

NLF 2017/2725

Financieel directeur naar gevangenis wegens gepleegde belastingfraude

Hof Den Bosch 26 oktober 2017, 20-001479-13,
ECLI:NL:GHSHE:2017:4678

SAMENVATTING

X was financieel directeur binnen een concern. Volgens de fiscale fraudekamer van Hof Den Bosch heeft hij zich als feitelijk leidinggever schuldig gemaakt aan het in de aangifte vennootschapsbelasting 2001 van een dochtermaatschappij onterecht toepassen van de willekeurige afschrijvingsregeling ten bedrage van € 5.010.583, terwijl de werkelijke afschrijving feitelijk nihil bedroeg. Het Hof acht niet bewezen dat X feitelijk leiding heeft gegeven aan het doen van twee andere onjuiste aangiften vennootschapsbelasting, nu de ten laste gelegde onjuistheid van deze aangiften niet wettig en overtuigend is bewezen. Het Hof veroordeelt X ter zake van het feitelijk leidinggeven aan het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte vennootschapsbelasting tot een gevangenisstraf voor de duur van 66 dagen, waarvan 60 dagen voorwaardelijk met een proeftijd van 2 jaren en met aftrek van voorarrest, alsmede tot een taakstraf voor de duur van 120 uren subsidiair 60 dagen hechtenis en een geldboete van € 8.000,00 subsidiair 75 dagen hechtenis.

NOOT

Deze zaak draait om fraude met een herinvesteringsreserve van € 119 miljoen voor een onroerendgoedproject dat niet van de grond is gekomen. Uit de uitspraak is af te leiden dat uiterlijk op 31 maart 2001 moest zijn geherinvesteerd en dat onder die tijdsdruk in maart 2001 een koopovereenkomst is gesloten voor 'vervangend' onroerend goed in Montenegro. Het Hof veroordeelt de verdachte in deze zaak voor het medeplegen van (kort gezegd) het opmaken van de koopovereenkomst die een schijnwerkelijkheid zou hebben gepresenteerd.

Voortvarendheid

Opmerkelijk is het in de strafzaak gevoerde verweer dat de aanslagen vennootschapsbelasting niet voortvarend genoeg zijn opgelegd. Voor duiding van dit fiscale verweer verwijs ik naar mijn annotatie in NLF 2017/2539.¹ Het Hof had dit verweer eenvoudig kunnen afwijzen met de motivering dat dit kan worden aangevoerd in een procedure over de aanslag en geen betrekking heeft op de vraag of aangiften opzettelijk onjuist zijn gedaan. Het Hof geeft aan waarom het (in de fiscale procedure te voeren) verweer niet opgaat. Mij dunkt dat de strafrechter daar niet over gaat.

¹ Bij HR 13 oktober 2017, 17/00228, ECLI:NL:HR:2017:2602.

Onjuiste aangiften vennootschapsbelasting

Ten laste is gelegd (het feitelijk leidinggeven aan) het onjuist doen van aangiften vennootschapsbelasting 2002 en 2003. De verkoopovereenkomst uit 2001 wordt als vals aangemerkt omdat deze een schijnvoorstelling weergeeft. Dientengevolge komt de HIR in 2001 vrij te vallen ten bate van de te belasten winst. Vanzelfsprekend had de onjuistheid van de aangifte over 2001 moeten worden vervolgd.

In de onderhavige procedure wordt er gesteggeld over de vraag of bedragen die in de latere jaren ten laste van de HIR zijn gebracht een onjuiste aangifte opleveren. Een investering die om welke reden niet ten laste van een HIR kan worden gebracht, dient te worden geactiveerd. Het activeren levert een hogere afschrijving op. Een onterechte afboeking op een (in casu al in het eerdere jaar vrijgevallen) HIR levert een te hoog belastbaar bedrag op, niet een te laag. Dit soort onjuistheden kunnen derhalve (zelfs geobjectiveerd) nooit strekken tot het afdragen van te weinig belasting in dat jaar.

In de uitspraak volgt een uitvoerige analyse van de vraag welke specifieke vraag in de aangifte onjuist is beantwoord. Het Hof komt tot de conclusie dat de onjuistheid schuilgaat in een punt dat niet ten laste is gelegd en komt om die reden tot vrijspraak. Voorts overweegt het Hof dat rekening gehouden moet worden met de verrekening van (achteraf gezien gecorrigeerde) compensabele verliezen. Niet voldoen aan het strekkingsvereiste omdat er verrekenbare verliezen zijn, lijkt mij voor discussie vatbaar. Het voorwenden van meer te compenseren verliezen in latere jaren kan wel betekenen dat objectief gezien de aangifte strekt tot het betalen van een te laag bedrag (in een later jaar).

Veroordeling fraude willekeurige afschrijving

De verdachte wordt wel veroordeeld voor fraude met de willekeurige afschrijvingsfaciliteit. De vraag is of het Hof het pleitbare standpunt in lijn met de Credit Suisse-arresten² (genoeg) objectief uitlegt en of de verdachte af had mogen gaan op het advies van de 'big4-adviseur'. Hiervoor verwijs ik naar mijn noot bij de uitspraak van Hof Den Bosch met nummer 20-001436-13 (NLF 2017/2724).

mr. B.J.G.L. Jaeger

Jaeger Advocaten-belastingkundigen

BRON ECLI:NL:GHSHE:2017:4678

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 01-996052-05 tegen: verdachte, geboren te verdachte op verdachte 1955, wonende te woonadres.

Hoger beroep

Bij voormeld vonnis heeft de rechtbank de verdachte vrijgesproken van hetgeen onder feit 1 aan hem ten laste is gelegd. De rechtbank heeft hetgeen onder de feiten 2, 3 en 4 steeds primair ten laste is gelegd bewezen verklaard en heeft dat telkens gekwalificeerd als 'opzettelijk een bij de belastingwet voorziene

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.

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'. De verdachte is veroordeeld tot een gevangenisstraf voor de duur van 186 dagen waarvan 180 dagen voorwaardelijk met een proeftijd van 2 jaren en met aftrek van de tijd die de verdachte in voorarrest heeft doorgebracht, tot een taakstraf voor de duur van 240 uren subsidiair 120 dagen hechtenis, alsmede tot een geldboete van € 30.000,00 subsidiair 185 dagen hechtenis.

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, de verdachte zal vrijspreken van het onder feit 1 primair ten laste gelegde, hetgeen onder de feiten 1 subsidiair, 2 primair, 3 primair en 4 primair ten laste is gelegd bewezen zal verklaren en de verdachte te dien aanzien zal veroordelen tot een gevangenisstraf voor de duur van 186 dagen waarvan 180 dagen voorwaardelijk met een proeftijd van 2 jaren en met aftrek van de tijd die de verdachte in voorarrest heeft doorgebracht, tot een taakstraf voor de duur van 240 uren subsidiair 120 dagen hechtenis, alsmede tot een geldboete van € 30.000,00 subsidiair 185 dagen hechtenis.

De raadslieden van de verdachte hebben primair integrale vrijspraak bepleit. Subsidiair is verzocht om dezelfde straf op te leggen als de rechtbank heeft gedaan.

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 met (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-afronding 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;

subsidiar 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(o)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(o)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 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-afwerking 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;

meer subsidiair althans, indien het vorenstaande niet tot een veroordeling mocht of zou kunnen leiden:

hij 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 [dochtermaatschappij A B.V.], althans met een of meer rechtsperso(n)en, in elk geval met een of meer ander(en), 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 hij verdachte en [dochtermaatschappij A B.V.], althans een of meer rechtsperso(n)en en/of (een of meer van) 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 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-afwerking 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;

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 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) heeft vermeld, althans doen of laten vermelden, zulks terwijl dat belastbare bedrag in werkelijkheid hoger was dan vermeld aan 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) heeft vermeld, althans doen of laten vermelden, zulks terwijl dat belastingbedrag in werkelijkheid hoger 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;

subsidiar althans, indien het vorenstaande niet tot een veroordeling mocht of zou kunnen leiden:

hij op of omstreeks 11 oktober 2004 in de gemeente Eindhoven, in elk geval in Nederland, tezamen en in vereniging met [dochtermaatschappij B B.V.] en/of een of meer anderen, 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 [dochtermaatschappij B B.V.] (D-A011), onjuist en/of onvolledig heeft gedaan, immers heeft/hebben hij, verdachte en [dochtermaatschappij B B.V.] en/of (een of meer van) hun 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 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) heeft vermeld, althans doen of laten vermelden, zulks terwijl dat belastbare bedrag in werkelijkheid hoger was dan 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) heeft vermeld, althans doen of laten vermelden, zulks terwijl dat belastingbedrag in werkelijkheid hoger 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;

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 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 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 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;

subsidiar althans, indien het vorenstaande niet tot een veroordeling mocht of zou kunnen leiden:

hij op of omstreeks 13 oktober 2004 in de gemeente Eindhoven, in elk geval in Nederland, tezamen en in vereniging met [dochtermaatschappij C B.V.] en/of een of meer anderen, 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 [dochtermaatschappij C B.V.] (D-A012), onjuist en/of onvolledig heeft gedaan, immers hebben hij, verdachte en [dochtermaatschappij C B.V.] en/of (een of meer van) hun 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 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 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 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;

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;

subsidiar althans, indien het vorenstaande niet tot een veroordeling mocht of zou kunnen leiden:

hij op of omstreeks 18 december 2003 in de gemeente Eindhoven, in elk geval in Nederland, tezamen en in vereniging met [dochtermaatschappij E B.V.] , verder te noemen 'de B.V.', en/of een of meer anderen, 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 (D-B001) ten name van de B.V., onjuist en/of onvolledig heeft gedaan, immers hebben hij, verdachte en de B.V. en/of (een of meer van) hun 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.

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

Vrijspraak feit 1

A.

Uit het onderzoek ter terechtzitting is naar het oordeel van het hof naar voren gekomen dat het koopcontract tussen [Montenegrijnse vennootschap DI d.o.o.] als verkoper en [dochtermaatschappij A B.V.] als koper van 6 maart 2001 als vals kan worden aangemerkt.

De verdachte staat (ingevolge de bewoordingen van de onder feit 1 ten laste gelegde feiten) terecht voor het feitelijk leidinggeven aan of het opdracht geven tot het valselijk opmaken van deze overeenkomst. Subsidiair staat de verdachte terecht voor het samen met anderen vorenbedoelde valse overeenkomst aan de Belastingdienst beschikbaar stellen, waartoe hij opdracht dan wel feitelijk leiding heeft gegeven en meer subsidiair voor het samen met anderen een valse boekhouding aan de Belastingdienst beschikbaar stellen.

Voor een bewezenverklaring van al deze varianten is vereist dat de verdachte wetenschap had van de valsheid van de overeenkomst van 6 maart 2001, dan wel dat de verdachte behoorde te weten dat die overeenkomst vals was.

Het hof overweegt in dat verband als volgt.

De rechtspersoon [dochtermaatschappij A B.V.] is pleger 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 [moedermaatschappij N.V.], de moedermaatschappij van [dochtermaatschappij A B.V.]. In die hoedanigheid had hij zeggenschap over [dochtermaatschappij A B.V.]

De advocaat-generaal heeft zich bij requisitoir op het standpunt gesteld dat de verdachte in zijn hoedanigheid van controller binnen de [concernnaam]-groep op de hoogte was van de financiële positie van de onder de moedermaatschappij vallende dochterondernemingen. De verdachte kende het financieel-fiscale belang van tijdige herinvestering en wist dat de fiscus het project Montenegro niet als afboeking op de herinvesteringsreserves accepteerde. Voordat de verdachte de overeenkomst aan de fiscus verstreekte had het op zijn weg gelegen om deze overeenkomst grondig te bestuderen. De verdachte zou dan volgens de advocaat-generaal bemerkt hebben dat de summiere opzet van het document in geen verhouding stond tot het achterliggende financiële belang en dat andere concrete stukken of aanwijzingen dat het om een serieus project ging nauwelijks bestonden. Als registeraccountant en hoogste financiële man binnen het vastgoedconcern [concernnaam] had de verdachte zich veel kritischer moeten opstellen. Door zich niet te vergewissen van het realiteitsgehalte

van de overeenkomst van 6 maart 2001 heeft de verdachte zich – in de visie van het Openbaar Ministerie – willens en wetens blootgesteld aan de aanmerkelijke kans dat hij de fiscus een valse overeenkomst verstrekke om aan te tonen dat aan een herinvesteringsverplichting was voldaan.

De verdachte heeft ten overstaan van de raadsheer-commissaris verklaard dat hij niet betrokken is geweest bij de totstandkoming van de overeenkomst. Hij heeft in maart 2001 kennis van het bestaan ervan gekregen. Op instigatie van [medeverdachte 1] heeft de verdachte de overeenkomst opgenomen in de administratie. De verdachte stelt op dat moment geen reden te hebben gehad om te twijfelen aan de echtheid van de overeenkomst. Medeverdachten [medeverdachte 1] en [medeverdachte 2] zeiden tegen hem dat zij bij een Montenegrijnse minister waren geweest en dat zij een toezegging hadden gekregen over de beschikbaarheid van de (naar het hof begrijpt: in de overeenkomst bedoelde) grond. De verdachte zag de overeenkomst als een raamovereenkomst die nog nadere uitwerking behoeft. Hij wist niet zo goed aan welke eisen de overeenkomst voor de Belastingdienst moest doen. De contacten met de Belastingdienst werden volgens de verdachte met name door [medeverdachte 1] verzorgd. De verdachte had een uitvoerende rol, in de zin dat hij ervoor moest zorgen dat de Belastingdienst de beschikking kreeg over de benodigde stukken.

Met betrekking tot het onder feit 1 ten laste gelegde is het hof uit het onderzoek ter terechtzitting niet gebleken dat de verdachte op enigerlei wijze betrokken was bij het opmaken van de koopovereenkomst van 6 maart 2001. Evenmin is komen vast te staan dat hij betrokken was bij de fase voorafgaand aan het opmaken van de overeenkomst en dat hij werkzaamheden verrichtte ten behoeve van het project. Als financieel directeur heeft de verdachte in dat verband enkel administratieve handelingen verricht of laten verrichten.

Bij die stand van zaken kan niet wettig en overtuigend worden bewezen dat de verdachte ten tijde van het opmaken van de overeenkomst op 6 maart 2001 wetenschap had van de intellectuele valsheid van de overeenkomst, waardoor hij niet als feitelijk leidinggever aan of opdrachtgever van het opmaken van die overeenkomst kan worden aangemerkt.

De vervolgvraag waarvoor het hof zich gesteld ziet is of de verdachte op 9 april 2001 wel de wetenschap had of behoorde te hebben dat de overeenkomst niet de werkelijkheid weerspiegelde. Op die datum is door de verdachte, al dan niet namens [dochtermaatschappij A B.V.], tijdens een controlebezoek aan belastingambtenaar [belastingambtenaar 1] de valse overeenkomst van 6 maart 2001 ter beschikking gesteld. Om als feitelijk leidinggever aan het ter beschikking stellen van deze valse overeenkomst voor fiscale controledoelinden (zoals ten laste gelegd onder feit 1 subsidiair), dan wel als zelfstandig pleger daarvan (zoals ten laste gelegd onder feit 1 meer subsidiair) te kunnen worden aangemerkt, dient in rechte komen vast te staan dat de verdachte daarop opzet heeft gehad, ten minste in voorwaardelijke zin.

Van voorwaardelijk opzet op een bepaald gevolg, in dit geval het ter beschikking stellen aan de Belastingdienst van een valse overeenkomst, kan worden gesproken indien de verdachte zich willens

en wetens heeft blootgesteld aan de aanmerkelijke kans dat dat gevolg zal intreden. Daarbij dient het te gaan om een kans die naar algemene ervaringsregels aanmerkelijk is te achten. Voor de vaststelling dat de verdachte zich willens en wetens heeft blootgesteld aan zulk een kans is niet alleen vereist dat de verdachte wetenschap heeft van de aanmerkelijke kans dat het gevolg zal intreden, maar ook dat hij die kans ten tijde van de gedraging bewust heeft aanvaard (op de koop toe heeft genomen). Uit de enkele omstandigheid dat die wetenschap bij de verdachte aanwezig is dan wel bij hem moet worden verondersteld, kan niet zonder meer volgen dat hij de aanmerkelijke kans op het gevolg ook bewust heeft aanvaard.

Zoals hiervoor reeds is overwogen, is uit het onderzoek ter terechtzitting niet naar voren gekomen dat de verdachte een substantiële betrokkenheid had bij het project Montenegro en evenmin dat hij bij de totstandkoming van de overeenkomst van 6 maart 2001 betrokken was. Aldus is niet gebleken dat de verdachte wist van de intellectuele valsheid van die overeenkomst. Evenmin zijn uit de bewijsmiddelen omstandigheden af te leiden waaruit volgt dat een dergelijke wetenschap bij verdachte moet worden verondersteld. Nu noch kan worden vastgesteld dat de verdachte reeds op 9 april 2001 wetenschap had van de valsheid, noch dat hij toen zulks behoorde te weten, is de slotsom dat het bewijs tekort schiet voor het vorenbedoelde voorwaardelijk opzet op het ter beschikking stellen van een valse overeenkomst of boekhouding aan de Belastingdienst.

Resumerend is het hof, anders dan de advocaat-generaal, maar met de rechtbank en de verdediging van oordeel, dat het onder feit 1 primair, subsidiair en meer subsidiair ten laste gelegde niet wettig en overtuigend kan worden bewezen. Mitsdien zal de verdachte daarvan worden vrijgesproken.

Overwegingen met betrekking tot de feiten 2 en 3: vrijspraak

B.

De raadslieden van de verdachte hebben ter terechtzitting in hoger beroep integrale vrijspraak bepleit. Daartoe is – voor zover het pleidooi betrekking heeft op de ten laste gelegde feiten 2 en 3 – het volgende aangevoerd.

B.1 Aangiften vennootschapsbelasting [dochtermaatschappij B B.V.] en [dochtermaatschappij C B.V.] (feiten 2 en 3)

Met betrekking tot het onder 2 en 3 ten laste gelegde is – op de gronden zoals nader in de pleitnota's verwoord – betoogd dat geen sprake is geweest van onjuiste aangiften vennootschapsbelasting. Mocht dat al zo zijn, dan ontbreekt het opzet van de verdachte op het ten laste gelegde, allereerst omdat sprake is van een pleitbaar standpunt en voorts omdat op grond van de bewijsmiddelen niet tot de conclusie kan worden gekomen dat de verdachte bewust de aanmerkelijke kans heeft aanvaard dat onjuiste

aangiften vennootschapsbelasting zouden worden ingediend. De verdachte kan evenmin als feitelijk leidinggever of medepleger worden aangemerkt.

Ter onderbouwing van hun standpunten hebben de raadslieden in de kern het volgende naar voren gebracht.

[dochtermaatschappij B B.V.] en [dochtermaatschappij C B.V.] hebben bij overeenkomst van 20 maart 2003 de rechten en verplichtingen ten aanzien van het project Montenegro van [concernnaam] Sales and Lease Back Company B.V. overgenomen. Gelet daarop heeft zowel [dochtermaatschappij B B.V.] als [dochtermaatschappij C B.V.] terecht een bedrag van respectievelijk € 24.456.521,00 en € 14.312.124,00 aan de herinvesteringsreserve onttrokken. De in kolom 7d van de aangifte vermelde bedragen zijn dus niet onjuist, in tegenstelling tot hetgeen de rechtbank bewezen heeft verklaard. Dat geldt temeer omdat een onttrekking het gevolg is van ofwel de vrijval van de herinvesteringsreserve, ofwel van een afboeking vanwege een herinvestering, welke bedragen steeds identiek (en dus niet lager dan in werkelijkheid) kunnen zijn.

Nu beide vennootschappen de rechten en verplichtingen die uit de overeenkomst van 6 maart 2001 voortvloeien hebben overgenomen bij overeenkomst van 20 maart 2003, vormt de investeringsverplichting in het project Montenegro een investering die voldoende bepaalbaar is. Uit de bewijsmiddelen volgt in de visie van de verdediging dan ook niet, althans niet zonder meer, dat onjuiste aangiften vennootschapsbelasting over het boekjaar 2002/2003 zijn gedaan.

Subsidiar, mocht het hof oordelen dat wel sprake is van onjuiste aangiften, dan stelt de verdediging zich op het standpunt dat de aangiften zijn gebaseerd op een pleitbaar standpunt. De overeenkomst van 6 maart 2001 zou immers een bindende obligatoire overeenkomst zijn die – naar objectieve maatstaven gemeten – tot verplichtingen leidde, waardoor de herinvesteringsreserve kon worden aangewend. Dit vindt volgens de raadslieden zijn ondersteuning in het feit dat prof. [naam adviseur], deskundige bij uitstek op het terrein van herinvesteringsreserves, dezelfde mening was toegedaan.

Meer subsidiar, indien het hof mocht oordelen dat ook geen sprake is van een pleitbaar standpunt, is naar voren gebracht dat de verdachte geen voorwaardelijk opzet heeft gehad op het indienen van onjuiste aangiften en dat hij evenmin als feitelijk leidinggever of medepleger kan worden aangemerkt, omdat het wettig bewijs daarvoor tekort schiet.

C.

Het hof overweegt dienaangaande als volgt.³

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

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 het volgende.

C.1 Concernstructuur en bestuur

De [concernnaam] - of [concernnaam] is opgericht door medeverdachte [medeverdachte 2] 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 [medeverdachte 2], te weten [echtgenote medeverdachte 2]. [medeverdachte 2] was directeur van [topholding N.V.] van 1 januari 1999 tot 1 februari 2005.⁴ Zijn broer [medeverdachte 1] was directeur van [topholding N.V.] van 1 april 1993 tot 30 juni 2004.⁵

[topholding N.V.] had een aantal dochtervennootschappen waarvan zij voor 100% de aandelen hield. Daaronder bevond zich [moedermaatschappij N.V.]⁶ met als directeuren medeverdachte [medeverdachte 1] (van 1 april 1994 tot 28 maart 2003) en verdachte [verdachte] (van 15 oktober 2000 tot 28 maart 2003). [verdachte] was van 1 juni 1997 tot 15 oktober 2000 adjunct-directeur van [moedermaatschappij N.V.]⁷ [moedermaatschappij N.V.] had eveneens enkele dochtermaatschappijen waarvan zij voor 100% de aandelen hield. Daaronder bevonden zich [dochtermaatschappij A B.V.]⁸, [dochtermaatschappij B B.V.]⁹ en [dochtermaatschappij C B.V.]¹⁰

De bestuurders van [dochtermaatschappij A B.V.] waren [moedermaatschappij N.V.], [dochtermaatschappij B B.V.] en sinds 2 maart 2005 medeverdachte [medeverdachte 2].¹¹ Als bestuurder van [dochtermaatschappij B B.V.] stond sinds 28 maart 2003 [dochtermaatschappij

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

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

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

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

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

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

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

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

D B.V.] ingeschreven.¹² Tot 28 maart 2003 waren [moedermaatschappij N.V.] en medeverdachte [medeverdachte 2] als bestuurder ingeschreven.¹³

[dochtermaatschappij D B.V.] had sinds 28 maart 2003 medeverdachte [medeverdachte 1] en verdachte [verdachte] als bestuurder.¹⁴

Bestuurder van [dochtermaatschappij C B.V.] was [moedermaatschappij N.V.]¹⁵

[dochtermaatschappij B B.V.] had een belang in [voormalige naam dochtermaatschappij D B.V.]¹⁶, 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.¹⁷

[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 2010 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 medeverdachte [medeverdachte 2] en verdachte [verdachte] directeur geweest.¹⁸

C.2 Opzettelijk doen van onjuiste aangiften vennootschapsbelasting [dochtermaatschappij B B.V.] [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.

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

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

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

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

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

17 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]).

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

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.]²⁰ Deze overeenkomst is opgemaakt en ondertekend op diezelfde datum in 's-Hertogenbosch en Belgrado. 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 [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 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 2003.²¹ Uit de aangifte²², specificatie bij de aangifte²³ en grootboekkaart over genoemd boekjaar²⁴ maakt het hof op dat in het bedrag van € 24.456.521,00 aan onttrekking

19 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.

20 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

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

22 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

23 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.

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

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 2003.²⁵ Uit de aangifte²⁶, specificatie bij de aangifte²⁷ en grootboekkaart over genoemd boekjaar²⁸ 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.

De verdachte is registeraccountant en was hoofd boekhouding van de [concernnaam] -groep. Hij is begonnen bij [dochtermaatschappij B B.V.] Later is hij (financieel) directeur geworden van [moedermaatschappij N.V.], de moedermaatschappij van [dochtermaatschappij B B.V.] en [dochtermaatschappij C B.V.]²⁹ Medeverdachte [medeverdachte 1] heeft in dit verband verklaard dat onder meer [dochtermaatschappij B B.V.] en [dochtermaatschappij C B.V.] van bovenaf werden bestuurd door medeverdachte [medeverdachte 2], de verdachte [verdachte] en hemzelf.³⁰

De koopovereenkomst van 20 maart 2003 is verwerkt in de aangiften vennootschapsbelasting van [dochtermaatschappij B B.V.] en [dochtermaatschappij C B.V.]

Medeverdachte [medeverdachte 2] heeft verklaard dat hij deze aangiften herkent en dat hij deze aangiften heeft ondertekend. Hij heeft de aangiften ingevuld aangeleverd gekregen door de verdachte.³¹

Belastingadviseur [naam adviseur] heeft voorts verklaard dat hij met de verdachte heeft gesproken over de kosten van [directeur DI d.o.o.] voor het project Montenegro en dat de verdachte alle fiscale aangiften deed van de [concernnaam] -groep.³²

Het hoofd van de administratie van de [concernnaam] -groep, getuige [hoofd administratie], heeft verklaard dat hij voor verdachte [verdachte] werkte. De verdachte was volgens [hoofd administratie] de

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

26 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

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

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

29 Proces-verbaal van verhoor verdachte [verdachte], p. 1540-1541; 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 [verdachte], p. 2. Zie voorts hiervoor onder C.1.

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

31 Proces-verbaal van verhoor verdachte [medeverdachte 2], p. 1433-1434.

32 Proces-verbaal van verhoor getuige [naam adviseur], p. 1287 en 1300.

echte financiële man. Verdachte had contacten met de banken, notarissen etc. [hoofd administratie] heeft voorts verklaard: “Alle aangiftes, zoals vennootschapsbelasting, omzetbelasting en loonbelasting werden altijd ondertekend door [verdachte] en ik zorgde vaak voor de verzending. [verdachte] was wel echt bezig met de vervangingsreserve en welke vennootschap nog een vervangingsverplichting had”.

[hoofd administratie] mocht het project Montenegro ten laste van de vervangingsreserve boeken en verondersteld 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.] heeft ingevuld.³³

Belastingadviseur [belastingadviseur] van [big four-kantoor] heeft verklaard dat binnen de [concernnaam] -groep de verdachte het aanspreekpunt was met betrekking tot de aangiften vennootschapsbelasting.³⁴

De Belastingdienst heeft bij brief van 4 juli 2002 aan [moedermaatschappij N.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.³⁵ [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] .³⁶ Het hof leidt hieruit af dat de [concernnaam] -groep wetenschap had 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.

Het hof acht het zeer aannemelijk dat de verdachte, gelet op zijn functie als financieel directeur en gelet op onder andere de verklaringen van medeverdachte [medeverdachte 2] en de getuige [naam adviseur] , kort na ontvangst van voormelde brief met de inhoud daarvan bekend is geworden. En al zou zulks niet het geval zijn geweest, dan is de verdachte ten laatste op 21 januari 2003 van het standpunt van de Belastingdienst op de hoogte gesteld, nu verdachte [verdachte] op die datum bij een bespreking met belastingambtenaren aanwezig is geweest. Daarbij is het project Montenegro besproken en zijn de standpunten van zowel de Belastingdienst (kortweg: het project Montenegro voldoet niet

33 Proces-verbaal van verhoor getuige [hoofd administratie] , p. 1397-1399.

34 Proces-verbaal van verhoor getuige [belastingadviseur] , p. 1266.

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

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

aan de voorwaarden ex artikel 14 (oud) van de Wet op de inkomstenbelasting 1964) als die van de [concernnaam] -groep ter tafel gebracht.³⁷

Daarnaast stelt het hof vast dat de verdachte betrokkenheid heeft gehad bij de overeenkomst van 20 maart 2003, waarbij het project Montenegro is verhangen naar [dochtermaatschappij B B.V.] en [dochtermaatschappij C B.V.] Hij heeft die overeenkomst namelijk geparafeerd. Zelf verklaard hij over die overeenkomst dat rechten en verplichtingen inzake het project zijn overgedragen omdat [dochtermaatschappij B B.V.] en [dochtermaatschappij C B.V.] nog vervangingsreserves open hadden staan.³⁸ Het hof leidt hieruit af, mede in het licht van de verklaring van getuige [hoofd administratie], dat het de bedoeling van de verdachte als financieel directeur was om het project Montenegro als vervangende investering te gebruiken in de aangiften vennootschapsbelasting [dochtermaatschappij B B.V.] en [dochtermaatschappij C B.V.], in die zin dat zou worden afgeboekt op de vervangingsreserves, zodat het belastbaar bedrag in beide aangiften lager zou uitvallen.

Nu blijkt hetgeen hiervoor is overwogen de wetenschap bestond dat de fiscus het project niet als vervangende investering accepteerde, kon en mocht de verdachte ten tijde van het indienen van de aangiften 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 B.1 inzake het pleitbaar standpunt als verweer is aangevoerd.

In zijn hoedanigheid van financieel directeur had de verdachte mede de taak, zeker gezien het grote fiscale belang van het project Montenegro, om te controleren of de investering als vervangende investering in de zin van artikel 14 (oud) van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 kwalificeerde, teneinde deze investering vervolgens al dan niet in de aangiften van [dochtermaatschappij B B.V.] en [dochtermaatschappij C B.V.] op te (laten) nemen. Dat geldt temeer nu hij wist (in elk geval niet later dan op 21 januari 2003) dat de Belastingdienst zich op het standpunt stelde dat het project niet voldeed aan de voorwaarden. Ook belastingadviseur [big four-kantoor 2] was van mening (op 3 maart 2003) dat de aankoop van het project Montenegro (nog) niet gekwalificeerd kon worden als investering.³⁹ Het lag daarom op de weg van de verdachte om nadere vragen te stellen over de inhoud van het project Montenegro. Dat heeft hij echter nagelaten. Nadat belastingadviseurs [naam adviseur] en [naam adviseur 2] van [naam adviseur] & [naam adviseur 2] op 24 november 2003 aan de verdachte

37 Besprekingsverslag van de Belastingdienst inzake de bespreking d.d. 21 januari 2003 op het [concernnaam] -kantoor te 's-Hertogenbosch, bijlage 12 achter p. 1112.

38 Proces-verbaal van verhoor verdachte [verdachte], p. 1566.

39 Brief van [big four-kantoor 2] aan de directie van [moedermaatschappij N.V.] van 3 maart 2003,

en [medeverdachte 1] per brief vragen hadden gesteld over het project, heeft hij zich niet verdiept in de overeenkomst en beschikbare documentatie.⁴⁰ Ook toen is aldus verzuimd om terdege een controle in te stellen. Indien hij dat wel zou hebben gedaan – waartoe hij gelet op zijn taak als financieel directeur binnen het [concernnaam]-concern redelijkerwijs gehouden was – dan zou hij ten laatste in december 2003 tot de conclusie moeten zijn gekomen dat de overeenkomst van 6 maart 2001 en daarmee die van 20 maart 2003 intellectueel vals waren. In dit verband heeft de verdachte ter terechtzitting in hoger beroep ook zelf erkend dat hij ten aanzien van de overeenkomsten inzake het project Montenegro beter had moeten doorvragen en kritischer had moeten zijn.⁴¹

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 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 indienen van deze aangiften vennootschapsbelasting kan naar het oordeel van het hof redelijkerwijs aan deze rechtspersonen worden toegerekend nu deze gedragingen zich in de sfeer van die rechtspersonen hebben voorgedaan. De gedragingen passen immers in de normale bedrijfsvoeringen en zijn de vennootschappen dienstig geweest in het door hen uitgeoefende bedrijf.

Blijkens hetgeen hiervoor is overwogen was de verdachte betrokken bij de verwerking van de overeenkomst van 20 maart 2003 in de aangiften vennootschapsbelasting van [dochtermaatschappij B B.V.] en [dochtermaatschappij C B.V.] De verdachte [verdachte] was als financieel directeur binnen de [concernnaam]-groep verantwoordelijk voor de aangiften vennootschapsbelasting. Door zijn opleiding

40 Brief van [naam adviseur] en [naam adviseur 2] aan [medeverdachte 1] en [verdachte] d.d. 24 november 2003,

41 Proces-verbaal van de in het openbaar gehouden terechtzitting van het gerechtshof

tot registeraccountant bezat hij ook ter zake relevante kennis. Hij heeft evenwel nagelaten om te controleren of de overeenkomsten van 6 maart 2001 en 20 maart 2003 de werkelijkheid weerspiegelden en of het project Montenegro als vervangende investering in de aangiften was opgenomen. Onder die omstandigheden is het hof van oordeel dat de verdachte, wetende dat de fiscus het project niet als vervangende investering accepteerde, ten minste bewust de aanmerkelijke kans heeft aanvaard dat [dochtermaatschappij B B.V.] en [dochtermaatschappij C B.V.] beide een aangifte voor de vennootschapsbelasting zouden indienen waarin het project Montenegro was verwerkt. Het opzet van de verdachte was daar, ten minste in voorwaardelijke zin, op gericht. Dat opzet kan aan beide vennootschappen worden toegerekend.

De vervolgvraag waarvoor het hof zich gesteld ziet is of de verdachte als feitelijk leidinggever aan het doen van deze aangiften kan worden aangemerkt. Het hof is van oordeel dat daarvan sprake is. De verdachte heeft immers blijkens het vorenoverwogene een grote betrokkenheid gehad bij het (laten) opmaken en doen van de aangiften vennootschapsbelasting. Hoewel bevoegd en redelijkerwijs gehouden om te verifiëren of het project als vervangende investering in de aangiften was opgenomen en zo ja, of de overeenkomsten van 6 maart 2001 en 20 maart 2003 de werkelijkheid weerspiegelden, heeft hij zulks achterwege gelaten. Daarmee heeft hij het doen van deze aangiften vennootschapsbelasting bevorderd.

C.3 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 verfeitelijkt. 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.⁴² [dochtermaatschappij B B.V.] beschikte over verrekenbare verliezen die ruimschoots het bedrag van de afboeking van € 22.831.660,00 op de herinvesteringsreserve overtroffen.⁴³

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.⁴⁴ [dochtermaatschappij C B.V.] had eveneens compensabele verliezen die ruimschoots het bedrag van de afboeking van € 13.840.153,00 overtroffen.⁴⁵

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

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

43 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

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

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

verliezen gecorrigeerd.⁴⁶ 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 C.2 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 verlopen⁴⁷, waardoor ook daadwerkelijk de herinvesteringsreserves vrij zouden vallen en dientengevolge 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 vinden in kolom 20 van beide aangiften. Dat de onjuistheid van het handelen daarin zou bestaan, is evenwel niet ten laste gelegd.

46 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

47 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 medeverdachte [medeverdachte 1].

D.

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.

Bewezenverklaring

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

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 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.

Bewijsoverwegingen met betrekking tot feit 4**E.**

De raadslieden van de verdachte hebben ter terechtzitting in hoger beroep integrale vrijspraak bepleit. Daartoe is – voor zover het pleidooi betrekking heeft op het ten laste gelegde feit 4 – in de kern het volgende aangevoerd.

E.1 Aangifte vennootschapsbelasting [dochtermaatschappij E B.V.] (feit 4) Met betrekking tot het onder 4 ten laste gelegde is kort gezegd naar voren gebracht dat uit het dossier niet blijkt dat de aangifte onjuist

is en dat de verdachte opzettelijk een onjuiste aangifte heeft ingediend, dan wel daaraan feitelijk leiding heeft gegeven.

In de visie van de verdediging is de driemaandentermijn als bedoeld in artikel 23, eerste lid, van de Uitvoeringsregeling willekeurige afschrijving 2001 onverbindend, nu uit artikel 3.34, derde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 niet volgt dat de minister bevoegd is te bepalen binnen welke termijn de willekeurige afschrijving moet worden gemeld. De verdachte had bovendien geen wetenschap van de omstandigheid dat het pand al vóór 18 september 2002 in gebruik was genomen, zodat het (voorwaardelijk) opzet op het doen van een onjuiste aangifte vennootschapsbelasting niet kan worden bewezen. Voorts is gelet op de ratio van de willekeurige afschrijvingsfaciliteit sprake van een pleitbaar standpunt, zodat de verdachte redelijkerwijs kon menen dat de aangifte juist was. Ten slotte is hieromtrent aangevoerd dat toepassing van de willekeurige afschrijvingsregeling er als het ware toe leidt dat een aftrekpost naar voren wordt gehaald, omdat in een bepaald boekjaar in één keer wordt afgeboekt op de investering in het pand. Daardoor kan in de volgende boekjaren geen afschrijving meer plaatsvinden met betrekking tot deze investering. Daarom is geen sprake van enig belastingnadeel, waardoor niet aan het strekkingsvereiste zou zijn voldaan.

Subsidiair, indien het hof mocht oordelen dat [dochtermaatschappij E B.V.] opzettelijk een onjuiste aangifte heeft ingediend, dan kan niet worden bewezen dat de verdachte daar feitelijk leiding aan heeft gegeven.

Het hof overweegt dienaangaande als volgt.

F.

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 bewijsmiddelen⁴⁸, in onderlinge samenhang beschouwd.

Elk bewijsmiddel wordt – ook in zijn onderdelen – slechts gebruikt tot bewijs van dat bewezenverklaarde feit waarop het blijktens zijn inhoud betrekking heeft.

48 Hiervoor is en 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

G.

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.

G.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.⁴⁹ Het dagelijkse beheer over het vastgoed was in handen van de [concernnaam] -groep. Alle initiatieven en het voorbereidend werk berustten daar.⁵⁰ Het beheer was in handen van medeverdachte [medeverdachte 2] . Hij stelde voor wanneer vastgoed werd ingebracht. Het pand te Beek, dat door [huurder] werd gehuurd, is op voorstel van medeverdachte [medeverdachte 2] gekocht door [dochtermaatschappij E B.V.] Directeur [directeur dochtermaatschappij E B.V.] beoordeelde voorstellen die van de verdachte afkwamen.⁵¹ Verdachte [verdachte] verzorgde vanuit de [concernnaam] -groep de administratie van [dochtermaatschappij E B.V.]⁵² Medeverdachte [medeverdachte 2] heeft verklaard dat [dochtermaatschappij E B.V.] zijn 'kindje' was en dat hij zich daarmee dan ook bezig hield.⁵³

[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.] , vertegenwoordigd door [directeur vastgoed dochtermaatschappij F B.V.] en medeverdachte [medeverdachte 2] als bestuurder van [dochtermaatschappij B B.V.] De koper was [dochtermaatschappij E B.V.]⁵⁴ 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.⁵⁵

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

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

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

52 Proces-verbaal van verhoor verdachte [verdachte] , p. 1543.

53 Proces-verbaal van verhoor verdachte [medeverdachte 2] , p. 1444.

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

55 Brief van [big four-kantoor] 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 2003.⁵⁶ De aangifte is ondertekend op 15 december 2003 door [directeur dochtermaatschappij E B.V.], directeur van [dochtermaatschappij E B.V.]⁵⁷ 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'⁵⁸, welk saldo vervolgens in de aangifte in kolom 1 (Fiscale winst) onder 1h is opgenomen.⁵⁹ 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.⁶⁰ In een nadere specificatie is vermeld dat die willekeurige afschrijving betrekking heeft op een bedrijfsmiddel gelegen aan de [adres aangekochte pand] te Beek.⁶¹

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.

De verdachte 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 [verdachte], een kantoorpand met als locatie ' [huurder], [adres aangekochte pand], 6199 AE 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 2002.⁶² De begeleidende brief is gedateerd op 10 december 2002.⁶³ De melding met begeleidende brief is per faxbericht toegestuurd. Op het voorblad van het faxbericht is

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

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

58 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.

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

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

61 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.

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

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

door verdachte [verdachte] vermeld: 'In vervolg op ons telefonisch gesprek van zojuist'.⁶⁴ 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.⁶⁵ Het faxbericht is door de Belastingdienst ontvangen⁶⁶, 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.⁶⁷

Bij brief van 28 maart 2003 heeft de Belastingdienst aan [moedermaatschappij N.V.], ter attentie van [verdachte] (hof: verdachte), 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. De melding is niet op tijd en onvolledig geschied en er zijn geen bijzondere omstandigheden die een termijnoverschrijding rechtvaardigen.⁶⁸

Blijkens de hiervoor genoemde notariële akte van levering waren [dochtermaatschappij E B.V.] en medeverdachte [medeverdachte 2] 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. Datzelfde heeft naar het oordeel van het hof te gelden voor de verdachte [verdachte], nu deze brief aan hem is gericht en hij deze brief, blijkens voornoemde aantekeningen die hij op het voorblad van het faxbericht heeft gemaakt, ook heeft ontvangen. 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 opzettelijk onjuist gedaan.

De verdediging heeft in dit verband als verweer allereerst aangevoerd dat de driemaandentermijn uit artikel 23, eerste lid, van de Uitvoeringsregeling willekeurige afschrijving 2001 onverbindend is omdat uit artikel 3.34, derde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 niet volgt dat de minister bevoegd

64 Voorblad faxbericht van [verdachte] op briefpapier van [moedermaatschappij N.V.], p. 2461.

65 Verzendcontrole rapport, p. 2465.

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

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

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

is te bepalen binnen welke termijn de willekeurige afschrijving moet worden gemeld. Dat betekent volgens de verdediging dat de aangifte niet onjuist kan zijn vanwege de gestelde overschrijding van de driemaandentermijn.

Het hof overweegt dienaangaande als volgt.

In de Uitvoeringsregeling willekeurige afschrijving 2001 is door de minister bepaald welke bedrijfsmiddelen in aanmerking komen voor de willekeurige afschrijving. Ingevolge artikel 3.34, derde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 kan bij die uitvoeringsregeling eveneens worden bepaald dat de willekeurige afschrijving wordt beperkt tot aangewezen gebieden of tot aangewezen groepen van belastingplichtigen. Daarbij kunnen nadere voorwaarden worden gesteld. Op deze laatstgenoemde grondslag is naar het oordeel van het hof de driemaandentermijn als bedoeld in artikel 23, eerste lid, van genoemde Uitvoeringsregeling gebaseerd. De bepaling houdt in dat willekeurige afschrijving op aangemerkte bedrijfsmiddelen alleen mogelijk is indien de aanmelding van de aangegane verplichtingen of gemaakte voortbrengingskosten plaatsvindt binnen een termijn van drie maanden.

Het hof is van oordeel dat, hoewel uit de Memorie van Toelichting bij artikel 3.34 van de Wet inkomstenbelasting 2001 niet expliciet volgt wat onder 'nadere voorwaarden' moet worden verstaan⁶⁹, in diezelfde parlementaire geschiedenis evenmin is uitgesloten dat deze voorwaarden (kunnen) zien op het stellen van een termijn waarbinnen de aanmelding dient te geschieden. Aldus kan niet met vrucht worden gesteld dat de Uitvoeringsregeling verder gaat dan de bevoegdheid die de Wet aan de minister heeft gegeven en dat daarom de driemaandentermijn onverbindend zou zijn. Een andersluidend oordeel zou bovendien de (uitvoering van) de willekeurige afschrijvingsregeling moeilijk controleerbaar maken, terwijl juist uit de toelichting op artikel 23 volgt dat de driemaandentermijn is gesteld met het oog op de controlebaarheid van de willekeurige afschrijving. Het hof is van oordeel dat artikel 3.34 van de Wet inkomstenbelasting 2001 een regeling is waarmee is beoogd een op de praktijk toegesneden uitvoerbare uitwerking van de willekeurige afschrijvingsregeling mogelijk te maken. Aldus treft het verweer geen doel.

Voorts vindt het hof dat de verdachte geen geslaagd beroep toekomt op een pleitbaar standpunt. Het hof overweegt daartoe als volgt.

Belastingadviseur [belastingadviseur] van [big four-kantoor] heeft bij faxbericht van 5 september 2002 het volgende aan [moedermaatschappij N.V.] t.a.v. de heer [medeverdachte 1 of 2] 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

69 Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 108.

moeten kunnen maken op de regeling. Wij zullen u hieromtrent morgen even bellen.⁷⁰ In zijn verhoor door de FIOD heeft deze belastingadviseur verklaard dat [big four-kantoor] 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.⁷¹ 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.⁷²

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.] , ter attentie van de verdachte, heeft laten weten dat de melding inzake de willekeurige afschrijvingsregeling niet in behandeling kan worden genomen. Daardoor wist de verdachte 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.

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.

70 Faxbericht d.d. 5 september 2002 van [belastingadviseur] van [big four-kantoor] aan [moedermaatschappij N.V.] t.a.v. [medeverdachte 1 of 2] , p. 2603-2604.

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

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

Verdachte [verdachte] verzorgde de administratie van [dochtermaatschappij E B.V.]⁷³ 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. [verdachte] 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.⁷⁴ Daarnaast heeft hij het meldingsformulier ondertekend.⁷⁵ Hij wist ook dat de willekeurige afschrijving van het pand te Beek uiteindelijk in de ingediende aangifte is verwerkt.⁷⁶ [verdachte] 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 was.⁷⁷ [verdachte] is volgens eigen zeggen ervan op de hoogte geraakt dat de willekeurige afschrijving was afgewezen.⁷⁸ Gelet op de omstandigheid dat de Belastingdienst bij brief van 28 maart 2003 aan [moedermaatschappij N.V.] , ter attentie van [verdachte] , heeft laten weten dat de melding niet in behandeling kon worden genomen,⁷⁹ welke brief door [moedermaatschappij N.V.] op 1 april 2003 is ontvangen⁸⁰ , acht het hof het aannemelijk dat [verdachte] in ieder geval ruim voordat de aangifte vennootschapsbelasting op 18 december 2003 door [dochtermaatschappij E B.V.] werd ingediend, daarvan kennis kreeg.

Uit de hiervoor genoemde bewijsmiddelen komt naar voren dat de verdachte – die de administratie van [dochtermaatschappij E B.V.] verzorgde – een grote betrokkenheid heeft gehad bij de aangifte vennootschapsbelasting. Zo heeft hij onder meer de melding voor de willekeurige afschrijving gedaan, droeg hij wetenschap van de afwijzing daarvan en heeft hij [directeur dochtermaatschappij E B.V.] verzocht de aangifte te ondertekenen en te retourneren. Hij heeft ondanks de wetenschap dat het pand niet kwalificeerde voor de willekeurige afschrijvingsregeling, deze afschrijving laten opnemen in de aangifte.

73 Proces-verbaal van verhoor verdachte [verdachte] , p. 1543.

74 Brief van [verdachte] 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.

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

76 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 [verdachte] , p. 8.

77 Proces-verbaal van verhoor verdachte [verdachte] , p. 1543-1544.

78 Proces-verbaal van verhoor verdachte [verdachte] p. 1600.

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

80 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. [verdachte] , p. 2468-2469.

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

De vervolgvraag waarvoor het hof zich gesteld ziet is of de verdachte als feitelijk leidinggever aan het opmaken van de onjuiste aangifte kan worden aangemerkt. Nu de verdachte blijkens het vorenoverwogene een zodanige initiërende bijdrage geleverd aan het complex van gedragingen dat heeft geleid tot het indienen van de onjuiste aangifte vennootschapsbelasting, is het hof van oordeel dat daarvan sprake is.

H.

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

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

Strafbaarheid van het bewezen verklaarde

Het 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 feitelijk leiding heeft gegeven aan de verboden gedraging.

Er zijn geen feiten of omstandigheden aannemelijk geworden die de strafbaarheid van het feit uitsluiten. Het feit is 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 het opzettelijk onjuist doen van een aangifte vennootschapsbelasting, door ten onrechte een beroep te doen op de willekeurige afschrijvingsregeling ten aanzien van een onroerende zaak (bedrijfspan) te Beek.

De verdachte was (financieel) directeur binnen het [concernnaam] -concern. Medeverdachten [medeverdachte 2] en [medeverdachte 1] waren eveneens directeur en/of bestuurder van diverse concernvennootschappen. Hoewel medeverdachte [medeverdachte 2] als initiatiefnemer van het bewezenverklaarde strafbare feit kan worden aangemerkt, neemt dat niet weg dat de verdachte geen verwijt te maken is. Hij heeft op het moment dat de aangifte werd ingediend onvoldoende controle uitgeoefend op de onderliggende stukken. Dat verwijt is echter van een andere orde dan aan het adres van de [medeverdachte 2] kan worden gemaakt.

Met zijn handelwijze heeft de verdachte 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.

Het hof heeft acht geslagen op de inhoud van het uittreksel uit de Justitiële Documentatie d.d. 13 maart 2017, betrekking hebbende op het justitieel verleden van de verdachte, waaruit blijkt dat hij niet eerder onherroepelijk voor strafbare feiten is veroordeeld.

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 gehuwd is en dat hij twee niet meer thuis wonende kinderen heeft. Hij kent voorts geen schuldenproblematiek. De verdachte is medevenoot van een accountantskantoor en is voor zijn inkomsten afhankelijk van de accountantswerkzaamheden die hij voor dat kantoor verricht. Voor wat betreft de gezondheidstoestand van de verdachte is naar voren gebracht dat hij met een hoge bloeddruk te kampen heeft.

Bij de straftoemeting heeft het hof gelet op het belastingnadeel dat door het bewezenverklaarde feit is geleden. Zoals hiervoor onder G.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.

Alles afwegende acht het hof in beginsel oplegging van een gevangenisstraf voor de duur van 66 dagen waarvan 60 dagen voorwaardelijk met een proeftijd van 2 jaren en met aftrek van de tijd die de verdachte in voorarrest heeft doorgebracht, een taakstraf voor de duur van 160 uren subsidiair 80 dagen hechtenis, alsmede een geldboete ter hoogte van € 10.000,00 subsidiair 85 dagen hechtenis, 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 strafvervolging 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 politie is verhoord. De rechtbank heeft op 12 april 2013 vonnis gewezen. Vervolgens is namens de verdachte 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 enige (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 taakstraf matigen met 40 uren en de geldboete met een bedrag van € 2.000,00.

Met oplegging van voornoemde deels voorwaardelijke gevangenisstraf wordt enerzijds de ernst van het bewezen verklaarde tot uitdrukking gebracht en wordt anderzijds de strafoplegging dienstbaar gemaakt aan het voorkomen van nieuwe strafbare feiten.

Toepasselijke wettelijke voorschriften

De beslissing is gegrond op de artikelen 9, 14a, 14b, 14c, 22c, 22d, 23, 24, 24c en 51 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 1 primair, 1 subsidiair en 1 meer subsidiair, 2 primair, 2 subsidiair, 3 primair en 3 subsidiair ten laste gelegde heeft begaan en spreekt hem daarvan vrij;
- verklaart zoals hiervoor overwogen bewezen dat de verdachte het onder feit 4 primair ten laste gelegde heeft begaan;
- verklaart niet bewezen hetgeen de verdachte onder feit 4 primair 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 **66 (zesenzestig) dagen** ;
- bepaalt dat een gedeelte van de gevangenisstraf, groot **60 (zestig) dagen** , niet ten uitvoer zal worden gelegd, tenzij de rechter later anders mocht gelasten omdat de verdachte zich voor het einde van een proeftijd van **2 (twee) jaren** aan een strafbaar feit heeft schuldig gemaakt;
- 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;
- veroordeelt de verdachte tot een **taakstraf** voor de duur van **120 (honderdtwintig) uren** , indien niet naar behoren verricht te vervangen door **60 (zestig) dagen hechtenis** ;
- veroordeelt de verdachte tot een **geldboete** van **€ 8.000,00 (achtduizend euro)** , bij gebreke van betaling en verhaal te vervangen door **75 (vijfenzeventig) dagen hechtenis** .

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.