

NTFR 2023/307 - Inkomsten van belastingadviseur uit grootschalige belastingfraude kunnen niet als wederrechtelijk verkregen voordeel worden aangemerkt

Gegevens

Publicatie

NTFR 2023/307

Instantie

Hoge Raad

Datum uitspraak

7 februari 2023

Datum publicatie

21 februari 2023

Annotator

mr. F.A.C. den Ouden
wetenschappelijk docent en promovenda formeel belastingrecht Erasmus Universiteit
Rotterdam

ECLI

[ECLI:NL:HR:2023:123](https://www.eclinet.nl/lookup/ECLI:NL:HR:2023:123)

Belastingjaar

01-01-2011 t/m 31-12-2015

Zaaknummer

21/01163

Relevante informatie

Art. 36e WvSr

Inhoudsindicatie

wederrechtelijk voordeel, ontnemingsvordering, persoonsgebondenaf trek, valsheid in geschrifte

Samenvatting

Betrokkene heeft als belastingadviseur aangiften IB/PVV van zijn cliënten valselijk opgemaakt en ingediend. Hij heeft daarin te hoge, onjuiste of fictieve aftrekposten opgenomen (zorgkosten, studiekosten en giften). Betrokkene is in de hoofdzaak (strafzaak) veroordeeld voor valsheid in geschrift. Het OM heeft een vordering tot ontneming ingediend. Deze vordering gaat uit van een wederrechtelijk voordeel dat betrokkene heeft behaald doordat zijn cliënten hem betaalden voor het opmaken en indienen van de onjuiste aangiften. Rechtbank Overijssel heeft de vordering toegewezen.

Hof Arnhem-Leeuwarden heeft echter – anders dan de rechtbank – geoordeeld dat betrokkene geen wederrechtelijk verkregen voordeel heeft genoten en heeft de ontnemingsvordering afgewezen. Naar het oordeel van het hof kan de maatregel tot ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel slechts worden opgelegd als een veroordeelde door middel van of uit die strafbare feiten voordeel heeft genoten. Nu de cliënten van betrokkene de gemiddelde vergoeding van € 60 betaalden voor het indienen van de aangifte ongeacht of de aangifte juist of onjuist werd opgemaakt, kan niet gezegd worden dat betrokkene er zelf financieel voordeel van heeft als een aangifte valselijk werd opgemaakt. Bovendien zijn er geen aanwijzingen dat betrokkene zijn handelwijze hanteerde om meer klanten aan te trekken en daardoor meer inkomsten te verwerven.

De Hoge Raad verenigt zich met die beslissing. Het cassatieberoep van het OM wordt verworpen.

Noot

Ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel

De maatregel van art. 36 WvSr houdt in dat de verplichting wordt opgelegd tot betaling van een geldbedrag aan de staat. De maatregel wordt opgelegd op vordering van het OM. De ratio achter de maatregel is het ontnemen wat de betrokkene rechtens niet toekomt, waardoor hij wordt gebracht in een financiële positie die zou hebben bestaan als hij niet onrechtmatig zou hebben gehandeld. Herstel van de rechtmatige toestand staat dus bij voordeelsontneming voorop.

Ontneming en de fiscaliteit

In art. 74 AWR is bepaald dat ten aanzien van bij de Belastingwet strafbaar gestelde feiten, geen ontneming kan plaatsvinden. Wederrechtelijk verkregen voordeel dat is behaald met bijvoorbeeld het doen van een onjuiste aangifte of het niet betalen daarvan kan dus niet worden ontnomen via het strafrecht. De gedachte achter deze uitsluiting is gelegen in het feit dat de belastingwetgeving over voldoende instrumenten beschikt om het met fiscale delicten behaalde voordeel 'af te pakken'. Denk aan de mogelijkheid tot navordering en naheffing. Echter, in de praktijk kunnen de fiscale delicten hand in hand gaan met de commune delicten, denk bijvoorbeeld aan – zoals in de hoofdzaak – valsheid in geschrifte en het onjuist doen van aangifte. Het OM kan er in dit geval voor kiezen om primair op grond van het commune strafrecht te vervolgen om zo – vrij eenvoudig – de beperking van art. 74 AWR te ontwijken.

Het wederrechtelijk verkregen voordeel

In cassatie wordt door het OM geklaagd over het oordeel van het hof dat de inkomsten die de betrokkene heeft genoten uit het verzorgen van onjuiste aangiften IB/PVV voor anderen, niet als wederrechtelijk verkregen voordeel kunnen worden

aangemerkt. In deze ontnemingszaak staat niet ter discussie dat de betrokkene valsheid in geschrift heeft gepleegd, maar de vraag is of de delicten tot wederrechtelijk verkregen voordeel hebben geleid (causaliteitsvraag).

Uit de wetsgeschiedenis en jurisprudentie blijkt dat onder wederrechtelijk verkregen voordeel wordt verstaan de waarde waarmee het vermogen van de betrokken persoon als gevolg van het delict is toegenomen. Het is aan de rechter om te onderzoeken of, en zo ja in hoeverre het vermogen is toegenomen als gevolg van criminele activiteiten. De ontnemingsrechter dient vervolgens goed te motiveren waarom, op welke wijze en tot welke hoogte de betrokkene daadwerkelijk voordeel heeft verkregen door middel van of uit bate van dat feit. De cassatierechter laat de rechter tamelijk vrij in het beantwoorden van de causaliteitsvraag en de berekeningswijze van het wederrechtelijk verkregen voordeel.

Het hof heeft gemotiveerd vastgesteld dat de betrokkene – hoewel hij zich schuldig heeft gemaakt aan het opmaken van valse aangiften IB/PVV – geen wederrechtelijk voordeel heeft genoten uit die strafbare feiten omdat de betrokkene niet minder inkomsten ontving indien hij de aangiften correct zou hebben ingevuld. Daarbij stond het de betrokkene ook niet voor ogen om met de onjuiste aangiften zijn klantenbestand uit te breiden. De Hoge Raad laat dit oordeel in stand. Nu er geen wederrechtelijk verkregen voordeel is, kan er niet worden ontnomen.

Hoewel het bij een eerste lezing van het arrest wellicht onwenselijk lijkt dat de verdiensten van de belastingadviseur niet ontnomen kunnen worden, onderschrijf ik de motivering en het oordeel van het hof en de Hoge Raad dat geen sprake is van wederrechtelijk verkregen voordeel. Er lijkt immers geen verband te zijn tussen het opmaken van de valse aangiften en de verdiensten van de belastingadviseur. Waarom de belastingadviseur de valsheid in geschrift heeft gepleegd, blijft voor mij wel een raadsel.