

Belastingfraude en/of witwassen?

Susan Koster

Indien men legale inkomsten niet opgeeft aan de fiscus, kun je dan stellen dat die inkomsten door het enkele niet opgeven 'van misdrijf afkomstig' zijn? Indien dit het geval is, betekent dit dat iedereen die over zwart geld beschikt kan worden vervolgd wegens witwassen. In de lagere rechtspraak is uiteenlopend geoordeeld over deze kwestie. Inmiddels heeft de Hoge Raad zich over de kwestie uitgelaten en kan de vraag in beginsel bevestigend worden beantwoord.¹

IN HET HIERNA volgende zal ik de verschillende gezichtspunten kort weer geven, waarna ik concludeer dat het in strijd met de bedoeling van de wetgever lijkt te zijn indien (mede) wordt vervolgd terzake van witwassen in zaken waarin sprake is van belastingontduiking.

Lagere rechtspraak

De stelling dat fiscaal onverantwoord geld vanwege het enkele niet opgeven reeds van misdrijf afkomstig is, is in de lagere rechtspraak eerder aangenomen.² Dat het enkele niet opgeven de verzwegen inkomsten niet 'van misdrijf afkomstig doet zijn' is ook vaak aangenomen.³ Er is een aantal argumenten te destilleren uit die rechtspraak, die deze laatste stelling onderbouwen. Zo wordt gesteld dat het enkele niet opgeven geen verandering aanbrengt in de legale herkomst van de inkomsten.⁴ Het gaat om inkomsten die door misdrijf worden behouden, maar die daar niet afkomstig van zijn.⁵ Daarnaast wordt aangevoerd dat het bedrag dat had moeten worden afgedragen, te onbepaald is om te kunnen worden aangemerkt als van misdrijf afkomstig.⁶ Voor witwassen is vereist dat het betreffende voorwerp voldoende bepaalbaar moet zijn. De belastingplichtige kan niet alleen het verzwegen vermogen, maar ieder hem toebehorende vermogensbestanddeel aanwenden om de belastingschuld te voldoen.⁷ Ook wordt gesteld dat de fiscale wetgeving voldoende mogelijkheden biedt voor de bestuurlijke afdoening en de strafrechtelijke vervolging van belastingdelicten.⁸ Tenslotte is aangevoerd dat het in strijd met de bedoeling van de wetgever zou zijn om belastingontduiking onder de witwasbepalingen te laten vallen.

Zo oordeelde het Gerechtshof Amsterdam dat 'de vraag of het niet, onjuist of ontijdig doen van aangifte in de zin van artikel 69 AWR tot gevolg heeft dat de belastingplichtige een 'uit misdrijf afkomstig' voorwerp voorhanden krijgt, ontkennend moet worden beantwoord, nu dat geen gronddelict is als waarop 420bis Sr het oog heeft, gelet op de doelstelling van de wetgeving waarbij de artikelen 420bis e.v. Sr werden ingevoerd. (...) Het Hof wijst voorts op de wetsgeschiedenis van artikel 420bis Sr (...) waarin het onderhavige vraagstuk – of en in hoeverre niet-gefiscaliseerd eigen legaal verkregen geld onder de reikwijdte van de artikel 420bis Sr is te brengen – niet uitdrukkelijk onder ogen wordt gezien en kan uit hetgeen wel wordt opgemerkt niet – ook niet naar analogie – worden afgeleid dat dergelijke gedragingen als door de verdachte zouden zijn begaan behoren te worden aangemerkt als gronddelict waarop artikel 420bis Sr van toepassing zou moeten zijn. De wetsgeschiedenis is minst genomen onduidelijk dan wel multi-interpretabel.⁹ Dat dit zo is, blijkt wel uit het arrest van de Hoge Raad welke uit de wetsgeschiedenis een tegenovergestelde conclusie trekt.

Hoge Raad

In de zaak die voorlag bij de Hoge Raad was de verdachte door het Gerechtshof vrijgesproken van het witwassen van de inkomsten, gegenereerd met de handel in softdrugs van haar echtgenoot. De vrouw had meegewerkt aan het openen van bankrekeningen in het buitenland, en zij wist dat die rekeningen bedoeld waren voor inkomsten die niet aan de fiscus zouden worden opgegeven. Het Gerechtshof ging er daarbij vanuit dat

de echtgenote dacht dat haar man de inkomsten op legale wijze had gegenereerd. Het Gerechtshof oordeelde vervolgens dat 'de enkele omstandigheid dat geld voor de fiscus wordt verzwegen de bron van die inkomsten nog niet illegaal maakt. Uit haar wetenschap dat het zwart geld betrof kan dus niet zonder meer worden afgeleid dat het geld op die rekeningen afkomstig was uit enig misdrijf'.¹⁰

De Hoge Raad beoordeelt de zaak anders. Zij overweegt daartoe dat de tekst van de wet geen beperkingen stelt aan de reikwijdte van de witwasbepalingen. In de Memorie van Toelichting bij de witwasbepalingen is gesteld dat voldoende is dat bij witwassen bewezen wordt dat het voorwerp afkomstig is uit enig misdrijf.¹¹ Niet vereist is dat duidelijk wordt welk misdrijf precies aan de opbrengst ten grondslag ligt. Hier leidt de Hoge Raad uit af dat de wetgever niet heeft beoogd andere beperkingen aan te brengen wat betreft het gronddelict waaruit het voorwerp van de witwashandelingen afkomstig is, dan dat het moet gaan om een misdrijf (en niet om een overtreding). Deze onderbouwing stelt inhoudelijk enigszins teleur. Het is juist dat de wetgever geen andere beperkingen heeft weergegeven, maar de conclusie dat de wetgever dan ook geen enkele andere beperking heeft willen beogen is wat mij betreft wel erg kort door de bocht. Het zou heel wel mogelijk kunnen zijn dat de huidige situatie destijds door de wetgever niet is voorzien.

De Advocaat-generaal komt tot eenzelfde conclusie, die hij onderbouwt door onder andere een vergelijking te maken met de fiscale regelgeving inzake de ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel.¹² Artikel 36e lid 2 Sr maakt het mogelijk voor justitie voordeel te ontnemen dat is verkregen door middel van een strafbaar feit. Tot 1993 werd het ten onrechte niet aan de fiscus afgedragen bedrag aangemerkt als zo'n voordeel. In 1993 werd artikel 74AWR ingevoerd, dat bepaalt dat voordeel ver-

kregen door middel van belastingfraude dient te worden uitgezonderd van de ontnemingmaatregel.

De Advocaat-generaal concludeert hieruit dat voordeel verkregen door middel van belastingfraude in beginsel ook als afkomstig uit enig misdrijf in de zin artikel 42obis moet worden beschouwd. Anders was het tenslotte niet nodig artikel 74 AWR in het leven te roepen. Dat laatste is op zichzelf juist.

Het roept echter direct de vraag op waarom de wetgever het voordeel verkregen door middel van belastingfraude heeft willen uitzonderen van de ontnemingmaatregel. De wetgever heeft artikel 74 AWR in het leven geroepen om tweesporigheid te voorkomen. Het werd onwenselijk geacht dat enerzijds via de belastingwetgeving wordt teruggevorderd en anderzijds wordt ontnomen via het strafrecht.

Nu belastingontduiking als witwassen mag worden gekwalificeerd, lijkt er in beginsel geen beletsel te zijn de ontnemingmaatregel daarop van toepas-

sing te achten, hetgeen nadrukkelijk in strijd met de bedoeling van de wetgever is. Anders dan de Advocaat-generaal bevoegt, vind ik dat het bestaan van artikel 74 AWR dan ook bij uitstek een argument oplevert om belastingfraude vooral niet als witwassen te kwalificeren.

Bijkomend nadeel van zo'n kwalificatie is dat die enkele waarborgen uit het fiscale strafrecht terzijde stelt, zoals bijvoorbeeld het una via beginsel¹³, de toepasselijkheid van de fiscale anti-cumulatiebepalingen¹⁴, de inkeerbepaling¹⁵, en de tranactiebevoegdheid van de directeur van de Belastingdienst.¹⁶

Tweesporigheid

Uiteraard is het opzettelijk niet, ontijdig of het onjuist doen van een aangifte een misdrijf. Indien men tengevolge daarvan gelden behoudt die eigenlijk hadden moeten worden afgedragen, kun je volgens de Hoge Raad in beginsel stellen dat die gelden van misdrijf afkomstig zijn. Gevoelsmatig doet deze redenering vreemd aan, omdat het

niet opgeven geen verandering aanbrengt in de legale herkomst.

Waar iedereen het over eens kan zijn, is dat de inkomsten die niet zijn opgegeven niet in het bezit behoren te zijn van de belastingplichtige. Het fiscale (straf)recht bevat echter een uitgebreid instrumentarium tot invordering, beboeting en strafrechtelijke vervolging met bijbehorende waarborgen om daartegen op te treden. Dat is ook de reden dat de wetgever de toepasbaarheid van de ontnemingmaatregel voor belastingfraude heeft willen uitzonderen door arti-

kel 74 AWR in het leven te roepen. De tweesporigheid die daarmee is getracht te voorkomen, wordt door de huidige rechtspraak in beginsel mogelijk gemaakt waardoor allerlei fiscale waarborgen op de tocht komen te staan. Dat lijkt in strijd te zijn met de bedoeling van de wetgever. Aangezien die bedoeling tegenstrijdig wordt uitgelegd, is het te hopen dat de wetgever hier op korte termijn uitsluitel over geeft. **An**



Mr. S. Koster is werkzaam als advocate bij Jaeger Advocaten te Amsterdam

- 1 Hoge Raad 7 oktober 2008, LJN BD2774, *Nieuwsbrief Strafrecht*, aflevering 12, nr. 419
- 2 Zie bijvoorbeeld Gerechtshof Amsterdam 4 april 2003 LJN AF6887, Rechtbank 's-Gravenhage 14 juli 2006 LJN AY5818, Rechtbank Amsterdam 25 mei 2007 LJN BB 3643 en Gerechtshof Amsterdam 20 juli 2007 LJN BB0037.
- 3 Zie bijvoorbeeld Gerechtshof Amsterdam 14 maart 2006 LJN AV4924, Rechtbank Breda 23 november 2007 LJN BB8749, Gerechtshof Den Haag 21 mei 2008 LJN BD 3383 en Gerechtshof Amsterdam 11 juni 2008 LJN BE7125.
- 4 Zie bijvoorbeeld Rechtbank Breda 23 november 2007, LJN BB8749 en Gerechtshof Amsterdam, 14 maart 2006, LJN AV4924
- 5 Gerechtshof Amsterdam, 14 maart 2006, LJN AV4924
- 6 R. van der Hoeven 'Witwassen: leuker moeten we het niet maken', *Strafblad* 2008, nr. 1 pp. 23-37
- 7 Gerechtshof Amsterdam, 14 maart 2006, LJN AV4924
- 8 Gerechtshof Amsterdam, 11 juni 2008, LJN BE7125, r.o. 7
- 9 Gerechtshof Amsterdam, 11 juni 2008, LJN BE7125, r.o. 4, 5 en 6
- 10 Gerechtshof 's-Hertogenbosch 29 november 2006, zoals geciteerd in de Conclusie van AG Fokkens
- 11 IJK 1999-2000 27 159, nr. 3 p. 16
- 12 Zie voor een bespreking van de Conclusie F. Deruyck en G.C. Haverkate 'Witwassen in Nederland en België' Preadvies voor de Nederlands-Vlaamse Vereniging voor Strafrecht 2008, pp. 45, 46 en P. de Haas 'Belastingfraude is (geen) witwassen?' *Weekblad Fiscaal recht* 27 november 2008, pp. 1336-1343
- 13 Artikel 67o en 69a AWR
- 14 Artikel 18 lid 3 en 21 lid 3 AWR
- 15 Artikel 68 lid 3 AWR
- 16 Artikel 76 AWR

European Investment Bank • European Investment Bank



The EIB, the European Union's financial institution, is seeking to recruit for its **General Secretariat and Directorate General for Legal Affairs - Coordination Unit** at its headquarters in Luxembourg:

⇒ **Coordination/Budget Analyst**
(Temporary contract)

The post will be a fixed term contract for a maximum of 11 months

The successful candidate will execute coordination duties, dealing with a number of general, administrative and financial aspects (including decentralised budget administration) of the Secretariat General area of the Directorate, i.e. Governing Bodies, Secretariat, Protocol, Institutional Affairs and Linguistic Services, as well as the Legal Affairs area of the directorate in order to contribute to the achievements of their objectives.

Qualifications: • University degree in business administration, accounting or finance • **3 years relevant professional experience part of which in a planning, budgeting, reporting or control function preferably gained with an international organisation or in a bank** • Knowledge of business planning and budgeting • Knowledge of the standard office tools, in particular excellent knowledge of Excel • Fluent in English and French.

To apply and for more details, please go to www.eib.org/jobs and click on reference number **SG09WWW01**.

Applicants must be nationals of a European Union Member State or Accession Country.

The EIB offers attractive terms of employment and remuneration with a wide range of benefits.

It is an Equal Opportunities Employer and particularly welcomes applications from women.

All current vacancies can be found on our website www.eib.org/jobs

