In [Vaklunch # 167](#) concludeerden wij:

¹³ Hoge Raad 17 mei 2016, ECLI:NL:HR:2016:874.

De Hoge Raad oordeelt derhalve dat in zijn algemeenheid dus niet kan worden gesteld dat een verbeurdverklaring van gelden niet van het bedrag van het ontnomen voordeel moet worden afgetrokken. Kortom, als door de verbeurdverklaring voordeel is ontnomen, dan dient dit in mindering te worden gebracht op de ontnemingsvordering.

In die zin is de verbeurdverklaring geen straf, maar een met de betalingsverplichting gelijk te stellen ontneming. Verbeurdverklaring én een volledige betalingsverplichting is in dat geval dus een dubbele incassering door de overheid. Dat is niet de bedoeling.

Door deze ontwikkeling ontstaat dus overlap tussen de verbeurdverklaring en de ontneming. Juridisch gezien kunnen de twee naast elkaar bestaan. Dit brengt echter feitelijk het risico met zich dat in wezen dubbel wordt afgepakt. De wet probeert deze situatie te voorkomen. Zo is in artikel 36e, lid 10, Sr het volgende opgenomen:

'Bij de oplegging van de maatregel wordt rekening gehouden met uit hoofde van eerdere beslissingen opgelegde verplichtingen tot betaling van een geldbedrag ter ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel.'

De Hoge Raad heeft in het arrest van 14 maart 2017 nog overwogen dat met de waarde van verbeurdverklaarde voorwerpen rekening mag worden gehouden bij de bepaling van het te ontnemen wederrechtelijk verkregen voordeel.¹⁴ Daarmee wordt volgens de Hoge Raad geen afbreuk gedaan aan de met verbeurdverklaring beoogde leedtoevoeging. In de praktijk maken rechters hier dus ook wel gebruik van.¹⁵ Maar niet altijd. Het BOOM stelt bijvoorbeeld dat met een verbeurdverklaring alleen rekening wordt gehouden als deze onherroepelijk is.¹⁶ De verdachte heeft dus geen zekerheid. Als de rechter overigens geen rekening houdt met een verbeurdverklaard bedrag in de ontnemingsprocedure, dan is een en ander mogelijk nog 'glad te strijken' in de executiefase. Artikel

14 HR 14 maart 2017, ECLI:NL:HR:2017:429.

15 Rechtbank. Den Haag 12 februari 2016, ECLI:NL:RBDHA:2016:1314 en Hof Arnhem-Leeuwarden 14 oktober 2014, ECLI:NL:GHARL:2014:8136.

16 BOOM-Nieuws themanummer Wetswijziging, nr. 61, juli 2011.

577b Sv biedt de mogelijkheid om de rechter te verzoeken de ontnemingsmaatregel te matigen, of zelfs kwijt te schelden.

De vraag die ons in [Vaklunch #222](#) bezig hield is wat te doen als uit de uitspraak van de rechter niet duidelijk blijkt wat het doel van de verbeurdverklaring is; is het doel bestraffen of het ontnemen van crimineel voordeel? In dat geval staat de veroordeelde mogelijk met lege handen. Het is dus van belang voor de verdediging om de rechter die de verbeurdverklaring uitspreekt te prikkelen te motiveren dat de verbeurdverklaring (mede) is ingezet om wederrechtelijk voordeel te ontnemen. Zou het karakter van de verbeurdverklaring niet helder zijn gemaakt dan kan dat tot gevolg hebben dat de ontnemingsrechter de verbeurdverklaring als straf beschouwt en daarom de betalingsverplichting niet vermindert.

VERBEURDVERKLARING (NIET) IN FISCALE ZAKEN?

Artikel 74 AWR sluit uit dat wederrechtelijk verkregen voordeel uit belastingfraude via de ontnemingsmaatregel wordt ontnomen. De Belastingdienst kan immers het fiscale nadeel herstellen door fiscale correcties door te voeren. Wel is het denkbaar dat de opbrengst van belastingfraude – het fiscale nadeel – via de verbeurdverklaring wordt 'ontnomen'. Dat is namelijk in artikel 74 AWR niet uitgesloten.

De belastingwet bevat echter geen voorschrift dat de fiscale rechter rekening moet houden met eventueel fiscaal nadeel dat via de verbeurdverklaring is afgenomen van de verdachte. De strafrechter zou zich dus vrij kunnen voelen het fiscale nadeel verbeurd te verklaren. Dat kan indien het fiscale nadeel nog onder de verdachte is. In het vonnis van 1 april 2016 heeft het [Gerecht in eerste aanleg van Curaçao](#) de fiscus opgeroepen met dat gegeven rekening te houden bij eventuele aanslagoplegging om te voorkomen dat de betrokkene het fiscale nadeel tweemaal moet afdragen.¹⁷

En als de fiscus dat niet doet? Dan zal de (hoogte van de) aanslag ter beoordeling aan de belastingrechter moeten worden voorgelegd. Als geen rechtsmiddelen meer kunnen worden ingesteld, dan zal een verzoek ex artikel 65 AWR om ambtshalve vermindering van de opgelegde aanslag

17 Gerecht in eerste aanleg van Curaçao, 1 april 2016, ECLI:NL:OGEAC:2016:4, par. 9.

de situatie nog kunnen herstellen. Enige zekerheid heeft de verdachte belastingplichtige echter niet.

Zou de verbeurdverklaring net als de ontnemingsmaatregel niet ook moeten worden uitgesloten in belastingfraude zaken? Wat ons betreft wel. Het past bij de ratio achter artikel 74 AWR. Overigens, in zaken waarin de strafrechter de verbeurdverklaring expliciet inzet als instrument om wederrechtelijk verkregen voordeel te ontnemen is enige aanpassing van artikel 74 AWR wat ons betreft overbodig. In die gevallen kan de verbeurdverklaring gelijk worden gesteld met de ontnemingsmaatregel, zoals de Hoge Raad oordeelde in het arrest van 17 mei 2016. Daarmee valt het ons inziens automatisch onder de werking van artikel 74 AWR.



MARIËLLE BOEZELMAN



JUDITH DE BOER

Mariëlle Boezelman en Judith de Boer zijn verbonden aan Hertoghs advocaten. Zij zijn nauw betrokken geweest bij de totstandkoming van de derde vestiging van Hertoghs advocaten in Amsterdam. Ze hebben allebei een achtergrond in het internationale strafrecht. Mariëlle werkte na haar studie op een Capital Defense kantoor in Texas in de Verenigde Staten en Judith werkte bij het oorlogstribunaal van de Verenigde Naties in Cambodja.

Bij Hertoghs advocaten behandelen zij nationale en internationale financiële fraudezaken. Vaak met een fiscale component. Mariëlle en Judith hebben zowel de specialisatieopleiding Fiscale Advocatuur aan de Universiteit Leiden afgerond, als de specialisatieopleiding Strafrecht aan het Willem Pompe Instituut van de Universiteit Utrecht.

Op 13 februari 2013 hebben zij Vaklunch.nl opgericht. Op 29 januari 2016 volgde het internationale zusje Lawlunch.com.

Mariëlle en Judith zijn niet alleen actief in het verzilveren van het juridische gelijk van hun cliënten. Ook sportieve uitdagingen gaan zij graag aan. Zo liep Mariëlle onlangs de marathon van New York en is zij in de winter vaak in de Alpen te vinden. Ook Judith houdt van een uitdaging in de bergen. Zij doet aan rotsklimmen en zij bereikte onlangs de top van de Langdak Peak (6220 meter) in de Himalaya.