

# Geen ontneming inkomsten belastingadviseur na veroordeling valsheid in geschrift

## *Annotatie bij Hoge Raad 7 februari 2023, ECLI:NL:HR:2023:123*

*mr. T.S.E. van Nispen en mr. L.A. van Bavel*<sup>1</sup>

Het OM heeft de afgelopen jaren het afpakken van crimineel vermogen tot één van haar kerntaken verheven.<sup>2</sup> De focus is gaandeweg ook gericht op het ontnemen van wederrechtelijk verkregen vermogen van financiële dienstverleners. In onderhavig arrest, dat is gewezen na het instellen van beroep in cassatie door het OM, staat de vraag centraal of het onjuist indienen van aangiften inkomstenbelasting door een belastingadviseur heeft geleid tot enig wederrechtelijk verkregen voordeel. De Hoge Raad volgt de uitspraak van het hof en verwerpt het beroep van het OM.

### 1. Feiten en omstandigheden zaak

Betrokkene in deze kwestie was werkzaam als belastingadviseur. In die hoedanigheid zou hij belastingaangiften valselijk hebben opgemaakt en bij de Belastingdienst hebben ingediend. De rechtbank (Overijssel, zittingsplaats Zwolle), veroordeelde de betrokkene wegens valsheid in geschrift, meermalen gepleegd.

In de ontnemingszaak overwoog de rechtbank dat de inkomsten die hij daarmee verwierf onder de aftrek van gemaakte kosten aangemerkt konden worden als wederrechtelijk verkregen voordeel. De rechtbank schatte de hoogte van het voordeel op € 69.300,- en legde de betrokkene de verplichting op dit bedrag aan de Staat te voldoen.

### 2. Hof: geen wederrechtelijk voordeel uit onjuiste aangiften

In hoger beroep volgde eveneens veroordeling voor valsheid in geschrift (meermaals gepleegd). Anders dan de rechtbank oordeelde het hof in de ontnemingszaak echter dat de betrokkene geen wederrechtelijk verkregen voordeel heeft verkregen uit de gepleegde feiten. De cliënten van de betrokkene betaalden een vergoeding voor de diensten, ongeacht

of de aangifte onjuist werd opgemaakt of niet. In dat geval kan niet gezegd worden dat betrokkene er zelf financieel voordeel van had als een aangifte valselijk werd opgemaakt – aldus het hof. Het hof wees de ontnemingsvordering af.

### 3. Standpunt OM in cassatie

In cassatie klaagt het OM over het oordeel van het hof dat de inkomsten die de betrokkene heeft genoten uit het verzorgen van onjuiste aangiften inkomstenbelasting voor anderen niet als wederrechtelijk verkregen voordeel worden aangemerkt.

Volgens het OM vergelijkt het hof de werkelijke situatie, waarin de betrokkene de aangiften op een wederrechtelijke manier heeft verzorgd met een hypothetische situatie waarin de betrokkene de aangiften conform de geldende regelgeving zou hebben verzorgd – terwijl het hof de werkelijke situatie had moeten vergelijken met de hypothetische situatie waarin de betrokkene in het geheel geen aangiften had ingediend. Dat de betrokkene hetzelfde voordeel had kunnen genereren door de aangiften niet valselijk op te maken staat volgens het OM niet in de weg aan de oplegging van een ontnemingsmaatregel.

Daarbij wijst het OM op het Urker visafslag-arrest.<sup>3</sup> In die zaak was sprake van overtreding van de visserijwetgeving nu de visafslag van de Gemeente Urk

1. Talat van Nispen en Laura van Bavel zijn beiden advocaat bij Libertas Advocaten te Rotterdam.

2. Zie o.a. Aanwijzing afpakken (2016A009).

3. HR 8 juli 1992, NJ 1993/12.

partijen vis had geveild zonder dat deugdelijk was geregistreerd door welke schepen deze vis aan land was gebracht. Het gerechtshof merkte het bedrag dat door de gemeente aan retributie was ontvangen aan als het wederrechtelijk verkregen voordeel. In cassatie werd onder meer geklaagd over het feit dat de gemeente dezelfde retributie had kunnen hebben, indien zij niet in strijd met de regels had gehandeld. Dit argument werd door de Hoge Raad verworpen. Artikel 36e Sr strekt immers tot ontneming van voordeel dat de veroordeelde met de schending van een wettelijk voorschrift heeft verkregen. Dat de veroordeelde eenzelfde voordeel had kunnen verkrijgen zonder zodanige schending staat daaraan niet in de weg.

Het hof merkte in onderhavige zaak overigens nog op dat dit anders zou kunnen liggen indien zou blijken dat betrokkene deze handelswijze hanteerde om het klantenbestand te vergroten en zodoende meer inkomsten te genereren. Het valselijk opmaken dient dan als verdienmodel en in dat geval kunnen de daaruit voortvloeiende inkomsten worden aangemerkt als wederrechtelijk verkregen voordeel. Het hof heeft in de ontnemingszaak slechts bij één getuige aanwijzingen gevonden dat deze naar betrokkene is gegaan omdat de getuige had gehoord dat enkele andere klanten van betrokkene geld terugkregen van de Belastingdienst. Daarbij is relevant dat het hof de klandizie van de betrokkene typeerde als oudere mensen, die weinig kennis hadden van belastingregels en erop vertrouwden dat betrokkene ieder jaar de belastingaangifte naar behoren voor hen invulden.

#### 4. Beoordeling middel

Zelf heeft de Hoge Raad aan twaalf zinnen genoeg: het oordeel van het hof dat de betrokkene onder deze omstandigheden geen wederrechtelijk verkregen voordeel heeft verkregen, getuigt niet van een onjuiste rechtsopvatting over het begrip "wederrechtelijk verkregen voordeel" in de zin van artikel 36e Sr en is niet onbegrijpelijk. Het middel faalt en de Hoge Raad verwerpt het beroep.

#### 5. Karakter ontnemingsmaatregel ex artikel 36e Sr en causaliteitsvereiste

De ontnemingsmaatregel ex artikel 36e Sr heeft een reparatoir karakter. Dat betekent in de kern genomen dat de maatregel ertoe strekt om de rechtmatige toestand te herstellen en de betrokkene in de vermogenspositie te brengen die zou hebben bestaan indien hij niet een strafbaar feit had begaan.<sup>4</sup> Bij het bepalen van de omvang van het wederrechtelijk verkregen voordeel wordt door de ontnemingsrechter onderzocht of en, zo ja, in hoeverre het vermogen

van de betrokkene is toegenomen als gevolg van het delict.

Uit artikel 36e lid 2 Sr volgt dat er een causaal verband dient te bestaan tussen het wederrechtelijk verkregen voordeel en het begane strafbare feit. De ontnemingsrechter voert in ontnemingsprocedures de klassieke *condicio sine qua non*-toets uit. Dit causaliteitsvereiste sluit ook aan bij het reparatoir karakter van de ontnemingsmaatregel. De betrokkene moet door de ontnemingsmaatregel in financiële zin immers niet in een slechtere positie terechtkomen dan voorafgaand aan het begaan van het strafbaar feit.<sup>5</sup>

#### 6. Negatief, positief en alternatief belang

Aben beschrijft in zijn conclusie dat de *condicio sine qua non*-toets in de regel een gedachte-experiment is waarbij twee vermogensposities met elkaar worden vergeleken: de werkelijke vermogenspositie waarin de dader op enig moment na het strafbaar feit is te komen verkeren en de hypothetische vermogenspositie waarin het strafbaar feit dat ten grondslag ligt aan de schatting van het voordeel uit de causaliteitsketen is geëlimineerd.<sup>6</sup> Voorts wordt dan aangenomen dat het verschil tussen beide vermogensposities het wederrechtelijk voordeel beslaat. In beginsel kan de *condicio sine qua non*-toets moeiteloos door de ontnemingsrechter worden uitgevoerd bij drugshandel of vermogensdelicten. Het wederrechtelijk verkregen voordeel is dan gelijk aan de opbrengst van het delict minus de (directe) kosten die zouden zijn bespaard als het delict niet zou zijn gepleegd.<sup>7</sup> Het vermogensverschil tussen de hypothetische toestand en de werkelijke toestand wordt met deze benaderingswijze door Aben het *negatief belang* genoemd.

Echter leent de aard van bepaalde strafzaken zich niet altijd even gemakkelijk voor bovengenoemd gedachte-experiment. Dit is voornamelijk aan de orde in gevallen waarin de strafbaarheid van het delict is gelegen in het enkele ontbreken van een aspect zoals een vergunning. In dat geval moet volgens Aben in het gedachte-experiment rekening worden gehouden met het *positief belang*: het vermogensverschil tussen de werkelijke toestand en de hypothetische toestand waarin de gedraging wel heeft plaatsgevonden zonder dat er een strafbaar feit is begaan (zoals het indienen van een correcte belastingaangifte). Enkel het strafbare aspect van de gedraging, en niet de gehele gedraging, wordt dan door de ontnemingsrechter weggedacht.

4. Kamerstukken II 1990/91, 21 504, nr. 5, p. 26.

5. De Zanger, *De ontnemingsmaatregel toegepast* (diss. Utrecht), Den Haag: Boom juridisch 2018, p. 31.  
6. Conclusie A-G D.J.C. Aben, ECLI:NL:PHR:2022:1197 bij HR 7 februari 2023, ECLI:NL:HR:2023:123.  
7. Bijvoorbeeld in het geval van hennepsteelt de elektriciteitskosten.

Er is volgens Aben overigens ook nog een derde benaderingswijze voor de bepaling van de hypothetische vermogenspositie, het alternatief belang. Dit betreft dan de hypothetische vermogenstoestand waarin de best mogelijke alternatieve activiteit is ondernomen ten opzichte van het delict in kwestie. Zo kan de hennep teler in de ontnemingsprocedure bepleiten dat hij in ruil voor hennep ook paprika's had kunnen telen. Het wederrechtelijk verkregen voordeel zou dan moeten bestaan uit het verschil tussen de winst van de hennepoogst en de winst van een paprika-oogst. Volgens Aben geeft deze benadering wel erg veel ruimte aan alternatieve mogelijkheden en speculatie. Wij onderschrijven dat in dat geval appels met peren worden vergeleken. In het geval van de frauderende belastingadviseur lijkt een dergelijk alternatief belang moeilijker denkbaar.

Bovengenoemde benaderingswijzen, het negatief en het positief belang, zijn volgens de Hoge Raad wél verenigbaar met artikel 36e Sr.<sup>8</sup> Dat de Hoge Raad de ontnemingsrechter de ruimte geeft om twee totaal verschillende benaderingswijzen te gebruiken, met elk een andere uitkomst, toont aan dat het de ontnemingsrechter vrij staat om zelf de hypothetische toestand te bepalen voor de *condicio sine qua non*-toets. In cassatie ziet de Hoge Raad enkel toe op de motivering van de ontnemingsrechter - het gedachte-experiment wordt aan hem overgelaten.

## 7. Ondanks fiscaal karakter strafzaak wel ontneming: artikel 74 AWR van toepassing?

In het kader van ontneming bij fiscale fraudezaken speelt bovendien artikel 74 AWR een belangrijke rol. Deze bepaling houdt in dat ontneming op grond van artikel 36e Sr niet kan plaatsvinden ten aanzien van de bij de belastingwet strafbaar gestelde feiten. De gedachte hierachter is dat binnen de fiscale wetgeving voorzien is in een eigen instrumentarium voor de Staat om schulden bij de belastingplichtige in te vorderen. Volledigheidshalve dient opgemerkt te worden dat artikel 74 AWR in dit geval niet in de weg staat aan ontneming aangezien de ontneming zich enkel richt op door de belastingadviseur genoten opbrengst en niet op het belasting-

nadeel van de Staat.<sup>9</sup> De belastingadviseur is namelijk niet de belastingplichtige waarop de valse aangiften inkomstenbelasting betrekking hebben.<sup>10</sup> De Staat zal zich voor het geleden belastingnadeel moeten wenden tot de cliënten van de belastingadviseur.

## 8. Conclusie

Met Machielse menen wij dat onduidelijk blijft waarom de Hoge Raad in de onderhavige zaak bij de beantwoording van de vraag of betrokkene wederrechtelijk voordeel heeft verkregen wel een alternatief scenario – met in de woorden van Aben een positief belang, te weten de wél correct ingevulde belastingaangiften – aanneemt en in de zaak van de Urker visafslag niet.<sup>11</sup> De Hoge Raad geeft slechts zeer beperkt sturing aan de wijze van vaststelling van het wederrechtelijk verkregen voordeel, de keuze van de berekeningswijze en de manier waarop daaraan invulling wordt gegeven. Veel komt aan op de beoordeling van de omstandigheden van het geval door de feitenrechter.

Juist in fraudezaken spelen delictsbestanddelen zoals het ontbreken van een vergunning, dan wel de (vermeende) valsheid van een geschrift, binnen de keten van gedragingen een doorslaggevende rol bij het vaststellen van de strafbaarheid. Dergelijke nuances kunnen van doorslaggevende betekenis zijn voor het vaststellen van het wederrechtelijke verkregen voordeel. Wij menen dat in veel fraudezaken ontneming van het positief belang voor de hand ligt. Hier ligt de belangrijke taak voor de verdediging om de ontnemingsrechter naar het juiste scenario te begeleiden.

8. Zie voor ontneming van het *negatief belang* de volgende uitspraken: HR 20 mei 2014, ECLI:NL:HR:2014:117, HR 8 juli 1992, ECLI:NL:HR:1992:AC0473 (*Urker visafslag*). Zie voor de ontneming van het *positief belang* de volgende uitspraken: HR 20 september 2011, ECLI:NL:HR:2011:BQ4686, NJ 2012/298; HR 27 januari 2004, ECLI:HR:2004:AN7666, NJ 2004/492.

9. Zie ook conclusie A-G D.J.C. Aben, ECLI:NL:PHR:2020:809 bij Hoge Raad 3 november 2020, ECLI:NL:HR:2020:1716, par. 10: "Voordeelsontneming over de door artikel 36e Sr bewegwijzerde route wordt door artikel 74 AWR alleen afgesloten in die gevallen waarin tegenover het voordeel dat is verkregen door het begaan van fiscale delicten een daarmee corresponderend nadeel staat dat de fiscus als gevolg van die fiscale delicten heeft geleden, terwijl de wet de fiscus reeds specifieke invorderingsinstrumenten geeft voor het tenietdoen van dat nadeel. [...] Uit niets blijkt evenwel dat de wetgever de overheid nog verder heeft willen beperken in de omvang van de voordeelsontneming in die gevallen waarin het wederrechtelijk verkregen voordeel (tevens) uit andere bestanddelen bestaat dan het hiervoor bedoelde voordeel uit fiscale delicten."

10. Indien de belastingadviseur was vervolgd ter zake van art. 69 AWR, had art. 74 AWR aan ontneming in de weg kunnen staan. In deze zaak heeft het OM ervoor gekozen om de belastingadviseur enkel te vervolgen ter zake van valsheid in geschrift waardoor art. 74 AWR in beginsel niet van toepassing is. Indien het OM had gekozen om de belastingadviseur voor art. 69 AWR én valsheid in geschrift te vervolgen, dan stond art. 74 AWR niet in de weg aan ontneming van het wederrechtelijk verkregen voordeel. In dat geval correspondeert het wederrechtelijk verkregen voordeel van de betrokkene met de opbrengst van de door hem voor zijn diensten in rekening gebrachte prijs en niet met het belastingnadeel. Zie hiervoor HR 3 november 2020, ECLI:NL:HR:2020:1716.

11. Annotatie A.J. Machielse bij ECLI:NL:2023:123, NJ 2023/138.