

# 16. De reikwijdte van de vervolgingsuitsluitingsgrond van art. 69 lid 4 AWR: drie vragen, drie antwoorden

MR. DRS. W. DE VRIES

Een onjuist ingevulde fiscale aangifte is een vals geschrift. Het gebruikmaken van een dergelijk vals geschrift door deze bij wijze van aangifte in te sturen aan de Belastingdienst kan echter niet als valsheid in geschrifte in de zin van art. 225 lid 2 Sr worden vervolgd. Vanwege het bijzondere karakter van vervolging van belastingfraude is ingevolge art. 69 lid 4 AWR de vervolging van fiscale misdrijven voorbehouden via de fiscale wetgeving. Kort gezegd, stelt dit artikellid dat de eerste twee leden van art. 69 AWR de *lex specialis* is ten opzichte van het tweede lid van art. 225 Sr.

Al sinds de introductie in 1998 blijkt het eenduidig invullen van deze vervolgingsuitsluitingsgrond voor de rechtspraak moeilijk te zijn. Hierna wordt aan de hand van drie vragen uit de rechtspraak uiteengezet hoe literatuur, jurisprudentie en de wetsgeschiedenis het toepassingsbereik van de vervolgingsuitsluitingsgrond verschillend definiëren. Besloten wordt een lans te breken voor het, in navolging van de bedoeling van de wetgever, ruimhartig(er) van toepassing laten zijn van de vervolgingsuitsluitingsgrond.

## Drie vragen

De oorsprong van de onduidelijkheid over de reikwijdte van de vervolgingsuitsluitingsgrond is te vinden in de beperking tot feiten die onder de bepaling van het tweede lid van art. 225 Wetboek van Strafrecht ('Sr') vallen. Deze beperking roept verschillende vragen op, waarvan er drie in dit stuk zullen worden behandeld. Als eerste komt de vraag aan de orde of het mogelijk is om parallel aan een vervolging van een fiscaal misdrijf via art. 69 Algemene wet inzake rijksbelastingen ('AWR') tevens via het tweede lid van art. 225 Sr te vervolgen. De tweede vraag die wordt behandeld, is of alle in het tweede lid van art. 225 Sr opgenomen handelingen, het 'gebruikmaken', het 'voorhanden hebben' en het 'afleveren', wel vallen binnen de reikwijdte van art. 69 lid 1 en 2 AWR en daarmee onder de vervolgingsuitsluitingsgrond. De derde en laatste vraag die de revue passeert, is hoe moet worden gehandeld als een fiscaal delict, dat volgens de tenlastelegging het eerste lid van art. 225 als grondslag heeft, ziet op het frustreren van de fiscale inlichtingen-, inzage-, administratie- en bewaarplicht (art. 68 lid 2 sub a, b, d, e AWR), het inzage verlenen in (ver)vals(t)e gegevensdragers (art. 68 lid 2 sub c AWR) of het verstrekken van een onjuiste of onvolledige factuur of nota

(art. 68 lid 2 sub g AWR). Vallen deze fiscale feiten dan toch, ondanks dat ze niet via het tweede lid van art. 225 Sr ten laste zijn gelegd, onder de vervolgingsuitsluitingsgrond?

## Vraag 1: Kan naast art. 69 AWR tevens art. 225 lid 2 Sr ten laste worden gelegd?

De vervolgingsuitsluitingsgrond gebiedt dat fiscale misdrijven via de fiscale strafbaarstelling uit de AWR worden vervolgd. Dit betekent niet dat zodra via art. 69 AWR wordt vervolgd, het (tevens) vervolgen op basis van art. 225 lid 2 Sr uit den boze is, mits deze 'commune vervolging' ziet op het (uitsluitend) commune, niet fiscale gebruik van het valse geschrift.

De vervolgingsuitsluitingsgrond vindt zijn oorsprong in de rapportage van de Commissie-Van Slooten die begin jaren negentig van de vorige eeuw was verzocht het stelsel van administratieve boeten te bekijken. De Commissie stelde zeer scherp dat indien een gedraging onder de eerste twee leden van art. 69 AWR kan worden geschaard, het Openbaar Ministerie ('OM') niet-ontvankelijk is in de vervolging voor zover de tenlastelegging is geënt op het tweede lid van art. 225 Sr. De achtergrond daartoe was dat de rubricering

van belastingfraude als algemeen delict afbreuk doet aan de bijzonderheden van het fiscale strafrecht. De benadeling van 's Rijks kas dat een bestanddeel is van fiscale fraude wijst op specialiteit van de desbetreffende onderdelen van art. 69 AWR ten opzichte van art. 225 lid 2 Sr. Daarbij geldt de fiscale inkeerbepaling niet bij art. 225 Sr en andere commune delicten en vervult de fiscus bijvoorbeeld in fiscale fraude een selecterende functie.

De Commissie achtte de specialiteit niet aanwezig indien in het concrete geval van een en hetzelfde valse geschrift gebruik is gemaakt 'ten opzichte van de fiscus' en 'ten

## Indien een geschrift ten opzichte van de fiscus wordt gebruikt, bezit het volgens de Commissie al snel de specialiteit om als fiscaal misdrijf te kunnen worden gekwalificeerd

opzichte van een ander'. In een dergelijke situatie kan volgens de Commissie art. 225 lid 2 Sr naast art. 69 AWR op een tenlastelegging prijken.<sup>1</sup> Als een document niet uitsluitend ten opzichte van de fiscus is gebruikt, staat er volgens de Commissie niets aan in de weg om op basis van het tweede lid van art. 225 Sr te vervolgen voor zover het gaat om het gebruik ten opzichte van die ander. Het gebruik van dat document 'ten opzichte van de fiscus' blijft volgens de Commissie voorbehouden voor een vervolging op basis van de AWR. De wetgever heeft deze standpunten ondersteund.<sup>2</sup>

De Commissie lijkt een ruimere definitie van een 'fiscaal misdrijf' te hebben beoogd dan in de jurisprudentie wordt gehanteerd. Indien een geschrift ten opzichte van de fiscus wordt gebruikt, bezit het volgens de Commissie al snel de specialiteit om als fiscaal misdrijf te kunnen worden gekwalificeerd. In de jurisprudentie wordt de wettekst strikt aangehouden: pas indien gebruik van een geschrift is te scharen onder de eerste twee leden van art. 69 AWR, valt dit onder de vervolgingsuitsluitingsgrond van het vierde lid van art. 69 AWR.

Het corrigeren van eerder gedane aangiften omzetbelasting door middel van een suppletie is geen 'bij de belastingwet voorziene' aangifte in juridische zin.<sup>3</sup> Onbetwist is echter dat een 'suppletieaangifte' uitsluitend is bedoeld om te worden gebruikt ten opzichte van de fiscus. Onder verwijzing naar een uitspraak van het Gerechtshof 's-Hertogenbosch<sup>4</sup> en de antwoorden van staatssecretaris van Financiën naar

aanleiding van Kamervragen over die uitspraak<sup>5</sup> werd een suppletieaangifte door het Gerechtshof 's-Gravenhage aangemerkt als een vrijwillig verzoek om een naheffings-aanslag indien de belastingplichtige te weinig belasting heeft aangegeven en als een bezwaar tegen de eigen aangifte indien te veel belasting is aangegeven. Het hof kwalificeerde de suppletieaangifte zelf als een (gemeen) vals geschrift. Naast veroordelingen voor onder meer het in de AWR strafbaar gestelde niet voldoen aan de bewaarplicht en het onvolledig en/of onjuist doen van fiscale aangiften, kwam het hof ook tot een aparte veroordeling voor het valselijk opmaken van de suppletieaangifte.<sup>6</sup>

Hoewel in deze zaak de verdediging zich niet had beroepen op de vervolgingsuitsluitingsgrond van art. 69 lid 4 AWR, lijkt het gebruik van een suppletieaangifte in elk geval in eerste instantie voorbehouden voor gebruik jegens de fiscus. De door de wetgever overgenomen gedachte van de Commissie-Van Slooten dat het vervolgen van het gebruik van dergelijke geschriften zou moeten zijn voorbehouden voor een vervolging op basis van de fiscale wetgeving is in deze uitspraak niet gevolgd.

In een andere zaak was om puur fiscale redenen een overeenkomst opgesteld waaruit naar voren kwam dat een bedrag als ontslagvergoeding werd ontvangen, terwijl dat bedrag in werkelijkheid (deels) een bonusbetaling betrof. Naast het doen van de onjuiste aangifte was het gebruik van de valse overeenkomst tegenover de inspecteur ten laste gelegd. Het verweer dat dit laatste feit onder de vervolgingsuitsluitingsgrond van art. 69 lid 4 AWR zou moeten vallen, werd verworpen. Het hof oordeelde dat het hier twee wezenlijk van elkaar verschillende gedragingen betrof welke in verschillende perioden waren gepleegd. Hierdoor was volgens het hof geen sprake van samenloop die wordt geraakt door het gestelde in art. 69 lid 4 AWR.<sup>7</sup>

Het is opmerkelijk dat het hof in deze zaak de uitkomst liet afhangen van de vraag of er tussen het opstellen van het valse geschrift en het doen van de onjuiste fiscale aangifte sprake was geweest van samenloop. Een dergelijke gang van zaken impliceert immers dat altijd het commune misdrijf van art. 225 Sr naast het fiscale misdrijf van art. 69 AWR zou moeten worden ten laste gelegd om de vervolgingsuitsluitingsgrond van het vierde lid van art. 69 AWR toe te kunnen passen. De vragen verder in het midden latende of het afgeven aan de fiscus van de overeenkomst een wezenlijk andere gedraging is als het indienen van een fiscale aangifte waar (de inhoud) van de overeenkomst aan ten grondslag ligt en of het verstrekken van de overeenkomst niet als het feit zoals genoemd in art. 68 lid 1 onder a AWR valt te kwalificeren, hanteerde het hof hier in elk geval een andere uitleg dan de wetgever beoogde.

In 2013 diende een zaak bij de Rechtbank Zeeland-West Brabant waar de verdenking het gebruikmaken van valse formulieren 'Wijziging rekeningnummer Ondernemers' betrof, waardoor onjuiste informatie aan (uitsluitend) de

1 Paragraaf 10 rapport Commissie-Van Slooten.

2 *Kamerstukken II 1995/96*, 23 470, nr. 3, p. 24 en p. 58 (Memorie van Antwoord).

3 G.J.M.E. de Bont en J.M. Sitsen, 'Tour d'horizon fiscaal strafrecht anno 2011', *TFB* 2012 naar aanleiding van de uitspraak van het Gerechtshof Amsterdam van 19 januari 2011, ECLI:NL:GHAMS:2011:BU7150 die het indienen van suppletieaangiften en correctiebriefjes wel aanmerkte als het doen van aangifte in de zin van art. 69 AWR en het daarmee onder het toepassingsbereik van de vervolgingsuitsluitingsgrond plaatste.

4 Gerechtshof 's-Hertogenbosch 11 augustus 2006, ECLI:NL:GHSHE:2006:AZ8216.

5 *Kamerstukken II 2006-2007*, Kamervragen met antwoord, nr. 1325.

6 Gerechtshof 's-Gravenhage 20 juni 2007, ECLI:NL:GHSGR:2007:BB2650.

7 Gerechtshof Amsterdam 7 juli 2011, ECLI:NL:GHAMS:2011:BR0740.

Belastingdienst werd verstrekt.<sup>8</sup> De rechtbank stelde dat het bij art. 69 AWR er in de kern om draait of door het niet of onjuist verstrekken van inlichtingen aan de Belastingdienst te weinig belasting wordt geheven. In plaats van zich af te vragen of de gedraging kwalificeerde als het niet (tijdig) of onjuist of onvolledig doen van een fiscale aangifte of het niet voldoen aan een van de fiscale misdrijven zoals genoemd in art. 68 AWR, werd art. 69 lid 4 AWR niet van toepassing verklaard, omdat de verstrekte inlichtingen niet van invloed konden zijn op de door de Belastingdienst te heffen belastingen. Ook hier werd afgeweken van de toets of de handelwijze viel te kwalificeren als een fiscaal misdrijf dat via de eerste twee leden van art. 69 AWR strafbaar is gesteld.

Ook Hof 's-Gravenhage ging de vraag uit de weg of het gebruik van valse documenten, in dit geval VAR-verklaringen, identiteitsbewijzen, facturen en mandagstaten, onder de paraplu van de AWR valt. Wel werd de afweging van de wetgever aangehaald door te stellen dat art. 69 lid 4 AWR niet geldt indien in het concrete geval van dezelfde (mogelijk) valse of vervalste stukken niet alleen tegenover de fiscus maar ook tegenover derden – in deze zaak mogelijk het UWV en opdrachtgevers – gebruik is gemaakt.<sup>9</sup> In deze zaak werd het voorhanden hebben van de vervalste bedrijfsadministratie ten laste gelegd. Het zou in de lijn van de bedoeling van de wetgever zijn geweest om dit feit voor wat betreft het gebruik ten opzichte van de fiscus te vervolgen via 68 lid 1 onder c of d AWR juncto 69 lid 2 AWR, en het gebruik ten opzichte van het UWV en de opdrachtgever apart via het tweede lid van art. 225 Sr. Rechtbank Maastricht bepaalde dat voor het van toepassing zijn van de vervolgingsgrond er niet alleen sprake dient te zijn van een fiscaal feit, maar tevens van een (strafbare) belastingplichtige. Omdat de verdachte noch de medeverdachte normadressaat was en ze kennelijk bij gebreke van een strafbare hoofddader niet als deelnemer konden worden betiteld, was een vervolging van het kwaliteitsdelict uit de AWR volgens de rechtbank niet mogelijk. Dit was reden voor de rechtbank om de vervolgingsuitsluitingsgrond niet van toepassing te verklaren.<sup>10</sup> Het is een verontrustende constatering dat het erop lijkt dat in deze fiscale strafzaak de beperkte slagingskans van de vervolging via de fiscale wetgeving een aspect is geweest om de vervolgingsuitsluitingsgrond niet toe te passen. Dergelijke doelredeneringen zouden vanzelfsprekend uit den boze moeten zijn.<sup>11</sup>

Als er voorafgaand aan een inhoudelijke behandeling onduidelijkheid bestaat of een bepaald feit als een fiscaal misdrijf valt te kwalificeren, kan volgens de Rechtbank Amsterdam het verwijt van het tweede lid van art. 225 Sr subsidiair aan het fiscale misdrijf van art. 69 AWR ten laste

worden gelegd.<sup>12</sup> In deze zaak bestond er onduidelijkheid of er bij de verdachte op grond art. 68 AWR de verplichting bestond om inlichtingen te verstrekken en bescheiden beschikbaar te stellen. De rechtbank oordeelde dat als tijdens het onderzoek ter terechtzitting deze verplichting niet zou kunnen worden vastgesteld, het OM zou moeten kunnen terugvallen op het vervolgen via art. 225 lid 2 Sr. Voorafgaand aan de inwerkingtreding van de vervolgingsuitsluitingsgrond bepaalde de Hoge Raad echter dat de goede procesorde met zich mee kan brengen dat, in het geval vervolging van een fiscaal misdrijf op grond van de AWR uitdrukkelijk is uitgesloten, niet alsnog voor die feiten vervolging op grond van art. 225 Sr dient plaats te vinden.<sup>13</sup> In die lijn besliste Rechtbank Haarlem.<sup>14</sup> Het opnemen van valse/onjuiste facturen in het inkoopboek van de administratie valt onder de bepaling van art. 68 lid 2 onder d AWR (het niet voeren van een administratie overeenkomstig de daaraan bij of krachtens de belastingwet gestelde eisen) en is strafbaar gesteld bij art. 69 lid 1 AWR. Zonder verdere inhoudelijke beoordeling oordeelde de rechtbank dat niet via art. 225 lid 2 Sr kon worden vervolgd.

Voor de verdediging lijkt er een schone taak weggelegd om bij het vervolgen van 'fiscale misdrijven' onder verwijzing naar het hiervoor aangehaalde in het rapport van de Commissie-Van Slooten uitgewerkte voorbeeld te bepalen of het gebruik van documenten naast de fiscale functie

**Het is een verontrustende constatering dat het erop lijkt dat in deze fiscale strafzaak de beperkte slagingskans van de vervolging via de fiscale wetgeving een aspect is geweest om de vervolgingsuitsluitingsgrond niet toe te passen**

tevens een andere functie heeft gehad. Met een beroep op de vervolgingsuitsluitingsgrond zal moeten worden bepleit dat het gebruik van geschriften 'ten opzichte van de fiscus' uitsluitend via de strafbaarstelling in de AWR mag worden vervolgd. Slechts voor zover er al sprake is geweest van 'niet fiscaal gebruik', mag (uitsluitend) dit gebruik immers (apart) via het tweede lid van art. 225 Sr worden vervolgd.

**Vraag 2: Vallen alle handelingen die staan genoemd in art. 225 lid 2 Sr te scharen onder de noemer van 'een fiscaal misdrijf' ex art. 69 lid 1 en 2 AWR?**

De andere opgeworpen vraag is of alle handelingen die in het tweede lid van art. 225 Sr staan genoemd vallen te scharen onder de in de eerste twee leden van art. 69 AWR strafbaar gestelde fiscale misdrijven. Is er sprake van een onderscheid tussen gedragingen zoals opgesomd in het

8 Rb. Zeeland-West-Brabant 16 juli 2014, ECLI:NL:RBZWB:2014:4785.

9 Gerechtshof 's-Gravenhage 19 april 2013, ECLI:NL:GHDHA:2013:BZ7959.

10 Rb. Maastricht 19 oktober 2010, ECLI:NL:RBMAA:2010:BO0977.

11 Zie ook Gerechtshof Amsterdam 7 juli 2011, ECLI:NL:GHAMS:2011:BR0739.

12 Rb. Amsterdam 7 januari 2009, ECLI:NL:RBAMS:2009:BG9067.

13 HR 18 maart 1997, ECLI:NL:HR:1997:ZD0659.

14 Rb. Haarlem 9 oktober 2009, ECLI:NL:RBHAA:2009.

tweede lid van art. 225 Sr die al dan niet onder de strafbaarstelling van de AWR vallen?

Hoewel dit bij de parlementaire behandeling niet aan de orde is geweest, wordt op een gegeven moment in de literatuur gesteld dat art. 69 lid 4 AWR slechts van toepassing zou zijn op het 'gebruikmaken' van valse geschriften.<sup>15</sup> Het in de delictomschrijving van art. 225 Sr opgenomen 'afleveren' en 'voorhanden hebben' zou volgens niet onder de feiten genoemd in art. 68 AWR te passen zijn.<sup>16</sup>

In de jurisprudentie is deze vraag ook aan de orde geweest. Een zaak die in 2011 voorlag bij het Gerechtshof

## Omdat de scheidslijn tussen het eerste en het tweede lid van art. 225 Sr zeer dun is, kan dit tot onbevredigende resultaten leiden

Amsterdam<sup>17</sup> betrof het verstrekken van onjuiste inlichtingen en gegevens en het opzettelijk gebruikmaken, afleveren en/of voorhanden hebben van een valselijk opgemaakte beëindigingsovereenkomst alsmede een brief van de verdachte aan de Belastingdienst. Het hof stelde in deze zaak dat het 'voorhanden hebben' buiten het gestelde in art. 69 lid 4 AWR diende te worden gehouden, omdat deze handeling niet onder de strafbaarstellingen van art. 69 AWR zou vallen. Wel meende het hof dat het 'afleveren' gelijk kon worden gesteld met 'gebruikmaken', aangezien het inhoudelijk om dezelfde handeling gaat.

Eerder, in het arrest van 12 september 2006, oordeelde het Gerechtshof 's-Hertogenbosch<sup>18</sup> dat het ten laste gelegde 'voorhanden hebben' van de administratie *de facto* overeenkomt met het 'voeren van een administratie'. Het niet juist voeren van een administratie is een 'fiscaal feit' dat is omschreven in art. 68 AWR. Het hof stelde verder dat het 'gebruikmaken' van valse geschriften door deze voorafgaand aan een boekencontrole aan een administratie te voegen om 'een gat te vullen', eveneens kan worden aangemerkt als 'het voor raadpleging beschikbaar stellen van bescheiden of de inhoud daarvan, en deze in valse of vervalste vorm voor dit doel beschikbaar stellen' in de zin van de AWR. Ook het feitelijk leidinggeven aan het voorhanden hebben van een valse administratie strandde op de vervolgingsuitsluitingsgrond.

Voorname jurisprudentie toont dat er in de praktijk wisselend wordt gedacht over de afkadering van een fiscaal misdrijf. In vraagstukken over het exacte toepassingsbereik zou moeten worden teruggevallen op de basis zoals benoemd door de Commissie-Van Slooten. Valt het gebruikmaken van documenten te kwalificeren als 'bedoeld te worden gebruikt jegens de fiscus' of niet? De jurisprudentie en de wetsgeschiedenis laten in elk geval zien

dat bij een dergelijke kwalificatie bepaalde handelingen zoals opgesomd in het tweede lid van art. 225 Sr niet op voorhand kunnen worden uitgesloten.

Enigszins buiten het kader van het onderwerp van onderhavig artikel wordt nog gewezen op de vervolgingsuitsluitingsgrond van art. 52 AWR. Dit artikel verplicht belastingplichtigen van alles betreffende het bedrijf administratie te voeren en gegevensdragers te bewaren. Het niet voeren van een administratie overeenkomstig de daaraan bij of krachtens de belastingwet gestelde eisen is via art. 52 AWR strafbaar op grond van tweede lid onder d van art. 68 AWR. Belastingplichtigen zijn op basis van dit artikel verplicht alle inkomende en uitgaande facturen op te nemen, zelfs ingeval zij hadden geweten dat de facturen een onjuiste weergave gaven van de daadwerkelijk achterliggende dienst of activiteit. Immers, ook 'onjuiste of valse stukken' zijn niet uitgezonderd zijn van de bewaarplicht ex art. 52 AWR.<sup>19</sup> Als het opzettelijk verwerken en voorhanden hebben van (ook) valse facturen in de administratie van de vennootschap bewezen wordt verklaard, zal dit (moeten) zijn gedaan ter uitvoering van een wettelijk voorschrift. Voor zover een dergelijk gebruik niet al onder de vervolgingsuitsluitingsgrond van het vierde lid van art. 69 AWR valt, leidt in elk geval de rechtvaardigingsgrond van art. 52 AWR tot de conclusie dat de het door een belastingplichtige voorhanden hebben van een met onjuiste documenten opgebouwde bedrijfsadministratie dient te worden ontslagen van alle rechtsvervolgung.

## Vraag 3: Kunnen feiten die via art. 225 lid 1 Sr ten laste zijn gelegd tevens onder het toepassingsbereik van de vervolgingsuitsluitingsgrond vallen?

Voorop staat dat de vervolgingsuitsluitingsgrond van het vierde lid van art. 69 AWR vervolging op basis van art. 225 lid 2 Sr uitsluit. In beginsel staat genoemde vervolgingsuitsluitingsgrond dus niet aan een vervolging ter zake van art. 225 lid 1 Sr in de weg. Omdat de scheidslijn tussen het eerste en het tweede lid van art. 225 Sr zeer dun is, zoals hierna wordt uiteengezet, kan dit tot onbevredigende resultaten leiden. Zo kan een valsheid in geschrifte soms zowel onder het eerste lid van art. 225 Sr vallen als onder het tweede artikellid en daarmee onder de vervolgingsuitsluitingsgrond.

Rechtbank Amsterdam kwam tot een veroordeling in een zaak waarin de verdachte namens anderen vele onjuiste verzoeken tot teruggave en aangiften inkomstenbelasting had ingevuld met als enige doel om deze bij de Belastingdienst in te dienen. Primair werd via art. 225 lid 1 Sr het opmaken van valse aangiften ten laste gelegd. Slechts subsidiair werd het deelnemen aan het indienen van onjuiste aangiften vervolgd. De bepaling van art. 69 lid 4 AWR werd op deze wijze omzeild.<sup>20</sup>

Bij de behandeling van de eerste vraag is uiteengezet dat

15 Via art. 68 lid 2 aanhef en onder c jo. art. 69 lid 2 AWR.

16 W.E.C.A. Valkenburg, 'Art. 225 en art. 69 AWR: een hernieuwde relatie', in: *Weekblad voor Fiscaal Recht*, 2001/706.

17 Gerechtshof Amsterdam 7 juli 2011, ECLI:NL:GHAMS:2011:BR0739.

18 Gerechtshof 's-Hertogenbosch 12 september 2009, ECLI:NL:GHSHE:2006:AY8252.

19 HR 22 februari 2005, ECLI:NL:HR:2005:AR8030, r.o. 3.6.

20 Rb. Amsterdam 14 januari 2010, ECLI:NL:RBAMS:2010:BK9414.

fiscale fraude specialiteit bezit ten opzichte van commune valsheden. Het omzeilen van de vervolgingsuitsluitingsgrond van art. 69 lid 4 AWR door primair via het eerste lid van art. 225 Sr te dagvaarden, druist dan ook in tegen de lijn die de wetgever beoogde met de introductie van de vervolgingsuitsluitingsgrond. Rechtbank Zeeland-West Brabant merkte op dat, ondanks dat de wettekst van de vervolgingsuitsluitingsgrond zich beperkt tot het tweede lid van art. 225 Sr, er gevallen denkbaar zijn waarin een vervolging op grond van het eerste lid van art. 225 Sr in strijd is met het vierde lid van art. 69 AWR. De rechtbank stelde dat daarbij beslissend is of 'het feit zoals dat in werkelijkheid is gepleegd', onder de bepalingen van art. 69 AWR kan worden gebracht.<sup>21</sup> Impliciet lijkt de rechtbank te hebben meegewogen dat het vervalsen of valselijk opmaken van bescheiden noodzakelijkerwijs voorafgaat aan het gebruik ervan. Wattel stelde al dat de onjuiste aangifte en valseboekenvertoon dus steeds ook het delict van art. 225 lid 1 Sr insluiten waardoor er ('in fiscale zaken') een logische grond bestaat om specialiteit aan te nemen.<sup>22</sup>

Wanneer er een bedrijfsadministratie wordt gevoerd die door het voegen van valse facturen vals of vervalst is, is er volgens de rechtbank automatisch sprake van het 'voorhanden hebben' van een valse bedrijfsadministratie. Aansluiting zoekend bij het hiervoor al aangehaalde arrest van het Gerechtshof 's-Hertogenbosch<sup>23</sup> volgde volgens de rechtbank dat het voorhanden hebben van valse geschriften in de zin van art. 225 lid 2 Sr *de facto* overeenkomt met het voeren van een vervalste administratie als bedoeld in art. 68 lid 1 onder d AWR. De rechtbank hechtte hierbij belang aan het speciale karakter van een bedrijfsadministratie in het kader van de belastingheffing. Een administratie dient er ingevolge art. 52 AWR immers toe om te allen tijde duidelijkheid te verschaffen over onder meer de voor de heffing van belasting van belang zijnde gegevens. De kern van het verwijt dat verdachte werd gemaakt, was gelegen in het feit dat deze duidelijkheid niet is verschaft, wat tot benadeling heeft geleid.

In een zaak die hierna bij het Hof 's-Hertogenbosch speelde, was het ten laste gelegde ook toegesneden op art. 225 lid 1 Sr. Deze zaak betrof ook het plegen van valsheid in geschrifte door het valselijk opmaken of vervalsen van de administratie. Het hof meende echter dat de situatie niet vergelijkbaar was met de casus in het hiervoor aangehaalde arrest van hetzelfde hof van 12 september 2006. In die zaak was de tenlastelegging toegesneden op het tweede lid van art. 225 Sr. Aan het standpunt dat, onder verwijzing naar de vorige uitspraak van de Rechtbank Zeeland-West Brabant, na een 'vertaalslag' naar 'het feit zoals dat in werkelijkheid is gepleegd' de vervolgingsuitsluitingsgrond opgeld zou moeten doen, werd in het arrest geheel voorbijgegaan. Hof 's-Hertogenbosch merkte wel op dat het een uitdrukkelijke keuze van de wetgever zou zijn geweest om de vervolgingsuitsluitingsgrond te beperken tot die gevallen waarin de

tenlastelegging is toegesneden op art. 225 lid 2 Sr. Zonder nadere interpretatie is dit laatste te kort door de bocht. Het door de wetgever overgenomen voorstel van de Commissie-Van Slooten berust op de opvatting dat de toepassing van het sanctiestelsel van de AWR aan toepassing van het sanctiestelsel uit het Wetboek van Strafrecht in de weg staat. Indien 'het feit zoals dat in werkelijkheid is gepleegd' een fiscaal misdrijf is, is slechts plaats voor vervolging op basis van de AWR. Pas als een document naast de fiscale functie ook een andere functie had, kan er apart worden vervolgd via het commune valsheidsdelict.<sup>24</sup>

Wel moet het Bossche hof worden nagegeven dat de wetgever de vervolgingsuitsluitingsgrond meende te kunnen beperken tot het tweede lid van art. 225 Sr, ondanks dat in de Tweede Kamer wel is gedebatteerd of de vervolgingsuitsluitingsgrond niet mede het eerste lid zou moeten omvatten. Zo werd erop gewezen dat door alleen het tweede lid van art. 225 Sr uit te sluiten, er voor het OM de mogelijkheid blijft bestaan om ook na een fiscale inkeer te vervolgen op basis van art. 225 lid 1 Sr, bijvoorbeeld voor het opstellen van een vals aangiftebiljet. Omdat er dan geen sprake is van strafvervolging op de voet van art. 69 AWR, was de staatssecretaris tegen. Wel meende de staatssecretaris dat een strafvervolging ingesteld op grond van art. 225 Sr in bedoeld geval 'niet zonder meer toelaatbaar is te achten'. De staatssecretaris meende dat 'een behoorlijk vervolgingsbeleid' een dergelijke vervolging na een geslaagde inkeer zou uitsluiten. De staatssecretaris had er alle vertrouwen in dat het OM niet zou pogen te ontkomen aan de werking van art. 69 lid 3 AWR door vervolging op basis van art. 225 Sr.<sup>25</sup>

In de Nota naar aanleiding van het Eindverslag wordt de suggestie gedaan om ook het eerste lid van art. 225 Sr onder het toepassingsbereik van de vervolgingsuitsluitingsgrond te laten vallen. De staatssecretaris blijft bij zijn beperking

### Bij de beantwoording van de vraag of ook ten laste gelegde feiten die op het eerste lid van art. 225 Sr zijn geënt, moet worden gekeken naar 'het achterliggende feit'

tot het tweede lid van art. 225 Sr. De enige achterliggende reden hiervoor is dat de staatssecretaris van mening was dat een eendaadse samenloop van het feit van art. 225 lid 1 Sr met een fiscaal misdrijf, zich niet zou kunnen voordoen.<sup>26</sup> Het oordeel van de Rechtbank Zeeland-West Brabant toont aan dat bij het opstellen van valse facturen er wel degelijk sprake kan zijn van een samenloop met het niet op een juiste wijze voeren van een administratie. De wetgever heeft bij het uitsluiten van het eerste lid van art. 225 Sr te veel vertrouwen gehad dat de vervolgende instantie door

21 Rb. Zeeland-West Brabant 20 februari 2013, ECLI:NL:RBZWB:2013:BZ1739.

22 P.J. Wattel, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Deventer 1989, p. 207.

23 Hof 's-Hertogenbosch 12 september 2006, ECLI:NL:GHSHE:2006:AY8252.

24 Rapport Commissie-Van Slooten, p. 7-8.

25 *Kamerstukken II 1995/96*, 23 470, nr. 11, p. 21 (Memorie van Antwoord).

26 *Kamerstukken II 1995/96*, 23 470, nr. 11, p. 12 (Nota n.a.v. Eindverslag).

het via het eerste lid van art. 225 Sr ten laste leggen van fiscale misdrijven de vervolgingsuitsluitingsgrond niet zou kunnen ‘omzeilen’.

Gelet op het voorgaande lijkt de ruime interpretatie van het toepassingsbereik van de vervolgingsuitsluitingsgrond van art. 69 lid 4 AWR het meest in overeenstemming te zijn met de bedoeling van de wetgever. De beperkte interpretatie die het Gerechtshof 's-Hertogenbosch in zijn beslissing voorstond dat het van toepassing zijn van de vervolgingsuitsluitingsgrond is voorbehouden aan feiten die via het tweede lid van art. 225 Sr ten laste zijn gelegd, is in elk geval hier niet mee in overeenstemming. Bij de beantwoording van de vraag of ook ten laste gelegde feiten die op het eerste lid van art. 225 Sr zijn geënt, moet worden gekeken naar ‘het achterliggende feit’. Indien dit een verwijt betreft dat (ook) onder het toepassingsbereik van de strafbaarstelling in de AWR valt te passen, zou vervolging op basis van het commune delict via art. 69 lid 4 Sr moeten zijn uitgesloten, in elk geval voor wat betreft het gebruik jegens de fiscus.

### Tot besluit: beantwoording van de vragen

Uit het hiervoor uiteengezette overzicht blijkt dat de jurisprudentie soms ver lijkt te zijn afgedreven van de aanvankelijke insteek van de wetgever, met name wat betreft het onderscheid van het fiscale en overige gebruik van documenten. Bij de behandeling van de drie hiervoor aangehaalde vragen valt verder op dat deze overlap vertonen. Of een feit naast art. 69 AWR ook via art. 225 lid 2 Sr kan worden ten laste gelegd, is het immers van belang of het feit ‘een fiscaal misdrijf’ betreft en of het naast dit ‘fiscale gebruik’ tevens ten opzichte van anderen dan de fiscus is gebruikt. De afbakening van een ‘fiscaal misdrijf’ hangt samen met de laatste vraag of dit wordt beperkt tot via het tweede lid van art. 225 Sr ten laste gelegde feiten. Ondanks de uiteenlopende jurisprudentie vallen er in het licht van de bedoeling van de wetgever wel richtlijnen te geven voor de beantwoording. Zodra een feit onder de strafbaarstelling van de eerste twee leden van art. 69 AWR valt, is vervolging via het commune valsheidsdelict uit den boze. Dit is slechts anders als naast het gebruik *in fiscalibus* ook sprake is van een valsheid of misleiding ten opzichte van anderen. Als het OM dit laatste gebruik (ook) wil

vervolgen, zal dit apart dienen te gebeuren. Tenlasteleggingen die zijn toegesneden op gebruik ten opzichte van de fiscus dienen uitsluitend via de AWR te worden vervolgd. De jurisprudentie laat verder zien dat alle handelingen zoals genoemd in het tweede lid van art. 225 Sr een pendant hebben die strafbaar is gesteld in de eerste twee leden van art. 69 AWR. De bedoelingen van de wetgever in ogenschouw nemende, zou er met de nodige ruimhartigheid moeten worden gekeken of een bepaald handelen niet beter valt te plaatsen onder deze fiscale strafbaarstellingen. Uitdrukkelijk zijn er hierbij ook scenario's denkbaar dat een feit dat via het eerste lid van art. 225 Sr op een dagvaarding staat, eigenlijk een ‘fiscaal misdrijf’ is. Als er sprake is van een dergelijke samenloop dient via de AWR te worden vervolgd op straffe van niet-ontvankelijkheid van het OM via de vervolgingsuitsluitingsgrond van het vierde lid van art. 69 AWR. Vanwege de bijzondere aspecten van het fiscale (straf)recht moet koste wat het kost worden voorkomen dat belastingfraude via andere wetgeving dan de fiscale wordt vervolgd.

Tot slot moet worden bedacht dat een niet-ontvankelijkheid op basis van het van toepassing zijn van het vierde lid van art. 69 AWR kan leiden tot een pyrrusoverwinning. Het staat immers het OM vrij om het fiscale gebruik opnieuw onder de vigeur van de fiscale wetgeving te dagvaarden. In de regel hebben fiscale strafzaken echter de onhebbelijkheid om langlopend te zijn. Niet in de laatste plaats omdat het OM vaak niet genegen is om strafzaken waarvan de redelijke termijn reeds is overschreden (opnieuw) te dagvaarden, is het zeker in het belang van de verdediging om de toepassing van de vervolgingsuitsluitingsgrond van art. 69 lid 4 AWR aan de kaak te stellen als daar aanleiding toe is.

#### Over de auteur

Mr. drs. W. de Vries is advocaat(-partner) bij Jaeger Advocaten-belastingkundigen.