

Mr. V.C. Langenburg

De vereiste aangifte gedaan, maar toch strafrechtelijk vervolgd?

Mr. V.C. (Victor) Langenburg

De auteur is werkzaam als advocaat bij Jaeger Advocaten-belastingkundigen.

In deze bijdrage wordt de vraag aan de orde gesteld of bij een afwijking in de aangifte, die te gering is om te concluderen dat de 'vereiste aangifte' in de zin van art. 8 AWR niet is gedaan, (alsnog) strafrechtelijk kan worden vervolgd voor het doen van een 'onjuiste aangifte' in de zin van art. 69 AWR.

1. Inleiding

In de praktijk zien we regelmatig dat personen strafrechtelijk worden vervolgd voor het doen van een onjuiste aangifte, omdat zij bijvoorbeeld een buitenlandse bankrekening niet in hun aangifte hebben opgenomen of bepaalde inkomsten hebben verzwegen.

Maar wat als het belastingnadeel voor de fiscus zodanig beperkt is – gelet op het totaalvermogen van de persoon in kwestie – dat niet wordt voldaan aan het 'absoluut en relatief aanzienlijk-criterium' en aldus wél de vereiste aangifte in de zin van art. 8 AWR is gedaan? Kan iemand in een dergelijk geval alsnog (of: toch) strafrechtelijk worden vervolgd voor het doen van een onjuiste aangifte? De Hoge Raad heeft hier (vooralsnog) geen uitsluitel over gegeven. In deze bijdrage wordt nader op dit vraagstuk ingegaan.

2. Het doen van de vereiste aangifte – 'absoluut en relatief aanzienlijk-criterium'

Voordat op de – in de inleiding genoemde – kernvraag van dit artikel wordt ingegaan, wordt allereerst op basis van een (beknopte) analyse van de rechtspraak onderzocht

wanneer nu precies aan het 'absoluut en relatief aanzienlijk-criterium' wordt voldaan. Het is namelijk van belang om te weten welke (fout)marges binnen de rechtspraak als acceptabel worden gezien in het kader van de beoordeling onder welke omstandigheden een belastingplichtige (alsnog) de vereiste aangifte heeft gedaan.

Vooropgesteld wordt dat in art. 8 AWR is neergelegd wat onder het doen van de vereiste aangifte wordt verstaan. Art. 25, lid 3, AWR regelt vervolgens de omkering en verzwaring van de bewijslast bij het niet doen van de vereiste aangifte. Uit bestendige jurisprudentie van de Hoge Raad volgt, zoals hiervoor al benoemd, dat bij de beantwoording van de vraag of de vereiste aangifte is gedaan moet worden gekeken naar de relatieve en absolute omvang van de onjuistheid in de aangifte.⁶⁸²

3. Wat wordt door de Hoge Raad als aanvaardbaar beschouwd?

In de loop der jaren heeft de Hoge Raad een nadere invulling gegeven aan voornoemd criterium. De Hoge Raad heeft zich uitgelaten over de volgende bedragen en percentages. Een afwijkingspercentage van 5,54%⁶⁸³ en een afwijkingspercentage van 7%⁶⁸⁴ werden door de Hoge Raad niet als in relatieve zin aanzienlijk aangemerkt. In eerstgenoemde zaak betrof het absolute bedrag aan verschuldigde belasting f 4.513 en in de tweede zaak bedroeg het absolute bedrag maar liefst f 41.000 (omgerekend ongeveer € 18.600). Het ging in laatstgenoemde zaak om een verzwijging van f 41.000 aan brutolonen op een loonsom van f 600.000 per jaar.

In een arrest van de Hoge Raad van 24 april 2015⁶⁸⁵ betrof het absolute bedrag € 2.101 en het relatieve percentage 19%. Er was volgens de Hoge Raad in deze zaak zowel in absolute als in relatieve zin sprake van een aanzienlijk bedrag. In een arrest van de Hoge Raad van 30 oktober 2009⁶⁸⁶ werd een afwijking van 13% als verhoudingsgewijs aanzienlijk aangemerkt.

⁶⁸² HR 20 mei 1987, ECLI:NL:HR:1987:AW7660.

⁶⁸³ HR 9 november 2012, ECLI:NL:HR:2012:BY2665.

⁶⁸⁴ HR 13 september 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA7068.

⁶⁸⁵ HR 24 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:1083.

⁶⁸⁶ HR 30 oktober 2009, ECLI:NL:2009:BH1083.

In een omzetbelastingzaak⁶⁸⁷, waar het absolute bedrag behoorlijk hoog lag, op omgerekend € 12.705 per jaar, maar het relatieve percentage slechts op 0,9%, heeft de Hoge Raad het volgende overwogen:

“De stukken van het geding laten geen andere gevolgtrekking toe dan dat belanghebbende erkent in het naheffingstijdvak een bedrag van f 138.704 – hetgeen neerkomt op gemiddeld ongeveer f 28.000 (VL: omgerekend ongeveer € 12.705) per jaar – aan omzet te hebben verzwegen en dat de jaaromzet ongeveer f 3.000.000 bedraagt. Hieruit volgt dat het door belanghebbende verzwegen bedrag aan over de omzet verschuldigde belasting, voor zover niet in geschil, in verhouding tot het totale bedrag van de over de omzet verschuldigde belasting niet aanzienlijk is.”

Percentages onder de 10% worden over het algemeen niet als relatief aanzienlijk beschouwd. Zo heeft het Gerechtshof 's-Hertogenbosch geoordeeld dat een afwijking van € 2.974 als absoluut aanzienlijk moet worden aangemerkt. Het relatieve percentage in deze zaak bedroeg echter 8,1%, waardoor volgens het hof niet aan de relatieve toets werd voldaan. Gelet op de zware gevolgen, i.e. omkering en verzwaring van de bewijslast, moet volgens het Gerechtshof *“niet te snel worden geconcludeerd dat de vereiste aangifte niet is gedaan”*. Van in relatieve zin aanzienlijk zal volgens het hof *“in beginsel pas sprake zijn bij een percentage van 10% of meer”*.⁶⁸⁸

4. De relatieve maatstaf is doorslaggevend

Uit voorgaande (beknopte) analyse van de rechtspraak blijkt dat aan beide criteria moet zijn voldaan, waardoor de absolute maatstaf in de meeste gevallen een ondergeschikte rol speelt ten opzichte van de relatieve maatstaf. Ook in zaken waarin het absolute bedrag behoorlijk hoog ligt – zo blijkt in ieder geval uit twee hiervoor aangehaalde arresten van de Hoge Raad (ECLI:NL:HR:2000:AA7068 en ECLI:NL:HR:2012:BY2665) – wordt niet zomaar tot de conclusie gekomen dat de vereiste aangifte niet is gedaan. Het is bij de beoordeling hiervan vooral van belang dat het relatieve percentage onder de 10% blijft.

⁶⁸⁷ HR 13 september 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA7067.

⁶⁸⁸ Gerechtshof 's-Hertogenbosch 14 jul 2016, ECLI:NL:GHSHE:20163001, r.o.v. 4.4.4.

5. Strafrechtelijke afdoening

Het is interessant om te onderzoeken wat voor gevolgen het voorgaande heeft op het moment dat de zaak in aanmerking komt voor strafrechtelijke afdoening (i.e. een vervolging in de zin van art. 69, lid 2, AWR). Het bedrag aan niet-geheven belasting, het zogeheten nadeelbedrag, is bij de bepaling hiervan namelijk de meest belangrijke factor. Aan de hand van het Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen (Protocol AAFD 2023) vindt in dit kader een selectie plaats. Het Protocol AAFD 2023 is beleid dat is opgesteld om een evenwichtige afweging te maken tussen een bestuurlijke boete of strafrechtelijke afdoening. Het beleid komt er in het kort op neer dat als sprake is van een nadeelbedrag van € 100.000 of meer en het vermoeden bestaat dat opzet in het spel is, de fiscus de zaak aanmeldt voor strafrechtelijke afdoening. Opgemerkt zij dat het nadeelbedrag voor de fiscus overigens ook kan bestaan uit een te hoog aangegeven verlies. Het is verder niet noodzakelijk dat het nadeel ook daadwerkelijk is geleden.

Is het nadeel minder dan € 100.000, of is het niet bepaalbaar, dan leidt dat in principe tot een bestuursrechtelijke afdoening door de Belastingdienst. Hierop bestaat een uitzondering als één of meer aanvullende wegingscriteria van toepassing zijn. Dit is bijvoorbeeld het geval als de zaak een grote maatschappelijke impact heeft, er sprake is van recidive, de belastingplichtige een voorbeeldfunctie heeft of sprake is van een combinatie van delicten. Kortom, óók zaken met een nadeelbedrag dat lager ligt dan € 100.000 komen geregeld in aanmerking voor strafrechtelijke afdoening.

Gelet op het voorgaande kan – zeker niet louter denkbeeldig – de situatie ontstaan waarbij een zaak van een vermogende belastingplichtige op basis van het Protocol AAFD 2023 wordt aangemeld voor strafrechtelijke afdoening, terwijl desbetreffende belastingplichtige naar fiscale maatstaven, gelet op de omvang van zijn of haar totaalvermogen, gewoon de vereiste aangifte heeft gedaan.

Kan iemand worden vervolgd voor het doen van een onjuiste aangifte terwijl – naar fiscale maatstaven – de vereiste aangifte is gedaan?

Terug naar de kernvraag van deze bijdrage. Zoals in de inleiding al werd aangestipt heeft de Hoge Raad zich op dit punt (vooralsnog) niet uitgelaten. Er kan louter worden beredeneerd waarom dit wel of niet het geval zou moeten zijn. In dit artikel wordt hier een eerste aanzet toe gegeven.

Een uitspraak van de feitenrechter wijst in de richting dat geen strafrechtelijke vervolging mogelijk is wanneer naar fiscale maatstaven de ‘vereiste aangifte’ is gedaan of wanneer door bepaald handelen geen sprake is van enig fiscaal nadeel. De strafkamer van de Rechtbank Noord-Holland heeft op 22 oktober 2012 (ECLI:NL:RBHAA:2012:BY0798) geoordeeld dat het enkele niet-vermelden van het bezit

van een aanmerkelijk belang in de aangifte, niet automatisch leidt tot het oordeel dat daardoor ook direct sprake is van het doen van een onjuiste aangifte. De rechtbank overweegt daartoe het volgende:

“Bij de beantwoording van de vraag of opzettelijk een bij de belastingwet voorziene aangifte als bedoeld in de Algemene wet inzake rijksbelastingen onjuist is gedaan, stelt de rechtbank het volgende voorop. Voor de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting geldt dat bij inhoudelijke gebreken in een aangifte slechts dan kan worden aangenomen dat de vereiste aangifte niet is gedaan, indien aan de hand van de normale regels van stelplicht en bewijslast is vastgesteld dat sprake is van één of meer gebreken die ertoe leiden dat de volgens de aangifte verschuldigde belasting verhoudingsgewijs aanzienlijk lager is dan de werkelijk verschuldigde belasting (vgl. HR 23 april 1986, nr. 23 374, BNB 1986/276). Tevens is vereist dat het bedrag van de belasting dat als gevolg van de hiervoor bedoelde gebreken in de aangifte niet zou zijn geheven, op zichzelf beschouwd aanzienlijk is (vgl. HR 20 mei 1987, nr. 23 840, BNB 1987/208). Daaruit volgt naar het oordeel van de rechtbank dat het enkele niet vermelden van het bezit van een aanmerkelijk belang - in aanmerking genomen dat het wel vermelden van dit bezit niet zou hebben geleid tot een wijziging van het bedrag van de werkelijk verschuldigde belasting - niet de gevolgtrekking rechtvaardigt dat sprake is van een onjuiste aangifte.”

De strafkamer van de Rechtbank Haarlem betreft bij haar motivering dus expliciet het fiscale toetsingskader voor wat betreft het doen van de vereiste aangifte. Door de Rechtbank Haarlem wordt uitdrukkelijk overwogen dat het wél vermelden van het bezit van het aanmerkelijk belang niet zou hebben geleid tot een wijziging van het bedrag van de werkelijk verschuldigde belasting.

Hoewel e.e.a. niet in de uitspraak wordt aangehaald, is het oordeel van de rechtbank in lijn met de wetsgeschiedenis. In de Memorie van Toelichting bij de AWR⁶⁸⁹ staat op pagina 28 onder het kopje strafbare feiten, ter toelichting op het toenmalige art. 66 AWR, het volgende opgenomen:

“In verband met de ratio van de strafbepaling is, in overeenstemming met voornoemd artikel 10, geen straf bedreigd, indien uit de bedoelde handelingen geen nadeel voor de fiscus kan ontstaan.”

Art. 10 van de Wet van 23 April 1952 (Stb. 191), waar in bovenstaande passage naar wordt verwezen, is de voorloper van het huidige art. 69 AWR en stelde toentertijd het opzettelijk onjuist doen van aangifte strafbaar.

⁶⁸⁹ Kamerstukken II 1954/1955, 4080, nr. 3.

Op het moment dat er wél nadeel voor de fiscus zou zijn ontstaan, is het de vraag of de Rechtbank Haarlem tot een ander oordeel zou zijn gekomen. Zoals is aangegeven haalt de Rechtbank Haarlem immers de in de fiscale jurisprudentie ontwikkelde toetsingscriteria aan, waarbij – kort gezegd – binnen bepaalde marges nog steeds sprake is van het doen van de vereiste aangifte. Het lijkt mij logisch dat de rechtbank in een dergelijk geval ook daadwerkelijk aan deze criteria zal hebben getoetst. Helaas zijn er geen andere uitspraken bekend waarin op deze materie wordt ingegaan.

Verder kan men er ook niet omheen dat het begrip ‘nadeel’ – naar aanleiding van de in de jurisprudentie ontwikkelde criteria – in de loop der tijd een nadere c.q. ruimere invulling heeft gekregen, waardoor het is geworden tot een (meer) rekbaar begrip (dit vooral in relatie tot de jurisprudentie op het gebied van het ‘absoluut en relatief aanzienlijk-criterium’). Als een bepaalde handeling geen – en zoals de rechtspraak zich op dit punt uitdrukkelijk heeft ontwikkeld: onvoldoende – nadeel oplevert, dan kan wellicht met recht worden betoogd dat hierop geen straf zou moeten staan, dit met het oog op de ratio van de strafbepaling.

Zijn het doen van de ‘vereiste aangifte’ en het doen van ‘onjuiste aangifte’ twee verschillende begrippen die los van elkaar moeten worden gezien?

Het is de vraag of het in fiscale zin doen van de vereiste aangifte het strafrechtelijk vervolgen van diezelfde aangifte als zijnde een valse aangifte uitsluit. Taalfetisjisten zullen misschien zeggen dat het begrip de ‘vereiste aangifte’ uit art. 8 AWR en het begrip ‘onjuiste aangifte’ uit art. 69 AWR, zeker op het eerste gezicht, twee verschillende begrippen zijn, maar een puur semantische discussie kan dit – in de optiek van de auteur – toch niet worden genoemd.

In art. 67d, lid 1, AWR is immers bepaald dat het onjuist doen van aangifte kan worden beboet. In art. 69, lid 2, AWR is vervolgens geregeld dat diegene die een bij de wet voorziene aangifte onjuist doet, kan worden bestraft. De aangifte in deze artikelen is vanzelfsprekend dezelfde aangifte zoals omschreven in art. 8 AWR en dezelfde aangifte waar in het kader van art. 25 AWR reikwijdte aan is gegeven.

Naar aanleiding van de jurisprudentie van de Hoge Raad dat binnen bepaalde marges (alsnog) sprake is van het doen van de vereiste aangifte, gecombineerd met de constatering dat art. 25 AWR, art. 67d, lid 1, AWR en art. 69, lid 2, AWR betrekking hebben op dezelfde aangifte, lijkt de conclusie op basis hiervan dat bij een afwijking die absoluut en relatief te gering is om te concluderen dat de vereiste aangifte niet is gedaan, een belastingplichtige niet zomaar strafrechtelijk kan worden vervolgd voor het onjuist doen van (diezelfde) aangifte.

Verder is de inzet van het strafrecht in zijn algemeenheid (nog altijd) een ultimum remedium. Als een belastingplichtige vervolgd zou worden voor het doen van een onjuiste aangifte, terwijl diegene naar fiscale maatstaven de vereiste aangifte heeft