

Gevangenisstraf voor door financieel directeur gepleegde belastingfraude (1)

Hof 's-Hertogenbosch, 26 oktober 2017, 20-001436-13,
ECLI:NL:GHSHE:2017:4677

SAMENVATTING

De fiscale fraudekamer van Hof Den Bosch veroordeelt de verdachte ter zake van het feitelijk leidinggeven aan het medeplegen van valsheid in geschrifte (feit 1) en het feitelijk leidinggeven aan het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte vennootschapsbelasting (feit 4) tot een gevangenisstraf voor de duur van 21 maanden met aftrek. De verdachte was samen met zijn broer en medeverdachte initiatiefnemer van het zogeheten project Montenegro. Zij hebben een koopovereenkomst inzake de aankoop van een (nog te realiseren) vakantieresort laten opmaken. Die overeenkomst stemde niet overeen met de werkelijkheid. De overeenkomst behelsde geen weergave van bestaande over en weer rechtens afdwingbare verplichtingen, maar gaf een onjuiste (schijn)voorstelling van zaken. Desalniettemin is de overeenkomst gebruikt om te doen voorkomen dat een voornemen tot vervanging c.q. herinvestering bestond. Voorts is ten onrechte een beroep gedaan op de willekeurige afschrijvingsregeling ten aanzien van een onroerende zaak. Technische vrijspraak voor het feitelijk leidinggeven aan het doen van twee onjuiste aangiften vennootschapsbelasting (feiten 2 en 3), nu de ten laste gelegde onjuistheid van de aangiften niet wettig en overtuigend kan worden bewezen. Vrijspraak voor het feitelijk leidinggeven aan het doen van twee onjuiste aangiften omzetbelasting (feiten 5 en 6), nu niet kan worden vastgesteld dat sprake was van een schijnwerkelijkheid en wel sprake is van een belastbare prestatie, waardoor – kort gezegd – niet kan worden bewezen dat ten onrechte voorbelasting in aftrek is gebracht. Niet-ontvankelijkheidsverweren van het OM, met een beroep op onvolledigheid van het dossier, een aangeboden vaststellingsovereenkomst door de fiscus en voortvarendheid van de navorderingsaanslag, zijn verworpen. Overwegingen over de rechtmatigheid van het bewijs, de intellectuele valsheid van de overeenkomst, het feitelijk leidinggeven, het strekkingsvereiste bij aanwending van een herinvesteringsreserve en de willekeurige afschrijvingsregeling, de betrokkenheid van de verdachte bij het doen van aangiften vennootschapsbelasting, de ten laste gelegde onjuistheid van de aangiften vennootschapsbelasting en omzetbelasting en de overschrijding van de redelijke termijn.

NOOT

Deze noot heeft tevens betrekking op de gelijklopende uitspraak van Hof Den Bosch met nummer 20-001432-13 (NLF 2017/2755).

Inleiding

Deze uitspraak is verwant aan de zaak met nummer 20-001479-13 (NLF 2017/2725), over fraude met een herinvesteringsreserve van € 119 miljoen. In deze zaak wordt de financieel directeur vrijgesproken ten aanzien van (kort gezegd) het opstellen van een koopovereenkomst voor onroerend goed in Montenegro. Die wordt door het Hof als vals aangemerkt, omdat deze een schijnwerkelijkheid zou hebben gepresenteerd. In het verlengde daarvan volgen vrijspraken voor het ter beschikking stellen van

die valse overeenkomst aan de Belastingdienst bij een fiscale controle. Uit de uitspraak in voormelde zaak van de medeverdachte blijkt dat er vóór april 2001 moest worden geherinvesteerd, omdat de HIR anders zou vrijvallen. Daaruit blijkt ook dat onder die tijdsdruk in maart 2001 een koopovereenkomst is opgesteld, waaraan halfslachtig uitvoering is gegeven. Opmerkelijk is dat ter zake van de aangifte vennootschapsbelasting voor het jaar 2001 niet, maar voor 2002 en 2003 wel is vervolgd, terwijl de schijnwerkelijkheid in 2001 aan de vorming van de HIR in de weg lijkt te hebben gestaan. Hiervoor en voor duiding van de vrijspraak voor het doen van onjuiste aangiften, verwijs ik naar mijn annotatie in NLF 2017/2421.¹

Veroordeling fraude willekeurige afschrijving

De verdachte is enkel veroordeeld voor fraude met betrekking tot de faciliteit van de willekeurige afschrijving. De vraag was of ter zake van een reeds in gebruik genomen pand willekeurig kan worden afgeschreven. Hierover schreef de 'big4-adviseur' het volgende: '(...) nu de onroerende zaak al in gebruik is genomen, is er in principe voor [dochtermaatschappij E bv] géén sprake van een "nieuw gebouw" in de zin van de regeling willekeurige afschrijving. Indien we echter kijken naar de ratio van de regeling en het algemene feitencomplex, denken wij dat [dochtermaatschappij E bv] wel degelijk aanspraak zou moeten kunnen maken op de regeling.' Volgens het Hof is dit geen 'ondubbelzinnig op het concrete geval toegespitst schriftelijk advies'. Ook zou een meldingsformulier niet tijdig zijn ingediend bij het Bureau investeringsregelingen van de Belastingdienst. 'Bij deze stand van zaken kon en mocht de verdachte ten tijde van het doen van de aangifte redelijkerwijs niet menen dat deze juist en volledig was', aldus het Hof.

Onduidelijk is of het Hof hiermee een objectieve of (toch nog) een subjectieve invulling heeft gegeven aan het pleitbare standpunt. Uit het arrest van de Hoge Raad in de Credit Suisse-zaak² blijkt dat een beroep op een pleitbaar standpunt op zijn juridische merites moet worden beoordeeld (objectief). De vraag lijkt daarmee niet zozeer te zijn of het advies ondubbelzinnig op het concrete geval is toegespitst, maar of er voldoende te zeggen valt voor de in het advies vervatte mening. Bij een objectieve invulling is het bovendien niet meer erg van belang of de belastingplichtige die mening daadwerkelijk was toegedaan ten tijde van het doen van aangifte, of dat die (pleitbare) mening er achteraf met de haren bij wordt gesleept. De meer subjectieve invulling kan overigens nog immer te berde worden gebracht. Of een opvatting pleitbaar is staat immers los van de vraag of een belastingplichtige mag vertrouwen op een advies dat hij voor juist hield. Daarbij wordt het vanzelfsprekend wel weer belangrijker dat het een ondubbelzinnig advies op de concrete casus betreft.

Mijn aandacht in deze uitspraak werd ook gegrepen door de overweging van het Hof over het bewust aanvaarden van de aanmerkelijk kans. Het Hof overweegt dat uit wetenschap niet zonder meer volgt dat de aanmerkelijke kans bewust is aanvaard. Op zich niets nieuws, maar invulling geven aan de verschillende aspecten van het voorwaardelijk opzet gaat in de praktijk veelvuldig mis. Met name de bewuste aanvaarding van de aanmerkelijke kans kan tot hoofdbrekens leiden.

mr. B.J.G.L. Jaeger

Jaeger Advocaten-belastingkundigen

BRON

Afdeling strafrecht

Parketnummer : 20-001436-13

1 Bij Hof Amsterdam 1 augustus 2017, 16/00334 en 16/00335, ECLI:NL:GHAMS:2017:3736.

2 HR 21 april 2017, nrs. 15/05278 en 15/05349 t/m 15/05356, ECLI:NL:HR:2017:638, NLF 2017/1005, met noten van Van Lindonk en Barmantlo.

Uitspraak : 26 oktober 2017

TEGENSPRAAK

Arrest van de meervoudige kamer voor strafzaken van het gerechtshof

's-Hertogenbosch

gewezen op het hoger beroep, ingesteld tegen het vonnis van de rechtbank Oost-Brabant, locatie 's-Hertogenbosch, zitting houdende te Breda, van 12 april 2013 in de strafzaak met parketnummer 01-996050-05 tegen:

[verdachte],

geboren te [geboorteplaats] op [geboortedatum] 1953,

wonende te [woonadres] .

Hoger beroep

Bij voormeld vonnis heeft de rechtbank de verdachte vrijgesproken van hetgeen onder de feiten 5 en 6 aan hem ten laste is gelegd. De rechtbank heeft hetgeen onder de feiten 1 primair, 2, 3 en 4 ten laste is gelegd bewezen verklaard, dat gekwalificeerd als 'medeplegen van valsheid in geschrift, begaan door een rechtspersoon, terwijl hij feitelijke leiding heeft gegeven aan de verboden gedraging' (feit 1 primair) en 'opzettelijk een bij de belastingwet voorziene aangifte onjuist doen, terwijl het feit ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven, begaan door een rechtspersoon, terwijl hij feitelijke leiding heeft gegeven aan de verboden gedraging' (feiten 2, 3 en 4) en de verdachte deswege veroordeeld tot een gevangenisstraf voor de duur van 30 maanden met aftrek van de tijd die hij in voorarrest heeft doorgebracht.

Namens de verdachte en door de officier van justitie in het arrondissement Oost-Brabant is tegen dit vonnis hoger beroep ingesteld.

Onderzoek van de zaak

Dit arrest is gewezen naar aanleiding van het onderzoek op de terechtzittingen in hoger beroep van 2 september 2014, 22 november 2016, 21 februari 2017, 30 mei 2017 en 22 september 2017, alsmede het onderzoek op de terechtzittingen in eerste aanleg van 14 april 2011, 21 september 2011, 20 juni 2012 en 13 maart 2013.

Het hof heeft kennisgenomen van de vordering van de advocaat-generaal en van hetgeen door en namens de verdachte naar voren is gebracht.

De advocaat-generaal heeft gevorderd dat het hof het vonnis waarvan beroep zal vernietigen en, opnieuw rechtdoende, het ten laste gelegde bewezen zal verklaren en de verdachte te dien aanzien zal veroordelen tot een gevangenisstraf voor de duur van 4 jaren met aftrek van de tijd die hij in voorarrest heeft doorgebracht.

De raadsman van de verdachte heeft primair aangevoerd dat het Openbaar Ministerie niet-ontvankelijk is in de strafvervolging. Subsidiair heeft hij integrale vrijspraak bepleit. Meer subsidiair is verzocht om de verdachte schuldig te verklaren zonder oplegging van straf en uiterst subsidiair om de verdachte tot een geheel voorwaardelijke straf te veroordelen.

Vonnis waarvan beroep

Het bestreden vonnis zal worden vernietigd omdat het niet te verenigen is met de hierna te geven beslissing.

Tenlastelegging

Aan de verdachte is ten laste gelegd dat:

1.[dochtermaatschappij A B.V.] , verder te noemen 'de B.V.', in elk geval een of meer rechtsperso(n)en), op of omstreeks 6 maart 2001, in elk geval op enig tijdstip in of omstreeks de periode van 6 februari 2001 tot en met 9 april 2001 in de gemeente 's-Hertogenbosch, in elk geval in Nederland, tezamen en in vereniging met elkaar en/of met een of meer ander(en), althans alleen, een Purchase Agreement / koopcontract tussen [Montenegrijnse vennootschap DI d.o.o.] als seller / verkoper en de B.V. als purchaser / koper (D-A002) – zijnde een geschrift dat bestemd was om tot bewijs van enig feit te dienen – valselijk heeft/hebben opgemaakt of vervalst, immers hebben/heeft de B.V., in elk geval een of meer rechtsperso(n)en), tezamen en in vereniging met elkaar en/of (een of meer van) haar/hun mededader(s), valselijk en/of in strijd met de waarheid – zakelijk weergegeven – in die/dat Purchase Agreement / koopcontract voornoemd vermeld, althans doen of laten vermelden

- dat [Montenegrijnse vennootschap DI d.o.o.] aan de B.V. het (nog te ontwerpen, te bouwen, op te richten en/of op te leveren) vakantieresort Jaz Baai nabij Budva in Montenegro, Republiek Joegoslavië, verkoopt voor een voorlopige verkoopprijs van 119 miljoen euro exclusief belastingen en andere eventuele kosten die mogelijk zullen ontstaan, maar waarvoor de definitieve vergoeding wordt vastgesteld binnen 6 maanden na voltooiing van dat vakantieresort, waarvan het transport zal plaatsvinden na de turnkey-afroding door [Montenegrijnse vennootschap DI d.o.o.] voornoemd, maar niet later dan 31 december 2003 en/of

- dat [Montenegrijnse vennootschap DI d.o.o.] het vakantieresort realiseert in een samenwerkingsverband met de plaatselijke autoriteiten die verplicht zouden zijn om het land dat noodzakelijk is voor het realiseren van het vakantieresort ter beschikking te stellen aan dat samenwerkingsverband, zulks terwijl in werkelijkheid sprake was van een schijnovereenkomst tussen voornoemde seller / verkoper en purchaser / koper, als zouden zij over en weer voornoemde verplichtingen zijn aangegaan en/of terwijl in werkelijkheid geen sprake was van een samenwerkingsverband met de plaatselijke autoriteiten als voornoemd en/of terwijl in werkelijkheid de plaatselijke autoriteiten voornoemd geen verplichting hadden om het land dat noodzakelijk is voor het realiseren van het vakantieresort ter beschikking te stellen aan dat samenwerkingsverband voornoemd, zulks met het oogmerk om dat geschrift als echt en onvervalst te gebruiken of door anderen te doen gebruiken, tot het plegen van welk bovenomschreven strafbare feit verdachte opdracht heeft gegeven, dan wel aan welke bovenomschreven verboden gedraging verdachte feitelijke leiding heeft gegeven; subsidiair althans, indien het vorenstaande niet tot een veroordeling mocht of zou kunnen leiden:

[dochtermaatschappij A B.V.] , verder te noemen 'de B.V.', in elk geval een of meer rechtsperso(n)en, op of omstreeks 9 april 2001, in elk geval op enig tijdstip in of omstreeks de maand april 2001 in de gemeente 's-Hertogenbosch, in elk geval in Nederland, tezamen en in vereniging met elkaar en/of met een of meer ander(en), althans alleen, als degene(n) die ingevolge de Belastingwet verplicht was/waren tot het voor raadpleging beschikbaar stellen van boeken, bescheiden en/of (andere) gegevensdragers en/of de inhoud daarvan, opzettelijk deze in valse en/of vervalste vorm voor dit doel beschikbaar heeft/hebben gesteld, terwijl dat feit ertoe strekte dat te weinig belasting werd geheven, immers heeft/hebben de B.V., in elk geval een of meer rechtsperso(n)en, tezamen en in vereniging met elkaar en/of met (een of meer van) haar/hun mededader(s), – zakelijk weergegeven – aan [belastingambtenaar 1] , controlerend ambtenaar van de Belastingdienst, een vals(e) en/of vervalste Purchase Agreement / koopcontract tussen [Montenegrijnse vennootschap DI d.o.o.] als seller / verkoper en de B.V. als purchaser / koper (D-A002) ter beschikking gesteld, welke valsheid en/of vervalsing hierin bestond dat valselijk en/of in strijd met de waarheid in die/dat Purchase Agreement / koopcontract voornoemd wordt vermeld

- dat [Montenegrijnse vennootschap DI d.o.o.] aan de B.V. het (nog te ontwerpen, te bouwen, op te richten en/of op te leveren) vakantieresort Jaz Baai nabij Budva in Montenegro, Republiek Joegoslavië, verkoopt voor een voorlopige verkoopprijs van 119 miljoen euro exclusief belastingen en andere eventuele kosten die mogelijk zullen ontstaan, maar waarvoor de definitieve vergoeding wordt vastgesteld binnen 6 maanden na voltooiing van dat vakantieresort, waarvan het transport zal plaatsvinden na de turnkey-afroding door [Montenegrijnse vennootschap DI d.o.o.] voornoemd, maar niet later dan 31 december 2003 en/of

- dat [Montenegrijnse vennootschap DI d.o.o.] het vakantieresort realiseert in een samenwerkingsverband met de plaatselijke autoriteiten die verplicht zijn om het land dat noodzakelijk is voor het realiseren van het vakantieresort ter beschikking te stellen aan dat samenwerkingsverband, zulks terwijl in werkelijkheid sprake was van een schijnovereenkomst tussen voornoemde seller / verkoper en purchaser / koper, als zouden zij over en weer voornoemde verplichtingen zijn aangegaan en/of terwijl in werkelijkheid geen sprake was van een samenwerkingsverband met de plaatselijke autoriteiten als voornoemd en/of terwijl in werkelijkheid de plaatselijke autoriteiten voornoemd geen verplichting hadden om het land dat noodzakelijk is voor het realiseren van het vakantieresort ter beschikking te stellen aan dat samenwerkingsverband voornoemd, teneinde de Belastingdienst te doen geloven dat de B.V. een investeringsovereenkomst is aangegaan als voornoemd,

tot het plegen van welk bovenomschreven strafbare feit verdachte opdracht heeft gegeven, dan wel aan welke bovenomschreven verboden gedraging verdachte feitelijke leiding heeft gegeven;

2.[dochtermaatschappij B B.V.] , verder te noemen 'de B.V.', op of omstreeks 11 oktober 2004 in de gemeente Eindhoven, in elk geval in Nederland, tezamen en in vereniging met anderen of een ander, althans alleen, opzettelijk een bij de Belastingwet voorziene aangifte, als bedoeld in de Algemene wet inzake rijksbelastingen, te weten een aangifte voor de vennootschapsbelasting over het kalenderjaar 2002 en/of boekjaar 2002/2003, boekjaar 1 april 2002 tot en met 31 maart 2003 ten name van de B.V. (D-A011), onjuist en/of onvolledig heeft gedaan, immers heeft/hebben de B.V. en/of (een of meer van) haar mededader(s) opzettelijk op het bij de Inspecteur der belastingen of de Belastingdienst te Eindhoven ingeleverde aangiftebiljet vennootschapsbelasting over genoemd(e) jaar/jaren,

– zakelijk weergegeven –

- in kolom 7 (wijziging in toelaatbare reserves) onder 7d van voornoemde aangifte in de ruimte, bestemd voor het invullen van een bedrag aan onttrekking herinvesteringsreserve, een bedrag groot 24.456.521,- euro vermeld, althans doen of laten vermelden, zulks terwijl dat bedrag aan onttrekking herinvesteringsreserve in werkelijkheid lager was dan aldaar vermeld en/of

- in kolom 12 (belastbaar bedrag) onder 12c van voornoemde aangifte in de ruimte, bestemd voor het invullen van het belastbare bedrag nihil (0) vermeld, althans doen of laten vermelden, zulks terwijl dat belastbare bedrag in werkelijkheid hoger was dan aldaar vermeld en/of

- in kolom 15 (voorheffingen) onder 15d in de ruimte, bestemd voor het invullen van het belastingbedrag (het bedrag van de belasting over 2002), nihil (0) vermeld, althans doen of laten vermelden, zulks terwijl

dat belastingbedrag in werkelijkheid hoger was dan aldaar vermeld, in elk geval een te laag belastbaar bedrag, althans een te laag bedrag aan belasting opgegeven, althans doen of laten opgeven,

terwijl dat feit ertoe strekte dat te weinig belasting werd geheven, tot het plegen van welk bovenomschreven strafbare feit verdachte opdracht heeft gegeven, dan wel aan welke bovenomschreven verboden gedraging verdachte feitelijke leiding heeft gegeven;

3.[dochtermaatschappij C B.V.] , verder te noemen 'de B.V.', op of omstreeks 13 oktober 2004 in de gemeente Eindhoven, in elk geval in Nederland, tezamen en in vereniging met anderen of een ander, althans alleen, opzettelijk een bij de Belastingwet voorziene aangifte, als bedoeld in de Algemene wet inzake rijksbelastingen, te weten een aangifte voor de vennootschapsbelasting over het kalenderjaar 2002 en/of boekjaar 2002/2003, boekjaar 1 april 2002 tot en met 31 maart 2003 ten name van de B.V. (D-A012), onjuist en/of onvolledig heeft gedaan, immers heeft/hebben de B.V. en/of (een of meer van) haar mededader(s) opzettelijk op het bij de Inspecteur der belastingen of de Belastingdienst te Eindhoven ingeleverde aangiftebiljet vennootschapsbelasting over genoemd(e) jaar/jaren,

– zakelijk weergegeven –

- in kolom 7 (wijziging in toelaatbare reserves) onder 7d van voornoemde aangifte in de ruimte, bestemd voor het invullen van een bedrag aan onttrekking herinvesteringsreserve, een bedrag groot 14.312.124,- euro vermeld, althans doen of laten vermelden, zulks terwijl dat bedrag aan onttrekking herinvesteringsreserve in werkelijkheid lager was dan aldaar vermeld en/of

- in kolom 12 (belastbaar bedrag) onder 12c van voornoemde aangifte in de ruimte, bestemd voor het invullen van het belastbare bedrag -/- 519.732,- euro vermeld, althans doen of laten vermelden, zulks terwijl dat belastbare bedrag in werkelijkheid hoger was dan aldaar vermeld en/of

- in kolom 15 (voorheffingen) onder 15d in de ruimte, bestemd voor het invullen van het belastingbedrag (het bedrag van de belasting over 2002), nihil (0) vermeld, althans doen of laten vermelden, zulks terwijl dat belastingbedrag in werkelijkheid hoger was dan aldaar vermeld, in elk geval een te laag belastbaar bedrag, althans een te laag bedrag aan belasting opgegeven, althans doen of laten opgeven,

terwijl dat feit ertoe strekte dat te weinig belasting werd geheven, tot het plegen van welk bovenomschreven strafbare feit verdachte opdracht heeft gegeven, dan wel aan welke bovenomschreven verboden gedraging verdachte feitelijke leiding heeft gegeven;

4.[dochtermaatschappij E B.V.] , verder te noemen 'de B.V.', op of omstreeks 18 december 2003 in de gemeente Eindhoven, in elk geval in Nederland, tezamen en in vereniging met anderen of een ander, althans alleen, opzettelijk een bij de Belastingwet voorziene aangifte, als bedoeld in de Algemene wet inzake rijksbelastingen, te weten een aangifte voor de vennootschapsbelasting over het kalenderjaar 2001 en/of boekjaar 2001/2003, boekjaar 1 juni 2001 tot en met 31 maart 2003 ten name van de B.V. (D-B001), onjuist en/of onvolledig heeft gedaan, immers heeft/hebben de B.V. en/of (een of meer van) haar mededader(s), opzettelijk op het bij de Inspecteur der belastingen of de Belastingdienst te Eindhoven ingeleverde aangiftebiljet vennootschapsbelasting over genoemd(e) jaar/jaren, – zakelijk weergegeven – in de kolom betreffende 'fiscale winstberekening' onder 18b (afschrijving bedrijfsgebouwen en -terreinen) in (de specificatie bij) voornoemde aangifte onder 'willekeurige afschrijving Beek' een bedrag groot 5.010.583,- euro vermeld, althans doen of laten vermelden, zulks terwijl de B.V. in werkelijkheid niet in aanmerking kwam voor die willekeurige afschrijving, althans terwijl die willekeurige afschrijving in werkelijkheid nihil was, althans in werkelijkheid lager was dan vermeld, in elk geval een te laag belastbaar bedrag, althans een te laag bedrag aan belasting opgegeven, althans doen of laten opgeven,

terwijl dat feit ertoe strekte dat te weinig belasting werd geheven, tot het plegen van welk bovenomschreven strafbare feit verdachte opdracht heeft gegeven, dan wel aan welke bovenomschreven verboden gedraging verdachte feitelijke leiding heeft gegeven;

5.[moedermaatschappij N.V.] en/of [topholding N.V.] , verder te noemen 'de N.V.(s)', in elk geval een of meer rechtsperso(o)n(en), op of omstreeks 31 januari 2003 te Eindhoven, in elk geval in Nederland, tezamen en in vereniging met elkaar en/of met een of meer anderen, althans alleen, opzettelijk een bij de Belastingwet voorziene aangifte, als bedoeld in de Algemene wet inzake rijksbelastingen, te weten een aangifte voor de omzetbelasting over het 4e kwartaal 2002 ten name van [fiscale eenheid concern] [topholding N.V.] (D-C005), onjuist en/of onvolledig heeft/hebben gedaan, immers hebben/heeft de N.V.

('s), in elk geval een of meer rechtsperso(o)n(en) opzettelijk op het bij de Inspecteur der belastingen of de Belastingdienst te Eindhoven ingeleverde aangiftebiljet omzetbelasting voornoemd

- een bedrag aan voorbelasting groot 1.617.477,- euro vermeld, althans doen of laten vermelden, zulks terwijl dat bedrag aan voorbelasting in werkelijkheid lager was dan vermeld en/of

- een bedrag aan terug te vragen omzetbelasting groot 101.761,- euro vermeld, althans doen of laten vermelden, zulks terwijl dat bedrag aan terug te vragen omzetbelasting in werkelijkheid lager was dan vermeld, in elk geval een te laag bedrag aan belasting opgegeven, althans doen of laten opgeven,

terwijl dat feit ertoe strekte dat te weinig belasting werd geheven, tot het plegen van welk bovenomschreven strafbare feit verdachte opdracht heeft gegeven, dan wel aan welke bovenomschreven verboden gedraging verdachte feitelijke leiding heeft gegeven;

6.[moedermaatschappij N.V.] en/of [dochtermaatschappij F B.V. 3] , verder te noemen 'de N.V.' en/of 'de B.V.', in elk geval een of meer rechtsperso(o)n(en), op of omstreeks 31 januari 2003 te Eindhoven, in elk geval in Nederland, tezamen en in vereniging met elkaar en/of met een of meer anderen, althans alleen, opzettelijk een bij de Belastingwet voorziene aangifte, als bedoeld in de Algemene wet inzake rijksbelastingen, te weten een aangifte voor de omzetbelasting over het 4e kwartaal 2002 ten name van [fiscale eenheid concern] ([dochtermaatschappij F B.V. 3]) (D-C004), onjuist en/of onvolledig heeft/hebben gedaan, immers hebben/heeft de N.V. en/of de B.V., in elk geval een of meer rechtsperso(o)n(en) en/of (een of meer van) haar/hun mededader(s), opzettelijk op het bij de Inspecteur der belastingen of de Belastingdienst te Eindhoven ingeleverde aangiftebiljet omzetbelasting voornoemd

- een bedrag aan voorbelasting groot 2.607.132,- euro vermeld, althans doen of laten vermelden, zulks terwijl dat bedrag aan voorbelasting in werkelijkheid lager was dan vermeld en/of

- een bedrag aan terug te vragen omzetbelasting groot 169.390,- euro vermeld, althans doen of laten vermelden, zulks terwijl dat bedrag aan terug te vragen omzetbelasting in werkelijkheid lager was dan vermeld, in elk geval een te laag bedrag aan belasting opgegeven, althans doen of laten opgeven,

terwijl dat feit ertoe strekte dat te weinig belasting werd geheven, tot het plegen van welk bovenomschreven strafbare feit verdachte opdracht heeft gegeven, dan wel aan welke bovenomschreven verboden gedraging verdachte feitelijke leiding heeft gegeven.

De in de tenlastelegging voorkomende taal- en/of schrijffouten of omissies zijn verbeterd. De verdachte is daardoor niet geschaad in de verdediging.

Ontvankelijkheid van het Openbaar Ministerie

A.

De raadsman heeft betoogd dat het Openbaar Ministerie niet-ontvankelijk dient te worden verklaard, omdat niet tot strafvervolging van de verdachte over had mogen worden gegaan, althans dat die vervolging niet had mogen worden voortgezet. Voorts is aangevoerd dat het handelen van het Openbaar Ministerie ten gevolge heeft gehad dat er ernstige inbreuken op de beginselen van een behoorlijke procesorde zijn gemaakt, waarbij met grove veronachtzaming van de belangen van de verdachte ernstig tekort is gedaan aan zijn recht op een eerlijke behandeling van zijn strafzaak. Daartoe is het volgende aangevoerd.

A.1

A.1.1 Onvolledig dossier

De raadsman heeft zich in eerste aanleg op het standpunt gesteld dat sprake is van een onvolledig procesdossier. In hoger beroep is dat standpunt herhaald. De verdachte heeft voor zijn verdediging niet de beschikking gehad over cruciale informatie, zoals stukken van de [concernnaam]-groep die zich onder de curatoren bevinden, het fiscale dossier bij de Belastingdienst en de administratie inzake het vakantieresortproject, die zich in Montenegro bevindt. De Belastingdienst zou inzage in de stukken weigeren. Het procesdossier is volgens de verdediging opgebouwd uit een selectie van documenten. Het is voor de verdachte niet controleerbaar of die selectie overeenstemt met de werkelijkheid. Het Openbaar Ministerie is de verdachte daarbij geenszins behulpzaam geweest. Omdat de FIOD en Belastingdienst wel kennis hebben kunnen nemen van alle stukken en de verdediging niet, is sprake van een ernstige inbreuk op een goede procesorde waardoor doelbewust verdedigingsbelangen zijn geschaad. Daarop kan naar de mening van de verdediging slechts één sanctie staan, namelijk de niet-ontvankelijkheid van het Openbaar Ministerie in de strafvervolgning.

A.1.2 Vaststellingsovereenkomst Medeverdachte [medeverdachte 1] heeft op 20 mei 2006 een vaststellingsovereenkomst gesloten met de Belastingdienst, waarmee hij in ruil voor afstand van rechten een 'schone lei' zou krijgen. Daarvan was de facto echter geen sprake. Op dat moment liep er namelijk ook een strafrechtelijk onderzoek tegen hem. De betrokken belastingambtenaren hebben echter verzuimd om dat te melden, terwijl zij wisten dat hierdoor van een daadwerkelijk schone lei geen sprake kon zijn. Ook het Openbaar Ministerie is van het bestaan van de overeenkomst niet op de hoogte gesteld, terwijl de betrokken belastingambtenaren daartoe op grond van de Regeling Kaders voor Vaststellingsovereenkomsten wel waren gehouden.

Eenzelfde overeenkomst is aangeboden aan de verdachte. Anders dan zijn broer, medeverdachte [medeverdachte 1], heeft de verdachte deze overeenkomst niet geaccepteerd. De verdediging is van mening dat door het aanbieden van de overeenkomst (naar het hof begrijpt: naar analogie van de wel ondertekende overeenkomst door medeverdachte [medeverdachte 1]) de verdachte heeft mogen concluderen dat er geen strafrechtelijk onderzoek tegen hem liep. Er is geprobeerd om de verdachte van al zijn rechtsmiddelen af te houden, waardoor de beginselen van een goede procesorde danig geschaad.

A.1.3 Voortvarendheid navorderingsaanslag De verdediging heeft onder verwijzing naar de arresten van de Hoge Raad van 26 februari 2010³ en 1 mei 2015⁴ betoogd dat de in de onderhavige zaak opgelegde navorderingsaanslag niet met redelijke voortvarendheid is voorbereid en vastgesteld. Er is immers een vertraging opgelopen van meer dan een jaar. Omdat deze onverklaarbare vertraging meer dan zes maanden behelst, behoort dat ertoe te leiden dat de betreffende aanslag moet worden vernietigd. Daarom kan er geen fiscale boete worden opgelegd of strafvervolgning plaatsvinden, aldus de raadsman.

Het hof overweegt dienaangaande als volgt.

A.2

Het hof stelt voorop dat in artikel 167, eerste lid, van het Wetboek van Strafvordering aan het Openbaar Ministerie de bevoegdheid is toegekend zelfstandig te beslissen of naar aanleiding van een ingesteld opsporingsonderzoek vervolging moet plaatsvinden. De beslissing van het Openbaar Ministerie om tot vervolging over te gaan leent zich slechts in zeer beperkte mate voor een inhoudelijke rechterlijke toetsing, in die zin dat slechts in uitzonderlijke gevallen plaats is voor een niet-ontvankelijkverklaring van het Openbaar Ministerie in de vervolging op de grond dat het instellen of voortzetten van die vervolging onverenigbaar is met de beginselen van een goede procesorde.

Een uitzonderlijk geval als zojuist bedoeld, doet zich onder andere voor wanneer de vervolging wordt ingesteld of voortgezet terwijl geen redelijk handelend lid van het Openbaar Ministerie heeft kunnen oordelen dat met (voortzetting van) de vervolging enig door strafrechtelijke handhaving beschermd belang gediend kan zijn. In het geval van een zodanige, aperte onevenredigheid van de

3 Hoge Raad 26 februari 2010, ECLI:NL:HR:2010:BJ9120.

4 Hoge Raad 1 mei 2015, ECLI:NL:HR:2015:1105.

vervolgingsbeslissing is de (verdere) vervolging onverenigbaar met het verbod van willekeur, oftewel het beginsel van een redelijke en billijke belangenafweging.

Voorts kan onrechtmatig optreden van opsporings- en vervolgingsambtenaren onder bepaalde omstandigheden een zodanig ernstige schending van beginselen van behoorlijke procesorde opleveren, dat zulks tot niet-ontvankelijkheid van het Openbaar Ministerie in de strafvervolging dient te leiden. Een zo vergaande sanctie kan onder meer volgen indien sprake is van ernstige inbreuken op die beginselen, waardoor doelbewust of met grove veronachtzaming van de belangen van de verdachte aan diens recht op een eerlijke behandeling van de zaak is tekortgedaan.

A.2.1 Onvolledig dossier Bij appelschriftuur heeft de verdediging verzocht om toegang te krijgen tot de voor deze zaak relevante documenten. Die documenten bevonden zich volgens de verdediging in Montenegro, bij de curatoren en bij de Belastingdienst. Het hof heeft tijdens de regiezittingen van 2 september 2014, 22 november 2016, 21 februari 2017 en 30 mei 2017 beslissingen genomen op de ter zake ingediende onderzoekswensen. Deze onderzoekswensen, voor zover die in redelijkheid van belang waren voor enige in deze strafzaak te nemen beslissing, zijn gehonoreerd. De advocaat-generaal heeft op onderdelen eigenhandig zijn medewerking toegezegd en zo veel mogelijk gegeven aan het inwilligen van die onderzoekswensen.

De verdediging is onder meer in de gelegenheid gesteld om stukken in te zien bij de curator. Het hof heeft daarnaast bewerkstelligd dat diverse fiscale stukken van de Belastingdienst (aanslagen, bezwaarschriften etc.) die betrekking hebben op de onderhavige zaak aan het dossier zijn toegevoegd. Voorts heeft de verdediging een cd-rom verstrekt gekregen waarop het interne en externe e-mailverkeer van de [concernnaam]-groep staat, afkomstig van een gecrashte harde schijf. De verdediging heeft ook zelf herhaaldelijk documenten ingezonden, onder meer bij brieven van de raadsman van 5 februari 2016 aan de advocaat-generaal en van 31 augustus 2017 aan het hof, welke deel zijn gaan uitmaken van het procesdossier. Voor wat betreft de administratie van [Montenegrijnse vennootschap DI d.o.o.] in Montenegro gaat het hof er vanuit, gelet op het vertrouwen dat in de Montenegrijnse justitie mag worden gesteld, dat bij het onderzoek in het kader van het rechtshulpverzoek aldaar niet meer boven water is gekomen dan zich thans in het procesdossier bevindt. Het hof vindt daarvoor bevestiging in het feit dat de advocaat-generaal ter terechtzitting in hoger beroep d.d. 2 september 2014 (proces-verbaal, pagina 7) heeft medegedeeld dat hij navraag heeft gedaan of er nog andere stukken bij [Montenegrijnse vennootschap DI d.o.o.] zouden zijn, maar dat bleek niet het geval.

In hoger beroep zijn aldus op grote schaal stukken aan het dossier toegevoegd. Het verweer dat de verdachte niet de beschikking heeft gehad over cruciale informatie, miskent derhalve de feiten. Voor zover kan worden gesproken over enige informatieachterstand in eerste aanleg, valt niet in te zien waarom de verdediging thans nog in zijn belangen zou zijn geschaad. Nu op geen enkele wijze door de raadsman is onderbouwd, noch anderszins is gebleken dat het Openbaar Ministerie informatie heeft achtergehouden of stukken selectief aan het dossier heeft toegevoegd, waardoor doelbewust of met grove veronachtzaming van de belangen van de verdachte aan diens recht op een eerlijke behandeling van de zaak is tekortgedaan, faalt het verweer.

A.2.2 Vaststellingsovereenkomst

De verdachte heeft naar zeggen van de verdediging een soortgelijke overeenkomst aangeboden gekregen zoals medeverdachte [medeverdachte 1] met zijn bewindvoerder heeft gesloten. Daar is de verdachte evenwel niet mee akkoord gegaan. Iedere nadere toelichting op dit punt ontbreekt. Los van de omstandigheid dat uit het niet aanvaarden van een overeenkomst geen rechtens afdwingbare verplichtingen voortvloeien, komt de verdediging geen geslaagd beroep toe op opgewekt vertrouwen. Het hof is uit het onderzoek ter terechtzitting namelijk op geen enkele manier gebleken dat het Openbaar Ministerie enige betrokkenheid heeft gehad bij het opstellen en/of aanbieden van deze soortgelijke overeenkomst aan de verdachte, waardoor hij daaraan niet het vertrouwen kon ontnemen dat hij niet strafrechtelijk zou worden vervolgd. Mitsdien faalt dit verweer eveneens.

A.2.3 Voortvarendheid navorderingsaanslag

De raadsman heeft naar voren gebracht dat de navorderingsaanslag moet worden vernietigd omdat deze niet met redelijke voortvarendheid is voorbereid en vastgesteld, namelijk met een onverklaarbare vertraging van meer dan zes maanden. In het onderhavige geval is de navorderingsaanslag binnen de reguliere navorderingstermijn van 5 jaren opgelegd. Reeds daarom kan niet met vrucht worden gesteld dat de navorderingsaanslag vervalt omdat de inspecteur onvoldoende voortvarend heeft gehandeld.⁵

A.3

Gelet op het vorenoverwogene is het hof van oordeel dat de beginselen van een behoorlijke procesorde niet zijn geschonden. De tot niet-ontvankelijkheid strekkende verweren worden bijgevolg verworpen.

Het hof is van oordeel dat ook overigens het Openbaar Ministerie ontvankelijk is in de vervolging.

Bewezenverklaring

Het hof acht wettig en overtuigend bewezen dat de verdachte het onder de feiten 1 primair en 4 ten laste gelegde heeft begaan, met dien verstande, dat:

1. [dochtermaatschappij A B.V.] , verder te noemen 'de B.V.', op 6 maart 2001, in de gemeente 's-Hertogenbosch, tezamen en in vereniging met een ander, een Purchase Agreement / koopcontract tussen [Montenegrijnse vennootschap DI d.o.o.] als seller / verkoper en de B.V. als purchaser / koper – zijnde een geschrift dat bestemd was om tot bewijs van enig feit te dienen – valselijk heeft opgemaakt, immers heeft de B.V., tezamen en in vereniging met haar mededader, valselijk en in strijd met de waarheid – zakelijk weergegeven – in die/dat Purchase Agreement / koopcontract voornoemd vermeld,

- dat [Montenegrijnse vennootschap DI d.o.o.] aan de B.V. het vakantieresort Jaz Baai nabij Budva in Montenegro, Republiek Joegoslavië, verkoopt voor een voorlopige verkoopprijs van 119 miljoen euro exclusief belastingen en andere eventuele kosten die mogelijk zullen ontstaan, maar waarvoor de definitieve vergoeding wordt vastgesteld binnen 6 maanden na voltooiing van dat vakantieresort, waarvan het transport zal plaatsvinden na de turnkey-afroding door [Montenegrijnse vennootschap DI d.o.o.] voornoemd, maar niet later dan 31 december 2003 en

- dat [Montenegrijnse vennootschap DI d.o.o.] het vakantieresort realiseert in een samenwerkingsverband met de plaatselijke autoriteiten die verplicht zijn om het land dat noodzakelijk is voor het realiseren van het vakantieresort ter beschikking te stellen aan dat samenwerkingsverband, zulks terwijl in werkelijkheid sprake was van een schijnovereenkomst tussen voornoemde seller / verkoper en purchaser / koper, als zouden zij over en weer voornoemde verplichtingen zijn aangegaan en terwijl in werkelijkheid geen sprake was van een samenwerkingsverband met de plaatselijke autoriteiten als voornoemd en terwijl in werkelijkheid de plaatselijke autoriteiten voornoemd geen verplichting hadden om het land dat noodzakelijk is voor het realiseren van het vakantieresort ter beschikking te stellen aan dat samenwerkingsverband voornoemd,

zulks met het oogmerk om dat geschrift als echt en onvervalst te gebruiken of door anderen te doen gebruiken,

aan welke bovenomschreven verboden gedraging verdachte feitelijke leiding heeft gegeven;

4.

[dochtermaatschappij E B.V.] , verder te noemen 'de B.V.', op 18 december 2003 in de gemeente Eindhoven, opzettelijk een bij de Belastingwet voorziene aangifte, als bedoeld in de Algemene wet inzake

⁵ Hoge Raad 14 augustus 2015, ECLI:NL:HR:2015:2163.

rijksbelastingen, te weten een aangifte voor de vennootschapsbelasting over het boekjaar 1 juni 2001 tot en met 31 maart 2003 ten name van de B.V., onjuist heeft gedaan, immers heeft de B.V. opzettelijk op het bij de Inspecteur der belastingen of de Belastingdienst te Eindhoven ingeleverde aangiftebiljet vennootschapsbelasting over genoemd jaar, – zakelijk weergegeven – in de kolom betreffende 'fiscale winstberekening' onder 18b (afschrijving bedrijfsgebouwen en -terreinen) in (de specificatie bij) voornoemde aangifte onder 'willekeurige afschrijving Beek' een bedrag groot 5.010.583,- euro vermeld, zulks terwijl de B.V. in werkelijkheid niet in aanmerking kwam voor die willekeurige afschrijving, terwijl dat feit ertoe strekte dat te weinig belasting werd geheven, aan welke bovenomschreven verboden gedraging verdachte feitelijke leiding heeft gegeven.

Het hof acht niet bewezen hetgeen de verdachte meer of anders ten laste is gelegd dan hierboven bewezen is verklaard, zodat hij daarvan zal worden vrijgesproken.

Algemene bewijsoverwegingen

B.

De beslissing dat het bewezen verklaarde door de verdachte is begaan berust op de feiten en omstandigheden als vervat in de hierna in de voetnoten genoemde bewijsmiddelen⁶, in onderlinge samenhang beschouwd.

Elk bewijsmiddel wordt – ook in zijn onderdelen – slechts gebruikt tot bewijs van dat bewezenverklaarde feit, of die bewezenverklaarde feiten, waarop het blijkens zijn inhoud betrekking heeft.

In verband met de leesbaarheid van dit arrest zijn tevens voetnoten opgenomen bij de overwegingen met betrekking tot de feiten 2 en 3, welke overwegingen uitmonden in een vrijspraak van die feiten.

Verweren van de verdediging

C.

De raadsman van de verdachte heeft ter terechtzitting in hoger beroep integrale vrijspraak bepleit. Daartoe is allereerst aangevoerd dat sprake is van onrechtmatig verkregen bewijs. Vervolgens is in de kern aangevoerd dat de overeenkomst over het vakantieresort Montenegro geldig was. Voorts is naar voren gebracht dat inzake de vervangingsreserve een pleitbaar standpunt is ingenomen, zodat niet kan worden gesproken van het opzettelijk doen van onjuiste aangiften vennootschapsbelasting zoals onder 2 en 3 ten laste is gelegd. Met betrekking tot het onder 4 ten laste gelegde is aangevoerd dat de verdachte geen wetenschap had van de vermeende onjuistheid van de toepassing van de willekeurige afschrijvingsfaciliteit en dat ook hierbij sprake was van een pleitbaar standpunt.

C.1 Strafrechtelijke verdenking De raadsman heeft betoogd dat het dossier op het gebied van de aanleiding tot het onderzoek en de feiten en omstandigheden die geleid hebben tot de verdenking onduidelijk is. Hierdoor blijft eveneens onduidelijk op welk ogenblik de verdenking jegens de

⁶ Hierna wordt – tenzij anders vermeld – steeds verwezen naar het overzichtsproces-verbaal van de Belastingdienst/ FIOD, kantoor Roermond, op ambtseed c.q. ambtsbelofte opgemaakt door verbalisanten [verbalisant 1], [verbalisant 2], [verbalisant 3], [verbalisant 4] en

verdachte is ontstaan en ter zake waarvan hij werd verdacht. Omdat er strafrechtelijk onderzoek heeft plaatsgevonden zonder dat er een gerichte verdenking bestond, zijn de opbrengsten van het onderzoek onrechtmatig verkregen. Daardoor dient in de visie van de verdediging bewijsuitsluiting en bijgevolg vrijspraak voor alle drie de ten laste gelegde feiten te volgen.

C.2 Overeenkomst vakantieresort Montenegro (feit 1) Volgens de verdediging is niet komen vast te staan dat partijen tijdens het sluiten van de 'purchase agreement' van 6 maart 2001 niet de wil hadden om deze na te komen of daar nadere uitvoering aan te geven. Aan de enkele omstandigheid dat deze voorovereenkomst in een later stadium niet is nagekomen, kan niet de gevolgtrekking worden verbonden dat sprake is van een valse overeenkomst. De omstandigheden dat de overeenkomst wellicht niet volledig is, onder tijdsdruk is opgemaakt, misschien enigszins onzorgvuldig is opgesteld en is gesloten tussen aan elkaar gelieerde partijen, maken dat in de visie van de raadsman niet anders. Uit enkele stukken die bij de curatoren zijn ingezien – en die door medeverdachte [medeverdachte 1] in de door hem overgelegde tijdlijn zijn verwerkt – zou daarentegen juist blijken dat er daadwerkelijk met de nodige vlijt is gewerkt aan het project Montenegro.

Subsidiair, indien het hof mocht oordelen dat wel sprake was van een valse overeenkomst, dan is namens de verdachte betoogd dat hij op geen enkele wijze opdracht heeft gegeven tot het opstellen van de overeenkomst, dan wel dat hij daaraan feitelijk leiding heeft gegeven.

C.3 Aangiften vennootschapsbelasting [dochtermaatschappij B B.V.] en [dochtermaatschappij C B.V.] (feiten 2 en 3) De raadsman heeft aangevoerd dat de verdachte geen kennis en kunde heeft om belastingaangiften op te stellen en dat hij in dit specifieke geval slechts incidenteel de aangiften heeft ondertekend. Er is steeds sprake geweest van een voornemen tot vervanging van een bedrijfsmiddel door de realisatie van het vakantieresort, hetgeen een pleitbaar standpunt oplevert. De omstandigheden dat ter zake deskundige belastingadviseurs over deze fiscale constructie hebben geadviseerd en de curatoren hebben doorgeprocedeerd tegen de navorderingsaanslagen, duiden eveneens op de pleitbaarheid van het ingenomen standpunt dat sprake was van een voornemen tot vervanging. Derhalve concludeert de verdediging tot vrijspraak van de onder 2 en 3 ten laste gelegde feiten.

C.4 Aangifte vennootschapsbelasting [dochtermaatschappij E B.V.] (feit 4) Voor wat betreft de aangifte vennootschapsbelasting waarin ten onrechte de willekeurige afschrijvingsregeling zou zijn verwerkt, is betoogd dat de verdachte in de veronderstelling verkeerde dat [dochtermaatschappij E B.V.] kwalificeerde voor toepassing van de faciliteit. Hij had geen wetenschap van de gestelde antedatering van het meldingsformulier, waarmee tijdig een melding moest worden gedaan om een geslaagd beroep op de regeling te kunnen doen. Directeur [directeur dochtermaatschappij E B.V.] heeft de aangiften ondertekend en ingediend. Daarom kan niet worden gesproken van het daartoe opdracht geven of daaraan feitelijk leidinggeven door de verdachte. Daarnaast is door de raadsman aangevoerd dat sprake was van een pleitbaar standpunt, omdat een fiscalist van een gerenommeerd belastingadvieskantoor de mening was toegedaan dat op grond van de ratio van de willekeurige afschrijvingsregeling aanspraak op de faciliteit zou kunnen worden gemaakt. Ten slotte heeft de raadsman betoogd dat, indien de regeling in het boekjaar 2001/2003 zou worden aangewend, zulks niet tot een andere belastingheffing in dat boekjaar zou hebben geleid. De belastingheffing wordt enkel uitgesteld, omdat in een ander toekomstig tijdvak alsnog geheven zal worden. Bij gebreke van enig belastingnadeel is daarom niet voldaan aan het strekkingsvereiste, aldus de raadsman.

Bewijsoverwegingen met betrekking tot feit 1

D.

Het hof ziet aanleiding om hierna tegelijkertijd in te gaan op de door de verdediging aangevoerde verweren.

Uit het onderzoek ter terechtzitting zijn de volgende feiten en omstandigheden naar voren gekomen.

D.1 Concernstructuur en bestuur

De [concernnaam] - of [concernnaam] is opgericht door verdachte [verdachte] en was gevestigd aan de [vestigingsadres concern] te 's-Hertogenbosch. Aan de top van de groep stond [topholding N.V.] waarvan alle aandelen in handen waren van de echtgenote van de verdachte, te weten [echtgenote verdachte]. Verdachte [verdachte] was directeur van [topholding N.V.] van 1 januari 1999 tot 1 februari 2005.⁷ Zijn broer, medeverdachte [medeverdachte 1], was directeur van [topholding N.V.] van 1 april 1993 tot 30 juni 2004.⁸

[topholding N.V.] had een aantal dochtervennootschappen waarvan zij voor 100% de aandelen hield. Daaronder bevond zich [moedermaatschappij N.V.]⁹ met als directeuren medeverdachte [medeverdachte 1] (van 1 april 1994 tot 28 maart 2003) en medeverdachte [medeverdachte 2] (van 15 oktober 2000 tot 28 maart 2003). [medeverdachte 2] was van 1 juni 1997 tot 15 oktober 2000 adjunct-directeur van [moedermaatschappij N.V.]¹⁰ [moedermaatschappij N.V.] had eveneens enkele dochtermaatschappijen waarvan zij voor 100% de aandelen hield. Daaronder bevonden zich [dochtermaatschappij A B.V.]¹¹, [dochtermaatschappij B B.V.]¹² en [dochtermaatschappij C B.V.]¹³

De bestuurders van [dochtermaatschappij A B.V.] waren [moedermaatschappij N.V.], [dochtermaatschappij B B.V.] en sinds 2 maart 2005 verdachte [verdachte].¹⁴ Als bestuurder van [dochtermaatschappij B B.V.] stond sinds 28 maart 2003 [dochtermaatschappij D B.V.] ingeschreven.¹⁵ Tot 28 maart 2003 waren [moedermaatschappij N.V.] en verdachte [verdachte] als bestuurder ingeschreven.¹⁶

[dochtermaatschappij D B.V.] had sinds 28 maart 2003 medeverdachten [medeverdachte 1] en [medeverdachte 2] als bestuurder.¹⁷

Bestuurder van [dochtermaatschappij C B.V.] was [moedermaatschappij N.V.]¹⁸

[dochtermaatschappij B B.V.] had een belang in [voormalige naam dochtermaatschappij D B.V.]¹⁹, welke op haar beurt een belang van 51% had in de op 22 november 2000 opgerichte Montenegrijnse vennootschap [Montenegrijnse vennootschap DI d.o.o.] d.o.o.²⁰

[voormalige naam dochtermaatschappij D B.V.] heeft verschillende namen gekend. Tot 6 augustus 1997 stond zij bekend onder de naam [eerste voormalige naam D B.V.] Vanaf 6 augustus 1997 tot 26 september 2000 droeg zij de naam [voormalige naam dochtermaatschappij D B.V.], waarna zij tot 6 februari 2001 onder de naam [tweede voormalige naam D B.V.] geregistreerd stond. Hierna is tot 28 maart 2003 de naam [derde voormalige naam D B.V.] gebruikt, waarna de vennootschap in het economisch verkeer handelde onder de naam [dochtermaatschappij D B.V.] Als bestuurder van deze onderneming heeft in de periode van 11 juni 1997 tot 28 maart 2003 [dochtermaatschappij B B.V.] gefungeerd. Vervolgens zijn tot juni 2004 verdachte [verdachte] en medeverdachte [medeverdachte 2] directeur geweest.²¹

7 Uittreksel uit het handelsregister van de Kamer van Koophandel, p. 96.

8 Handelsregisterhistorie van de Kamer van Koophandel, p. 99.

9 Handelsregisterhistorie van de Kamer van Koophandel, p. 103.

10 Handelsregisterhistorie van de Kamer van Koophandel, p. 104.

11 Uittreksel uit het handelsregister van de Kamer van Koophandel, p. 106.

12 Uittreksel uit het handelsregister van de Kamer van Koophandel, p. 111.

13 Uittreksel uit het handelsregister van de Kamer van Koophandel, p. 121.

14 Uittreksel uit het handelsregister van de Kamer van Koophandel, p. 106 en 107.

15 Uittreksel uit het handelsregister van de Kamer van Koophandel, p. 111.

16 Handelsregisterhistorie van de Kamer van Koophandel, p. 114.

17 Handelsregisterhistorie van de Kamer van Koophandel, p. 117.

18 Uittreksel uit het handelsregister van de Kamer van Koophandel, p. 121.

19 Handelsregisterhistorie van de Kamer van Koophandel, p. 116.

20 Vertaling van een in de Servische taal opgemaakte beschikking van de handelsrechtbank te Podgorica, p. 3484 en 3486 (" [Montenegrijnse vennootschap DI d.o.o.] " besloten vennootschap voor engineering, opgericht door (naar het hof begrijpt:) [voormalige naam dochtermaatschappij D B.V.] (vertegenwoordigd door [directeur DI d.o.o.] resp. [betrokkene 1]).

21 Handelsregisterhistorie van de Kamer van Koophandel, p. 116 en 117.

D.2 Rechtmatigheid van het bewijs

Uit het onderzoek ter terechtzitting is naar voren gekomen dat van april 2001 tot en met begin 2003 tussen de verdachten en de Belastingdienst een fiscale discussie is gevoerd over de vraag of met de overeenkomst van 6 maart 2001 was voldaan aan het vereiste dat sprake was van een vervanging om succesvol de vervangings- c.q. herinvesteringsreserve aan te kunnen wenden. Die discussie is uitgemond in een geschil over de vraag of de 16e standaardvoorwaarde voor toepassing van artikel 15 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 toepassing vond, met andere woorden of de vervangingsreserve nooit had mogen worden gevormd door de vorige eigenaar.

Naar aanleiding van genoemde discussie over de vraag of al dan niet voor de belastingwet sprake was van een 'vervangen', is door de Belastingdienst nader onderzoek verricht. Er is op internet gezocht naar de Jaz(z) Bay, alwaar het litigieuze project zou worden gerealiseerd. Op 17 november 2004 hebben belastingambtenaren [belastingambtenaar 2], [belastingambtenaar 3] en [belastingambtenaar 4] een interne notitie van hun bevindingen opgemaakt, waarin het woord 'vermoeden' is gebezigd.²² In die notitie zijn voorts enkele strafbare handelingen vermeld. Vervolgens is met een strafrechtelijke blik naar de zaak gekeken.

Het voorgaande leidt het hof, gelijk de rechtbank, tot het oordeel dat in ieder geval vanaf 17 november 2004 sprake was van een strafrechtelijke verdenking. Hoewel op grond van het procesdossier niet is vast te stellen wanneer het strafrechtelijk vermoeden exact is ontstaan, kan die enkele omstandigheid – anders dan de verdediging heeft betoogd – niet tot de gevolgtrekking leiden dat sprake is van onrechtmatig verkregen bewijs. Immers, gesteld noch gebleken is dat bepaalde bewijsmiddelen op een onrechtmatige wijze zijn verkregen. Wil een bewijsuitsluitingsverweer (mogelijk) slagen, dan ligt het op de weg van de verdediging om het belang van het geschonden voorschrift, de ernst van het verzuim en het nadeel dat daardoor wordt veroorzaakt specifiek en concreet te onderbouwen. De verdediging heeft echter geen blijk gegeven van een dergelijke op het geval toegesneden afweging van in aanmerking te nemen factoren. Aangezien het hof voorts ambtshalve niet is gebleken dat bewijs onrechtmatig is verkregen of dat verklaringen zijn afgelegd waarbij de rechten van de verdediging zijn miskend, faalt het dienaangaande onder C.1 gevoerde verweer.

D.3 Valsheid in geschrift overeenkomst vakantieresort Montenegro (feit 1) Vaststaat dat op 6 maart 2001 in 's-Hertogenbosch een 'purchase agreement' is opgemaakt en ondertekend. De overeenkomst is gesloten tussen [dochtermaatschappij A B.V.], vertegenwoordigd door directeur [medeverdachte 1] (hof: medeverdachte [medeverdachte 1]), als koper en [Montenegrijnse vennootschap DI d.o.o.], vertegenwoordigd door [directeur DI d.o.o.], als verkoper.²³ Medeverdachte [medeverdachte 1] heeft dit erkend²⁴, evenals [directeur DI d.o.o.] ten overstaan van de raadsheer-commissaris²⁵. De [concernnaam]-groep was nauw betrokken bij de oprichting van [Montenegrijnse vennootschap DI d.o.o.]. Die onderneming is opgericht door [directeur DI d.o.o.] en [betrokkene 1]. Laatstgenoemde was samen met [voormalige naam dochtermaatschappij D B.V.], een vennootschap binnen de [concernnaam]-groep, eigenaar van [Montenegrijnse vennootschap DI d.o.o.]. De kosten van [Montenegrijnse vennootschap DI d.o.o.] werden door de [concernnaam]-groep voldaan.²⁶

In de considerans van de vier pagina's tellende overeenkomst is overwogen dat de verkoper een vakantieresort ontwikkelt aan de kust van Montenegro. De koper is bereid om dit vakantieresort op turnkey-basis te kopen. Het koopobject betreft het vakantieresort Jaz Baai nabij Budva in Montenegro

- 22 Interne notitie van de Belastingdienst, opgesteld door belastingambtenaren [belastingambtenaar 2], [belastingambtenaar 3] en [belastingambtenaar 4] d.d. 17 november 2004. Zie bijlage 42 bij de door medeverdachte [medeverdachte 1] opgestelde en door de verdediging ingebrachte tijdlijn.
- 23 In de Engelse taal opgestelde overeenkomst met als titel 'Purchase Agreement' inzake de koop op turnkey-basis van een te ontwikkelen vakantieresort aan de kust van Montenegro, p. 1672-1675. De overeenkomst is vertaald in het Nederlands, p. 1676-1678.
- 24 Proces-verbaal van verhoor verdachte [medeverdachte 1], p. 1502.
- 25 Proces-verbaal van verhoor door de raadsheer-commissaris, belast met de behandeling van strafzaken in dit gerechtshof, van 16 mei 2017, inhoudende de verklaring van getuige [directeur DI d.o.o.],
- 26 Proces-verbaal van verhoor [directeur DI d.o.o.], p. 1630 e.v.

in de republiek Joegoslavië (artikel 1). Het transport vindt plaats na de turnkey-afronding, maar niet later dan 31 december 2003 (artikel 3). De oorspronkelijke prijs is € 119.000.000,00 exclusief belastingen en andere eventuele kosten die mogelijk zullen ontstaan. De definitieve vergoeding zal worden berekend binnen 6 maanden na voltooiing (artikel 4). De realisatie van het vakantieresort vindt plaats in een samenwerkingsverband met de plaatselijke autoriteiten. Deze zijn verplicht om het land dat noodzakelijk is voor het realiseren van het resort ter beschikking te stellen aan het samenwerkingsverband (artikel 5).

Het hof ziet zich voor de vraag gesteld of deze overeenkomst vals is. Het hof overweegt in dat verband als volgt.

[dochtermaatschappij A B.V.] had op haar balans een vervangingsreserve opgenomen ten bedrage van € 108.000.000,00, die was ontstaan door de verkoop van onroerende zaken. Deze vennootschap kende een gebroken boekjaar, dat steeds liep tot 1 april. Wilde vrijval van de reserve in de belastbare winst voorkomen worden, dan zou er ingevolge de fiscale herinvesteringsregels uiterlijk op 31 maart 2001 moeten worden vervangen.

De vennootschap had er aldus belang bij dat een vervangende investering kon worden aangetoond. In dat kader is voornoemde overeenkomst tijdens een controlebezoek over de vervangingsreserves bij de [concernnaam]-groep op 9 april 2001 door medeverdachte [medeverdachte 2] aan de Belastingdienst overhandigd.²⁷

In het vooronderzoek zijn diverse verklaringen afgelegd met betrekking tot de realisatie van het vakantieresort.

Medeverdachte [medeverdachte 2] heeft verklaard dat er plannen zijn gemaakt in verband met het vakantieresort in Montenegro, maar dat er niets van de grond kwam. In zijn optiek betrof de overeenkomst van 6 maart 2001 een voorovereenkomst die nog moest worden uitgewerkt.²⁸

De directeur van [Montenegrijnse vennootschap DI d.o.o.], [directeur DI d.o.o.], heeft verklaard dat hij de overeenkomst heeft ondertekend, maar dat het in feite een contract was dat niemand verplichtte tot iets. Hij heeft nooit de benodigde financiële middelen gekregen om het project uit te werken. Hoewel [directeur DI d.o.o.] moest zorgen dat de projectontwikkeling van de grond zou komen, is dit uiteindelijk niet gebeurd.²⁹ Ten overstaan van de raadsheer-commissaris verklaarde [directeur DI d.o.o.] dat zijn werkzaamheden niet verder gingen dan het laten opstellen van een studie door de Universiteit van Belgrado en het aanzoeken van een bedrijf voor het opstellen van een bouwkundig plan. Het proces stopte ineens. De grond was nog niet gekocht. Het geld dat daarvoor was bestemd kwam niet. Er was geen registergoed in bezit.³⁰ Medeverdachte [medeverdachte 1] heeft verklaard dat het project is blijven hangen in de eerste fase, te weten het opmaken van een projectplan waarin vermeld staat wat er gedaan diende te worden. Er waren nog geen vergunningen verleend. In de tweede fase zou er gebouwd gaan worden en zou de benodigde grond worden aangekocht.³¹ De nadere uitwerking van het contract, dat vóór 31 mei 2001 zou moeten plaatsvinden, is nooit van de grond gekomen.³² Daarnaast zijn er nimmer (uitgebreide) bestektekeningen geweest.³³

De verdachte heeft verklaard dat medeverdachte [medeverdachte 1] en hijzelf het project besproken hebben en voornemens waren om het project op te starten. Door politieke onrust in Montenegro zou het project evenwel stil zijn komen te liggen.³⁴ De gesprekken met hotelketens zijn op niets uitgelopen omdat de verdachte geen onderbouwende stukken van project kon overleggen. Ook wist hij niet hoe de koopprijs van € 119.000.000,00 voor het resort tot stand is gekomen.³⁵

27 Proces-verbaal van verhoor getuige [belastingambtenaar 1], p. 1118.

28 Proces-verbaal van verhoor verdachte [medeverdachte 2], p. 1540.

29 Proces-verbaal van verhoor [directeur DI d.o.o.], p. 1631.

30 Proces-verbaal van verhoor door de raadsheer-commissaris, belast met de behandeling van strafzaken in dit gerechtshof, van 16 mei 2017, inhoudende de verklaring van getuige [directeur DI d.o.o.],

31 Proces-verbaal van verhoor verdachte [medeverdachte 1], p. 1498.

32 Proces-verbaal van verhoor verdachte [medeverdachte 1], p. 1502.

33 Proces-verbaal van verhoor verdachte [medeverdachte 1], p. 1506.

34 Proces-verbaal van verhoor verdachte [verdachte], p. 1405-1407.

35 Proces-verbaal van verhoor verdachte [verdachte], p. 1417.

De ter zake van vervangingsreserves deskundige prof. [naam adviseur] heeft verklaard dat hij aanwezig is geweest bij de interne besprekingen van de [concernnaam] -groep met betrekking tot de vervangingsreserveproblematiek.³⁶ Hij was van mening dat de overeenkomst van 6 maart 2001 diende om aan te tonen dat er een verplichting was aangegaan om te herinvesteren. [naam adviseur] was echter wel de mening toegedaan dat een groot aantal details ontbrak. [naam adviseur] is bij gelegenheid van het verhoor door de politie geconfronteerd met het feit dat [Montenegrijnse vennootschap DI d.o.o.] deel uitmaakte van de [concernnaam] -groep. Daarop heeft hij verklaard dat hij dat nooit heeft vernomen en dat hierdoor de zakelijkheid van de overeenkomst in een ander daglicht komt te staan.³⁷

Het procesdossier bevat voorts enkele relevante brieven inzake het project Montenegro. In een brief van [moedermaatschappij N.V.] aan de Montenegrijnse minister [minister Montenegro] d.d. 27 maart 2001, welke brief is ondertekend door medeverdachte [medeverdachte 1] en [betrokkene 1], is vermeld dat [concernnaam] onderhandelt met een aantal geïnteresseerde partijen en dat de Universiteit van Belgrado een onderzoek heeft afgerond. [moedermaatschappij N.V.] schrijft voorts dat zij de komende twee weken een rapport inzake de infrastructuur zal ontvangen.³⁸ In een brief van [concernjurist], als jurist werkzaam binnen het [concernnaam] -concern, aan minister [minister Montenegro] van 26 april 2001 informeert hij naar de vorm waarin kan worden samengewerkt en geeft hij aan dat [concernnaam] wil praten over de grond en alle andere infrastructuur. Uit deze brief komt daarnaast naar voren dat er nog kwesties moeten worden geregeld of afgehandeld, alvorens [concernnaam] effectief kan beginnen aan het project.³⁹

De politie in Montenegro heeft een onderzoek ingesteld naar de boeken van [Montenegrijnse vennootschap DI d.o.o.]. Het daarover opgestelde verslag relateert dat geen gegevens aanwezig waren inzake de bouw van een toeristisch complex. Daarvoor waren evenmin financiële middelen gereserveerd. Vastgesteld is dat de grond aan de Jaz Baai deels staatseigendom is en deels eigendom van de gemeente Kotor. Er heeft zich geen wijziging van eigenaar voorgedaan. Bij de gemeente is gecontroleerd of er in de periode 1 januari 2001 tot 31 december 2014 verzoeken door [Montenegrijnse vennootschap DI d.o.o.], [directeur DI d.o.o.] en/of [betrokkene 1] zijn ingediend met betrekking tot deze grond. Dat bleek niet het geval.⁴⁰

Het hof stelt op grond van het voorgaande vast dat op 6 maart 2001, de dag waarop de overeenkomst werd gesloten, het project tot ontwikkeling van het vakantieresort zich nog in een zeer prille voorfase bevond. De overeenkomst wekt echter ten onrechte de indruk (schijn) dat er op dat moment over en weer rechtens afdwingbare verplichtingen bestonden, kennelijk met de bedoeling om het project als herinvestering te laten kwalificeren om zodoende vrijval van de vervangingsreserve in de belastbare winst na 31 maart 2001 te voorkomen. De verdachte wist dat het project Montenegro moest dienen als vervangende investering in het kader van de vervangingsreserve.⁴¹ Die bedoeling komt ook naar voren uit een brief van [big four-kantoor 1] van 31 mei 2001⁴², waarin namens [moedermaatschappij N.V.] in reactie op een schrijven van de Belastingdienst⁴³ wordt voorgewend dat economische risico's worden gelopen. Er zou namelijk door de koop sprake zijn van economische eigendom (hetgeen zou blijken uit eigendomsbewijzen). Echter, het tegendeel blijkt uit het hiervoor genoemde Montenegrijnse politieonderzoek, omdat er zich in het geheel geen wijziging van eigenaar heeft voorgedaan en daartoe ook nooit verzoeken zijn ingediend. Naar het oordeel van het hof ligt het in de rede dat met deze brief is

36 Proces-verbaal van verhoor getuige [naam adviseur], p. 1287.

37 Proces-verbaal van verhoor getuige [naam adviseur], p. 1297.

38 Brief van [moedermaatschappij N.V.] aan minister [minister Montenegro] d.d. 27 maart 2001, p. 1882.

39 Brief van [concernvennootschap B.V.] (onderdeel [concernnaam] -groep) aan minister [minister Montenegro] d.d. 26 april 2001, p. 1904-1905.

40 Vertaling van een politieverslag, opgemaakt door het bureau UKP – Afdeling voorkoming en bestrijding van georganiseerde criminaliteit te Podgorica, p. 3785-3786.

41 Proces-verbaal van verhoor verdachte [verdachte], p. 1414.

42 Brief van [belastingadviseur 2] van [big four-kantoor 1] d.d. 31 mei 2001 aan de Belastingdienst, p. 1907-1909.

43 Brief van [belastingambtenaar 5] en [belastingambtenaar 2] van de Belastingdienst d.d. 26 april 2001 aan [moedermaatschappij N.V.] t.a.v. [medeverdachte 1], bijlage 3 bij het ambtsedig proces-verbaal van de Belastingdienst/FIOD met nummer AH-040, gevoegd achter p. 1112.

getracht de Belastingdienst een verkeerde voorstelling van zaken (schijn) te geven, zodat het project als vervangende investering zou worden geaccepteerd.

De overeenkomst van 6 maart 2001 hield blijkens haar bewoordingen de verkoop in van een concreet vakantieresort voor een bedrag van maar liefst € 119.000.00,00. Het hof is van oordeel dat de overeenkomst niet voldoet aan een overeenkomst zoals men die bij een dergelijk turnkeyproject mag verwachten. Zo telde de overeenkomst slechts vier pagina's, was sprake van een ongefundeerde koopprijs en een onvoldoende bepaald object. De kern van de valsheid is gelegen in de omstandigheid dat met de overeenkomst ten tijde van het opmaken is voorgewend (i.e. schijn) dat sprake was van een concreet vakantieresort dat zou worden gekocht, van volledigheid van documentatie met betrekking tot een concreet ontwerp en van onderhandelingen over de grondprijs en een samenwerkingsverband met de plaatselijke autoriteiten, terwijl dit alles – blijkens de hiervoor gebezigde bewijsmiddelen – in werkelijkheid op 6 maart 2001 niet zo was. Dat maakt naar het oordeel van het hof dat sprake is van een schijnovereenkomst met een intellectueel valse inhoud. De onder C.2 door de verdediging als verweer aangevoerde omstandigheden dat partijen de wil hadden om deze na te komen, dan wel nadere uitvoering aan het project te geven, maken dat niet anders.

De rechtspersoon [dochtermaatschappij A B.V.] is plegger van het feit, nu de desbetreffende gedraging, te weten het opzettelijk opmaken van de valse overeenkomst, redelijkerwijs aan haar kan worden toegerekend. Het opmaken van de overeenkomst past in de normale bedrijfsvoering van de rechtspersoon en is voorts door haar aanvaard, nu zij contractspartij is bij die overeenkomst.

De verdachte was middellijk bestuurder van [dochtermaatschappij A B.V.], namelijk als directeur van [topholding N.V.], die op haar beurt volledig eigenaar was van de moedermaatschappij van [dochtermaatschappij A B.V.], te weten [moedermaatschappij N.V.] In dat verband heeft de verdachte verklaard dat alle ondernemingen uiteindelijk onder [topholding N.V.] vielen, waarvan zijn broer [medeverdachte 1] en hijzelf feitelijk leidinggevende waren.⁴⁴

Uit de gebezigde bewijsmiddelen volgt onder meer dat de verdachte zelf betrokken is geweest bij het project Montenegro. De verdachte heeft daarover verklaard dat hij met zijn broer [medeverdachte 1] het project besproken heeft en dat zij voornemens waren dit project op te starten. De verdachte heeft gesprekken gevoerd met hotelketens, die niet succesvol waren omdat geen ontwerpdocumentatie kon worden overgelegd.⁴⁵ In opdracht van de verdachte is door [directeur DI d.o.o.] een contract opgesteld over de voorbereiding van de ontwerpdocumentatie met betrekking tot het contract.⁴⁶ De verdachte is ook naar Montenegro afgereisd om een projectbespreking te hebben met minister [minister Montenegro].⁴⁷ Voorts droeg de verdachte wetenschap van de studie die door de Universiteit van Belgrado inzake het project was opgesteld.⁴⁸ Medeverdachte [medeverdachte 1] heeft verklaard dat hij de door verdachte gemaakte afspraken op papier heeft afgewerkt.⁴⁹ Over de overeenkomst van 6 maart 2001 die daaruit voortvloeide stelt de verdachte dat hij die niet kende, maar hij erkent de overeenkomst wel te hebben gezien.⁵⁰ Medeverdachte [medeverdachte 1] verklaart in dat verband dat er is uit onderhandeld tussen de verdachte en [directeur DI d.o.o.].⁵¹ De verdachte wist dat zijn broer [medeverdachte 1] de overeenkomst namens [dochtermaatschappij A B.V.] heeft getekend.⁵² De hierop volgende koopovereenkomst van 29 maart 2001, waarbij het project Montenegro binnen de [concernnaam] -groep gedeeltelijk is 'verhangen', is mede door de verdachte geparafeerd.⁵³

Het hof leidt uit het voorgaande af dat de verdachte een initiërende rol en grote betrokkenheid bij en (nagenoeg volledige) wetenschap had van het project Montenegro. Uit de bewijsmiddelen volgt niet

- 44 Proces-verbaal van verhoor verdachte [verdachte], p. 1405.
- 45 Proces-verbaal van verhoor verdachte [verdachte], p. 1417.
- 46 Proces-verbaal van verhoor getuige [directeur DI d.o.o.], p. 1631.
- 47 Proces-verbaal van verhoor verdachte [verdachte], p. 1406.
- 48 Proces-verbaal van verhoor verdachte [verdachte], p. 1407.
- 49 Proces-verbaal van verhoor verdachte [medeverdachte 1], p. 1501.
- 50 Proces-verbaal van verhoor verdachte [verdachte], p. 1414.
- 51 Proces-verbaal van verhoor verdachte [medeverdachte 1], p. 1502.
- 52 Proces-verbaal van verhoor verdachte [verdachte], p. 1415.
- 53 Proces-verbaal van verhoor verdachte [medeverdachte 2], p. 1565.

dat de verdachte opdracht heeft gegeven tot het opmaken van de valse overeenkomst. De vervolgvraag waar het hof zich voor gesteld ziet is of de verdachte als feitelijk leidinggever aan het opmaken kan worden aangemerkt. Het hof is van oordeel dat daarvan sprake is. De hiervoor genoemde gedragingen van de verdachte zijn immers uitingen van het door hem gevoerde beleid met betrekking tot het project Montenegro. De overeenkomst van 6 maart 2001 is daarvan het onvermijdelijke gevolg geweest. Gelet op de belangrijke, initiërende rol en grote (uitvoerende) betrokkenheid van de verdachte bij het project, is het hof van oordeel dat hij een zodanige bijdrage heeft geleverd aan het complex van gedragingen dat heeft geleid tot het valselijk opmaken van de overeenkomst, dat hij daaraan feitelijk leiding heeft gegeven.

Omdat sprake is van een medecontractant, namelijk [Montenegrijnse vennootschap DI d.o.o.], moet deze vennootschap als medepleger van het onder 1 bewezen verklaarde worden beschouwd. De gedragingen van [directeur DI d.o.o.] als directeur van [Montenegrijnse vennootschap DI d.o.o.] kunnen blijkens de hiervoor gebezigde bewijsmiddelen in redelijkheid aan deze rechtspersoon worden toegerekend.

E.

Aldus acht het hof, gelet op de gebezigde bewijsmiddelen, in onderling verband en samenhang gezien, wettig en overtuigend bewezen dat de verdachte het onder 1 primair ten laste gelegde heeft begaan.

Het hof verwerpt de dienaangaande tot vrijspraak strekkende verweren van de verdediging in al hun onderdelen.

Overwegingen met betrekking tot de feiten 2 en 3: vrijspraak

F.

De verdachte staat ingevolge hetgeen onder de feiten 2 en 3 aan hem ten laste is gelegd terecht ter zake van het feitelijk leidinggeven aan het opzettelijk doen van onjuiste aangiften vennootschapsbelasting door [dochtermaatschappij B B.V.] en [dochtermaatschappij C B.V.]

Het hof overweegt over de betrokkenheid van de verdachte bij het doen van beide aangiften als volgt.

F.1 Opzettelijk doen van aangiften vennootschapsbelasting van [dochtermaatschappij B B.V.] en [dochtermaatschappij C B.V.] (feiten 2 en 3) Het project Montenegro is binnen de [concernnaam] -groep 'verhangen'. Bij overeenkomst gedateerd 29 maart 2000 (het hof begrijpt, gelet op de bepalingen in het contract, dat dit 2001 moet zijn) is een aandeel van 9,09% in de rechten en verplichtingen van [dochtermaatschappij A B.V.] inzake het project Montenegro verkocht aan 10 andere rechtspersonen binnen de [concernnaam] -groep.⁵⁴

Het resterende deel, te weten 90,91%, is bij overeenkomst van 20 maart 2003 overgedragen aan [dochtermaatschappij B B.V.] en [dochtermaatschappij C B.V.]⁵⁵ Deze overeenkomst is opgemaakt en ondertekend op diezelfde datum in 's-Hertogenbosch en Belgrado. De overeenkomst is in de woning van de verdachte aangetroffen.⁵⁶ De verkoper was [dochtermaatschappij A B.V.] en de kopers waren [dochtermaatschappij B B.V.] en [dochtermaatschappij C B.V.] In de overeenkomst is opgenomen dat

54 Koopovereenkomst d.d. 29 maart 2000, gesloten tussen [dochtermaatschappij A B.V.] en een tiental andere vennootschappen binnen het [concernnaam] -concern, p. 1697-1704; Proces-verbaal van bevindingen, p. 527.

55 Koopovereenkomst d.d. 20 maart 2003, gesloten tussen [dochtermaatschappij A B.V.] , [dochtermaatschappij B B.V.] en [dochtermaatschappij C B.V.] , p. 2014-2015 (origineel in het Engels) en p. 2016-2017 (vertaald in het Nederlands).

56 Proces-verbaal van bevindingen, p. 157 en 161.

[dochtermaatschappij A B.V.] op 6 maart 2001 een koopcontract is aangegaan met [Montenegrijnse vennootschap DI d.o.o.] met betrekking tot de ontwikkeling van een vakantieresort in Montenegro. Vanwege een belastingaanslag ad € 21.457.735,00 was [dochtermaatschappij A B.V.] niet langer in staat om dit project te financieren. [dochtermaatschappij B B.V.] en [dochtermaatschappij C B.V.] hebben zich bereid verklaard om het resterende deel van de rechten en plichten inzake dit project over te nemen en [Montenegrijnse vennootschap DI d.o.o.] stemt daarmee in. De onderlinge verhouding die is overeengekomen is als volgt: € 64.959.919,00 ten behoeve van [dochtermaatschappij B B.V.] en € 43.232.011,00 ten behoeve van [dochtermaatschappij C B.V.]

Het hof stelt vast dat met voornoemde overeenkomst van 20 maart 2003 rechten en verplichtingen zijn overgedragen die [dochtermaatschappij A B.V.] bij koopovereenkomst van 6 maart 2001 heeft verkregen. De overeenkomst van 6 maart 2001 heeft dus ten grondslag gelegen aan de overeenkomst van 20 maart 2003. Eerstgenoemde overeenkomst is evenwel, zoals hiervoor onder D.3 is overwogen, een schijnovereenkomst. Reeds die omstandigheid maakt naar het oordeel van het hof dat de overeenkomst van 20 maart 2003 ook als vals moet worden gekwalificeerd.

Op 11 oktober 2004 is door [dochtermaatschappij B B.V.] bij de inspecteur der rijksbelastingen te Eindhoven een aangifte vennootschapsbelasting ingediend over het boekjaar 1 april 2002 tot en met 31 maart 2003.⁵⁷ Uit de aangifte⁵⁸, specificatie bij de aangifte⁵⁹ en grootboekkaart over genoemd boekjaar⁶⁰ maakt het hof op dat in het bedrag van € 24.456.521,00 aan onttrekking herinvesteringsreserve dat in de aangifte is vermeld, het project Montenegro is verwerkt tot een bedrag van € 22.831.660,00.

Op 13 oktober 2004 is door [dochtermaatschappij C B.V.] bij de inspecteur der rijksbelastingen te Eindhoven een aangifte vennootschapsbelasting ingediend over het boekjaar 1 april 2002 tot en met 31 maart 2003.⁶¹ Uit de aangifte⁶², specificatie bij de aangifte⁶³ en grootboekkaart over genoemd boekjaar⁶⁴ maakt het hof op dat in het bedrag van € 14.312.124,00 aan onttrekking herinvesteringsreserve dat in de aangifte is vermeld, het project Montenegro is verwerkt.

Bij brief van 4 juli 2002 is aan [moedermaatschappij N.V.] (moedermaatschappij van [dochtermaatschappij B B.V.] en [dochtermaatschappij C B.V.]), ter attentie van medeverdachte [medeverdachte 1], kenbaar gemaakt dat de onttrekkingen van de vervangingsreserves ter zake van het project Montenegro niet aan de voorwaarden ex artikel 14 (oud) van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 voldoen en daarom volledig aan de winsten van de betreffende vennootschappen (het hof begrijpt: [dochtermaatschappij B B.V.] en [dochtermaatschappij C B.V.]) in het boekjaar 2000/2001 dienen te worden toegevoegd.⁶⁵ [moedermaatschappij N.V.] heeft per brief van 15 oktober 2002 op deze brief van de Belastingdienst gereageerd. De brief is ondertekend door medeverdachte [medeverdachte 1].⁶⁶

57 Ambtsedige verklaring van belastingambtenaar [belastingambtenaar 2], p. 2226.

58 Aangifte vennootschapsbelasting [dochtermaatschappij B B.V.] over het boekjaar 1 april 2002 tot en met 31 maart 2003, p. 1721. In kolom 7 onder 7d staat vermeld 'wijzigingen in toelaatbare reserve'. In de ruimte voor het invullen van een bedrag aan onttrekking herinvesteringsreserve is een bedrag van

59 Specificatie bij de vennootschapsbelasting [dochtermaatschappij B B.V.] over het boekjaar 1 april 2002 tot en met 31 maart 2003, p. 1730. In de specificatie is het bedrag van € 24.456.521,00 aan onttrekking herinvesteringsreserve gespecificeerd, namelijk enerzijds in een bedrag van € 22.0831.660,00 aan aangewende herinvesteringsreserve en anderzijds € 1.624.861,00 aan vrijval herinvesteringsreserve ten gunste van de fiscale winst.

60 Grootboekkaart [dochtermaatschappij B B.V.], p. 2087, waarop vermeld staat een bedrag van

61 Ambtsedige verklaring van belastingambtenaar [belastingambtenaar 2], p. 2227.

62 Aangifte vennootschapsbelasting [dochtermaatschappij C B.V.] over het boekjaar 1 april 2002 tot en met 31 maart 2003, p. 1748. In kolom 7 staat vermeld 'wijzigingen in toelaatbare reserve'. In de ruimte voor het invullen van een bedrag aan onttrekking herinvesteringsreserve is een bedrag van

63 Specificatie bij de vennootschapsbelasting [dochtermaatschappij C B.V.] over het boekjaar 1 april 2002 tot en met 31 maart 2003, p. 1757. In de specificatie is het bedrag van € 14.312.124,00 aan onttrekking herinvesteringsreserve gespecificeerd, namelijk enerzijds in een bedrag van

64 Grootboekkaart [dochtermaatschappij C B.V.], p. 2095, waarop vermeld staat een bedrag van

65 Brief van de belastinginspecteur aan [moedermaatschappij N.V.], t.a.v. [medeverdachte 1], d.d. 4 juli 2002, bijlage 7 achter p. 1112.

66 Brief van [moedermaatschappij N.V.] aan de Belastingdienst te Eindhoven, d.d. 15 oktober 2002, bijlage 9 achter p. 1112.

Het hof leidt hieruit af dat binnen de leiding van de [concernnaam] -groep wetenschap bestond van het feit dat de Belastingdienst het Montenegro-project niet als vervangende investering accepteerde. Desondanks hebben [dochtermaatschappij B B.V.] en [dochtermaatschappij C B.V.] de valse overeenkomst van 20 maart 2003 gebruikt in de aangiften vennootschapsbelasting over het boekjaar 2002/2003 en zijn de herinvesteringsreserves in casu afgeboekt op de vervangende investering. Nu sprake is van een valse overeenkomst die in de aangiften is verwerkt en bovendien de wetenschap bestond dat de fiscus het project niet als vervangende investering accepteerde, kon en mocht de verdachte redelijkerwijs niet menen dat deze aangiften juist en volledig waren.

In dit verband heeft het hof voorts in ogenschouw genomen dat de verdachte en zijn bij de [concernnaam] -groep betrokken medeverdachten bij derden kennelijk de schijn hebben gewekt dat er sprake was van een reële overeenkomst door hen niet volledig te informeren over de achtergrond van de verkopende partij (onderdeel van de [concernnaam] -groep) en over het ontbreken van enige uit de overeenkomst voortvloeiende en in rechte afdwingbare verplichting. Uitspraken van die derden over de inhoud van de overeenkomst kunnen naar het oordeel van het hof dan ook niet bijdragen aan de stelling dat er sprake zou zijn van een pleitbaar standpunt.

Op deze gronden faalt hetgeen onder C.3 inzake het pleitbaar standpunt als verweer is aangevoerd.

De verdachte, bestuurder van [topholding N.V.]⁶⁷, heeft verklaard dat alle ondernemingen uiteindelijk onder [topholding N.V.] vielen, waarvan zijn broer [medeverdachte 1] en hijzelf feitelijk leidinggevende waren.⁶⁸ Medeverdachte [medeverdachte 1] heeft bevestigd dat onder meer [dochtermaatschappij B B.V.] en [dochtermaatschappij C B.V.] van bovenaf werden bestuurd door [verdachte] , [medeverdachte 2] en hemzelf.⁶⁹ De verdachte wist dat het project Montenegro moest dienen als vervangende investering in het kader van de vervangingsreserve.⁷⁰ Het hof acht het voorts zeer aannemelijk, gelet op de enorme fiscale belangen die met het project Montenegro waren gemoeid, dat de verdachte zich niet alleen met de voortgang daarvan bezighield, maar ook met de fiscale consequenties. De koopovereenkomst van 20 maart 2003 is in de woning van de verdachte aangetroffen.⁷¹ Verdachte kan, zoals hiervoor onder D.3 is overwogen, worden aangemerkt als feitelijk leidinggever bij het tot stand komen van de valse koopovereenkomst van 6 maart 2001. Voor zover de verdachte niet direct bij het opmaken van de valse overeenkomst van 20 maart 2003 betrokken mocht zijn, veronderstelt het hof gelet op het voorgaande dat hij daarvan tenminste wetenschap heeft gedragen, temeer omdat hij als middellijk bestuurder bij [dochtermaatschappij B B.V.] en [dochtermaatschappij C B.V.] betrokken was.

De verdachte heeft verklaard dat hij de aangiften vennootschapsbelasting over het boekjaar 1 april 2002 tot en met 31 maart 2003 van [dochtermaatschappij B B.V.] en [dochtermaatschappij C B.V.] herkent en dat hij deze aangiften heeft ondertekend.⁷²

Naar bestendige jurisprudentie is aan het strekkingsvereiste voldaan indien de gedraging naar haar aard en in het algemeen geschikt is om teweeg te brengen dat onvoldoende belasting wordt geheven. De te geringe heffing dient op grond van algemene ervaringsregels naar redelijke verwachting waarschijnlijk te zijn. Het strekkingsvereiste dient dus naar objectieve maatstaven te worden ingevuld, waarbij geen plaats is voor een subjectief oogmerk van de verdachte tot benadeling van de fiscus.

In het onderhavige geval is sprake van vennootschappen die een herinvesteringsreserve hebben gevormd. Zij hebben het bedrag van die reserve afgeboekt op een vermeende vervangende investering. Dat leidt ertoe dat de boekwaarde van dat vervangende bedrijfsmiddel wordt verlaagd tot de kostprijs minus het bedrag van de afboeking op de herinvesteringsreserve. Dat heeft gevolgen voor de jaarlijkse fiscale afschrijving – die in het algemeen lager wordt dan zij zou zijn op basis van de kostprijs – en voor de te belasten winst bij vervreemding van het bedrijfsmiddel, omdat die winst het verschil is tussen de verkoopopbrengst en de fiscale boekwaarde. Over die winst en daarmee ook over het bedrag van de afgeboekte herinvesteringsreserve hoeft pas te worden afgerekend bij vervreemding van het vervangende bedrijfsmiddel. Toepassing van de herinvesteringsreserve leidt in het algemeen dus niet

67 Zie hiervoor onder D.1.

68 Proces-verbaal van verhoor verdachte [verdachte] , p. 1405.

69 Proces-verbaal van verhoor verdachte [medeverdachte 1] , p. 1490-1491.

70 Proces-verbaal van verhoor verdachte [verdachte] , p. 1414.

71 Proces-verbaal van bevindingen, p. 157 en 161.

72 Proces-verbaal van verhoor verdachte [verdachte] , p. 1433-1434.

tot afstel van belastingheffing maar tot uitstel. Daarmee leidt de toepassing wel tot belastingnadeel voor de Staat der Nederlanden in de jaren waarover het uitstel zich uitstrekt. Mitsdien is aan het strekkingsvereiste voldaan.

De rechtspersonen [dochtermaatschappij B B.V.] en [dochtermaatschappij C B.V.] kunnen als normadressaten van het kwaliteitsdelict van artikel 69 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen worden aangemerkt. Het hof is van oordeel dat de hiervoor genoemde gedragingen van de verdachte, die hebben bijgedragen tot het opzettelijk indienen van belastingaangiften, redelijkerwijs aan de rechtspersonen kunnen worden toegerekend, nu deze zich in de sfeer van die rechtspersonen hebben voorgedaan. Deze gedragingen passen immers in de normale bedrijfsvoeringen en zijn beide vennootschappen dienstig geweest in het door hen uitgeoefende bedrijf.

F.2 Onjuistheid van de aangiften vennootschapsbelasting van [dochtermaatschappij B B.V.] en [dochtermaatschappij C B.V.] (feiten 2 en 3) Op grond van het voorgaande kan worden geconcludeerd dat de verdachte opzettelijk feitelijk leiding heeft gegeven aan het doen van aangiften vennootschapsbelasting. Om tot een veroordeling van het onder de feiten 2 en 3 ten laste gelegde te kunnen komen, is ook vereist dat wettig en overtuigend is bewezen dat beide aangiften vennootschapsbelasting onjuist zijn, zoals ten laste is gelegd.

Het hof overweegt dienaangaande als volgt.

De steller van de tenlastelegging heeft de vermeende onjuistheid van de aangifte in drie elementen verfeitelijk. Het Openbaar Ministerie is blijkens de tenlastelegging de mening toegedaan dat de onjuistheid van de aangiften telkens betrekking heeft op het:- in kolom 7 (wijziging in toelaatbare reserves) onder 7d, bestemd voor het invullen van een bedrag aan onttrekking herinvesteringsreserve, vermelden van een bedrag aan onttrekking herinvesteringsreserve, terwijl dat in werkelijkheid lager was en/of

- in kolom 12 (belastbaar bedrag) onder 12c van voornoemde aangifte in de ruimte, bestemd voor het invullen van het belastbare bedrag, nihil vermelden, terwijl dat belastbare bedrag in werkelijkheid hoger was en/of

- in kolom 15 (voorheffingen) onder 15d in de ruimte, bestemd voor het invullen van het belastingbedrag (het bedrag van de belasting over 2002), nihil vermelden, terwijl dat belastingbedrag in werkelijkheid hoger was,

waarbij in elk geval steeds een te laag belastbaar bedrag, althans een te laag bedrag aan belasting is opgegeven.

Blijkens de aangifte vennootschapsbelasting over het boekjaar 1 april 2002 tot en met 31 maart 2003 van [dochtermaatschappij B B.V.] was de belastbare winst over dat boekjaar € 983.766,00 en het belastbare bedrag, na verrekening van compensabele verliezen, nihil.⁷³ [dochtermaatschappij B B.V.] beschikte over verrekenbare verliezen die ruimschoots het bedrag van de afboeking van € 22.831.660,00 op de herinvesteringsreserve overtroffen.⁷⁴

Hetzelfde heeft te gelden voor [dochtermaatschappij C B.V.] Blijkens de aangifte vennootschapsbelasting over het boekjaar 1 april 2002 tot en met 31 maart 2003 was de belastbare winst van deze vennootschap over dat boekjaar € -/- 519.732.00 en het belastbare bedrag nihil.⁷⁵

73 Aangifte vennootschapsbelasting [dochtermaatschappij B B.V.] over het boekjaar 1 april 2002 tot en met

74 Specificatie bij de vennootschapsbelasting [dochtermaatschappij B B.V.] over het boekjaar 1 april 2002 tot en met 31 maart 2003, p. 1733. Zo bedraagt het totaalbedrag aan verrekenbare verliezen

75 Aangifte vennootschapsbelasting [dochtermaatschappij C B.V.] over het boekjaar 1 april 2002 tot en met 31 maart 2003, p. 1749.

[dochtermaatschappij C B.V.] had eveneens compensabele verliezen die ruimschoots het bedrag van de afboeking van € 13.840.153,00 overtroffen.⁷⁶

Ook indien beide afboekingen op de herinvesteringsreserve zouden zijn geboekt als belaste vrijval van deze herinvesteringsreserve, zou dat er dus niet toe hebben geleid dat zowel [dochtermaatschappij B B.V.] als [dochtermaatschappij C B.V.] over het boekjaar 1 april 2002 tot en met 31 maart 2003 vennootschapsbelasting zouden moeten betalen, omdat de belastbare grondslag ook in die gevallen nihil zou zijn geweest.

Het voorgaande leidt het hof tot het oordeel dat hetgeen ter zake van de kolommen 12 en 15 ten laste gelegd niet onjuist is ingevuld, omdat het in beide aangiften vermelde belastbare bedrag (te weten nihil respectievelijk een negatief bedrag van € -/- 519.732.00) in werkelijkheid – als het bedrag aan herinvesteringsreserve als gevolg van de vrijval op een juiste wijze zou zijn toegevoegd aan de belastbare winst – niet hoger zou zijn dan zoals door beide vennootschappen is aangegeven.

De in dit verband door het Openbaar Ministerie bij appelmemoorie opgeworpen stelling dat geen rekening kan worden gehouden met de compensabele verliezen in de aangiften, omdat deze al in eerdere jaren zouden zijn verrekend, maakt dat niet anders. Immers, pas ruim nadat de aangiften vennootschapsbelasting waren ingediend heeft de inspecteur der rijksbelastingen de compensabele verliezen gecorrigeerd.⁷⁷ Een motivering voor die correcties ontbreekt en die motivering is evenmin uit het onderzoek ter terechtzitting naar voren gekomen. Bovenal is het hof van oordeel dat met deze achteraf gedane correcties door de fiscus geen rekening kan worden gehouden, nu het hof bij de beoordeling of het onder feiten 2 en 3 ten laste gelegde bewezen kan worden, slechts feiten en omstandigheden in zijn oordeel kan betrekken voor zover die respectievelijk op 11 oktober 2004 en 13 oktober 2004 bekend waren.

Ten slotte ligt de vraag voor of kolom 7 van de aangiften vennootschapsbelasting onjuist is ingevuld, gelijk de rechtbank bewezen heeft verklaard. Het hof wijst daartoe op het volgende. Ingevolge hetgeen hiervoor onder F.1 is overwogen, vielen de herinvesteringsreserves vrij en hadden deze aan de belastbare winst moeten worden toegevoegd. Uit het onderzoek ter terechtzitting is naar voren gekomen dat voor zowel [dochtermaatschappij B B.V.] als [dochtermaatschappij C B.V.] de eigen vierjaarstermijn voor vervangende investeringen dreigde te verlopen⁷⁸, waardoor ook daadwerkelijk de herinvesteringsreserves vrij zouden vallen en diensgevolge onttrekkingen ten behoeve van de fiscale winst zouden moeten volgen. De herinvesteringsreserves zijn in casu echter afgeboekt op de vervangende investering, te weten het project Montenegro.

In zowel het geval van een afboeking op een vervangende investering als een afboeking ten behoeve van de fiscale winst is sprake van een onttrekking aan de herinvesteringsreserve. Elk van deze onttrekking dient in kolom 7 onder 7d te worden vermeld. Deze bedragen zijn steeds identiek. Daarom kan niet worden geconcludeerd dat het in de aangiften aan onttrekking herinvesteringsreserve vermelde bedrag in werkelijkheid lager – en daarmee onjuist – was.

De onjuistheid bij het doen van zowel de aangifte van [dochtermaatschappij B B.V.] als [dochtermaatschappij C B.V.] zit in het feit dat beide vennootschappen, ondanks dat zij geen kwalificerende vervangende investering hadden en de termijn voor het mogen handhaven van de herinvesteringsreserve afliep, hebben nagelaten om de aldus vrijvallende herinvesteringsreserve toe te voegen aan de belastbare winst. Het bedrag van de te laag opgegeven belastbare winst is terug te

76 Specificatie bij de vennootschapsbelasting [dochtermaatschappij C B.V.] over het boekjaar

77 Aangiften vennootschapsbelastingen over de boekjaren 2001/2002 en 2002/2003 ten name van [dochtermaatschappij B B.V.] en [dochtermaatschappij C B.V.] Bij brieven van 2 maart 2005, 3 maart 2005 en

78 Verweerschrift d.d. 27 januari 2005 van de inspecteur der rijksbelastingen te Oost-Brabant, kantoor Eindhoven, in het beroep, dienende bij de belastingkamer van het gerechtshof 's-Hertogenbosch, tegen de aanslag vennootschapsbelasting 2000/2001 van [dochtermaatschappij A B.V.], onder 5.13, zoals overgelegd als bijlage 39 bij de tijdelijk opgesteld door de verdachte.

vinden in kolom 20 van beide aangiften. Dat de onjuistheid van het handelen daarin zou bestaan, is evenwel niet ten laste gelegd.

G.

Bij die stand van zaken kan de ten laste gelegde onjuistheid van de aangiften van [dochtermaatschappij B B.V.] en [dochtermaatschappij C B.V.] niet wettig en overtuigend worden bewezen. Mitsdien zal de verdachte van het onder de feiten 2 en 3 ten laste gelegde worden vrijgesproken.

Bewijsoverwegingen met betrekking tot feit 4

H.

Met betrekking tot hetgeen onder feit 4 aan de verdachte ten laste is gelegd, te weten het feitelijk leidinggeven aan het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte vennootschapsbelasting door [dochtermaatschappij E B.V.] , overweegt het hof als volgt.

H.1 Opzettelijk doen van onjuiste aangifte vennootschapsbelasting [dochtermaatschappij E B.V.] (feit 4) De vennootschap [dochtermaatschappij E B.V.] was gevestigd aan de [vestigingsadres concern] te 's-Hertogenbosch. Als directeur stond tot 3 augustus 2001 en van 17 september 2002 tot en met 14 januari 2004 [directeur dochtermaatschappij E B.V.] ingeschreven. Van 3 augustus 2001 tot en met 17 september 2002 was [directeur 2 dochtermaatschappij E B.V.] directrice.⁷⁹ Het dagelijkse beheer over het vastgoed was in handen van de [concernnaam] -groep. Alle initiatieven en het voorbereidend werk berustten daar.⁸⁰ Het beheer was in handen van de verdachte. Hij stelde voor wanneer vastgoed werd ingebracht.

Het pand te Beek, dat door [huurder] werd gehuurd, is op voorstel van de verdachte gekocht door [dochtermaatschappij E B.V.] Directeur [directeur dochtermaatschappij E B.V.] beoordeelde voorstellen die van de verdachte afkwamen.⁸¹ Medeverdachte [medeverdachte 2] verzorgde vanuit de [concernnaam] -groep de administratie van [dochtermaatschappij E B.V.].⁸² De verdachte heeft verklaard dat [dochtermaatschappij E B.V.] zijn 'kindje' was en dat hij zich daarmee dan ook bezig hield.⁸³

[dochtermaatschappij E B.V.] heeft een beroep gedaan op de willekeurige afschrijvingsregeling van artikel 3.34 (oud) van de Wet inkomstenbelasting 2001. Die regeling gold enkel voor nieuw gebouwde panden die voorafgaand aan de investering nog niet in gebruik waren genomen. De willekeurige afschrijving in de onderhavige zaak had betrekking op een pand aan de [adres aangekochte pand] te Beek. Dit kantoorgebouw is op 17 september 2002 bij notariële akte geleverd. De verkoper was [dochtermaatschappij F B.V. 2] , vertegenwoordigd door [directeur vastgoed dochtermaatschappij F B.V.] en de verdachte als bestuurder van [dochtermaatschappij B B.V.] De verdachte heeft de akte in persoon getekend. De koper was [dochtermaatschappij E B.V.].⁸⁴ In deze akte staat onder artikel 2, derde lid, dat het verkochte pand wordt aanvaard verhuurd zijnde aan [huurder] en dat [huurder] het verkochte met ingang van 5 juli 2002 in gebruik heeft genomen. Dat laatste is door [huurder] bij brief van 6 augustus 2002 aan de Belastingdienst bevestigd.⁸⁵

79 Handelsregisterhistorie van de Kamer van Koophandel, p. 124.

80 Proces-verbaal van verhoor getuige [directeur dochtermaatschappij E B.V.] , p. 1647.

81 Proces-verbaal van verhoor getuige [directeur dochtermaatschappij E B.V.] , p. 1652-1655.

82 Proces-verbaal van verhoor verdachte [medeverdachte 2] , p. 1543.

83 Proces-verbaal van verhoor verdachte [verdachte] , p. 1444.

84 Notariële akte van levering d.d. 17 september 2002, p. 2272-2279.

85 Brief van [big four-kantoor 2] Belastingadviseurs d.d. 6 augustus 2002 aan de Belastingdienst, p. 2268-2269.

Op 18 december 2003 is door [dochtermaatschappij E B.V.] bij de inspecteur der rijksbelastingen te Eindhoven een aangifte vennootschapsbelasting ingediend over het boekjaar 1 juni 2001 tot en met 31 maart 2003.⁸⁶

De aangifte is ondertekend op 15 december 2003 door [directeur dochtermaatschappij E B.V.], directeur van [dochtermaatschappij E B.V.]⁸⁷ In de opgaaf bij deze aangifte staat in kolom 18 inzake afschrijvingen, onder 18b (Bedrijfsgebouwen en -terreinen) een bedrag van € 9.250.545,00 genoteerd. Dit bedrag is vervolgens verwerkt in kolom 21 onder 'Saldo fiscale winstberekening'⁸⁸, welk saldo vervolgens in de aangifte in kolom 1 (Fiscale winst) onder 1h is opgenomen.⁸⁹ In de specificatie bij deze aangifte is in de kolom Fiscale winstberekening onder 18b vermeld dat voornoemd bedrag van € 9.250.545,00 is opgebouwd uit een bedrag van € 4.239.962,00 aan reguliere afschrijving en een bedrag van € 5.010.583,00 aan willekeurige afschrijving te Beek.⁹⁰ In een nadere specificatie is vermeld dat die willekeurige afschrijving betrekking heeft op een bedrijfsmiddel gelegen aan de [adres aangekochte pand] te Beek.⁹¹

In de periode voorafgaand aan het indienen van deze aangifte is tussen [dochtermaatschappij E B.V.] en de Belastingdienst gecorrespondeerd over toepassing van de willekeurige afschrijvingsfaciliteit. Medeverdachte [medeverdachte 2] heeft namens [dochtermaatschappij E B.V.] een formulier 'Melding willekeurige afschrijving nieuwe gebouwen in aangewezen gemeenten' ondertekend te 's-Hertogenbosch en dit formulier vervolgens bij het Bureau investeringsregelingen en willekeurige afschrijving van de Belastingdienst ingediend. Dat formulier vermeldt dat [dochtermaatschappij E B.V.], met als contactpersoon [medeverdachte 2], een kantoorpand met als locatie '[huurder]', [adres aangekochte pand], [postcode] Beek' heeft aangeschaft met als aanschaffingskosten € 10.357.793,00, datum aangaan van de investeringsverplichting 17 september 2002 en datum (vermoedelijke) ingebruikneming van het bedrijfsmiddel 18 september 2002.⁹² De begeleidende brief is gedateerd op 10 december 2002.⁹³ De melding met begeleidende brief is per faxbericht toegestuurd. Deze stukken zijn op het woonadres van de verdachte aangetroffen.⁹⁴ Op het voorblad van het faxbericht is door [medeverdachte 2] vermeld: 'In vervolg op ons telefonisch gesprek van zojuist'.⁹⁵ Blijkens het zogenaamde 'verzend controle rapport' is dit faxbericht op 8 januari 2003 te 14.03 uur verzonden naar het Bureau investeringsregelingen en willekeurige afschrijving.⁹⁶ Het faxbericht is door de Belastingdienst ontvangen⁹⁷, hetgeen ook naar voren komt uit de omstandigheid dat op het voorblad dat per fax bij de Belastingdienst is ingekomen is vermeld 'morgen bellen' met daaronder een pijl met vermelding '09-01-03' en voorts dat onderaan het voorblad de faxdatum '08/01 '03' staat.⁹⁸

Bij brief van 28 maart 2003 heeft de Belastingdienst aan [moedermaatschappij N.V.], ter attentie van [medeverdachte 2], laten weten de melding met betrekking tot het pand te Beek niet in behandeling kan worden genomen omdat met het faxbericht van 8 januari 2003 buiten de driemaandentermijn is gemeld.

86 Ambtsedige verklaring van belastingambtenaar [belastingambtenaar 2], p. 2753.

87 Aangifte vennootschapsbelasting van [dochtermaatschappij E B.V.] over het boekjaar 1 juni 2001 tot en met 31 maart 2003, p. 2236 e.v.

88 Opgaaf behorende bij de aangifte vennootschapsbelasting van [dochtermaatschappij E B.V.] over het boekjaar 1 juni 2001 tot en met 31 maart 2003, p. 2246-2247.

89 Aangifte vennootschapsbelasting van [dochtermaatschappij E B.V.] over het boekjaar 1 juni 2001 tot en met 31 maart 2003, p. 2239.

90 Specificatie bij de aangifte vennootschapsbelasting van [dochtermaatschappij E B.V.] over het boekjaar 1 juni 2001 tot en met 31 maart 2003, p. 2249.

91 Specificatie 8 bij de aangifte vennootschapsbelasting van [dochtermaatschappij E B.V.] over het boekjaar 1 juni 2001 tot en met 31 maart 2003, p. 2256.

92 Melding willekeurige afschrijving nieuwe gebouwen in aangewezen gemeenten d.d. 10 december 2012, p. 2463-2464.

93 Begeleidend schrijven bij voornoemde melding, gedateerd 10 december 2002, p. 2462.

94 Proces-verbaal van bevindingen, p. 842.

95 Voorblad faxbericht van [medeverdachte 2] op briefpapier van [moedermaatschappij N.V.], p. 2461.

96 Verzendcontrole rapport, p. 2465.

97 Index van bijlagen met herkomstvermelding, houdende documenten ter zake van de willekeurige afschrijving van het pand [huurder] te Beek (Limburg), p. 68.

98 Voorblad faxbericht meldingsformulier zoals ontvangen door het Bureau investeringsregelingen en willekeurige afschrijving/de Belastingdienst, p. 2259.

De melding is niet op tijd en onvolledig geschied en er zijn geen bijzondere omstandigheden die een termijnoverschrijding rechtvaardigen.⁹⁹

Blijkens de hiervoor genoemde notariële akte van levering waren [dochtermaatschappij E B.V.] en de verdachte reeds op 17 september 2002 bekend met de omstandigheid dat het pand op 5 juli 2002 in gebruik was genomen. De in het meldingsformulier vermelde datum van ingebruikneming 18 september 2002 is dus onjuist. Er was geen sprake meer van een nieuw gebouw als bedoeld in de Uitvoeringsregeling willekeurige afschrijving 2001, waardoor het pand niet kwalificeerde voor toepassing van de willekeurige afschrijvingsregeling. Daarnaast wist [dochtermaatschappij E B.V.] omstreeks 28 maart 2003 dat de Belastingdienst de melding niet accepteerde en dat zij daarom geen aanspraak kon maken op de regeling. Door desondanks de willekeurige afschrijving van het pand te Beek te verwerken in de aangifte vennootschapsbelasting over het boekjaar 1 juni 2001 tot en met 31 maart 2003 en deze vervolgens op 18 december 2003 in te dienen, is deze aangifte, naar het oordeel van het hof, opzettelijk onjuist gedaan.

In dit verband verdient het opmerking dat de verdachte geen geslaagd beroep toekomt op een pleitbaar standpunt. Het hof overweegt daartoe als volgt.

Belastingadviseur [belastingadviseur] van [big four-kantoor 2] heeft bij faxbericht van 5 september 2002 het volgende aan [moedermaatschappij N.V.] t.a.v. de heer [verdachte of medeverdachte] bericht: '(...) nu de onroerende zaak al in gebruik is genomen, er in principe voor [dochtermaatschappij E B.V.] [het hof begrijpt: [dochtermaatschappij E B.V.]] géén sprake is van een 'nieuw gebouw' in de zin van de regeling willekeurige afschrijving. Indien we echter kijken naar de ratio van de regeling en het algemene feitencomplex, denken wij dat [dochtermaatschappij E B.V.] wel degelijk aanspraak zou moeten kunnen maken op de regeling. Wij zullen u hieromtrent morgen even bellen.'¹⁰⁰ In zijn verhoor door de FIOD heeft deze belastingadviseur verklaard dat [big four-kantoor 2] zich met betrekking tot de [concernnaam] -groep bezighield met zogenaamde 'gestileerde vragen'. Daarbij liggen volgens hem vaktechnische vraagstukken ter beantwoording voor, waarbij de feitelijke situatie en de context niet aan de orde zijn. De vraag van de [concernnaam] -groep over de willekeurige afschrijving is slechts beantwoord aan de hand van gegevens die door de [concernnaam] -groep zijn overgelegd, waarbij de belastingadviseur zelf geen onderzoek heeft verricht naar het feitencomplex.¹⁰¹ Dat komt ook naar voren uit de in voornoemd faxbericht opgenomen zinsnede ' [concernnaam] kan ten aanzien van het onderhavige pand – zo begrijpen wij (is door ons niet nader onderzocht) [cursivering hof] – in eerste instantie gebruik maken van de regeling van willekeurige afschrijving'. Voorts heeft belastingadviseur [belastingadviseur] verklaard dat de omstandigheid dat een meldingsformulier niet tijdig is ingediend bij het Bureau investeringsregelingen en willekeurige afschrijving, niet in zijn beantwoording van de vraag over toepassing van de willekeurige afschrijvingsregeling is meegenomen.¹⁰²

Het hof stelt op grond van het voorgaande vast dat de [concernnaam] -groep omtrent de al dan niet fiscaal toelaatbare aspecten van de toepasselijkheid van de willekeurige afschrijvingsregeling geen ondubbelzinnig op het concrete geval toegespitst schriftelijk advies heeft ingewonnen. Het hof is uit het onderzoek ter terechtzitting evenmin gebleken dat elders een dergelijk advies is ingewonnen. Daarbij komt dat de Belastingdienst bij brief van 28 maart 2003 – dus na voormeld faxbericht van 5 september 2002 en voor het doen van de aangifte – aan [moedermaatschappij N.V.] heeft laten weten dat de melding inzake de willekeurige afschrijvingsregeling niet in behandeling kan worden genomen. Daardoor wist men binnen de [concernnaam] -groep, althans had men zich ervan kunnen vergewissen, dat de fiscus een beroep op de willekeurige afschrijvingsregeling niet zou honoreren. Bij deze stand van zaken kon en mocht de verdachte ten tijde van het doen van de aangifte redelijkerwijs niet menen dat deze juist en volledig was. Mitsdien faalt het dienaangaande gevoerde verweer.

99 Brief van de Belastingdienst Zuidwest/kantoor Roosendaal d.d. 28 maart 2003 aan [moedermaatschappij N.V.] t.a.v. [medeverdachte 2], p. 2264-2265.

100 Faxbericht d.d. 5 september 2002 van [belastingadviseur] van [big four-kantoor 2] aan [moedermaatschappij N.V.] t.a.v. [verdachte of medeverdachte], p. 2603-2604.

101 Proces-verbaal verhoor getuige [belastingadviseur], p. 1267-1268.

102 Proces-verbaal verhoor getuige [belastingadviseur], p. 1269.

In het onderhavige geval heeft [dochtermaatschappij E B.V.] in de aangifte vennootschapsbelasting een beroep gedaan op de willekeurige afschrijvingsregeling als bedoeld in artikel 3.34 (oud) van de Wet inkomstenbelasting 2001. Het toepassen van deze faciliteit leidt ertoe dat de boekwaarde van het bedrijfsmiddel wordt verlaagd tot de kostprijs minus het bedrag van die vervroegde afschrijving. Dit heeft gevolgen voor de verdere jaarlijkse fiscale afschrijving. Deze wordt immers lager dan zij zou zijn op basis van de kostprijs. De totale afschrijving op het bedrijfsmiddel wordt evenwel niet hoger door toepassing van de faciliteit van de willekeurige afschrijving. Toepassing van willekeurige afschrijving leidt dus niet tot afstel van belastingheffing, maar wel tot uitstel daarvan. Daarmee leidt het wel tot belastingnadeel voor de Staat der Nederlanden in het jaar waarin de willekeurige afschrijving ten onrechte wordt toegepast. Derhalve is ook aan het strekkingsvereiste voldaan.

Het beheer van [dochtermaatschappij E B.V.] was in handen van de verdachte. Hij stelde voor wanneer vastgoed werd ingebracht. Dat gebeurde ook met het pand te Beek.¹⁰³ De verdachte heeft verklaard dat [dochtermaatschappij E B.V.] zijn 'kindje' was en dat hij zich daarmee dan ook bezig hield.¹⁰⁴ De verdachte wist ook dat deze vennootschap het pand te Beek had aangekocht.¹⁰⁵ Tevens droeg hij wetenschap van het feit dat de willekeurige afschrijving van dat pand was aangevraagd.¹⁰⁶ De stelling van de verdachte dat hij niet wist dat het beroep op de willekeurige afschrijvingsregeling was afgewezen, acht het hof onaannemelijk. De verdachte was immers betrokken bij de gang van zaken binnen [dochtermaatschappij E B.V.] en blijkens zijn eigen en (de hierna te noemen) verklaring van medeverdachte [medeverdachte 2] ook bij de aanvraag van de willekeurige afschrijvingsregeling. De onaannemelijkheid blijkt voorts uit de in het procesdossier opgenomen brief van 28 maart 2003 aan [moedermaatschappij N.V.], ter attentie van [medeverdachte 2], waarbij de Belastingdienst aan [moedermaatschappij N.V.] heeft laten weten dat de melding niet in behandeling kon worden genomen en waarop een datumstempel van 1 april 2003 is geplaatst.¹⁰⁷ Deze in het vooronderzoek in het dossier gevoegde brief heeft namelijk zijn herkomst onder de verdachte.¹⁰⁸ Daarnaast is in de notariële akte van levering van het pand te Beek vermeld dat het verkochte pand reeds per 5 juli 2002 in gebruik was genomen door [huurder].¹⁰⁹ De verdachte heeft deze akte ondertekend en had dus moeten weten dat het pand niet kwalificeerde voor de regeling van de willekeurige afschrijving, temeer nu hij blijkens de hierna aan te halen verklaring van medeverdachte [medeverdachte 2] op de hoogte was van de voorwaarden.

Medeverdachte [medeverdachte 2] verzorgde de administratie van [dochtermaatschappij E B.V.].¹¹⁰ Hij was ervan op de hoogte dat de willekeurige afschrijving van het pand in Beek zou worden verwerkt in de aangifte vennootschapsbelasting van [dochtermaatschappij E B.V.] over het boekjaar 1 juni 2001 tot en met 31 maart 2003. [medeverdachte 2] stuurde namelijk op 8 december 2003 een brief aan [directeur dochtermaatschappij E B.V.] met het verzoek de bijgevoegde aangifte vennootschapsbelasting over genoemd boekjaar te ondertekenen en te retourneren, waarbij hij opmerkt dat de extra afschrijving op het pand te Beek in het kader van de willekeurige afschrijvingsregeling in deze aangifte is opgenomen.¹¹¹ Daarnaast heeft hij het meldingsformulier ondertekend.¹¹² Hij wist ook dat de willekeurige afschrijving van het pand te Beek uiteindelijk in de ingediende aangifte is verwerkt.¹¹³ [medeverdachte 2] heeft verklaard dat hij een melding willekeurige afschrijving met betrekking tot het pand te Beek heeft gedaan, dat hij wist dat de melding tijdig moest zijn gedaan, dat sprake moest zijn van nieuwbouw en dat de Belastingdienst in twijfel trok of het pand al in gebruik

103 Proces-verbaal van verhoor getuige [directeur dochtermaatschappij E B.V.], p. 1652-1655.

104 Proces-verbaal van verhoor verdachte [verdachte], p. 1444.

105 Proces-verbaal van verhoor verdachte [verdachte], p. 1408.

106 Proces-verbaal van verhoor verdachte [verdachte], p. 1436.

107 Brief van de Belastingdienst Zuidwest/kantoor Roosendaal d.d. 28 maart 2003 aan [moedermaatschappij N.V.] t.a.v. [medeverdachte 2], p. 2468-2469.

108 Index van bijlagen met herkomstvermelding, houdende documenten ter zake van de willekeurige afschrijving van het pand [huurder] te Beek (Limburg), p. 69.

109 Notariële akte van levering d.d. 17 september 2002, p. 2272-2279.

110 Proces-verbaal van verhoor verdachte [medeverdachte 2], p. 1543.

111 Brief van [medeverdachte 2] namens [moedermaatschappij N.V.] aan [directeur 2 dochtermaatschappij E B.V.] t.a.v. [directeur dochtermaatschappij E B.V.], d.d. 8 december 2003 met daarbij de aangifte vennootschapsbelasting van [dochtermaatschappij E B.V.] over het boekjaar 1 juni 2001 tot en met 31 maart 2003, p. 2504 e.v.

112 Melding willekeurige afschrijving nieuwe gebouwen in aangewezen gemeenten d.d. 10 december 2012, p. 2463-2464.

113 Proces-verbaal van verhoor door de raadsheer-commissaris, belast met de behandeling van strafzaken in dit gerechtshof, van 30 maart 2017, inhoudende de verklaring van verdachte [medeverdachte 2], p. 8.

was. ¹¹⁴ De verdachte [verdachte] zou op de hoogte zijn van het feit dat de willekeurige afschrijving werd aangevraagd. Hij was volgens [medeverdachte 2] tevens op de hoogte van de voorwaarden voor toepassing van de willekeurige afschrijvingsregeling, nu [medeverdachte 2] daar samen met [directeur vastgoed dochtermaatschappij F B.V.] (het hof begrijpt: directeur vastgoed [directeur vastgoed dochtermaatschappij F B.V.]), [medeverdachte 1] en de verdachte over zou hebben gesproken. ¹¹⁵ [medeverdachte 2] is volgens eigen zeggen ervan op de hoogte geraakt dat de willekeurige afschrijving was afgewezen. ¹¹⁶ Gelet op de omstandigheid dat de Belastingdienst bij brief van 28 maart 2003 aan [moedermaatschappij N.V.], ter attentie van [medeverdachte 2], heeft laten weten dat de melding niet in behandeling kon worden genomen, ¹¹⁷ welke brief door [moedermaatschappij N.V.] op 1 april 2003 is ontvangen ¹¹⁸, acht het hof het aannemelijk dat [medeverdachte 2] in ieder geval ruim voordat de aangifte vennootschapsbelasting op 18 december 2003 door [dochtermaatschappij E B.V.] werd ingediend, daarvan kennis kreeg.

Onder die omstandigheden heeft medeverdachte [medeverdachte 2] bewust de aanmerkelijke kans aanvaard dat [dochtermaatschappij E B.V.] een onjuiste aangifte voor de vennootschapsbelasting zou indienen. Het opzet van [medeverdachte 2] was daar, ten minste in voorwaardelijke zin, op gericht.

De rechtspersoon [dochtermaatschappij E B.V.] kan als normadressaat van het overtreden kwaliteitsdelict van artikel 69 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen worden aangemerkt. Het indienen van de onjuiste aangifte vennootschapsbelasting kan naar het oordeel van het hof redelijkerwijs aan deze rechtspersoon worden toegerekend nu deze zich in de sfeer van die rechtspersoon heeft voorgedaan. De gedraging past immers in de normale bedrijfsvoering en is de vennootschap dienstig geweest in het door haar uitgeoefende bedrijf.

Ook Inflation Exchange Fund (Vastgoed) I B.V heeft aldus, gelet op het bovenstaande, bewust de aanmerkelijke kans aanvaard dat het een onjuiste aangifte voor de vennootschapsbelasting zou indienen. Ook het opzet van Inflation Exchange Fund (Vastgoed) I B.V was aldus daar, ten minste in voorwaardelijke zin, op gericht.

Het dagelijks beheer van deze vastgoedvennootschap was in handen van de verdachte. Blijkens de hiervoor gebezigde bewijsmiddelen was de verdachte betrokken bij de aanvraag van de willekeurige afschrijving van het pand te Beek. Voor zover al aangenomen moet worden dat de verdachte (vervolgens) niet wist dat de willekeurige afschrijving was afgewezen, was hij gelet op het vorenoverwogene in elk geval gewaarschuwd dat er een behoorlijke kans bestond dat de willekeurige afschrijving zou worden afgewezen. De verdachte heeft echter nagelaten te controleren of de willekeurige afschrijving in de aangifte was opgenomen en zo ja, te informeren of de aanvraag al dan niet tot een afwijzing heeft geleid. Onder die omstandigheden kan de verdachte, naar het oordeel van het hof, als feitelijk leidinggever aan het opmaken van de onjuiste aangifte worden aangemerkt. De verdachte heeft immers, terwijl hij daartoe bevoegd en redelijkerwijs was gehouden, niet gecontroleerd of de willekeurige afschrijving in de aangifte was opgenomen en zo ja, niet bij de Belastingdienst geverifieerd dan wel doen verifiëren of de willekeurige afschrijving al dan niet was geaccepteerd. Door zulks achterwege te laten heeft verdachte het doen van een onjuiste aangifte bevorderd.

I.

Aldus acht het hof, gelet op de gebezigde bewijsmiddelen, in onderling verband en samenhang gezien, wettig en overtuigend bewezen dat de verdachte het onder 4 ten laste gelegde heeft begaan.

114 Proces-verbaal van verhoor verdachte [medeverdachte 2], p. 1543-1544.

115 Proces-verbaal van verhoor verdachte [medeverdachte 2], p. 1544.

116 Proces-verbaal van verhoor verdachte [medeverdachte 2] p. 1600.

117 Brief van de Belastingdienst Zuidwest/kantoor Roosendaal d.d. 28 maart 2003 aan [moedermaatschappij N.V.] t.a.v. [medeverdachte 2], p. 2264-2265.

118 Datumstempel 'ONTVANGEN 01 APR 2003' op brief van de Belastingdienst Zuidwest/kantoor Roosendaal d.d. 28 maart 2003 aan [moedermaatschappij N.V.] t.a.v. [medeverdachte 2], p. 2468-2469.

Het hof verwerpt de dienaangaande tot vrijspraak strekkende verweren van de verdediging in al hun onderdelen.

Vrijspraak feiten 5 en 6

De verdachte staat onder meer terecht ter zake van het feitelijk leidinggeven aan het opzettelijk onjuist of onvolledig doen van aangiften omzetbelasting over het vierde kwartaal 2002, begaan door [moedermaatschappij N.V.] , al dan niet samen met [topholding N.V.] en [dochtermaatschappij F B.V. 3] , terwijl die feiten telkens ertoe strekten dat te weinig belasting werd geheven. De onjuistheid zou daarbij bestaan uit het ten onrechte vermelden van een te hoog bedrag aan voorbelasting en terug te vragen omzetbelasting.

[topholding N.V.] en [dochtermaatschappij F B.V. 3] participeerden in een fiscale eenheid voor de omzetbelasting, genaamd ' [fiscale eenheid concern] ' . Daarvan maakten nog enkele andere vennootschappen van het [concernnaam] -concern deel uit. De onderdelen van de fiscale eenheid deden afzonderlijk aangifte voor de omzetbelasting. [topholding N.V.] en [dochtermaatschappij F B.V. 3] hebben op 30 januari 2003 aangiften voor het vierde kwartaal 2002 ingediend met te betalen bedragen van respectievelijk € 1.617.477,00 en € 2.607.132,00. Een dag later, op 31 januari 2003, is door beide vennootschappen per fax bericht dat de aangiften onjuist waren. Er zou namelijk vergeten zijn om een inkoopfactuur van 27 december 2002 te verwerken en daarmee voorbelasting in mindering te brengen. De gecorrigeerde aangiftebiljetten mondden uit in een terug te vragen bedrag van € 101.761,00 voor [topholding N.V.] en een bedrag van € 169.390,00 voor [dochtermaatschappij F B.V. 3]

Voormelde inkoopfactuur betrof de verkoop van een jacht, genaamd Ferretti "46 of MS Magnifica, door [privévennootschap verdachte] aan [topholding N.V.] voor een prijs van € 22.000.000,00 exclusief BTW. Het bedrag aan BTW was € 4.180.000,00.

Op 28 maart 2002 werd tussen de [naam scheepswerf] te Ancona in Italië en [vennootschap Z] , vertegenwoordigd door [vertegenwoordiger Z] , een 'shipbuilding contract' gesloten inzake de bouw van een motorschip van 46 meter lengte met nummer N 460116. Blijkens dit contract bleef de werf eigenaar van het jacht zolang het niet aan de opdrachtgever was geleverd. Dit jacht is blijkens een verkoopovereenkomst van 5 december 2002 door [vennootschap Z] , vertegenwoordigd door [vertegenwoordiger Z] , voor een bedrag van € 18.000.000,00 verkocht aan [privévennootschap verdachte] , vertegenwoordigd door de verdachte als koper. Het jacht was toen nog in aanbouw door Ferretti SPA op de [naam scheepswerf] in Ancona. Deze werf was ook het overeengekomen leveringsadres van het jacht.

De verdachte heeft ter terechtzitting in hoger beroep en in eerste aanleg erkend dat hij de 'ultimate beneficial owner' was van [vennootschap Z] en dat [vertegenwoordiger Z] daarvan de wettelijk vertegenwoordiger was. [vertegenwoordiger Z] heeft dit bevestigd.

De advocaat-generaal heeft zich primair op het standpunt gesteld dat partijen nooit de bedoeling hebben gehad om het jacht te leveren. Subsidiair, mocht komen vast te staan dat het recht op levering is overgedragen, is deze overdracht in de visie van het Openbaar Ministerie geen belastbaar feit voor de omzetbelasting. De stelling luidt dat door [privévennootschap verdachte] ten onrechte BTW in rekening is gebracht en dat [topholding N.V.] en [dochtermaatschappij F B.V. 3] deze niet hadden mogen aftrekken.

Het hof stelt vast dat [vennootschap Z] op 5 december 2002 nog geen eigenaar was van het jacht, omdat blijkt het 'shipbuilding contract' van 28 maart 2002 de eigendom pas over zou gaan als het jacht aan de opdrachtgever was geleverd. Omdat het jacht nog in aanbouw was, was daarvan geen sprake. Aldus kon [vennootschap Z] nog niet over het jacht beschikken als ware zij eigenaar. In december 2002 was dus geen sprake van een levering van goederen als bedoeld in artikel 3 van de Wet op de omzetbelasting 1968, nu geen sprake was van de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over het jacht te beschikken.

Anders dan de advocaat-generaal primair heeft aangevoerd, is het hof van oordeel dat op grond van het procesdossier niet kan worden vastgesteld dat sprake is van een schijnwerkelijkheid. Niet is komen vast te staan dat de verkoop van het jacht aan [privévennootschap verdachte] achteraf in scène is gezet, waardoor van een intentie tot overdracht van (het recht op levering van) het schip geen sprake kan zijn. Op grond van het 'shipbuilding contract' had [vennootschap Z] namelijk het recht op levering van het schip. Dat recht kon zij aan [privévennootschap verdachte] overdragen.

Blijkens de overeenkomst van 5 december 2002 is het recht op levering ook daadwerkelijk overgedragen. In dat verband wijst het hof in navolging van de rechtbank op de omstandigheid dat in de overeenkomst staat vermeld dat het een jacht betreft 'in construction under licence by [scheepsbouwer] SPA'. Nergens wordt gerept over de omstandigheid dat [vennootschap Z] op 5 december 2002 eigenaar was van het jacht. [privévennootschap verdachte] kon hetzelfde recht op levering vervolgens overdragen aan [topholding N.V.] en daarvoor een bedrag aan deze vennootschap factureren. Ter terechtzitting in hoger beroep heeft de verdachte voorts verklaard dat het ook daadwerkelijk de bedoeling was om het schip uiteindelijk door te verkopen.

Het voorgaande overziend, acht het hof het niet onaannemelijk dat van een voorgenomen doorlevering sprake is geweest, temeer omdat de verdachte zelf opdracht heeft gegeven tot de bouw van het jacht, hij directeur was van zowel [privévennootschap verdachte] als [topholding N.V.] en hij de factuur heeft opgemaakt. De bij requisitoir aangehaalde faxberichten en brieven, waaruit onder meer naar voren komt dat [vennootschap Z] in 2003 heeft geprobeerd om het jacht te verkopen, zijn onvoldoende redengevend om tot een andersluidend oordeel te komen.

Met betrekking tot het subsidiaire standpunt van de advocaat-generaal, inhoudende – kort gezegd – de vraag of de overdracht van een recht op levering leidt tot verschuldigdheid van omzetbelasting, overweegt het hof als volgt. De overdracht van een recht op levering waarbij een prijs is overeengekomen kwalificeert naar het oordeel van het hof als een prestatie in de zin van artikel 1, onder a, van de Wet op de omzetbelasting 1968. De plaats waar de prestatie is verricht wordt volgens artikel 32 (oud, versie 2002) van de Wet op de omzetbelasting 1968 geacht in casu Nederland te zijn, nu dat de plaats is waar [privévennootschap verdachte] de zetel van haar bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Artikel 35, eerste lid (oud, versie 2002), van de Wet op de omzetbelasting 1968 bepaalt dat van deze prestatie aan [topholding N.V.] een factuur uitgereikt dient te worden. Op het moment van uitreiking van deze factuur is [privévennootschap verdachte] de omzetbelasting ter zake van de prestatie verschuldigd. Die omzetbelasting is bij de afnemer van de prestatie die de ingekochte prestatie van plan is te gaan bezigen in het kader van zijn onderneming, aftrekbaar. Anders dan de advocaat-generaal heeft betoogd, is de overdracht van een recht op levering tegen vergoeding als in dit geval een belastbaar feit voor de omzetbelasting in Nederland, ten aanzien waarvan niet ten onrechte omzetbelasting in rekening is gebracht, waardoor door [topholding N.V.] en [dochtermaatschappij F B.V. 3] niet ten onrechte voorbelasting in aftrek is gebracht. Daarom kan niet worden geconcludeerd dat de onder 5 en 6 door [moedermaatschappij N.V.] , al dan niet samen met [topholding N.V.] en [dochtermaatschappij F B.V. 3] gedane aangiften omzetbelasting onjuist waren.

Bij die stand van zaken is het hof, anders dan de advocaat-generaal, maar met de rechtbank en de verdediging van oordeel dat het onder 5 en 6 ten laste gelegde niet wettig en overtuigend kan worden bewezen. Mitsdien zal hij daarvan worden vrijgesproken.

Strafbaarheid van het bewezen verklaarde

Het onder feit 1 primair bewezen verklaarde wordt als volgt gekwalificeerd:

medeplegen van valsheid in geschrift, begaan door een rechtspersoon, terwijl hij feitelijke leiding heeft gegeven aan de verboden gedraging.

Het onder feit 4 bewezen verklaarde wordt als volgt gekwalificeerd:

opzettelijk een bij de belastingwet voorziene aangifte onjuist doen, terwijl het feit ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven, begaan door een rechtspersoon, terwijl hij feitelijke leiding heeft gegeven aan de verboden gedraging.

Er zijn geen feiten of omstandigheden aannemelijk geworden die de strafbaarheid van de feiten uitsluiten. De feiten zijn strafbaar.

Strafbaarheid van de verdachte

Er zijn geen feiten of omstandigheden aannemelijk geworden die de strafbaarheid van verdachte uitsluiten. De verdachte is daarom strafbaar voor het hiervoor bewezen verklaarde.

Op te leggen straf

Het hof heeft bij de bepaling van de op te leggen straf gelet op de aard en de ernst van hetgeen bewezen is verklaard, op de omstandigheden waaronder het bewezen verklaarde is begaan en op de persoon van de verdachte, zoals een en ander uit het onderzoek ter terechtzitting naar voren is gekomen. Daarnaast is gelet op de verhouding tot andere strafbare feiten, zoals onder meer tot uitdrukking komende in het hierop gestelde wettelijk strafmaximum en in de straffen die voor soortgelijke feiten worden opgelegd.

Ten laste van verdachte is bewezen verklaard dat hij zich als feitelijk leidinggever schuldig heeft gemaakt aan belastingfraude en valsheid in geschrift. De verdachte was samen met zijn broer en medeverdachte [medeverdachte 1] initiatiefnemer van het zogeheten project Montenegro. Zij hebben op 6 maart 2001 een koopovereenkomst inzake de aankoop van een (nog te realiseren) vakantieresort laten opmaken. Die overeenkomst stemde niet overeen met de werkelijkheid. Volgens de overeenkomst zou namelijk sprake zijn van een concreet vakantieresort, van ontwerpdocumentatie, van onderhandelingen over de grondprijs en een joint venture met de plaatselijke autoriteiten. In werkelijkheid bestond slechts het idee om het project te realiseren. De overeenkomst behelsde dus geen weergave van bestaande over en weer rechtens afdwingbare verplichtingen, maar gaf een onjuiste (schijn)voorstelling van zaken. Desalniettemin is de overeenkomst gebruikt om te doen voorkomen dat een voornemen tot vervanging c.q. herinvestering bestond.

Voorts is door de verdachte (als feitelijk leidinggevende) in een aangifte vennootschaps-belasting ten onrechte een beroep gedaan op de willekeurige afschrijvingsregeling ten aanzien van een onroerende zaak te Beek.

Door deze handelswijze heeft de verdachte het vertrouwen dat in het algemeen in geschriften met een bewijsbestemming moet kunnen worden gesteld, ernstig geschonden. Voorts heeft hij de werking van een nuttig instrument waarmee de continuïteit van bedrijven wordt gewaarborgd ernstig ondermijnd door onterecht een beroep te doen op de willekeurige afschrijvingsregeling, welke regeling beoogt vestiging van bedrijven te bevorderen in regio's met een economisch zwakke structuur.

Het hof rekent het de verdachte dan ook zwaar aan dat hij heeft gehandeld zoals bewezen is verklaard. Daarbij komt dat de verdachte, blijkens het verhandelde ter terechtzitting in hoger beroep, de kwalijkheid van zijn gedrag nog steeds niet inziet.

Het hof heeft voorts acht geslagen op de inhoud van de uittreksels uit de Justitiële Documentatie van 25 mei 2012 en 20 juli 2017, betrekking hebbende op het justitieel verleden van de verdachte. Daaruit blijkt dat hij – weliswaar geruime tijd geleden – eerder onherroepelijk is veroordeeld ter zake van onder meer valsheid in geschrift, meermalen gepleegd. Daarnaast is de verdachte meer recent in 2013 bij arrest van het Hof van Beroep te Brussel onherroepelijk veroordeeld ter zake van valsheid in geschrift, faillissementsfraude en deelname aan een criminele organisatie tot een gevangenisstraf voor de duur van 3 jaren en een geldboete van € 2.000,00 subsidiair 3 maanden gevangenisstraf. Tevens heeft hij een beroepsverbod voor 10 jaren opgelegd gekregen.

Voorts heeft het hof gelet op de overige persoonlijke omstandigheden van de verdachte, voor zover daarvan ter terechtzitting is gebleken. Daarbij heeft het hof kennis genomen van de omstandigheid dat de verdachte persoonlijk failliet verklaard is geweest, geen werk heeft en geen inkomen geniet, hij noodgedwongen bij zijn schoonmoeder inwoont en gezondheidsproblemen kent in de vorm van nierfalen en diabetes.

Bij de straftoemeting heeft het hof gelet op het belastingnadeel dat door het bewezen verklaarde feit 4 is geleden. Zoals hiervoor onder H.1 met betrekking tot het strekkingsvereiste is overwogen, is het hof van oordeel dat – indien alle feiten en omstandigheden in aanmerking worden genomen – de onterechte toepassing van de willekeurige afschrijvingsfaciliteit door [dochtermaatschappij E B.V.] ertoe strekte dat in de toekomst te weinig vennootschapsbelasting zou worden geheven. Anders dan de officier van justitie in de appelmemoire heeft berekend en de advocaat-generaal bij requisitoir heeft betoogd (te weten een bedrag van € 1.727.402,00), is het hof van oordeel dat op grond van het procesdossier en gezien de onzekerheden over de toekomstige belastingheffing, het belastingnadeel niet exact is vast te stellen. Gelet op het feit dat sprake is van een aanzienlijk bedrag aan ten onrechte toegepaste afschrijving, stelt het hof evenwel vast dat het nadeel zeer groot is.

Al het voorgaande leidt het hof tot het oordeel dat niet kan worden volstaan met het opleggen van een andersoortige of lichtere sanctie dan een straf die onvoorwaardelijke vrijheidsbeneming met zich brengt. In de door de raadsman bepleite schuldigverklaring zonder oplegging van straf dan wel geheel voorwaardelijke straf, komt de ernst van de bewezenverklaarde feiten niet of onvoldoende tot uitdrukking, zodat naar 's hofs oordeel daarmee niet kan worden volstaan.

Alles afwegende acht het hof in beginsel oplegging van een onvoorwaardelijke gevangenisstraf voor de duur van 26 maanden, met aftrek van de tijd die de verdachte in voorarrest heeft doorgebracht, passend en geboden.

Het hof overweegt met betrekking tot het procesverloop in deze zaak het volgende.

Als uitgangspunt heeft in deze zaak te gelden dat de behandeling ter terechtzitting in eerste aanleg dient te zijn afgerond met een eindvonnis binnen twee jaren nadat vanwege de Staat der Nederlanden jegens de betrokkene een handeling is verricht waaraan deze in redelijkheid de verwachting kan

ontlenen dat tegen hem ter zake van een bepaald strafbaar feit door het Openbaar Ministerie strafvervolgning zal worden ingesteld. Als uitgangspunt heeft voorts te gelden dat de behandeling ter terechtzitting in hoger beroep dient te zijn afgerond met een eindarrest binnen twee jaren nadat het hoger beroep is ingesteld.

Het hof stelt vast dat de verdachte eerst op 24 april 2007 door de FIOD is verhoord. De rechtbank heeft op 12 april 2013 vonnis gewezen. Vervolgens is namens de verdachte op 24 april 2013 en door de officier van justitie op 26 april 2013 hoger beroep ingesteld. Het hof doet bij arrest van heden – 26 oktober 2017 – einduitspraak. Het tijdsverloop tussen het begin van de ‘criminal charge’ als bedoeld in artikel 6 van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (EVRM) en het wijzen van het vonnis door de rechtbank bedraagt bijna 6 jaren. Voor wat betreft de behandeling in hoger beroep heeft te gelden dat de duur daarvan ongeveer 4 jaren en 6 maanden bedraagt.

Bij de beoordeling of de redelijke termijn is overschreden kunnen bijzondere omstandigheden een rol spelen, zoals de ingewikkeldheid van een zaak, de invloed van de verdachte en/of zijn raadsman op het procesverloop en de wijze waarop de zaak door de bevoegde autoriteiten is behandeld. Hoewel de onderhavige zaak omvangrijk en complex van aard is en de verdediging diverse (door het hof gehonoreerde) onderzoekswensen heeft ingediend, is het hof van oordeel dat die redenen niet het gehele tijdsverloop verklaren.

Resumerend stelt het hof vast dat telkens einduitspraak is gedaan na het verstrijken van twee jaren. Daarmee is de redelijke termijn in eerste aanleg met bijna 4 jaren en in hoger beroep met ongeveer met 2 jaren en 6 maanden overschreden. Het hof zal deze overschrijdingen in het voordeel van de verdachte verdisconteren in de straftoemeting en zal daarom de op te leggen gevangenisstraf matigen met 5 maanden.

Al hetgeen overigens door de verdediging over de persoonlijke omstandigheden van de verdachte naar voren is gebracht, legt tegenover de ernst van de feiten onvoldoende gewicht in de schaal om tot een ander oordeel te komen.

Toepasselijke wettelijke voorschriften

De beslissing is gegrond op de artikelen 47, 51, 57 en 225 van het Wetboek van Strafrecht, alsmede op artikel 69 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, zoals deze artikelen luiden ten tijde van het bewezen verklaarde.

BESLISSING

Het hof:

vernietigt het vonnis waarvan beroep en doet opnieuw recht:

verklaart niet bewezen dat de verdachte het onder feiten 2, 3, 5 en 6 ten laste gelegde heeft begaan en spreekt hem daarvan vrij;

verklaart zoals hiervoor overwogen bewezen dat de verdachte het onder feiten 1 primair en 4 ten laste gelegde heeft begaan;

verklaart niet bewezen hetgeen de verdachte onder feiten 1 primair en 4 meer of anders ten laste is gelegd dan hierboven bewezen is verklaard en spreekt hem daarvan vrij;

verklaart het bewezen verklaarde strafbaar, kwalificeert dit als hiervoor vermeld en verklaart de verdachte strafbaar;

veroordeelt de verdachte tot een gevangenisstraf voor de duur van 21 (eenentwintig) maanden ;

beveelt dat de tijd die door de verdachte vóór de tenuitvoerlegging van deze uitspraak in enige in artikel 27, eerste lid, van het Wetboek van Strafrecht bedoelde vorm van voorarrest is doorgebracht, bij de uitvoering van de opgelegde gevangenisstraf in mindering zal worden gebracht, voor zover die tijd niet reeds op een andere straf in mindering is gebracht.

Aldus gewezen door:

mr. H. Harmsen, voorzitter,

mr. P.J. Hödl en mr. M. Harthoorn, raadsheren,

in tegenwoordigheid van mr. J.N. van Veen, griffier,

en op 26 oktober 2017 ter openbare terechtzitting uitgesproken.

