

## Fiscaal

Deze rubriek wordt verzorgd door mr. C.A.M. Jansen, advocaat bij Wladimiroff Advocaten N.V.

### Vergrijpboete niet juist opgelegd

**Rb. Zeeland-West-Brabant 5 september 2024, ECLI:NL:RBZWB:2024:6203**

Aan belanghebbende, een vennoot van een vof, zijn door de inspecteur navorderingsaanslagen IB/PVV en vergrijpboetes van 50% over de jaren 2015 tot en met 2018 opgelegd. Deze aanslagen en boetes zien op verzwegen Duitse bankrekeningen bij Deutsche Bank en Sparkasse waarop omzet is binnengekomen die niet is aangegeven. Omdat voor de belastingheffing met de inspecteur reeds een vaststellingsovereenkomst is gesloten, gaat het in beroep enkel nog om de vraag of de boetes terecht zijn opgelegd.

Met betrekking tot de vergrijpboete over het jaar 2017 oordeelt de rechtbank dat de inspecteur niet heeft gehandeld conform artikel 67e AWR ten aanzien van de gelijktijdige oplegging van de boete met het vaststellen van de navorderingsaanslag. In onderhavig geval is de vergrijpboete 2017 voor het Sparkasse-deel opgelegd door middel van de uitspraak op bezwaar tegen de navorderingsaanslag. Ter zitting heeft de inspecteur ook aangegeven dat de verschuldigde belasting die ziet op het Sparkasse-deel in de heffing is betrokken door middel van interne compensatie - en dus niet middels een aparte navorderingsaanslag zoals voorgeschreven in artikel 67e AWR. Met het argument van de inspecteur dat in de vaststellingsovereenkomst duidelijk naar voren komt dat met de uitspraak op bezwaar bedoeld was de vergrijpboete over het Sparkasse-deel 2017 op te leggen, maakt de rechtbank korte metten. Als een dergelijke afspraak al zou zijn gemaakt, acht de rechtbank die afspraak over de boeteoplegging in strijd met de wet, zodat die afspraak niet wordt gevolgd. De rechtbank vernietigt de boete.

De overige vergrijpboetes zijn volgens de rechtbank wel op een juiste wijze opgelegd. Ook acht de rechtbank het vereiste (voorwaardelijk) opzet aanwezig. Het staat volgens de rechtbank buiten redelijke twijfel dat belanghebbende bewust de omzet gedeeltelijk buiten de boeken hield om over die verzwegen winst geen belasting te betalen. De rechtbank neemt daarbij in ogenschouw dat het een feit van algemene bekendheid is dat al wat met ondernemingsactiviteiten wordt verdiend, verantwoord moet worden in de betreffende administratie en zijn weerslag moet krijgen in de belastingaangifte. Dat de omzet is behaald door de vof, en niet door belanghebbende in privé, doet daar niet aan af. De vof houdt geen vermogen voor zichzelf maar slechts voor de vennoten. Vanwege de overschrijding van de redelijke termijn worden de vergrijpboetes met 15% verminderd.

### Niet voldaan aan bewijslast voor vergrijpboeten aan echtgenote van ab-houder

**HR 4 oktober 2024, ECLI:NL:HR:2024:1394**

In deze zaak maakt de Hoge Raad korte metten met de opgelegde vergrijpboeten aan de echtgenote van een ab-houder. De echtgenote heeft in de jaren 2014 tot en met 2017 arbeid verricht voor de BV van haar man, maar geen inkomsten verantwoord in haar aangiften IB/PVV. Volgens de inspecteur is de echtgenote ab-houder en had zij gebruikelijk loon in de aangiften moeten opnemen. De inspecteur heeft navorderingsaanslagen IB/PVV voor de jaren 2014 tot en met 2016 opgelegd en een aanslag IB/PVV voor het jaar 2017. Gelijktijdig heeft de inspecteur voor de jaren 2015 en 2016 boeten opgelegd op grond van artikel 67e AWR en voor het jaar 2017 op grond van artikel 67d AWR.

Het hof oordeelde dat sprake was van (voorwaardelijk) opzet omdat de echtgenote bewust had afgezien van het loon van de vennootschap en ten onrechte geen loon in haar aangiften had verantwoord. Volgens de Hoge Raad heeft het hof echter niet goed gemotiveerd dat overtuigend is aangetoond dat de echtgenote met (voorwaardelijk) opzet geen gebruikelijk loon van de vennootschap heeft verantwoord in haar aangiften IB/PVV.

Meer specifiek heeft het hof nagelaten vast te stellen dat de inspecteur overtuigend heeft aangetoond dat belanghebbende ten tijde van het doen van de aangiften IB/PVV wetenschap had dat zij (via haar echtgenoot) een aanmerkelijk belang in de BV had. Deze wetenschap is volgens de Hoge Raad noodzakelijk voor een bewezenverklaring van het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte door daarin niet een gebruikelijk loon aan te geven. Daarmee ontvalt de grondslag aan de bewezenverklaring van het hof van het aan belanghebbende verweten (voorwaardelijke) opzet. Verwijzing volgt.

### Medepleegboetes

**HR 25 oktober 2024, ECLI:NL:HR:2024:1556**

In deze zaak gaat het om een opgelegde medepleegboete aan een fiscaal adviseur. Ten grondslag lag de verkoop van het bedrijf van één van de klanten van de adviseur, waarna een deel van de opbrengst voor een zogenaamde Malta-structuur is gebruikt. Volgens de inspecteur zijn de Maltese vennootschappen in werkelijkheid fiscaal in Nederland gevestigd, waardoor in Nederland te weinig vennootschapsbelasting is geheven. De Belastingdienst heeft in dat kader de vennootschapsbelasting nagevorderd en aan de adviseur een vergrijpboete opgelegd wegens medeplegen dan wel feitelijk leidinggeven ten aanzien van het gronddelict van artikel 67e lid 1 AWR.

Het hof heeft, net als de rechtbank<sup>1</sup>, de boetebeschikking aan de fiscaal adviseur vernietigd. Het hof

1. Rb. Noord-Holland 10 juni 2021, ECLI:NL:RBNHO:2021:4643.

achtte niet bewezen dat belanghebbende zich ervan bewust is geweest dat door een gebrek aan substance de vennootschappen niet op Malta maar in Nederland waren gevestigd. Het hof achtte veeleer aanneemelijk dat, indien belanghebbende zich dit wel had gerealiseerd, zij de overige betrokkenen erop had gewezen dat de vereiste substance in het gedrang kwam en anders moest worden gehandeld. Het nalaten van de adviseur is weliswaar verwijtbaar maar levert geen opzet of grove schuld op. Zelfs als er volgens het hof veronderstellendewijs wel opzet of grove schuld aan de adviseur kon worden verweten, is zijn rol te beperkt geweest om van medeplegen te kunnen spreken.<sup>2</sup>

De Hoge Raad doet de zaak met artikel 81 RO af. Het oordeel van het gerechtshof blijft dus in stand.

#### **Rechtbank Zeeland-West-Brabant 30 oktober 2024, ECLI:NL:RBZWB:2024:7327**

Op 23 december 1999 stelt vader van het gezin als *settlor* een irrevocable *discretionary trust* die kwalificeert als een APV. De begunstigden zijn de echtgenote en zijn vier dochters. Door de inspecteur zijn in verband met de toerekening van het trustvermogen aan de vier dochters (navorderings)aanslagen IB/PVV met vergrijpboetes over de jaren 2010 tot en met 2017 opgelegd.

In deze zaak staat de vergrijpboete ter hoogte van € 150.000,- aan het belastingadvieskantoor van de vier dochters centraal. De boete is opgelegd omdat het kantoor eraan zou hebben bijgedragen dat de dochters de aangiften IB/PVV opzettelijk onjuist hebben ingediend dan wel niet hebben gedaan. In hun aangiften is het hokje bij de 'trustvragen' namelijk niet aangekruist en ook is geen inkomen of vermogen van de trust aangegeven, waardoor volgens de inspecteur te weinig belasting is geheven. Volgens de inspecteur heeft het belastingadvieskantoor hierbij primair als medepleger, subsidiair als doen pleger, meer subsidiair als medeplichtige gefungeerd.

Allereerst speelt voor de rechtbank de vraag of alle op de zaak betrekking hebbende stukken zijn overgelegd. Uit de uitspraak volgt dat niet alle interne correspondentie die betrekking heeft op het verkrijgen van de vereiste toestemming van de DGO in de procedure is overgelegd. De rechtbank verbindt daar echter geen gevolgen aan omdat onomstotelijk is gebleken dat wel toestemming is verleend.

Ten aanzien van de boete is voor de rechtbank van belang dat de boeten van de dochters zijn vernietigd omdat het niet correct doen van aangiften hen niet kan worden verweten. Omdat de dochters niet als 'plegers' zijn aan te merken, kan van medeplegen door het belastingadvieskantoor geen sprake zijn. Volgens de rechtbank is daarentegen wel sprake van 'doen plegen' voor wat betreft het onjuist doen van de aangiften. Het niet doen van de aangiften kan het belastingadvieskantoor niet worden verweten omdat de aangiften werden ingevuld en ingediend door

diens zustermaatschappij ('B.V. 1'). Het onjuist doen van de aangiften is volgens de rechtbank wel het gevolg van het handelen van het belastingadvieskantoor omdat zij de werknemers van de zustermaatschappij aanstuurde. Om die reden moeten de gedragingen van deze werknemers en het onjuist doen van aangiften worden toegerekend aan het belastingadvieskantoor.

De rechtbank overweegt vervolgens dat sprake is van voorwaardelijk opzet omdat het belastingadvieskantoor ten onrechte heeft geadviseerd dan wel opgedragen dat in de aangiften van de dochters de trustvraag niet moest worden aangekruist en geen inkomen uit de trust moest worden vermeld. Volgens de rechtbank moet het kantoor hebben beseft dat de trustvraag moest worden aangekruist omdat de dochters de erfgenamen waren van vader die de trust had ingesteld. Ook moet het kantoor hebben beseft dat de aanmerkelijke kans bestond dat het vermogen en de inkomsten van de trust aan de dochters zou moeten worden toegerekend op grond van artikel 2.14a Wet IB. Tenslotte moet het kantoor hebben beseft dat de *Deed* daar niet aan afdeed, omdat de in de *Deed* vastgelegde *exclusion* niet overeenkwam met de feitelijke situatie aangezien het hele vermogen van de trust (indirect) was uitgeleend aan de dochters. Reeds door het niet aankruisen van het hokje bij de trustvraag bestond de aanmerkelijke kans dat te weinig belasting zou worden geheven. Daarbij overweegt de rechtbank dat het niet objectief pleitbaar is om het hokje bij de trustvraag niet aan te laten vinken.

De rechtbank vermindert de boete vervolgens naar € 48.000,-. Daarbij heeft de rechtbank rekening gehouden met het feit dat het belastingadvieskantoor niet zelf de aangiften heeft ingediend (dat deed de zustermaatschappij), dat in alle jaren het belastbaar inkomen uit sparen en beleggen moet worden vermindert en dat sprake is van een overschrijding van de redelijke termijn met drie jaar en twee maanden. Dat het om een NOB-kantoor gaat, is niet als strafverzwarende omstandigheid in aanmerking genomen door de rechtbank.

#### **■ Terechte boete voor verholde internationale constructie**

#### **Rechtbank Zeeland-West-Brabant 26 september 2024, ECLI:NL:RBZWB:2024:6621**

Belanghebbende gaf aanvankelijk via een eenmanszaak financiële adviezen. In 2007 richtte hij een werkmaatschappij Ltd op met daarboven een holding Ltd. Van de holding ontving belanghebbende in 2008 een minimaal salaris van € 17.488,- voor zijn verrichte werkzaamheden, terwijl de omzet van de werkmaatschappij € 121.993,- bedroeg.

Bij een boekenonderzoek constateerde de inspecteur dat er contante stortingen zijn ontvangen op een Luxemburgse rekening van belanghebbende. Voor

2. Hof Amsterdam 14 juni 2022, ECLI:NL:GHAMS:2022:1816.

deze – volgens de inspecteur – ontvangen winstuitkeringen legde de inspecteur een navorderingsaanslag IB/PVV op over het jaar 2008 met een verrijpboete op grond van artikel 67e AWR. Belanghebbende stelde vervolgens dat hij geen aandeelhouder is van de holding en dat de contante stortingen schenkingen zijn, hetgeen hij onderbouwde met het verstrekken van "distribution resolutions" afkomstig van bedrijf X. Op de daaropvolgende vragen van de inspecteur verstreekte belanghebbende geen nadere informatie, hetgeen tot een informatiebeschikking leidde die na een procedure tot en met de Hoge Raad onherroepelijk vast is komen te staan.

De rechtbank constateert allereerst dat de inspecteur navorderingsbevoegd was omdat hij heeft bewezen dat belanghebbende bij het indienen van de aangifte IB/PVV 2008 te kwader trouw heeft gehandeld. Daarbij neemt de rechtbank in acht dat het buiten redelijke twijfel vaststaat dat belanghebbende als (indirecte) aandeelhouder van de holding beschouwd moet worden en dat de door hem op de Luxemburgse rekening ontvangen bedragen in werkelijkheid winstuitkeringen zijn. Dit wordt bevestigd door informatie die belanghebbende zelf aan de Rabobank heeft verstrekt. Belanghebbende heeft van de ontvangen bedragen ook geen opgaaf gedaan in zijn aangifte IB/PVV over het jaar 2008. Daarbij is sprake van duidelijke betrokkenheid van belanghebbende bij een internationale vennootschapsstructuur die niet transparant in beeld is gebracht, waarbij betalingen op buitenlandse bankrekeningen binnenkomen zonder dat deze betalingen en rekeningsaldi tot uitdrukking komen in de belastingaangifte van belanghebbende. Deze gang van zaken kan volgens de rechtbank naar zijn verschijningsvorm worden aangemerkt als zozeer gericht op het verhullen van genoten inkomen en daardoor op het niet betalen van verschuldigde belasting dat het niet anders kan zijn dat belanghebbende dat gevolg heeft gewild dan wel de aanmerkelijke kans daarop bewust heeft aanvaard.

Voorts is de schatting van de inspecteur, met inachtneming van de omkering van de verzwaring van de bewijslast door de onherroepelijke informatiebeschikking, redelijk omdat de schatting is gebaseerd op de ontvangsten in Luxemburg. Ook de boete is volgens de rechtbank passend en geboden ondanks dat de boetegrondslag met toepassing van omkering en verzwaring van de bewijslast is komen vast te staan. In het kader van het voorwaardelijk opzet verwijst de rechtbank naar hetgeen zij heeft overwogen ten aanzien van de kwade trouw. Daarbij overweegt de rechtbank dat de redelijke termijn weliswaar is overschreden, maar dat de boete in de bezwaarfase al voldoende is gematigd.

### ■ Fiscale gevolgen van verbeurdverklaring en ontneming

#### **Kennisgroep publicatie over fiscale gevolgen verbeurdverklaring, KG:213:2024:6**

De Kennisgroep winstbepaling van de Belastingdienst heeft op 4 oktober 2024 een kennisgroep-

standpunt gepubliceerd over de fiscale gevolgen van een verbeurdverklaring als bijkomende straf.

De Kennisgroep signaleert dat er tussen de verbeurdverklaring en de ontnemingsmaatregel (artikel 36e Sr) overlap is ontstaan doordat sinds een wetswijziging in 2011 meer voorwerpen vatbaar zijn voor een verbeurdverklaring ex artikel 33a Sr en daardoor ook het (vervolg)profiel verbeurd kan worden verklaard.

Volgens de Kennisgroep is het fiscaalrechtelijk gevolg van een onherroepelijke verbeurdverklaring in gevolge de wettekst en de wetsgeschiedenis dat verbeurdverklaarde voorwerpen onder de aftrekuitsluiting van artikel 3.14, eerste lid, aanhef en onderdeel d Wet IB 2001 vallen. In het verlengde daarvan geldt dat het vormen van een voorziening niet mogelijk is.

Voorts wordt ingegaan op de vraag hoe moet worden omgegaan met een verbeurdverklaring die wordt ervaren als een ontnemingsmaatregel. In dat geval valt de verbeurdverklaring volgens de Kennisgroep evengoed onder de aftrekuitsluiting. De reden hiervoor is dat het gaat om een straf en het niet aan de inspecteur is om op de stoel van de strafrechter te gaan zitten.

### ■ Btw-fraude

#### **Rechtbank Amsterdam 6 september 2024, ECLI:NL:RBAMS:2024:5554**

Verdachte is een autobedrijf dat internationaal handelt in gebruikte auto's. Tegen een zakenrelatie en twee vaste contactpersonen van verdachte lopen reeds vanaf 2017 strafrechtelijke onderzoeken wegens intracommunautaire btw-fraude. Volgens de FIOD handelt verdachte volgens eenzelfde *modus operandi* inhoudende dat auto's intracommunautair worden geleverd aan katvangersbedrijven tegen het nultarief, waardoor er aan het eind van de keten geen btw wordt betaald over deze auto's. Verdachte wordt vervolgd voor het opzettelijk onjuist doen van aangifte omzetbelasting en het valselijk opmaken van facturen.

De verdediging heeft bij de rechtbank om diverse redenen de niet-ontvankelijkheid van het OM bepleit. De rechtbank gaat niet mee in deze verweren met uitzondering van het oordeel dat strafvervolging ten aanzien van bedrijf 2 een schending oplevert van het vertrouwensbeginsel. Dit tegen de achtergrond dat de parketsecretaris namens de officier van justitie aan de verdediging per e-mail had medegedeeld dat het verwijt ten aanzien van dit bedrijf kwam te vervallen.

Inhoudelijk bespreekt de rechtbank eerst het strafrechtelijke toetsingskader voor de vraag of het nultarief mag worden geweigerd bij btw-fraude. In dat kader overweegt de rechtbank dat de vaststelling dat

de belastingplichtige niet 'wist' maar wel 'had moeten weten' dat in de keten sprake was van belastingfraude, niet leidt tot de conclusie dat de belastingplichtige (voorwaardelijk) opzet had op het doen van onjuiste aangiften omzetbelasting of het valselijk opmaken van die aangiften.

Voorts merkt de rechtbank op dat het autobedrijf een goede administratie voerde en geen van zijn zakelijke relaties afschermde. De financiële administratie was duidelijk, en hoewel er een aanzienlijke contante geldstroom was, had het autobedrijf met al zijn afnemers een bankrelatie. Gezien de aard van de branche is een grote contante geldstroom niet automatisch verdacht. Bovendien werden ongebruikelijke transacties gemeld bij de FIU. Het feit dat verdachte vanaf 1 januari 2019 zijn afnemers informeerde dat vanaf 1 juli 2019 alleen bankbetalingen zouden worden geaccepteerd, ziet de rechtbank als een teken dat het autobedrijf actief probeerde betrokkenheid bij fraude te voorkomen. De rechtbank beschouwt de notities in een schrift en een Excel-lijst niet als een schaduwadministratie, maar als een registratiemiddel binnen de bedrijfsvoering. De officier van justitie interpreteerde de aanduiding 'klant' in de Excellijst als belastend, omdat het autobedrijf zou hebben geweten dat zij factureerden aan de contactpersoon in plaats van aan de werkelijke afnemer. De rechtbank vindt deze conclusie te stellig en stelt dat hier geen steun voor is in het dossier dan wel de notities in het schrift. Evenmin kan de rechtbank – anders dan de officier van justitie heeft betoogd – niet vaststellen dat volmachten en CMR's in bepaalde gevallen werden afgestempeld door verdachte in plaats van door de afnemer.

Ook het betoog van officier van justitie dat uit bepaalde WhatsAppgesprekken zou volgen dat verdachte wist dat zij in werkelijkheid factureerde aan contactpersonen en niet aan de afnemers namens wie de contactpersonen optraden volgt de rechtbank niet. De rechtbank wijst daarbij expliciet op een WhatsAppgesprek dat volgde op een kwijtgeraakte factuur van een ander bedrijf. Dit leidde ertoe dat het autobedrijf de handelsrelatie met dat bedrijf beëindigde en bij andere handelsrelaties extra voorzorgsmaatregelen nam door voortaan alleen bankbetalingen te accepteren. Dit versterkt de overtuiging van de rechtbank dat de afnemers bepaalden aan welke bedrijven de facturen werden gericht, en niet het autobedrijf zelf.

Voorts overweegt de rechtbank dat de constatering van de FIOD dat de afnemers van verdachte aan te merken zijn als een 'waterval' en de 'groepen' Duitse en Roemeense contactpersonen als een cluster slechts berust op een reconstructie achteraf. Daarbij merkt de rechtbank op dat uit het Aquila-arrest van het HvJ EU volgt dat van een onderneming redelijkerwijs niet kan worden gevergd dat zij in dezelfde mate als de Belastingdienst zodanig minutieus onderzoek en complexe en grondige contro-

les verricht dat zij in staat is om bepaalde verbanden tussen afnemers – en daarmee eventuele (on)regelmaticheden in de administratie – te constateren. Dit geldt te meer omdat verdachte opereert in een grensoverschrijdende branche en een omvangrijk klantenbestand heeft.

De rechtbank concludeert gelet op al het voorgaande dat niet vast is komen te staan dat er sprake was van katvangersconstructies waaraan het autobedrijf actief heeft bijgedragen. Ook kan niet worden vastgesteld dat het autobedrijf zich schuldig heeft gemaakt aan passieve btw-fraude. Op basis van de genoemde kenmerken is onvoldoende gebleken dat sprake was van fraude elders in de keten. Het enkele feit dat een afnemer elders in de keten is aangemerkt als een (vermoedelijke) 'missing trader' is daarvoor onvoldoende, omdat dit onvoldoende is om opzet vast te stellen. Daarom spreekt de rechtbank het autobedrijf van beide feiten vrij.

#### **Rechtbank Overijssel 4 november 2024, ECLI:NL:RBOVE:2024:5696**

In deze zaak heeft de verdachte jarenlang in zijn btw-aangiften meer btw teruggevraagd dan aan omzet is opgegeven. De op verzoek van de inspecteur verstrekte nadere onderbouwing bij de btw-aangiften, bestaande uit facturen en orderbevestigingen, gaf aanleiding om te twijfelen aan de juistheid van die documenten alsmede de juistheid van de belastingaangiften. Hierop is een strafrechtelijk onderzoek gestart waarin verdachte wordt verweten opzettelijk de aangiften omzetbelasting over de jaren 2018 tot en met het eerste kwartaal van 2022 onjuist te hebben gedaan alsmede het plegen van valsheid in geschrift en het voorhanden hebben van professioneel vuurwerk<sup>3</sup>.

De verdediging stelt bij de rechtbank dat sprake is van schending van het nemo tenetur-beginsel. De rechtbank oordeelt echter dat geen sprake is van een dergelijke schending. De vragenbrief van de inspecteur met daarin het verzoek om een nadere onderbouwing te verstrekken dateert van 4 april 2022. Op dat moment was het strafrechtelijk onderzoek nog niet aangevangen gelet op de data van de door de Stuur en Weegploeg genomen beslissingen. Evenmin was er op 4 april 2022 een verdenking over de btw-aangifte over het eerste kwartaal 2022. Die is eerst ontstaan na controle van de gedane aangifte. De vraag of en in hoeverre sprake is van wilsonafhankelijk materiaal als de Belastingdienst, ter controle, een onderbouwing van een negatieve aangifte omzetbelasting vordert, laat de rechtbank hier dan ook onbesproken.

De rechtbank acht uiteindelijk alle tenlastegelegde feiten bewezen. Zij legt een gevangenisstraf op van vijftien maanden, waarvan vijf maanden voorwaardelijk met een proeftijd van drie jaren.

3. Artikel 9.2.2.1 Wet Milieubeheer jo. artikel 1.2.2 lid 1 Vuurwerkbesluit en de artikelen 1a, 2 en 6 Wet economische delicten

## ■ Fraude met coronasubsidie

**Rechtbank Overijssel 26 september 2024, ECLI:NL:RBOVE:2024:4978**

In december 2020 ontving de Belastingdienst van de verdachte, een eenmanszaak, een suppletieaangifte btw over het vierde kwartaal van 2019. Deze aangifte viel op vanwege de aangegeven omzet en voorbelasting. In de aangifte was als omzet € 1.888.845,- aangegeven terwijl de oorspronkelijke aangifte voor dat kwartaal slechts € 12.434,- vermeldde. Enkele uren later werden er nog twee suppleties ingediend: de tweede aangifte gaf een omzet van € 12.500,- aan en de derde was een nihilaangifte. Een kopie van de eerste suppletieaangifte werd gebruikt ter onderbouwing van een aanvraag Tegemoetkoming Vaste Lasten (TVL). Voorts is in januari 2021 voor het vierde kwartaal 2020 in de btw-aangifte een omzet verantwoord van € 245.657,- en is verzocht om een teruggaaf van € 97.648,- aan omzetbelasting. Het verzoek om teruggaaf werd door de Belastingdienst geblokkeerd en de inspecteur startte een boekonderzoek, waarna de verdachte strafrechtelijk wordt vervolgd voor het opzettelijk doen van onjuiste btw- en IB-aangiften en het gebruik maken van een valse TVL-aanvraag.

De rechtbank overweegt dat verdachte tijdens het verhoor bij de FIOD heeft verklaard dat de opgegeven omzet in de aangifte voor het vierde kwartaal van 2020 incorrect was. Uit de analyse van de bankmutaties volgen voorts geen geldstromen die de opgegeven omzet kunnen verantwoorden. Verdachte verklaarde weliswaar dat hij de btw-aangifte over het vierde kwartaal 2020 niet heeft ingediend en dat hij niet weet wie dit wel heeft gedaan, maar dat acht de rechtbank ongeloofwaardig. De rechtbank concludeert, bij gebreke van enig (reëel) alternatief scenario, dat het niet anders kan zijn dan dat verdachte degene is geweest die de onjuiste btw-aangifte over het vierde kwartaal 2020 heeft ingediend bij de Belastingdienst, en dat hij dit opzettelijk heeft gedaan met als doel om de Belastingdienst te bewegen tot het ten onrechte uitkeren van een te hoog bedrag aan terug te vragen omzetbelasting. Immers volgt uit niets dat het ging om een onbewuste fout.

Ook acht de rechtbank bewezen dat verdachte een valse TVL-aanvraag heeft ingediend. Het onderzoek van de Belastingdienst onthulde namelijk dat de verdachte in 2019 en 2020 meer dan € 100.000,- ontving op zijn privébankrekening van Ierse ondernemingen, zonder deze inkomsten te verantwoorden in de IB-aangiften. De rechtbank concludeert daaruit dat de suppletieaangifte btw voor het vierde kwartaal van 2019, en in het verlengde daarvan de TVL-aanvraag, onjuist en daarmee vals waren. Naar het oordeel van de rechtbank zijn de aan de RVO overgelegde valse geschriften opzettelijk gebruikt met als doel om aan te tonen dat de onderneming voldeed aan de in de TVL-regeling gestelde voorwaarde van omzetverlies, zodat zij in aanmerking zou komen voor het verkrijgen van een TVL. Immers werd met de geschriften de indruk gewekt dat de onderneming ten gevolge van de coronamaatregelen daadwerke-

lijk omzetverlies had geleden. De rechtbank legt een gevangenisstraf op van acht maanden.

## ■ Fraude door opvoeren onterechte kosten

**Rechtbank Amsterdam 10 oktober 2024, ECLI:NL:RBAMS:2024:6187**

De zaak betreft een verdachte die als bestuurder en enig aandeelhouder van een bedrijf wordt vervolgd voor belastingfraude. Verdachte zou opdracht hebben gegeven tot dan wel feitelijk leiding hebben gegeven aan het doen van onjuiste aangiften van omzet- en vennootschapsbelasting in de periode 2013 tot en met 2018. Tevens wordt hij verweten valse facturen ter raadpleging beschikbaar te hebben gesteld met als doel dat er te weinig belasting werd geheven.

De rechtbank acht beide feiten bewezen. De werkzaamheden die zijn genoemd op de facturen zijn volgens de rechtbank niet verricht en de daarop vermelde kosten zijn onterecht opgevoerd. Alle facturen zijn dan ook in strijd met de waarheid en daarmee vals. Ook de aangiften omzetbelasting en vennootschapsbelasting zijn opzettelijk onjuist gedaan omdat de facturen die zijn overgelegd ter onderbouwing van deze aangiften vals waren en ertoe strekten dat te weinig belasting werd geheven.

De rechtbank oordeelt dat de valse facturen en de onjuiste aangiften in redelijkheid aan het bedrijf kunnen worden toegerekend. Voorts is sprake van feitelijk leidinggeven door verdachte omdat hij niet alleen een formele, maar ook een feitelijke rol had binnen het bedrijf. Bovendien heeft de boekhouder verklaard dat hij de aangiften deed op basis van de informatie die hij van verdachte kreeg. Verdachte heeft eveneens verklaard dat hij degene is geweest die de administratie ter beschikking heeft gesteld. Volgens de rechtbank had verdachte aldus een actieve rol en wist hij dat de facturen vals waren.

Gelet op onder meer het geleden nadeel van de Belastingdienst ter hoogte van € 249.627,-, het gebrek aan inzicht van verdachte in de onrechtmatigheid van diens handelen, alsmede de overschrijding van de redelijke termijn acht de rechtbank een gevangenisstraf van negen maanden waarvan zes voorwaardelijk met een proeftijd van twee jaar passend en geboden.

## ■ Meewegen van niet-tenlastegelegde belastingaangiften

**Conclusie A-G Spronken 8 oktober 2024, ECLI:NL:PHR:2024:746 en HR 12 november 2024, ECLI:NL:HR:2024:1628**

Ten grondslag aan deze conclusie ligt een zaak waarin verdachte door hof Den Bosch, na een terug-

verwijzing van de Hoge Raad<sup>4</sup>, is veroordeeld tot zeven maanden gevangenisstraf wegens het feitelijk leidinggeven aan het opzettelijk onjuist doen van vijf aangiften omzetbelasting door een stichting. Daarbij heeft het hof rekening gehouden met zeventien niet ten laste gelegde aangiften over de periode 2011 tot en met 2016. Bij de strafoplegging die in de eerste cassatieronde ter beoordeling voorlag, had het hof niet alleen rekening gehouden met de zeventien niet ten laste gelegde aangiften over 2011 tot en met 2016 maar ook met 22 aangiften over 2005 tot en met 2010. De strafoplegging wordt in het onderhavige cassatieberoep (opnieuw) bestreden.

In de toelichting bij het middel wordt aangevoerd dat door het hof ter zitting en in het arrest weliswaar aandacht is besteed aan de vraag in hoeverre sprake is van het doen van een onjuiste aangifte in die periode door de stichting, maar dat dit niet geldt voor het vermeende feitelijk leidinggeven hieraan door de verdachte. Gesteld wordt dat het hof de verdachte hierover had moeten bevragen en de stukken waaruit het feitelijk leidinggeven zou blijken, had moeten voorhouden.

Volgens A-G Spronken faalt het middel. Ingevolge het arrest van de Hoge Raad van 19 mei 2020 geldt in zijn algemeenheid dat het de rechter onder omstandigheden is toegestaan bij de strafoplegging ook feiten te betrekken die niet ten laste zijn gelegd. Daarbij heeft de Hoge Raad drie concrete categorieën geschetst. In de onderhavige zaak gaat het om zeventien niet ten laste gelegde feiten die in de tweede categorie vallen, namelijk als omstandigheid waaronder het bewezen verklaarde is begaan. Deze modaliteit wordt onder andere gehanteerd bij grootschalige fiscale fraude. Uit praktische overwegingen hoeven dan niet alle delicten afzonderlijk ten laste te worden gelegd, maar kan worden volstaan met de tenlastelegging van een beperkt aantal ervan en dienen de niet ten laste gelegde (soortgelijke) feiten er toe om de grootschaligheid van de fraude aan te tonen. Daarbij kan in de strafoplegging ook rekening worden gehouden met aangiften omzetbelasting die dateren uit jaren voorafgaand aan de bewezenverklaarde periode. Deze worden dan meegenomen in (de schatting van) het totale benadelingsbedrag, dat vervolgens een uitgangspunt vormt voor de op te leggen straf. Van belang hierbij is dat de verdachte in de gelegenheid wordt gesteld ter zitting een verklaring af te leggen ten aanzien van de niet ten laste gelegde feiten. Verder dient het grootschalige karakter “op grond van het verhandelde ter terechtzitting aannemelijk te zijn geworden”.

Volgens de A-G heeft het hof niet alleen aannemelijk geacht dat de niet ten laste gelegde aangiften onjuist zijn gedaan, maar ook dat de verdachte ten aanzien van deze aangiften op een vergelijkbare en strafbare manier heeft gehandeld en dus hieraan feitelijk leiding heeft gegeven. Daarbij heeft het hof ter zitting voldoende aandacht besteed aan de vraag of de ver-

dachte aan het doen van de niet ten laste gelegde aangiften feitelijk leiding heeft gegeven. Voor zover de steller van het middel aanvoert dat het hof ter zitting aan de verdachte stukken had moeten voorhouden waaruit het hof zou afleiden dat de verdachte feitelijk leiding heeft gegeven aan het opzettelijk doen van onjuiste aangiften, meent de A-G dat de Hoge Raad deze eis in zijn rechtspraak niet stelt. Voldoende is dat de verdachte zich heeft kunnen uitlaten over de feiten die in de strafoplegging worden betrokken.

De A-G meent dat de verdediging voldoende in de gelegenheid is geweest zich uit te laten over de niet ten laste gelegde feiten die het hof in de strafoplegging heeft betrokken. De omstandigheid dat de verdachte zich weinig herinnert met betrekking tot die feiten staat hieraan niet in de weg, zolang het hof de aannemelijkheid dat de verdachte ook deze feiten heeft begaan – en dus dat de aangiften opzettelijk onjuist zijn gedaan én dat de verdachte hieraan feitelijk leiding heeft gegeven – voldoende motiveert.

Ondanks het voorgaande strekt de conclusie tot vernietiging, maar uitsluitend wat betreft de strafoplegging vanwege overschrijding van de redelijke termijn. Het beroep wordt voor het overige verworpen.

De Hoge Raad heeft op 12 november 2024 arrest gegeven. De klachten kunnen volgens de Hoge Raad niet leiden tot vernietiging van de uitspraak (artikel 81 lid 1 Wet RO). De overschrijding van de redelijke termijn leidt er echter wel toe dat de uitspraak van het hof wordt vernietigd wat betreft de duur van de opgelegde gevangenisstraf.

## ■ Gevolgen strafrechtelijke vrijspraak in fiscale zaken

### Conclusie A-G Koopman 4 oktober 2024, ECLI:NL:PHR:2024:963

A-G Koopman gaat in deze conclusie in op de vraag wat de gevolgen zijn voor de fiscale procedure indien de strafrechter de gewezen verdachte heeft vrijgesproken.

De onderliggende zaak was als volgt. Belanghebbende werkte bij een drukkerij. Bij deze drukkerij is door de douane in 2018 een groot aantal onveraccijnsde sigaretten aangetroffen. Belanghebbende is daarop vervolgd en vervolgens door de strafrechter vrijgesproken van het opzettelijk voorhanden hebben van onveraccijnsde sigaretten omdat belanghebbende niet kon worden aangewezen als de persoon die de onveraccijnsde sigaretten voorhanden heeft gehad. De inspecteur heeft voorts naar aanleiding van de bevindingen uit het strafrechtelijk onderzoek aan belanghebbende een riante naheffingsaanslag in de accijns opgelegd.

Het hof heeft die naheffingsaanslag vernietigd. Het hof nam in zijn uitspraak een aantal vaststellingen

4. HR 2 maart 2021, ECLI:NL:HR:2021:260, NJ 2021/401 m.nt. A.H. Klip.

en overwegingen van de strafrechter over en meende dat, indien het hof de vaststellingen van de strafrechter en overwegingen daarover zou negeren, het hof twijfel zou doen ontstaan over de juistheid van de vrijspraak. Dit is volgens het hof niet toegestaan gelet op de onschuldpresumptie zoals uitgelegd in de EHRM-jurisprudentie. De Staatssecretaris stelde tegen deze uitspraak cassatie in.

De A-G geeft in zijn conclusie een overzicht van de literatuur en de rechtspraak van zowel de Hoge Raad als het EHRM over de doorwerking van de onschuldpresumptie ex artikel 6 lid 2 EVRM in belastingzaken. Hieruit leidt de A-G drie rechtsregels af:

1. Een belanghebbende die zich beroept op de onschuldpresumptie dient in een opvolgende procedure te stellen en te bewijzen dat er een voldoende verband ('een link') bestaat tussen de strafrechtelijke procedure waarin hij is vrijgesproken en de opvolgende procedure. Als dat zo is moeten de autoriteiten in de opvolgende procedure op hun eigen terrein blijven en afzien van enige verklaring of redenering waarbij de onschuld van de voormalig verdachte in twijfel wordt getrokken.
2. De belastingrechter mag in een opvolgende procedure, ondanks de onschuldpresumptie, de feiten vast te stellen op basis van de normale fiscale bewijsregels en aan de hand van de wederzijdse stellingen van partijen en het in het geding gebrachte bewijsmateriaal. Indien de belastingrechter tot een ander oordeel komt over de feiten vanwege minder strenge bewijsregels of aanvullend bewijs dan de strafrechter, dan moet hij zich onthouden van uitlatingen en gedragingen die gelet op de bewoordingen daarvan twijfel doen ontstaan over de juistheid van de vrijspraak. In dat geval moet de belastingrechter ook uitleggen hoe hij tot andere vaststaande feiten is gekomen dan de strafrechter.
3. De belastingrechter moet de juridische norm toepassen op de vastgestelde feiten. Indien de vaststaande feiten in de fiscale en de strafrechtelijke procedures anders zijn, kan dit verklaren waarom de eindconclusie ook anders is. Wanneer daarentegen de vaststaande feiten in beide procedures gelijk zijn en de toepasselijke juridische norm ook gelijk is, heeft de belastingrechter op grond van de onschuldpresumptie geen ruimte om ten nadele van de belastingplichtige af te wijken van de eindconclusie van de strafrechter.

Op basis hiervan concludeert de A-G, ondanks het niet begrijpelijke oordeel van het hof dat de vaststellingen en overwegingen van de strafkamer ook zo kunnen worden gelezen dat volgens die strafkamer belanghebbende de onveraccijnsde sigaretten niet voorhanden heeft gehad, tot ongegrondverklaring van het beroep. Het hof heeft volgens de A-G, anders dan de Staatssecretaris betoogt, wel degelijk een eigen beoordeling van de feiten ten grondslag gelegd aan zijn oordeel dat het doen en nalaten van belang-

hebbende moet worden toegerekend aan de werkgever en belanghebbende niet degene was die de sigaretten voorhanden heeft gehad.

## ■ De vervolgingsuitsluitingsgrond van artikel 69 lid 4 AWR

**Hof Amsterdam 9 november 2024, ECLI:NL:GHAMS:2024:3101**

In eerste aanleg is verdachte, een slachthuis, veroordeeld voor het op grote schaal zwart in- en verkopen van vlees. Meer specifiek heeft de rechtbank de verdachte voor het plegen van valsheid in geschrifte (artikel 225 lid 1 Sr) schuldig verklaard. De rechtbank heeft geen straf opgelegd (artikel 9a Sr) omdat het slachthuis inmiddels failliet was en haar directeur en enig aandeelhouder al was veroordeeld voor dezelfde strafbare feiten.

In hoger beroep stelde de verdediging dat het OM niet-ontvankelijk moest worden verklaard op grond van artikel 69 lid 4 AWR. Die bepaling belet de strafvervolging op grond van artikel 225 lid 2 Sr indien het feit ter zake waarvan wordt vervolgd, ook onder de bepalingen van artikel 69 lid 1 en 2 AWR valt. Volgens de verdediging gaat onderhavige procedure de facto om te weinig geheven belasting omdat het verwijt ziet op zwarte in- en verkoop. Bij beantwoording van de vraag of artikel 69 lid 4 AWR van toepassing is, kan niet uitsluitend worden gekeken naar de tekst van de tenlastelegging. Alhoewel de tenlastelegging is toegesneden op artikel 225 lid 1 Sr, is beslissend of het feit zoals dat in werkelijkheid is gepleegd, onder de bepaling van artikel 69 AWR kan worden gebracht, aldus de verdediging.

Het hof gaat hier niet in mee. Volgens het hof ziet artikel 69 lid 4 AWR gelet op de parlementaire geschiedenis niet op samenloop met artikel 225 lid 1 Sr. In onderhavig geval wordt verdachte verweten het opmaken van een valse bedrijfsadministratie door daarin valse facturen en/of creditnota's te verwerken of te doen verwerken, met het oogmerk om deze administratie als echt en onvervalst te gebruiken. De tenlastelegging in deze zaak is daarmee gebaseerd op artikel 225 lid 1 Sr en ziet niet op het voorhanden hebben of het gebruik maken van een valse bedrijfsadministratie als bedoeld in artikel 225 lid 2 Sr.

Het hof acht voorts de valsheid in geschrift bewezen en legt verdachte, in tegenstelling tot de rechtbank, een boete op van € 40.000,- omdat niet is gebleken dat er in de rechtspersoon geen activa zitten en dat het faillissement zal worden opgeheven bij gebrek aan baten.

## ■ Geen bewijsbestemming aangiften VPB die als bezwaarschrift zijn aangemerkt

**Conclusie A-G Van Wees 12 november 2024, ECLI:NL:PHR:2024:1201**

In deze zaak speelt de discussie of de belastingaangiften VPB over de jaren 2009 en 2010 een bewijsbestemming hebben de zin van artikel 225 Sr.

Volgens de rechtbank was dat wel het geval, volgens het hof niet. In dit kader stelde het hof vast dat na de ambtshalve aanslag VPB 2009 op 10 mei 2011 door de directie een ongemotiveerd bezwaarschrift is ingediend en dat ruim een jaar later, op 15 juli 2012 alsnog door de verdachte een aangifte VPB 2009 met opgave van bedragen is gedaan. Met betrekking tot het jaar 2010 heeft het hof vastgesteld dat op 15 juli 2012 de aangifte VPB 2010 is gedaan en dat ook deze aangifte een opgave van bedragen bevat. Voorts overwoog het hof dat ook een na een ambtshalve aanslag ingediende aangifte VPB, bestaande uit een (digitaal) formulier waarin uitsluitend opgave wordt gedaan van posten en daarbij vermelde bedragen, in het maatschappelijk verkeer een bewijsbestemming heeft. De omstandigheid dat zo'n geschrift fiscaal-rechtelijk wordt opgevat als een bezwaarschrift tegen een ambtshalve opgelegde aanslag, maakt naar het oordeel van het hof niet dat het geen geschrift is dat tot bewijs van enig feit kan dienen. In cassatie wordt geklaagd dat het hof een onjuiste maatstaf heeft aangelegd. Volgens de A-G is die klacht terecht.

De A-G stelde allereerst dat niet uit de jurisprudentie van de Hoge Raad kan worden afgeleid dat elke aangifte die is ingediend nadat een aanslag is opgelegd, kan worden aangemerkt als een bezwaarschrift en dus geen bewijsbestemming heeft. Volgens de A-G ligt echter in de vaststellingen van het hof besloten dat de door de verdachte ingediende aangiften VPB 2009 en 2010 moeten worden aangemerkt als een (aanvulling op een) bezwaarschrift tegen een ambtshalve opgelegde aanslag. Dit brengt mee dat het oordeel van het hof, dat aan beide aangifteformulieren een bewijsbestemming toekomt, niet zonder meer begrijpelijk is. Immers door de aangifteformulieren aan te merken als een bezwaarschrift, fungeren de formulieren niet alleen als een opgaaf van gegevens maar ook als motivering van een partijstandpunt in een bezwaarprocedure. Aan een dergelijk standpunt komt volgens de A-G geen bewijsbestemming toe.

## Milieustrafrecht

**Deze rubriek wordt verzorgd door mr. L Bergsma en mr. drs. M.J. Blotwijk.**

**Rechtbank Oost-Brabant 29 februari 2024, ECLI:NL:RBOBR:2024:4690 en 4693**

Wij volstaan met de signalering van de volgende zaken. In deze samenhangende zaken worden twee natuurlijke personen veroordeeld voor langdurige handel in illegale geneesmiddelen (misdrijven) en (on-

veilige) levensmiddelen/voedingsmiddelen (overtredingen) door zich zonder vergunning en/of registratie bezig te houden met onder meer het invoeren, be-reiden en verkopen van verschillende zogenaamde Sarms. Sarms zijn, kort gezegd, (groepen van) farmacologisch actieve stoffen met een anabole werking die de spieropbouw stimuleren of de hoeveelheid lichaamsvet verminderen. Beide verdachten worden op gelet op hun uitvoerende en beleidsbepalende rollen als feitelijk leidinggevend van de rechtspersoon beschouwd en hebben dit leidinggeven gezamenlijk gedaan. De rechtbank veroordeelt de verdachte uit de eerste zaak tot een taakstraf van 200 uur subsidiair 100 dagen hechtenis voor de misdrijven en voor beide overtredingen elk een voorwaardelijke hechtenis voor de duur van vier maanden met een proeftijd van twee jaren en de verdachte uit de tweede zaak tot een taakstraf van 240 uur subsidiair 120 dagen hechtenis voor de misdrijven en voor beide overtredingen elk een voorwaardelijke hechtenis voor de duur van vier maanden met een proeftijd van twee jaren.

**Rechtbank Midden-Nederland 16 september 2024, ECLI:NL:RBMNE:2024:5619**

In 2019 en 2020 werd op het verdachte bedrijf pluimvee gehouden. Het betroffende zogenaamde dwergouderdieren (hennen en hanen) van vleeskuikens. Dit ras groeit trager en heeft een lager gewicht dan gangbare vleesrassen. Verdachte werd verweten meer kippen te hebben gehouden (in pluimvee-eenheden) dan de beschikbare pluimveerechten in de kalenderjaren 2019 en 2020. De verdediging betoogde dat het OM niet-ontvankelijk diende te worden verklaard wegens schending van het vertrouwensbeginsel: de werkwijze van verdachte werd jarenlang geaccepteerd. De verdachte mocht er gelet op een e-mail van een ambtenaar van het Ministerie van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit (hierna: LNV) bovendien op vertrouwen dat houders van dwergouderdieren volgens de 'vrije bewijsleer' af mogen wijken van de gangbare fosfaat discretienorm in de pluimveesector. Daardoor was een omrekenfactor van 1,00 van toepassing voor de dwergouderdieren in plaats van een omrekenfactor van 1,48. Het OM stelde zich op het standpunt dat de betreffende e-mail uit 2010 niet afkomstig was van het OM en de betreffende ambtenaar geen bevoegdheden had in verband met de vervolgingsbeslissing. Bovendien had de verdachte in april 2018 na de e-mail over het gewijzigde standpunt van de LNV en in ieder geval in 2019 na meerdere bekendmakingen van dit gewijzigde standpunt omtrent de omrekenfactor op de hoogte moeten zijn.

De rechtbank stelt vast dat in de wet- en regelgeving geen aparte categorie is vastgesteld voor dwergouderdieren van vleesrassen, ondanks de discussie die daarover al jaren wordt gevoerd tussen de pluimveesector en het ministerie. De discussie heeft betrekking op de vraag of dwergouderdieren van vleesrassen, gelet op het lagere gewicht en de daarmee ge-