

NLF 2024/1808

Veroordeling belastingadviseur van top-dj voor belastingfraude, maar geen straf

Rechtbank Rotterdam 16 juli 2024, 83.299972.22,
ECLI:NL:RBROT:2024:6658

SAMENVATTING

Deze strafzaak gaat over de (voormalige) belastingadviseur (en zijn bv) van een internationaal optredende dj. Hij krijgt van Rechtbank Rotterdam geen straf opgelegd wegens het begaan van het strafbare feit medeplegen (doen plegen) van onjuiste belastingaangifte (primair) en door de rechtspersoon (subsidiar), nu de zaak tegen de dj is geseponeerd wegens gebrek aan bewijs van diens opzet.

In de aangiften IB/PVV 2012 en 2013 gaf de belastingadviseur aan dat de dj naar de VS was verhuisd en niet meer in Nederland woonde. Hierdoor liep de Nederlandse belastingdienst ongeveer € 1,2 miljoen inkomstenbelasting mis, omdat de dj volgens de fiscus nog steeds in Nederland belastingplichtig was vanwege zijn eigendom van een huis in Spijkenisse en zijn persoonlijke banden met Nederland. Aan de Amerikaanse fiscus werd gemeld dat de dj nog steeds in Nederland belastingplichtig was.

De belastingadviseur wordt niet veroordeeld. Daarbij houdt de Rechtbank rekening met diverse factoren bij de afhandeling van deze zaak. Allereerst komt zij alleen tot een bewezenverklaring van het meest subsidiaire feit en alleen voor 2013, wat aanzienlijk afwijkt van de eis van de officier van justitie. De redelijke termijn van artikel 6 EVRM is overschreden, omdat de verdachte in 2019 voor het eerst werd verhoord en de zaak pas in 2022 voor behandeling werd aangemeld, zonder rechtvaardiging voor de vertraging. Bovendien weegt de Rechtbank mee dat de verdachte niet eerder is veroordeeld en geen persoonlijk voordeel heeft gehad van de fraude, terwijl de dj alsnog belasting heeft betaald.

Een strafoplegging dient in dit geval geen strafrechtelijk doel meer, oordeelt de Rechtbank.

NOOT

In deze strafzaak is de belastingadviseur vervolgd voor de aangiften van een cliënt, hierna 'de dj'. De onjuistheid betreft (de discussie over) de woonplaats. Woonplaatsdiscussies zijn over het algemeen erg feitelijk van aard. De zaak loopt af met een relatieve sisser: geen straf. Bij een (gesteld) belastingnadeel van € 1,2 miljoen op zich opmerkelijk, evenals de eis van (ook maar) 180 uur taakstraf. Gelet op het feit dat het belastingnadeel door de dj is betaald (wat wel tot uitdrukking hoort te komen in de strafmaat), heeft het weinig te maken met de (on)juistheid van het belastingnadeel. Ook opmerkelijk is dat de dj in deze uitspraak een aantal keer wordt geduïd als 'het slachtoffer'. De wat meer commune afwegingen

(feitelijk leidinggeven, ten laste gelegde periode) laat ik voor wat ze zijn, ik pak de fiscaal strafrechtelijke onderwerpen er uit.

Het doen van aangifte is een kwaliteitsdelict

De adviseur wordt in eerste instantie (kort gezegd) verweten de aangifte onjuist te hebben gedaan of te hebben laten doen. Omdat het doen van een aangifte een zogenoemd kwaliteitsdelict is, kan alleen diegene die de aangifte moet doen (de belastingplichtige) het delict plegen, in dit geval dus de dj. Medeplegen van het delict is wel mogelijk, maar voor medeplegen moet zowel het opzet bij de dj als het opzet bij de adviseur komen vast te staan. De strafzaak tegen de dj is geseponeerd op de grond dat opzet bij hem niet is vast te stellen. Dan doet het eventueel opzet van de adviseur er weinig meer toe. Einde medeplegen.

Doen plegen van de onjuiste aangifte is dan wellicht een optie en is ook betoogd. Volgens Rechtbank Rotterdam is voor het doen plegen vereist dat de feitelijk uitvoerder van het delict niet kan worden veroordeeld vanwege een materieelrechtelijk probleem, maar in beginsel wel strafbaar zou kunnen zijn. De feitelijk uitvoerder is niet de dj, maar een kantoorgenoot van de adviseur. Die kantoorgenoot mist ook 'de kwaliteit' van belastingplichtige. Kennelijk is de feitelijke uitvoering volgens de Rechtbank niet toe te rekenen aan de dj, in welk geval hij zonder opzet wel (via de kantoorgenoot) als willoos werktuig zou hebben gefunctioneerd. De Rechtbank voegt er ten overvloede nog aan toe dat zelfs als dit al anders zou zijn, het ontbreken van opzet niet een materieelrechtelijk probleem is, maar een bewijsprobleem en dus ook het doen plegen belet.

Belastingdelict als specialis van valsheid

Subsidiair is het doen van de onjuiste aangifte ook ten laste gelegd als commune valsheid, zowel het opmaken (artikel 225, lid 1, Sr.), als het gebruikmaken (artikel 225, lid 2, Sr.) ervan. In het vierde lid van artikel 69 AWR is het belastingdelict aangemerkt als specialis van het gebruikmaken van het valse biljet en dit sluit vervolging van de valsheid op basis van het tweede lid van artikel 225 Sr. uit. In de slipstream geeft de Rechtbank aan Hof Amsterdam nog college door aan te geven dat in tegenstelling tot de opvatting van Hof Amsterdam de vervolgingsuitsluiting ook opgaat als vervolging van het belastingdelict niet mogelijk is, bijvoorbeeld vanwege de in het vorige kopje weergegeven problematiek. Hulde!

Overigens schiet een verdachte daar in de regel weinig mee op, want er is geen beletsel om te vervolgen op basis van het eerste lid. Zo ook hier, zie het volgende kopje. Dat daarmee deze specialis-verhouding een farce is, lijkt in elk geval het OM en de rechter nimmer te deren.

Pleitbaar standpunt

Afgezien van de verkeerde ten laste gelegde periode, maakt de Rechtbank ook woorden vuil aan het pleitbaar standpunt. De intentie om te emigreren in 2012 is volgens de Rechtbank mogelijk pleitbaar. Als ik de uitspraak zo lees, lijkt de mogelijke pleitbaarheid vooral gebaseerd op de feitelijkeheden. Feiten kunnen alleen niet pleitbaar zijn, alleen het recht. Overigens hecht de Rechtbank ook dit oordeel (meer dan dubbel) door te oordelen dat (net aan) het de Rechtbank ontbreekt aan de overtuiging dat sprake is geweest van bewuste aanvaarding (nodig voor opzet). Dit geldt voor de emigratie-aangifte (M-biljet) die het jaar 2012 betrof.

Het valselijk (laten) opmaken van de aangifte 2013 als buitenlands belastingplichtige (C-biljet), waarbij geen ander land als woonplaats is ingevoerd en duidelijk is dat de ingevulde landcode 'XXX' niet het land is van bedoelde immigratie, nekt uiteindelijk de adviseur. Wat meespeelt, is dat ook de Amerikaanse adviseur door diens kantoorgenoot op het verkeerde been is gezet. Kortom: vrijspraak voor het belastingdelict, niet-ontvankelijkheid voor het gebruikmaken van een vals geschrift, veroordeling voor het opmaken daarvan.

Strafmaat

In de strafmaat wordt vanzelfsprekend van belang geacht dat er vertrouwen moet zijn in adviseurs en de documenten die zij opstellen, alsmede wordt de nadruk gelegd op het maatschappelijk belang van het vullen van de schatkist. Daar staat tegenover dat er maar voor één van de twee aangiften een veroordeling volgt en dan ook nog voor de valsheid, niet het belastingdelict. Toch een beetje een bonus voor het passeren van de specialis-verhouding, denk ik dan. Verder weegt de overschrijding van de redelijke termijn mee, alsmede het 'schone' verleden van de adviseur en het niet opnieuw in de fout gaan sindsdien. Naast (gedeeltelijke) betaling van het nadeel door de dj en het alleen vervolgen van de adviseur terwijl er meer verdachten waren, noemt de Rechtbank ook nog het niet verwerven van profijt en de impact van vervolging.

Niet extra betaald worden als adviseur voor het plegen van het delict (waarvan de dj niet wist) komt vaak terug bij de strafmaat. Maar waarom niet bij opzet? Wat is het motief dan voor de adviseur? Betekent 'geen hogere declaratie aan de cliënt' niet min of meer automatisch dat de adviseur denkt dat het (net) kan wat hij doet en dat hij deze gevolgen niet aanvaardt?

Ook de persoonlijke impact wordt meegewogen, maar komt in de uitspraak slecht uit de verf. De verdachte heeft dit omschreven als een wolk boven zijn hoofd die soms groot en soms klein was, maar die altijd aanwezig was, aldus de uitspraak. De gevolgen voor adviseurs van een strafvervolging zijn in de regel wel meer dan 'een donkere wolk'. En die gevolgen zijn vaak lastig in te schatten en juist dat verdient meegewogen te worden. Zo kunnen banken aan financieringen gaan trekken, kunnen beroepsverenigingen moeilijk gaan doen, is het afsluiten van een nieuwe (financiële) verzekering zeker geen gegeven meer en kan zelfs de vergunning om te verbouwen voorlopig even worden geweigerd en dan heb ik het niet eens over toestemming om te reizen naar Amerika en Canada. Zeker voor professionals in de financiële wereld is de impact buiten de strafmaat om enorm. Dat moet worden meegewogen, sterker nog, het OM zou zich hier wel wat meer bewust van mogen zijn bij de aanvang van het onderzoek en vooral bij het geven van publiciteit daaraan.

mr. B.J.G.L. Jaeger

Jaeger Advocaten-belastingkundigen

BRON ECLI:NL:RBROT:2024:6658

Vonnis van de rechtbank Rotterdam, meervoudige kamer voor strafzaken, in de zaak tegen de verdachte: **verdachte**, geboren te geboorteplaats op geboortedatum 1968, ingeschreven in de basisregistratie personen op het adres: adres postcode woonplaats, raadsman mr. H.W.A.A. de Jong, advocaat te Rotterdam.

1. Onderzoek op de terechtzitting

Gelet is op het onderzoek op de terechtzitting van 2 juli 2024.

2. Tenlastelegging

Aan de verdachte is ten laste gelegd hetgeen is vermeld in de dagvaarding. De tekst van de tenlastelegging is als bijlage I aan dit vonnis gehecht.

3. Eis officier van justitie

De officieren van justitie mrs. V.E. Broeders en A.C. Schaafsma (hierna: de officier van justitie) hebben gevorderd:

- bewezenverklaring van het subsidiair ten laste gelegde feitelijke leidinggeven aan het tezamen met een ander opzettelijk doen plegen van onjuiste aangiftes inkomstenbelasting 2012 en 2013;
- veroordeling van de verdachte tot een taakstraf van 180 uren, subsidiair 90 dagen vervangende hechtenis.

4. Waardering van het bewijs

4.1. Tenlastelegging

A. De officier van justitie verwijt de verdachte primair dat hij omstreeks de periode van 1 mei 2014 tot en met 28 augustus 2014 in elk geval in Nederland samen met een of meer anderen kortgezegd opzettelijk de belastingaangifte van [slachtoffer] (hierna: de belastingplichtige, tenzij hij in oorspronkelijke stukken [voornaam slachtoffer] of [achternaam slachtoffer] wordt genoemd) over de jaren 2012 en 2013 onjuist heeft gedaan of heeft laten doen, door onjuiste informatie te verstrekken over de woonplaats van de belastingplichtige en een onjuist bedrag te vermelden over zijn belastbaar inkomen uit werk, aanmerkelijk belang en/of sparen en beleggen.

B. Subsidiair verwijt de officier van justitie dat [verdachte rechtspersoon] . (hierna: [verdachte rechtspersoon]) samen met een of meer anderen die onjuiste aangifte toen en daar heeft gedaan of heeft laten doen, aan welke gedraging de verdachte opdracht of feitelijke leiding heeft gegeven.

C. Meer subsidiair verwijt de officier van justitie de verdachte dat hij toen en daar samen met een of meer anderen de belastingaangiften valselijk heeft opgemaakt of valselijk heeft doen opmaken (C.1), die valse belastingaangifte heeft gebruikt en/of heeft doen gebruiken door deze naar de belastingdienst op te sturen (C.2) en/of die valse belastingaangifte afgeleverd en/of voorhanden heeft gehad (C.3).

D. Meest subsidiair tenslotte verwijt de officier van justitie dat [verdachte rechtspersoon] toen en daar samen met een of meer anderen de belastingaangiften valselijk heeft opgemaakt of valselijk heeft doen opmaken (D.1), die valse belastingaangifte heeft gebruikt en/of heeft doen gebruiken door deze naar de belastingdienst op te sturen (D.2) en/of die valse belastingaangifte afgeleverd en/of voorhanden heeft gehad (D.3), terwijl de verdachte daaraan steeds opdracht of feitelijke leiding heeft gegeven.

De rechtbank heeft de tenlastelegging met de letters A tot en met D gemarkeerd en verwijst in verband met de leesbaarheid hieronder steeds naar deze letters, die staan voor de primair tot en met meest subsidiair ten laste gelegde feiten.

4.2. Vrijspraken van het ten laste gelegde onder A. en B.

De primaire tenlastelegging onder A. is toegesneden op het medeplegen van het misdrijf van artikel 69, tweede lid, van de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (hierna: AWR). Een noodzakelijke voorwaarde om dit feit te kunnen medeplegen, is strafbaarheid van de belastingplichtige, die een van de medeplegers is. Dit brengt mee dat een vrijspraak van de belastingplichtige tot gevolg heeft dat medeplegers die niet tevens belastingplichtig zijn, ook dienen te worden vrijgesproken (HR 28 januari 2020, ECLI:NL:HR:2020:121).

Vast staat dat de belastingplichtige aanvankelijk als verdachte is aangemerkt. Zijn strafzaak is echter geseponeerd. Bij brief van 22 juni 2023 heeft de officier van justitie daarover, voor zover relevant voor de ten laste gelegde jaren 2012 en 2013, het volgende geschreven.

“Het strafrechtelijk onderzoek heeft onvoldoende bewijs opgeleverd dat bij hem (*de belastingplichtige/de rechtbank*) sprake is geweest van het opzettelijk doen van onjuiste belastingaangiften. (...) Voor de jaren 2012-2013 zagen wij bij [slachtoffer] onvoldoende bewijs voor opzet”.

Dit sepot leidt tot het oordeel van de rechtbank dat het ten laste gelegde onder A. wat betreft het medeplegen van het doen van onjuiste belastingaangiften niet kan worden bewezen, omdat er geen bewijs is dat de belastingplichtige deze feiten heeft medegepleegd.

De officier van justitie heeft ter zitting er op gewezen dat de tenlastelegging (ook) is toegesneden op het (feitelijke leidinggeven aan het) medeplegen van het *doen plegen* van onjuiste belastingaangiften:

“Immers, dat de belastingplichtige zelf vrij uit gaat, en straffeloos is, bij gebrek aan opzet wat betreft deze 2 belastingaangiften, wil niet zeggen dat er geen sprake kan zijn van een strafbaar feit in de vorm van het (...) feitelijk leiding geven aan het doen plegen van onjuiste aangiften inkomstenbelasting”.

Van doen plegen is sprake als een strafbaar feit wordt gepleegd waarbij de feitelijke uitvoerder geen strafbare dader is. Daarvan is bijvoorbeeld sprake als de feitelijke uitvoerder de vereiste kwaliteit mist (HR 19 december 1910, W. 9122 - Terp) of een beroep kan doen op een strafuitsluitingsgrond (14 februari 1916, ECLI:NL:HR:1916:BG9431 – Melk en Water).

“Het past echter wel bij de deelnemingsfiguur om ten aanzien van de feitelijke uitvoerder een materieelrechtelijk gebrek in strafbaarheid te vereisen. Een puur bewijsprobleem of processueel vervolgbaarheidsprobleem (denk aan het later overlijden van de feitelijke uitvoerder) lijkt niet relevant, het gaat er meer om of de feitelijke uitvoerder op zichzelf zou kunnen worden veroordeeld” (J. de Hullu & P.H.P.H.M.C. van Kempen, *Materieel strafrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2024, paragraaf VII.3.2).

De rechtbank is ten aanzien van de tenlastelegging onder A. van oordeel dat niet kan worden bewezen dat de verdachte de onjuiste belastingaangiften heeft doen plegen. Immers, de feitelijke uitvoerder wiens straffeloosheid is vereist om van doen plegen te kunnen spreken is in deze zaak niet de belastingplichtige, zoals door de officier van justitie is betoogd, maar [betrokkene 1] (hierna: [betrokkene 1]), de medewerker van [verdachte rechtspersoon] die de belastingaangiften heeft opgemaakt en ingediend. Gesteld noch gebleken is dat enig materieelrechtelijk (of zelfs maar bewijsrechtelijk) gebrek aan de strafbaarheid van deze medewerker in de weg staat aan een mogelijke veroordeling.

Tenslotte, zelfs al zou de straffeloosheid van de belastingplichtige hier relevant zijn voor de figuur van doen plegen, dan nog is de straffeloosheid van de belastingplichtige niet terug te voeren tot een

materieelrechtelijk gebrek maar tot een bewijsprobleem. Ook dat staat aan toepassing van doen plegen in de weg.

Wat betreft de tenlastelegging onder B. brengt bovenstaande mee dat ook niet kan worden bewezen dat [verdachte rechtspersoon] samen met de belastingplichtige een onjuiste belastingaangifte heeft gedaan of dit door een straffeloze uitvoerder heeft laten doen. Als niet kan worden bewezen dat de rechtspersoon een strafbaar feit heeft gepleegd, kan evenmin worden bewezen dat de verdachte feitelijke leiding heeft gegeven aan een strafbaar feit (HR 26 april 2016, ECLI:NL:HR:2016:733, overweging 3.3).

De rechtbank zal de verdachte gelet op het voorgaande vrijspreken van het ten laste gelegde onder A. en B.

4.3. Niet ontvankelijkheid van de officier van justitie in de strafvervolgning wat betreft de tenlastelegging onder C.2 en C.3 en onder D.2 en D.3.

De tenlastelegging onder C. en D. is toegesneden op artikel 225, eerste en tweede lid, van het Wetboek van Strafrecht (hierna: Sr). Artikel 225, eerste lid, Sr stelt, voor zover hier van belang, strafbaar het valselijk opmaken van een geschrift met een bewijsbestemming van enig feit. Artikel 225, tweede lid, Sr stelt voor zover hier van belang, strafbaar het voorhanden hebben van zo'n geschrift of het afleveren of gebruiken daarvan.

Artikel 69, vierde lid, AWR luidt:

Indien het feit, ter zake waarvan de verdachte kan worden vervolgd, zowel valt onder een van de bepalingen van het eerste of het tweede lid, als onder die van artikel 225, tweede lid, van het Wetboek van Strafrecht, is strafvervolgning op grond van genoemd artikel 225, tweede lid, uitgesloten.

In de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel dat leidde tot de invoering van artikel 69 AWR heeft de regering over de belangen waarop artikel 225, tweede lid, Sr en artikel 69 AWR zien het volgende opgemerkt:

“Met de Commissie (die het wetsvoorstel met een advies voorbereidde/de rechtbank) kan (...) worden vastgesteld dat het (...) gaat om bescherming van hetzelfde belang, dat vanzelfsprekend in concreto op verschillende wijzen en jegens verschillende personen kan worden geschaad. Daarnaast wijst de Commissie erop, dat de strafmaat bij de verschillende bepalingen ongelijk is: op overtreding van artikel 68 AWR is vier jaren gevangenisstraf gesteld, terwijl artikel 225 Sr een strafmaximum van zes jaren kent. Dit gegeven, gevoegd bij de constatering dat een op artikel 225, tweede lid, Sr gebaseerde vervolging ook geen recht doet aan de bijzonderheden van het fiscale strafrecht, zoals de inkeerregeling en de rol van de fiscus in de vervolging, geeft de Commissie aanleiding te concluderen, dat de vervolging in fiscale zaken niet op grond van genoemd artikel uit het Wetboek van Strafrecht behoort te kunnen plaatsvinden. Met de overwegingen en de conclusie van de Commissie kunnen wij ons verenigen. In het wetsvoorstel is dan ook bepaald, dat vervolging op grond van artikel 225, tweede lid, Sr is uitgesloten, indien het feit tevens valt in de termen van de fiscale misdrijven als omschreven in het voorgestelde artikel 69, eerste en tweede lid, AWR” (Tweede Kamer, vergaderjaar 1993-1994, 23 470, nr. 3. p. 24).

In deze zaak staat, gelet op de tenlastelegging onder A. en onder B., vast dat het verwijt dat de officier van justitie onder C.2 en C.3 en onder D.2 en D.3 maakt, ook is terug te voeren tot artikel 69, tweede

lid, AWR. Dat brengt mee dat artikel 69, vierde lid, in de weg staat aan strafvervolgung ter zake het voorhanden hebben, verstrekken of gebruiken van de valse belastingaangiften. Noch uit de wettekst zelf, noch uit de wetsystematiek of de wetsgeschiedenis volgt dat deze buitentoepassingverklaring afhankelijk is gesteld van een succesvolle vervolging ter zake van artikel 69, eerste en tweede lid, AWR (gerechtshof Amsterdam, 7 juli 2011, ECLI:NL:GHAMS:2011: BR0740). Anders gezegd, ook als er een bewijsprobleem is wat betreft het misdrijf van artikel 69, tweede lid, AWR staat artikel 69, vierde lid, AWR aan de bevoegdheid om ter zake artikel 225, tweede lid, Sr te vervolgen in de weg. Weliswaar heeft het hof Amsterdam bij arrest van 27 februari 2015 (ECLI:NL:GHAMS:2015:653) hierover anders geoordeeld:

“Het openbaar ministerie heeft er voor gekozen om (...) primair de verdachte te vervolgen voor het feitelijk leiding geven aan overtreding van art. 69 AWR en, mocht er geen bewezenverklaring volgen voor het onder primair ten laste feit, subsidiair overtreding van het bepaalde in art. 225, tweede lid, van het Wetboek van Strafrecht. Door aldus te vervolgen, heeft het openbaar ministerie naar het oordeel van het hof geen rechtsregel geschonden en is het openbaar ministerie ontvankelijk in de vervolging van het onder het subsidiair ten laste gelegde feit”.

Maar dit oordeel miskent behalve de wetsystematiek ook de hierboven aangehaalde overwegingen van de regering wat betreft de bijzonderheden van het fiscale strafrecht. De beschermende werking van artikel 69, vierde lid, AWR is al uitgehold doordat de officier van justitie wel kan vervolgen voor artikel 225, eerste lid, Sr. Het gaat niet aan die beschermende werking nog verder uit te hollen door toe te staan dat de officier van justitie subsidiair kan vervolgen voor artikel 225, tweede lid, Sr (vergelijk gerechtshof 's-Hertogenbosch, 9 juni 2015, ECLI:NL:GHSHE:2015:2096).

De rechtbank is dan ook van oordeel dat artikel 69, vierde lid, AWR in de weg staat aan vervolging voor artikel 225, tweede lid, Sr, ook als subsidiair ten laste gelegd feit. Dit brengt mee dat de officier van justitie niet ontvankelijk is in de strafvervolgung wat betreft de tenlastelegging onder C.2 en C.3 en D.2 en D.3.

4.4. Vrijspraak van het ten laste gelegde onder C. voor zover onderworpen aan het oordeel van de rechtbank en partiële vrijspraak van het ten laste gelegde doen plegen onder D.

Op 25 april 2014 heeft [betrokkene 1] te Zeist het aangifteformulier inkomstenbelastingen 2012 voor de belastingplichtige ondertekend. Dit betrof een zogenoemd M-biljet, dat wordt opgemaakt en ingediend bij emigratie van de belastingplichtige. Blijkens de desbetreffende ambtsedige verklaring is deze aangifte op 1 mei 2014 door de belastingdienst ontvangen. In dit biljet is aangegeven dat de belastingplichtige met ingang van 14 mei 2012 in de Verenigde Staten woonde.

Op 28 augustus 2014 heeft [betrokkene 1] digitaal een aangifteformulier inkomstenbelasting 2013 ingediend voor de belastingplichtige. Dit betrof een zogenoemd C-biljet voor buitenlandse belastingplichtigen. In dit biljet is niet aangegeven in welk land de belastingplichtige woonachtig was en is in het vak waar de landcode moet worden opgegeven 'XXX' ingevuld.

Volgens de tenlastelegging zijn deze biljetten valselijk opgemaakt omdat de belastingplichtige in 2012 en 2013 in Nederland woonde en in elk geval niet in de Verenigde Staten of in XXX.

De verdediging heeft zich kort gezegd op het standpunt gesteld dat deze aangiften juist zijn geweest, althans dat de verdachte geen opzet heeft gehad op het valselijk opmaken ervan, terwijl evenmin kan worden bewezen dat hij dader van het strafbare feit is geweest. De aangifte is gedaan door [betrokkene

1] . De verdachte heeft daaraan geen bijdrage geleverd en hij heeft daaraan ook geen feitelijke leiding gegeven.

Ook onder C.1 en D.1 is het (mede)plegen van het valselijk *doen* opmaken van de belastingaangiften ten laste gelegd. Onder verwijzing naar de overwegingen over de tenlastelegging onder A. en B. spreekt de rechtbank de verdachte vrij van het (mede)plegen van het valselijk doen opmaken van de bedoelde belastingaangiften.

Wat betreft het medeplegen als ten laste gelegd onder C.1 overweegt de rechtbank verder als volgt.

Vast staat dat de verdachte niet zelf de belastingaangiften heeft opgemaakt. Hij heeft dat ook niet tezamen en in vereniging met een of meer anderen gedaan als bedoeld in artikel 47 Sr. Dat is bepleit door de verdediging en vloeit ook voort uit het standpunt van de officier van justitie dat de verdachte zou moeten worden veroordeeld voor het ten laste gelegde onder B., het feitelijke leiding geven aan het door [verdachte rechtspersoon] medeplegen van het doen van een onjuiste belasting aangifte. De rechtbank zal de verdachte daarom zonder nadere motivering vrijspreken van de tenlastelegging onder C.1.

4.5. Bewijsbeslissing van de tenlastelegging onder D.1

Resteert de vraag of, zoals ook onder D.1 is ten laste gelegd, de verdachte in de periode van 1 mei 2014 tot en met 28 augustus 2014 ergens in Nederland feitelijke leiding heeft gegeven aan de verboden gedragingen door [verdachte rechtspersoon] , daarin bestaande dat [verdachte rechtspersoon] al dan niet tezamen en in vereniging met een of meer anderen de aangiftebiljetten van de belastingplichtige over de jaren 2012 en 2013 valselijk heeft opgemaakt.

De rechtbank overweegt als volgt.

4.5.1. *Feitelijke leidinggeven als bedoeld in artikel 51 Sr*

Ingevolge artikel 51, eerste lid, Sr kunnen strafbare feiten worden begaan door natuurlijke personen en door rechtspersonen. Ingevolge artikel 51, tweede lid, Sr kunnen, als een rechtspersoon een strafbaar feit heeft begaan, daarvoor worden vervolgd die rechtspersoon zelf en/of degenen die tot dat strafbare feit opdracht hebben gegeven of daaraan feitelijke leiding hebben gegeven.

In het standaardarrest over feitelijke leidinggeven (HR 26 april 2016, ECLI:NL:HR:2016:733) overweegt de Hoge Raad dat bij de beantwoording van de vraag of een verdachte strafrechtelijk aansprakelijk kan worden gesteld ter zake het feitelijke leidinggeven aan een door een rechtspersoon verrichte verboden gedraging, eerst dient te worden vastgesteld of die rechtspersoon een strafbaar feit heeft begaan. Ingeval die vraag bevestigend wordt beantwoord, komt de vraag aan de orde of kan worden bewezen dat de verdachte aan die gedraging feitelijke leiding heeft gegeven.

Aangezien een rechtspersoon een juridische fictie is, zullen gedragingen van natuurlijke personen aan die rechtspersoon worden toegerekend. In beginsel gebeurt dat als de (verboden) gedragingen van natuurlijke personen worden verricht in de sfeer van de rechtspersoon (HR 21 oktober 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF7938 - Drijfmest).

Feitelijke leidinggeven zal vaak bestaan uit actief en effectief gedrag dat onmiskenbaar binnen de gewone betekenis van het begrip valt.

“Onder omstandigheden kan ook een meer passieve rol tot het oordeel leiden dat een verboden gedraging daardoor zodanig is bevorderd dat van feitelijke leidinggeven kan worden gesproken. Dat kan

in het bijzonder het geval zijn bij de verdachte die bevoegd en redelijkerwijs gehouden is maatregelen te treffen ter voorkoming of beëindiging van verboden gedragingen en die zulke maatregelen achterwege laat”, aldus de Hoge Raad in het eerder genoemde standaardarrest.

Deze vorm van feitelijke leidinggeven wordt aangeduid met feitelijke leidinggeven door nalaten.

Overigens is het feitelijke leidinggeven aan een verboden gedraging alleen strafbaar als dit opzettelijk geschiedt. Dat brengt mee dat het opzet van de feitelijke leidinggever, al was het maar in voorwaardelijke zin, gericht moet zijn op de verboden gedraging in de tenlastelegging. Van voorwaardelijk opzet is sprake als de verdachte willens en wetens de aanmerkelijke kans aanvaardt dat de verboden gedraging zich zal voordoen. Het moet daarbij gaan om een kans die naar algemene ervaringsregels aanmerkelijk is te achten, dat wil zeggen: een in de gegeven omstandigheden reële, niet onwaarschijnlijke mogelijkheid (HR 14 mei 2024, ECLI:NL:HR:2024:611). Het bewijs van opzet kan voortvloeien uit de verklaringen van personen, tegenover opsporingsambtenaren of tegenover derden, rechtstreeks of met behulp van communicatiemiddelen als e-mail. Het bewijs kan, behoudens contra-indicaties, ook voortvloeien uit de uiterlijke verschijningsvorm van de gedraging (recent HR 23 november 2021, ECLI:NL:HR:2021:1747 en wat betreft opzet in artikel 69 AWR betreft: HR 29 april 2008, ECLI:NL:HR:2008:BB8977).

Bovenstaande betekent overigens niet dat de feitelijke leidinggever kennis moet hebben gedragen van de concrete, in de tenlastelegging beschreven, verboden gedraging. Anders gezegd, de verdachte hoeft niet te weten of en zo ja welke concrete belastingaangifte valselijk is opgemaakt. Van opzet in de hier bedoelde zin is sprake als de feitelijke leidinggever op de hoogte is van het vóórkomen van de soort van de verboden gedraging in de tenlastelegging. Daarvan kan ook sprake zijn als de verboden gedraging noodzakelijkerwijs voortvloeit uit het beleid van de rechtspersoon en de verdachte dat weet, desnoods in voorwaardelijke zin en hij, hoewel hiertoe bevoegd en gehouden, maatregelen ter voorkoming nalaat (HR 16 december 1986, ECLI:NL:HR:1986:AC9607; Slavenburg II). De rechtbank leidt uit deze laatste overweging af, dat tot het voorwaardelijke opzet in de hier bedoelde zin ook het aanvaarden van de verboden gedraging ligt besloten. In zoverre vallen het bewijs van het feitelijke leidinggeven en van het opzet op de verboden gedraging samen.

4.5.2. *Feitelijke leidinggeven aan de belastingaangiften door [verdachte rechtspersoon] over de jaren 2012-2013*

De belastingconstructie

[verdachte rechtspersoon] was begin 2012 de belastingadviseur van de belastingplichtige, die toentertijd een snel rijzende ster aan het internationale DJ-firmament was. Wat de kwestie van de internationale belastingen betreft zochten de verdachte en [de manager], de manager van de belastingplichtige (hierna: de manager), contact met [medeverdachte] (hierna: [medeverdachte]), die op dit terrein als deskundig te boek stond en onder andere de Rolling Stones en DJ Tiësto zou hebben geadviseerd.

In februari 2012 heeft [medeverdachte] een memorandum geschreven voor de verdachte, [betrokkene 1] en de manager. In dat memorandum heeft hij een nieuwe structuur van [bedrijf A] . geschetst, het Nederlandse bedrijf van de belastingplichtige.

Volgens dit memorandum stond de belastingplichtige in februari 2012 nog ingeschreven als inwoner in Nederland. Dat bracht mee dat zijn wereldinkomen in Nederland werd belast met een tarief oplopend tot

52%. Volgens het memorandum stond daar tegenover dat hij zelden in Nederland was en weinig binding had met Nederland. Voorgesteld werd dat de belastingplichtige zou verhuizen en zijn (secundaire) banden met Nederland zoveel mogelijk zou beëindigen.

Kernachtig gezegd komt de in het memorandum voorgestelde constructie erop neer dat de belastingplichtige ervoor zorgt dat hij fiscaal geen inwoner is van Nederland en ook geen inwoner van de Verenigde Staten. Daarvoor emigreert hij uit Nederland en snijdt hij zijn banden met Nederland door, vestigt hij zich in de Verenigde Staten en zorgt ervoor daar niet meer dan een bepaald aantal dagen per jaar te zijn, waardoor hij fiscaal gezien evenmin in dat land een inwoner is.

Of iemand voor de Nederlandse wet als belastingplichtige is aan te merken wordt overigens bepaald in artikel 4, eerste lid, AWR. Op grond van deze bepaling wordt naar de omstandigheden beoordeeld waar iemand woont. De maatstaf daarvoor is of de relevante omstandigheden uitwijzen dat hij of zij een duurzame band van persoonlijke aard met Nederland onderhoudt. Een dergelijke band met een ander land staat aan inwonerschap van Nederland overigens niet in weg.

Het plan van [medeverdachte] werd op 30 en 31 maart 2012 per e-mail aan de belastingplichtige voorgelegd door de manager, met de verdachte in de cc.¹ De belastingplichtige heeft daarop gereageerd: "Hoeveel geld scheelt me dit en kan ik na een of twee of 5 jaar gewoon weer integreren?". De manager heeft daarop geantwoord dat de belastingplichtige dit enige jaren moest volhouden omdat het anders te duur werd. Met nog steeds de verdachte in de cc heeft de manager aan de verdachte gevraagd te reageren: " [roepnaam verdachte] , is er in algemene zin iets over de "ongeveer besparing " te zeggen, in% bijvoorbeeld?".

De verdachte heeft hierop op 31 maart 2012 gereageerd. "Voor wat betreft % is het inderdaad moeilijk aan te geven. Dit hangt af van je tourschema en waar je toch vooral verblijft. Maar ipv 43/52% waar je nu op zit ga je toch met grote stappen naar beneden. Ik dacht begrepen te hebben dat Tiesto uitkomt op 8%. Dat is wel erg laag, maar zeg dat 15% in jou geval lukt. Dan hebben we het over een hoop geld". De belastingplichtige heeft vervolgens rechtstreeks per e-mail aan de verdachte gevraagd hoe snel hij naar L.A. kan verhuizen, waarop de verdachte heeft gereageerd, dat hij dat zo snel mogelijk kon doen en alle banden met Nederland diende te verbreken: "Dus bijv. huis [plaats] verkopen aan [slachtoffer] B.V., uitschrijven bij de gemeente, zo weinig mogelijk komen (alleen voor optredens en een keer familiebezoek). Het komt er op neer dat je alle banden verbreekt en dat moet ook blijken uit alles".

Op 11 april 2012 heeft de belastingplichtige aan de manager gevraagd of dit nog steeds het beste idee is. Hij wilde wel emigreren maar zijn huis in Nederland wilde hij behouden en maximaal 120 dagen in Nederland komen. "Ik wil niet huisloos telefoonloos worden".²

Op 25 april 2012 heeft (mede) naar aanleiding van dit bericht van de belastingplichtige een bijeenkomst met de belastingplichtige en zijn adviseurs plaatsgevonden waaraan de verdachte heeft deelgenomen. Van die bijeenkomst is geen verslag gemaakt, maar de verdachte heeft verklaard dat de belastingplichtige met de nieuwe structuur en zijn emigratie heeft ingestemd. Dit wordt ook ondersteund door een e-mailwisseling tussen de manager en de belastingplichtige. [medeverdachte]

1 Dossier Guadalupe, doorgenummerd, p. 2105 t/m 2109.

2 Dossier Guadalupe, doorgenummerd, p. 2500.

had geld nodig voor het opzetten van een trust op Guernsey, dat deel uitmaakt van het eerder genoemde plan. Op de vraag van de manager aan de belastingplichtige of hij daarmee instemt, heeft deze geantwoord: "Akkoord, make me dissapear!" (*laat me verdwijnen/de rechtbank*).³

Vrijspraak van het feitelijke leidinggeven aan het valselijk opmaken van de belastingaangifte 2012; het M-biljet

De aangifte inkomstenbelasting over 2012 is door [betrokkene 1] ondertekend op 25 april 2014. Het opmaken van deze aangifte en het feitelijke leidinggeven daaraan door de verdachte heeft dus plaatsgevonden in de periode tot en met 25 april 2014. Dit valt buiten de ten laste gelegde periode van omstreeks 1 mei 2014 tot en met 28 augustus 2014. De rechtbank zal de verdachte dan ook vrijspreken van het feitelijke leidinggeven aan het valselijk opmaken van de belastingaangifte over het jaar 2012.

Daar komt bij dat de verdachte heeft ontkend opzettelijk te hebben gehandeld. Hij heeft zich daarbij beroepen op een pleitbaar standpunt en ter ondersteuning daarvan gewezen op het door hem ingebrachte advies van prof. Dr. [persoon A], die betoogt dat onder meer voor het jaar 2012 sprake is geweest van een pleitbaar standpunt dat de belastingplichtige niet in Nederland woonde.

Volgens vaste jurisprudentie van de belastingkamer van de Hoge Raad dient op objectieve omstandigheden te worden beoordeeld of van een pleitbaar standpunt sprake is. Als daarvan sprake is staat dit het bewijs van opzet zonder meer in de weg. Kors heeft hierover in haar proefschrift over het pleitbare standpunt geschreven:

"De belastingkamer van de Hoge Raad heeft steeds geoordeeld dat opzet bij een pleitbaar standpunt zonder meer afwezig is, ongeacht of de belastingplichtige zich er ten tijde van het doen van de aangifte bewust van is geweest dat zijn aangifte onjuist of mogelijk onjuist is" (M.M. Kors, Pleitbaar standpunt in het fiscale boete- en strafrecht, Deventer 2017, p. 123).

De strafkamer van de Hoge Raad heeft dit standpunt overgenomen (HR 3 oktober 2017, ECLI:NL:HR:2017:2542).

Nu er mogelijk sprake is van een pleitbaar standpunt, de verdachte in de e-mail van 31 maart 2012 er bij de belastingplichtige op aandringt echt alle banden met Nederland door te snijden, er gelet op het dossier ook aanleiding is te denken dat anderen datzelfde doen en de emigratie van de belastingplichtige in 2012 nog maar net was geformaliseerd, is de rechtbank er alles afwegende uiteindelijk niet van overtuigd dat de verdachte de valsheid van de aangifte over 2012 bewust heeft aanvaard. Daar staat, na ampel beraad en gelet op de hiervoor genoemde uitspraken, naar het oordeel van de rechtbank niet aan in de weg dat de belastingaangifte in april 2014 is opgemaakt en er op dat moment bij de verdachte meer bekend was over de (feitelijke) situatie van de belastingplichtige in 2012. Daarover gaat de volgende paragraaf.

Belastingaangifte voor het jaar 2013 valselijk opgemaakt

Een C-biljet wordt, als gezegd, ingediend voor een buitenlandse belastingplichtige. Maar in de aangifte over 2013 is als woonplaats van de belastingplichtige opgenomen: XXX. De verdachte heeft hierover op 12 februari 2019 verklaard:

3 Dossier Guadalupe, doorgenummerd, p. 2278.

“Als je nergens woonachtig bent dat kan je nergens belastingplichtig zijn. U vraagt of dit formeel kan. Ik ben van mening van wel. Dit kan ook in de aangifte omdat je XXX kan invullen in de aangifte. Dit was het advies van [medeverdachte].”⁴

Uit deze verklaring blijkt in ieder geval dat de verdachte heeft geweten dat [betrokkene 1], die de aangifte heeft opgemaakt, XXX op het aangiftetiljet heeft ingevuld.

De officier van justitie heeft zich op het standpunt gesteld dat landcode XXX wordt gebruikt wanneer het land waarin men stelt te wonen niet voorkomt op de landcodelijst van de Belastingdienst. Er is, met andere woorden, geen mogelijkheid om op te geven dat iemand in geen land woont. Dat wordt, naar het oordeel van de rechtbank, nog ondersteund door het gebruikte biljet, dat bedoeld is voor een belastingplichtige die in het buitenland woont. De eerste vraag op het biljet luidt immers: “als u in het buitenland woonde (...) Landcode (...)”. Maar zelfs al zou ervan uitgegaan worden dat XXX wordt gebruikt als iemand nergens woonachtig is, dan nog is naar het oordeel van de rechtbank de belastingaangifte over 2013 opzettelijk valselijk opgemaakt, nu kan worden vastgesteld dat dat laatste hoe dan ook onjuist is.

Om te beginnen heeft de Amerikaanse belastingadviseur al in januari 2014 aan [medeverdachte], met de verdachte in de cc, laten weten dat op basis van de *daycount*, het aantal dagen dat iemand in de Verenigde Staten doorbrengt, de belastingplichtige over 2013 als Amerikaans belastingplichtige zal worden beschouwd⁵, hetgeen later ook is gebeurd. En als de belastingplichtige (desondanks) geen inwoner van de Verenigde Staten was, dan behoorde te worden ingevuld dat hij inwoner was van Nederland. Wat dit laatste betreft overweegt de rechtbank als volgt.

De belastingplichtige heeft zich op 14 mei 2012 uitgeschreven uit Nederland. Op 7 juni 2013 heeft in het Engels onderstaande e-mailwisseling plaats gevonden tussen [medeverdachte] en [persoon B] van [bedrijf B] (hierna: [bedrijf B]) over de belastingaangifte van de belastingplichtige in de Verenigde Staten over het jaar 2012. De verdachte en [betrokkene 1] worden meegenomen in de cc. De rechtbank heeft deze e-mails vertaald.

[medeverdachte] heeft op 7 juni 2013 bericht dat hij verontrustende e-mails heeft ontvangen van [roepnaam verdachte] (de verdachte) en [voornaam medeverdachte 1] ([betrokkene 1]).⁶ Uit het vervolg van de e-mail van [medeverdachte] blijkt dat deze verontrustende e-mails betrekking hadden op het feit dat de belastingplichtige zoveel dagen in de Verenigde Staten was geweest dat hij mogelijk in de Verenigde Staten zou worden aangeslagen voor zijn wereldinkomen. Mogelijk gaat het om een e-mail van [betrokkene 1] aan [medeverdachte] op 15 mei 2013, waarin zij een e-mailwisseling doorstuurt met [persoon B]. Daarin wijst [betrokkene 1] er op dat de belastingplichtige in de jaren 2010 t/m 2012 te veel dagen in de Verenigde Staten is geweest. Op 15 mei 2013 heeft [betrokkene 1] met de verdachte in de cc aan [persoon B] bericht (het oorspronkelijke bericht is in het Engels, de rechtbank heeft het bericht vertaald):

4 Dossier Guadeloupe, doorgenummerd, p. 804.

5 Dossier Guadeloupe, DOC-315, p.1 van 2.

6 Dossier Guadeloupe, doorgenummerd, p. 2474.

“Het volgende is het geval: [voornaam slachtoffer] is op 14 mei 2012 vertrokken (geëmigreerd uit) Nederland. Hij heeft zich in geen enkel ander land geregistreerd, dus in feite is er geen sprake van immigratie. DUS hij is geen permanente inwoner van de VS. De vraag is waar hij vanaf dat moment verblijft, wat zou moeten worden bepaald op basis van artikel 4 OESO. Het idee is dat hij sinds dat moment (14 mei 2012) geen (fiscale) verblijfplaats meer heeft. Op basis van deze informatie denk ik dat we voor de VS nog steeds de dagen moeten tellen, toch? Maar kijkend naar de dagen in 2010 (45 dagen), 2011 (95 dagen) en 2012 (145 dagen), denk ik dat hij de 183 dagen van de substantiële aanwezigheidstest zal overschrijden”.⁷

[medeverdachte] verzet zich in de eerdergenoemde e-mail aan [persoon B] van 7 juni 2013 daartegen en wijst op de “*closer-connection rule*”, de regel over de vraag waar een persoon het centrum heeft van zijn sociaal-economisch leven en die zou zijn vastgelegd in belastingverdragen tussen de Verenigde Staten en Nederland. Hij concludeert dan dat:

- de belastingplichtige (als particulier) en zijn Nederlandse onderneming belastingplichtig in Nederland zijn en belastingaangifte doen;
- [persoon B] de conclusie trekt dat de belastingplichtige vanwege het feit dat hij ‘zijn dagen heeft overschreden’ ook belastingplichtig is in de VS;
- behalve zakelijke activiteiten [voornaam slachtoffer] geen andere banden heeft met de VS, dat wil zeggen dat de belastingplicht uitsluitend gebaseerd is op dagen doorgebracht in de VS;
- Hun (*our*) conclusie is dat de *closer connection rule* vóór het aantal dagen gaat, omdat zij ([medeverdachte] en anderen) die regel als een hogere fiscale prioriteit beschouwen. De *closer connection rule* is, aldus [medeverdachte], specifiek gebaseerd op het feit dat de belastingplichtige belastingplichtig is in Nederland. Daarnaast geeft het belastingverdrag tussen Nederland en de Verenigde Staten aan dat in dit soort gevallen de verplichting tot het betalen van belasting wordt overgedragen aan Nederland.⁸

[persoon B] heeft hierop gereageerd dat hij van [betrokkene 1] had begrepen dat de belastingplichtige was geëmigreerd uit Nederland (zie haar e-mail hierboven van 15 mei 2013) en geen sociaal en economisch centrum in een ander land had. Hij heeft aan [medeverdachte] gevraagd of de belastingplichtige over het hele jaar 2012 belastingaangifte doet als een Nederlandse inwoner (*Is [voornaam slachtoffer] filing as a Dutch resident for the full year in 2012*).⁹

[medeverdachte] heeft daarop op 19 juni 2013 weer gereageerd (in het Engels, vertaling van de rechtbank): Beste allemaal, ik kan inderdaad bevestigen dat we een persoonlijke inkomstenbelasting aangifte voorbereiden voor de belastingplichtige in Nederland over heel 2012.¹⁰

7 Dossier Guadalupe, doorgenummerd, p. 2132.

8 Dossier Guadalupe, doorgenummerd, p. 2474.

9 Dossier Guadalupe, doorgenummerd, p. 2473.

10 Dossier Guadalupe, doorgenummerd, p. 2473.

Tussendoor heeft [medeverdachte] op 14 juni 2013 de verdachte en [betrokkene 1] een e-mail gestuurd met het bovenstaande antwoord van [persoon B] in de onderliggende e-mailtrein, die de verdachte en [betrokkene 1] overigens al eerder in de cc. hadden gekregen.

“Hallo [voornaam medeverdachte 1] en [roepnaam verdachte] ,

Ik denk dat we de discussie heel technisch kunnen houden. Voor [voornaam slachtoffer] doen we een M aangifte voor het hele jaar 2012. Alleen IN deze aangifte moet je aangeven dat je een deel binnenlandse en een deel buitenlandse belastingplicht hebt.

Op de vraag doen jullie voor het hele jaar aangifte in Nederland kunnen we dus strikt genomen 'ja' zeggen.

Groet,

[voornaam medeverdachte 3]”.¹¹

Uit de bovenstaande e-mails blijkt dat er in 2013 een probleem is ontstaan met het aantal dagen dat de belastingplichtige in de periode 2010-2012 in de Verenigde Staten is geweest. Nu [betrokkene 1] , conform de fiscale constructie, heeft laten weten dat de belastingplichtige uit Nederland was geëmigreerd, dreigde laatstgenoemde voor zijn wereldinkomen te worden aangeslagen in de Verenigde Staten. Om dat te keren heeft [medeverdachte] aan de Amerikaanse belastingadviseur laten weten dat de belastingplichtige een band van duurzame aard met Nederland heeft en in Nederland als inwoner belastingaangifte doet. Verder blijkt uit de e-mail van 14 juni 2013 van [medeverdachte] aan de verdachte en [betrokkene 1] dat hij onwaarheid vertelt. Hij schrijft immers: “Op de vraag doen jullie voor het hele jaar aangifte in Nederland kunnen we dus strikt genomen 'ja' zeggen”. Maar dat was niet de vraag. De vraag was: doet de belastingplichtige over het hele jaar 2012 belastingaangifte als een Nederlandse inwoner (*Is [voornaam slachtoffer] filing as a Dutch resident for the full year in 2012*). En dat zou niet gebeuren, zoals uit het bericht van [medeverdachte] aan de verdachte en [betrokkene 1] blijkt: IN de aangifte wordt een deel binnenlandse aangifte en een deel buitenlandse aangifte gedaan.

[betrokkene 1] heeft in april 2014 de belastingaangifte over het jaar 2012 opgemaakt voor de belastingplichtige. De verdachte heeft verklaard dat hij zich hiermee niet heeft bemoeid en haar voor vragen naar [medeverdachte] heeft verwezen.

[betrokkene 1] en [medeverdachte] hebben over de aangifte voor 2012 per e-mail overleg gevoerd, met de verdachte in de cc.¹²

Op 22 april 2014 heeft [betrokkene 1] gevraagd:

“In de aangifte wordt de vraag gesteld : "In welk land woonde u buiten Nederland? hier hebben we XXX aangegeven”.

Op 24 april 2014 heeft [medeverdachte] gereageerd:

11 Dossier Guadalupe, doorgenummerd, p. 2470.

12 Dossier Guadalupe, doorgenummerd, p. 2074-2078.

“ [voornaam slachtoffer] heeft voor het verkrijgen van zijn social security number in de VS destijds een adres opgegeven, volgens mij het adres van [persoon C] . (de vriendin met wie hij zou gaan samenwonen/de rechtbank). Het feit dat hij daar weer weg is doet niet terzake. Ik zou dus VS zeggen”.

[betrokkene 1] heeft dezelfde dag gereageerd:

“Voor de goede orde: zoals je weet is bij [bedrijf B] altijd aangegeven dat hij volledig belastingplichtig in Nederland is en in de Amerikaanse aangifte staat dan ook het volgende: "The taxpayer is a citizen of The Netherlands. His permanent home is in The Netherlands. His personal and economic relations remain in The Netherlands. He has not taken any step to apply for permanent resident status in the United States." Zijn hier risico's aan verbonden?"

De aarzelingen van [betrokkene 1] sluiten aan bij de hierboven weergegeven e-mailwisseling met [persoon B] van 7 juni 2013.

[medeverdachte] heeft op 25 april 2014 weer gereageerd.

“Klopt, alleen zijn de definities in Nederland en Amerika anders wat betreft fiscaal inwonerschap, daarnaast blijft [voornaam slachtoffer] natuurlijk aangifte doen in Nederland (nog 10 jaar) bijvoorbeeld voor zijn box 2 Inkomen”.

In dezelfde e-mailwisseling wordt ook nog gesproken over het volgende:

[betrokkene 1] op 22 april 2014:

“Vervolgens wordt gevraagd of het land waarin belastingplichtige woonde een belastingverdrag met Nederland heeft, hier hebben we nu geen vinkje gezet”.

Waarop [medeverdachte] twee keer reageert, eerst op 24 en later nog eens op 25 april 2014:

“Wel doen, VS (zie 1)”; “Doen dus, het is verdedigbaar”.

Op 25 april 2014 heeft [betrokkene 1] de belastingaangifte ondertekend en, naar eigen zeggen, op de bus gedaan. In de aangifte wordt ervan uitgegaan dat de belastingplichtige is geëmigreerd naar de Verenigde Staten en in elk geval geen inwoner meer was van Nederland.

De conclusie is dat de belastingplichtige en zijn adviseurs, waaronder de verdachte, zich over het jaar 2012 tegenover de Nederlandse fiscus op het standpunt hebben gesteld dat hij naar de Verenigde Staten was geëmigreerd. Dat hebben zij ingevuld in de aangifte over 2012. Zij hebben zich overigens tegenover de Amerikaanse fiscus op het standpunt gesteld, dat de belastingplichtige een band van duurzame aard met Nederland onderhoudt. Dat laatste zou op grond van artikel 4 AWR meebrengen dat hij fiscaal inwoner van Nederland was. Maar in geen geval zou hij over 2012 een inwoner zijn van een buitenland dat niet op de landcodelijst staat, of van geen land. Dat is uiteindelijk ook zo ingevuld in de Nederlandse belastingaangifte in de zin dat de belastingplichtige is geëmigreerd naar de Verenigde Staten.

De verdachte heeft dit alles geweten. Hoewel hij heeft verklaard dat er veel e-mails waren en hij niet alles las wat hij in de cc. kreeg toegestuurd, is hierboven bij sommige e-mails gebleken dat hij deze weldegelijk heeft gelezen, zie de bovenstaande berichten van 30 en 31 maart 2012 tussen de manager, de belastingplichtige en de verdachte. Bovendien hebben hij en [betrokkene 1] de e-mail van 14 juni

2013 rechtstreeks van [medeverdachte] toegestuurd gekregen. Daar komt bij dat de belastingplichtige niet zomaar een client was. Het kan niet anders of de verdachte heeft kennisgenomen van de e-mails. En dan heeft hij in elk geval vanaf juni 2013 geweten dat [medeverdachte] het inwonerschap van de belastingplichtige naar believen in de Verenigde Staten en in Nederland plaatste en in elk geval niet in "geen land".

Wat betreft de belastingaangifte over het jaar 2013 zijn er geen wezenlijke veranderingen opgetreden in de (feitelijke) situatie van de belastingplichtige ten opzichte van het jaar 2012. Dat is in het bijzonder gebleken uit de *daycounts* en wordt bevestigd door een e-mail van [medeverdachte] aan een nieuwe Amerikaanse belastingadviseur. Dat brengt mee dat de aangifte over 2013 vals is. De belastingplichtige was ook in dat jaar immers geen inwoner van een buitenland dat niet op de landcodelijst staat (XXX) en, los van het feit dat het aangiftebiljet een dergelijke modus niet kent, was de belastingplichtige hoe dan ook geen inwoner van geen land.

Feitelijke leiding geven aan de valse belastingaangifte van 2013

De aangifte is feitelijk opzettelijk valselijk opgemaakt door [betrokkene 1] . Haar gedraging is toe te rekenen aan [verdachte rechtspersoon] , nu deze gedraging is gedaan in de sfeer van de rechtspersoon. De verdachte was betrokken bij de opzet van de constructie op basis waarvan die belastingaangifte werd gedaan. Hij wist dat [medeverdachte] niet oprecht handelde en dat de aangifte dat de belastingplichtige in XXX (ongeacht of dit betekent: in een land dat niet op de landcodelijst staat, of: in geen land) woonde onjuist was, al was het maar in voorwaardelijke zin. Ook zijn opzet is aan de rechtspersoon toe te rekenen. Aldus is bewezen dat [verdachte rechtspersoon] de verboden gedraging heeft begaan.

De verdachte was directielid en hij deed management en algemene advisering op het gebied van belasting en nationale bedrijfsstructuren. Hoewel in deze zaak sprake is van een internationale bedrijfsstructuur, was, naar het oordeel van de rechtbank, de verdachte toch bevoegd en gehouden maatregelen te nemen ter voorkoming van strafbare feiten. Er was geen ander met die portefeuille belast en hij was betrokken bij de opzet van de nieuwe structuur van [bedrijf A] . Nu hij, in voorwaardelijke zin, op de hoogte was van het vóórkomen van de verboden gedraging van een onjuiste belasting aangifte, die bovendien voortvloeide uit de belastingconstructie die hij kende, heeft hij feitelijke leiding gegeven door het nalaten maatregelen te treffen tegen het vóórkomen van de verboden gedraging.

Pleitbaar standpunt

De verdediging heeft, als gezegd, betoogd dat het standpunt dat de belastingplichtige in 2013 geen inwoner was van Nederland fiscaal gezien een pleitbaar standpunt is. Dat vloeit (ook) voort uit het advies van prof. Dr. [persoon A] aan de belastingplichtige. Dat brengt mee dat er geen sprake is van het opzettelijk valselijk opmaken van de belastingaangifte over 2013.

De rechtbank verwerpt dit verweer. In de C-aangifte voor buitenlandse belastingplichtigen over 2013 is XXX ingevuld, wat betekent dat het land waarheen de belastingplichtige is geëmigreerd niet voorkomt op de landenlijst van de belastingdienst. Een beroep op het advies van [persoon A] gaat hoe dan ook niet op, aangezien [persoon A] niet heeft onderzocht of het standpunt dat de verdachte in 2013 in het buitenland (landcode XXX) woonde (ook) pleitbaar was.

Adviezen van [medeverdachte] en de integriteit van [betrokkene 1]

De verdachte heeft verder vertrouwd op de adviezen van [medeverdachte] die als een deskundige te boek stond en op de kwaliteit en integriteit van [betrokkene 1] die een eigen verantwoordelijkheid had om een juiste aangifte te doen. Uiteindelijk lag de verantwoordelijkheid bij de belastingplichtige, aldus de verdachte.

De rechtbank verwerpt ook dit verweer.

Als uitgangspunt heeft te gelden dat de rechtbank een evenwicht dient aan te houden tussen de eigen onderzoeksplicht van de verdachte, in samenhang met zijn positie als partner bij [verdachte rechtspersoon] en zijn deskundigheid als fiscaal jurist enerzijds en het mogen vertrouwen op de deskundigheid van de specialist [medeverdachte] en [betrokkene 1] anderzijds. Daar komt bij dat een beroep op de deskundigheid van [medeverdachte] niet op gaat, op het moment dat de verdachte moet twijfelen aan de integriteit van het plan of van de uitvoering daarvan.

Hierboven is uiteenzet dat [medeverdachte] er niet voor terugdeinsde de Amerikaanse belastingadviseur bij de aangifte over 2012 op het verkeerde been te zetten. De verdachte heeft dit geweten. Hierboven is ook uiteengezet dat [betrokkene 1] vraagtekens heeft gezet bij de belastingaangifte over 2012 in Nederland, verwijzend naar de belastingaangifte in de Verenigde Staten. Het kan niet anders of de verdachte heeft dit ook geweten. Hoewel de verdachte zegt zich niet te herinneren dat hij de berichten eerder heeft gezien, oordeelt de rechtbank dat naar de uiterlijke verschijningsvorm kan worden vastgesteld dat de verdachte toentertijd van deze berichten heeft kennisgenomen. Zoals reeds uiteengezet heeft de verdachte eerder op een e-mail van 31 maart 2012 die aan hem in de cc was gericht gereageerd; heeft [medeverdachte] op 19 juni 2013 aan [persoon B] een bericht gestuurd met als aanhef: beste allemaal, waarmee duidelijk wordt dat het bericht mede gericht was aan de personen in de cc, waaronder de verdachte; en daarnaast was de belastingplichtige een bijzondere cliënt, voor wie een bijzondere constructie was bedacht. Op 12 september 2018 heeft de verdachte, toen nog als getuige, verklaard dat hij met een zekere regelmaat met het management van de belastingplichtige zaken besprak. Ook [betrokkene 1] schoof daarbij aan. Ten slotte heeft de verdachte op 12 februari 2019 verklaard dat hij betrokken was bij de aangiften 2012 en 2013. Kortom, op basis van al deze gegevens stelt de rechtbank vast dat de verdachte heeft meegelezen met de gedachteswisseling tussen [betrokkene 1] en [medeverdachte] wat betreft de aangifte 2012 en hij dus heeft geweten dat [medeverdachte] rommelde met de adviezen. De rechtbank is dan ook van oordeel dat de verdachte zich niet op het advies van [medeverdachte] en de integriteit van [betrokkene 1] kan beroepen.

4.6. Bewezenverklaring

[verdachte rechtspersoon] .

omstreeks de periode van 1 mei 2014 tot en met 28 augustus 2014 in Nederland,

tezamen en in vereniging met anderen,

een (digitale) aangifte voor de inkomstenbelasting en

premie volksverzekeringen, ten name van [slachtoffer] , over het jaar

b) 2013 (C-Biljet voor buitenlands belastingplichtige, D-002),

zijnde een geschrift dat bestemd was om tot bewijs van enig

feit te dienen, valselijk heeft opgemaakt immers hebben zij, [verdachte rechtspersoon] ., en haar mededader(s) valselijk en in strijd met de waarheid - zakelijk weergegeven- op/in dat geschrift bij de vraag in welk land buiten Nederland *de* belastingplichtige (een deel van) (in) 2013 heeft gewoond, vermeld, dat [slachtoffer] in de periode van 1 januari 2013 tot en met 31 december 2013 in het buitenland (landcode XXX) heeft gewoond, (terwijl die [slachtoffer] in (een deel van) die periode in werkelijkheid niet in XXX woonde), zulks met het oogmerk om dit geschrift als echt en onvervalst te gebruiken of door (een) ander(en) te doen gebruiken, hebbende hij, verdachte, feitelijke leiding gegeven aan die verboden gedraging Hetgeen meer of anders is ten laste gelegd is niet bewezen. De verdachte moet ook daarvan worden vrijgesproken.

5. Strafbaarheid feit

Het bewezen feit levert op:

(meest subsidiair)

medeplegen van valsheid in geschrift, begaan door een rechtspersoon, terwijl de verdachte feitelijke 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 dus strafbaar.

6. Strafbaarheid verdachte

Er is geen omstandigheid aannemelijk geworden die de strafbaarheid van de verdachte uitsluit. De verdachte is dus strafbaar.

7. Motivering schuldigverklaring zonder oplegging van straf

De beslissing of een sanctie passend is en zo ja, welke, is gegrond op de ernst van het feit, de omstandigheden waaronder het feit is begaan en de persoon en de persoonlijke omstandigheden van de verdachte, zoals daarvan is gebleken uit het onderzoek ter terechtzitting. Daarbij wordt in het bijzonder het volgende in aanmerking genomen.

[verdachte rechtspersoon] heeft zich samen met haar medeverdachten schuldig gemaakt aan valsheid in geschrift door voor een van haar cliënten als belastingplichtige de aangiften inkomstenbelasting voor het jaar 2013 valselijk op te maken. De verdachte heeft hieraan feitelijke leiding gegeven door geen maatregelen te nemen ter voorkoming van strafbare feiten, ondanks dat hij daartoe bevoegd en gehouden was. Immers, hij is als vennoot van [verdachte rechtspersoon] de persoon die binnen de onderneming zeggenschap had over de dagelijkse gang van deze zaken en het gevoerde beleid.

De verdachte heeft daarmee het vertrouwen geschaad dat in het maatschappelijk verkeer moet kunnen worden gesteld in de juistheid van documenten die nodig zijn voor het doen van wettelijk voorschreven aangiften. Daarmee zijn ook de gemeenschapsbelangen geschonden. Immers, het nalaten van het treffen van maatregelen door de verdachte heeft ertoe geleid dat de belastingdienst ten onrechte geen inkomstenbelasting bij de belastingplichtige heeft geheven. Met de heffing van inkomstenbelasting wordt beoogd de Staat der Nederlanden geldmiddelen te verschaffen die nodig zijn voor hun instandhouding en taakvervulling. Dergelijk strafbaar gedrag leidt er uiteindelijk toe dat bonafide belastingplichtigen meer belasting moeten betalen. Slechts door een woonplaatsonderzoek met betrekking tot de belastingplichtige door de fiscus is de fraude aan het licht gekomen.

Bij het bepalen van de manier waarop deze zaak moet worden afgedaan weegt de rechtbank in de eerste plaats mee dat zij slechts tot bewezenverklaring komt van het meest subsidiair ten laste gelegde feit en bovendien enkel over het jaar 2013. Dit is dus een substantieel andere bewezenverklaring dan door de officier van justitie is gevorderd..

De rechtbank constateert verder dat de redelijke termijn als bedoeld in artikel 6 EVRM is overschreden. De verdachte is in 2019 voor het eerst als verdachte verhoord, zodat op die datum de termijn van twee jaren is aangevangen. De overschrijding van de redelijke termijn is niet volledig aan de verdachte aan te rekenen. Ook indien de zaak zou zijn behandeld in 2022, het jaar waarin het openbaar ministerie de zaak had aangemeld voor een mondelinge behandeling, was die redelijke termijn reeds overschreden. Niet gebleken is van bijzondere omstandigheden die de overschrijding van de termijn zouden kunnen rechtvaardigen. De termijnoverschrijding dient daarom te worden gecompenseerd door vermindering van de op te leggen straf.

De rechtbank weegt ook de persoonlijke omstandigheden van de verdachte mee. Uit het strafblad van de verdachte van 29 maart 2024 volgt dat de verdachte niet eerder is veroordeeld en dat hij na het plegen van het bewezen verklaarde feit, ruim tien jaar geleden, niet opnieuw met politie en justitie in aanraking is gekomen. De verdachte heeft verder op de terechtzitting verklaard dat zowel zakelijk als privé de impact van deze strafzaak dagelijks in meer of mindere mate voelbaar is geweest. De verdachte heeft dit omschreven als een wolk boven zijn hoofd die soms groot en soms klein was, maar die altijd aanwezig was. Ook weegt de rechtbank mee dat de verdachte niet persoonlijk heeft geprofiteerd van de gepleegde fraude en dat de belastingplichtige alsnog (een deel van) de inkomstenbelasting heeft voldaan.

De rechtbank weegt ten slotte mee dat het openbaar ministerie – afgezien van [medeverdachte] – alleen tegen de verdachte is overgegaan tot strafvervolgning, ondanks dat uit het dossier een beeld naar voren komt waarbij diverse andere personen in meer of mindere mate laakbaar en mogelijk strafbaar hebben gehandeld.

De rechtbank is van oordeel, gelet op alle hiervoor genoemde strafverlagende omstandigheden, dat het strafrechtelijk doel (van generale en speciale preventie) met deze strafvervolgning is bereikt. Toevoeging van leed dient in dit geval geen strafrechtelijk doel meer. De rechtbank zal daarom in afwijking van de eis van de officier van justitie toepassing geven aan artikel 9a van het Wetboek van Strafrecht.

8. Toepasselijke wettelijke voorschriften

Gelet is op de artikelen 9a, 47, 51, 225 van het Wetboek van Strafrecht.

9. Bijlagen

De in dit vonnis genoemde bijlagen maken deel uit van dit vonnis.

10. Beslissing

De rechtbank:

- verklaart de officier van justitie niet-ontvankelijk in de vervolging voor zover het betreft de meer subsidiair onder C2. en C3. en de meest subsidiair onder D2. en D3. ten laste gelegde feiten;
- verklaart niet bewezen, dat de verdachte de primair onder A, subsidiair onder B en meer subsidiaire onder C1. ten laste gelegde feiten heeft begaan en spreekt de verdachte daarvan vrij;
- verklaart bewezen, dat de verdachte het meest subsidiair onder D1. ten laste gelegde feit, zoals hiervoor omschreven, heeft begaan;
- verklaart niet bewezen hetgeen aan de verdachte meer of anders ten laste is gelegd dan hiervoor bewezen is verklaard en spreekt de verdachte ook daarvan vrij;
- stelt vast dat het bewezen verklaarde oplevert het hiervoor vermelde strafbare feit;
- verklaart de verdachte strafbaar;
- bepaalt dat ten aanzien van de bewezenverklaarde feiten geen straf of maatregel wordt opgelegd.

Dit vonnis is gewezen door mr. J.L.M. Boek, voorzitter, en mrs. A.S. Flikweert en E. IJspeerd, rechters, in tegenwoordigheid van mr. H.P. Eekhout, griffier, en uitgesproken op de openbare terechtzitting op 16 juli 2024.

Bijlage I

Tekst tenlastelegging

Aan de verdachte wordt ten laste gelegd dat

hij

op één op meerdere tijdstip(pen) gelegen in of omstreeks de periode van 1 mei 2014

tot en met 28 augustus 2014 te Veenendaal en/of Heerlen en/of Apeldoorn en/of

elders in Nederland, tezamen en in vereniging met (een) ander(en), en/of alleen,

meermalen, althans eenmaal,

(telkens) opzettelijk (een) bij de Belastingwet voorziene aangifte(n), als bedoeld in

de Algemene wet inzake rijksbelastingen, te weten één of meerdere (digitale)

aangifte(n) voor de inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen, ten name

van [slachtoffer] , over het/de ja(a)ren

a. a) 2012 (M-Biljet bij emigratie, D-001) en/of

b) 2013 (C-Biljet voor buitenlands belastingplichtige, D-002)

(telkens) onjuist en/of onvolledig heeft/hebben gedaan, en/of heeft/hebben doen/laten doen, door (telkens) opzettelijk op/in het/de ingeleverde/ingezonden aangifte(n) onjuiste informatie over de woonplaats van [slachtoffer] te vermelden en/of een onjuist bedrag aan belastbaar inkomen uit werk/woning (box 1) en/of uit aanmerkelijk belang (box 2) en/of uit sparen en beleggen (box 3) op te geven en/of doen (laten) opgeven, doordat hij, verdachte, en/of zijn mededader(s)

Ad a) een (emigratie)aangifte heeft ingediend en/of heeft doen (laten) indienen met emigratiedatum 14 mei 2012, terwijl [slachtoffer] in werkelijkheid in/over dat

(hele) jaar binnenlands belastingplichtige is geweest en/of bij de vraag in welk land buiten Nederland belastingplichtige (een deel van) (in) 2012 heeft gewoond, vermeld, althans doen vermelden dat [slachtoffer] in de periode van 14 mei 2012 tot en met 31 december 2012 in het buitenland (landcode USA) heeft gewoond, (terwijl die [slachtoffer] in (een deel van) die periode in werkelijkheid in Nederland heeft gewoond, althans niet in de USA woonde) en/of

Ad b) bij de vraag in welk land buiten Nederland belastingplichtige (een deel van) (in) 2013 heeft gewoond, vermeld, althans doen vermelden dat [slachtoffer] in de periode van 1 januari 2013 tot en met 31 december 2013 in het buitenland (landcode XXX) heeft gewoond, (terwijl die [slachtoffer] in (een deel van) die periode in werkelijkheid in Nederland heeft gewoond, althans niet in XXX woonde),

terwijl dat/die feit(en) (telkens) er toe strekte(n) dat te weinig belasting wordt geheven;

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

kunnen leiden:

[verdachte rechtspersoon] .

op één op meerdere tijdstip(pen) gelegen in of omstreeks de periode van 1 mei 2014

tot en met 28 augustus 2014 te Veenendaal en/of Heerlen en/of Apeldoorn en/of elders in Nederland, tezamen en in vereniging met (een) ander(en), en/of alleen,

meermalen, althans eenmaal,

(telkens) opzettelijk (een) bij de Belastingwet voorziene aangifte(n), als bedoeld in

de Algemene wet inzake rijksbelastingen, te weten één of meerdere (digitale) aangifte(n) voor de inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen, ten name van [slachtoffer] , over het/de ja(a)ren

a. a) 2012 (M-Biljet bij emigratie, D-001) en/of

b) 2013 (C-Biljet voor buitenlands belastingplichtige, D-002)

(telkens) onjuist en/of onvolledig heeft/hebben gedaan, en/of heeft/hebben

doen/laten doen, door (telkens) opzettelijk op/in het/de ingeleverde/ingezonden aangifte(n) onjuiste informatie over de woonplaats van [slachtoffer] te vermelden en/of een onjuist bedrag aan belastbaar inkomen uit werk/woning (box 1) en/of uit aanmerkelijk belang (box 2) en/of uit sparen en beleggen (box 3) op te geven en/of doen (laten) opgeven, doordat zij, verdachte, en/of haar mededader(s)

Ad a) een (emigratie)aangifte heeft ingediend en/of heeft doen (laten) indienen met

emigratiedatum 14 mei 2012, terwijl [slachtoffer] in werkelijkheid in/over dat (hele) jaar binnenlands belastingplichtige is geweest en/of bij de vraag in welk land buiten Nederland belastingplichtige (een deel van) (in) 2012 heeft gewoond, vermeld, althans doen vermelden dat [slachtoffer] in de periode van 14 mei 2012 tot en met 31 december 2012 in het buitenland (landcode USA) heeft gewoond, (terwijl die [slachtoffer] in (een deel van) die periode in werkelijkheid in Nederland heeft gewoond, althans niet in de USA woonde) en/of

Ad b) bij de vraag in welk land buiten Nederland belastingplichtige (een deel van) (in) 2013 heeft gewoond, vermeld, althans doen vermelden dat [slachtoffer] in de periode van 1 januari 2013 tot en met 31 december 2013 in het buitenland (landcode XXX) heeft gewoond, (terwijl die [slachtoffer] in (een deel van) die periode in werkelijkheid in Nederland heeft gewoond, althans niet in XXX woonde),

terwijl dat/die feit(en) (telkens) er toe strekte(n) dat te weinig belasting wordt

geheven, hebbende hij, verdachte, (telkens) opdracht gegeven tot die/dat strafbare feit(en)

en/of feitelijk leiding gegeven aan die verboden gedraging(en);

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

hij

op één op meerdere tijdstip(pen) gelegen in of omstreeks de periode van 1 mei 2014

tot en met 28 augustus 2014 te Veenendaal en/of Heerlen en/of Apeldoorn en/of

elders in Nederland, tezamen en in vereniging met (een) ander(en), en/of alleen,

meermalen, althans eenmaal,

(telkens) één of meerdere (digitale) aangifte(n) voor de inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen, ten name van [slachtoffer], over het/de ja(a)ren

a. a) 2012 (M-Biljet bij emigratie, D-001) en/of

b) 2013 (C-Biljet voor buitenlands belastingplichtige, D-002),

(elk) zijnde (een) geschrift(en) dat/die bestemd was/waren om tot bewijs van enig

feit te dienen,

valselijk heeft opgemaakt of vervalst, en/althans valselijk heeft doen opmaken en/of

heeft doen vervalsen, immers heeft /hebben hij, verdachte, en/of zijn mededader(s) (telkens) valselijk en in strijd met de waarheid - zakelijk weergegeven- op/in dat/die geschrift(en)

Ad a) een emigratiedatum van 14 mei 2012 vermeld, althans doen vermelden, terwijl

[slachtoffer] in werkelijkheid in/over dat (hele) jaar binnenlands belastingplichtige is geweest en/of bij de vraag in welk land buiten Nederland belastingplichtige (een deel van) (in) 2012 heeft gewoond, vermeld, althans doen vermelden dat [slachtoffer] in de periode van 14 mei 2012 tot en met 31 december 2012 in het buitenland (landcode USA) heeft gewoond, (terwijl die [slachtoffer] in (een deel van) die periode in werkelijkheid in Nederland heeft gewoond, althans niet in de USA woonde) en/of

Ad b) bij de vraag in welk land buiten Nederland belastingplichtige (een deel van) (in) 2013 heeft gewoond, vermeld, althans doen vermelden dat [slachtoffer] in de periode van 1 januari 2013 tot en met 31 december 2013 in het buitenland (landcode XXX) heeft gewoond, (terwijl die [slachtoffer] in (een deel van) die periode in werkelijkheid in Nederland heeft gewoond, althans niet in XXX woonde), zulks (telkens) met het oogmerk om dit/deze geschrift(en) als echt en onvervalst te gebruiken of door (een) ander(en) te doen gebruiken;

en/of

hij

op één op meerdere tijdstip(pen) gelegen in of omstreeks de periode van 1 mei 2014

tot en met 28 augustus 2014 te Veenendaal en/of Heerlen en/of Apeldoorn en/of

elders in Nederland, tezamen en in vereniging met (een) ander(en), en/of alleen,

meermalen, althans eenmaal,

(telkens) opzettelijk gebruik heeft gemaakt of heeft doen maken van voornoemd(e)

vals(e) of vervalst(e) geschrift(en), bestaande dat gebruikmaken of gebruik doen maken (telkens) hierin dat hij, verdachte, en/of zijn mededader(s) dit/deze geschrift(en) heeft/hebben verzonden, althans doen toekomen aan (een) medewerker(s) van de Belastingdienst en/of voornoemd(e) vals(e) of vervalst(e) geschrift(en) heeft/hebben afgeleverd en/of voorhanden heeft/hebben gehad,

terwijl hij, verdachte, en/of zijn mededader(s), wist(en) of redelijkerwijs moest(en)

vermoeden dat dit/deze geschrift(en) bestemd was/waren om gebruik van te maken

als ware het echt en onvervalst;

meest subsidiair althans, indien het vorenstaande niet tot een veroordeling mocht

of zou kunnen leiden:

[verdachte rechtspersoon] .

op één op meerdere tijdstip(pen) gelegen in of omstreeks de periode van 1 mei 2014

tot en met 28 augustus 2014 te Veenendaal en/of Heerlen en/of Apeldoorn en/of

elders in Nederland, tezamen en in vereniging met (een) ander(en), en/of alleen,

meermalen, althans eenmaal,

(telkens) één of meerdere (digitale) aangifte(n) voor de inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen, ten name van [slachtoffer] , over het/de ja(a)ren

a. a) 2012 (M-Biljet bij emigratie, D-001) en/of

b) 2013 (C-Biljet voor buitenlands belastingplichtige, D-002),

(elk) zijnde (een) geschrift(en) dat/die bestemd was/waren om tot bewijs van enig

feit te dienen, valselijk heeft opgemaakt of vervalst, en/althans valselijk heeft doen opmaken en/of heeft doen vervalsen, immers heeft /hebben zij, [verdachte rechtspersoon] ., en/of haar mededader(s) (telkens) valselijk en in strijd met de waarheid - zakelijk weergegeven- op/in dat/die geschrift(en)

Ad a) een emigratiedatum van 14 mei 2012 vermeld, althans doen vermelden, terwijl

[slachtoffer] in werkelijkheid in/over dat (hele) jaar binnenlands

belastingplichtige is geweest en/of bij de vraag in welk land buiten Nederland

belastingplichtige (een deel van) (in) 2012 heeft gewoond, vermeld, althans doen vermelden dat [slachtoffer] in de periode van 14 mei 2012 tot en met 31 december 2012 in het buitenland (landcode USA) heeft gewoond, (terwijl die [slachtoffer] in (een deel van) die periode in werkelijkheid in Nederland heeft gewoond, althans niet in de USA woonde) en/of

Ad b) bij de vraag in welk land buiten Nederland belastingplichtige (een deel van)

(in) 2013 heeft gewoond, vermeld, althans doen vermelden dat [slachtoffer] in

de periode van 1 januari 2013 tot en met 31 december 2013 in het buitenland

(landcode XXX) heeft gewoond, (terwijl die [slachtoffer] in (een deel van) die

periode in werkelijkheid in Nederland heeft gewoond, althans niet in XXX woonde),

zulks (telkens) met het oogmerk om dit/deze geschrift(en) als echt en onvervalst te

gebruiken of door (een) ander(en) te doen gebruiken, hebbende hij, verdachte, (telkens) opdracht

gegeven tot die/dat strafbare feit(en) en/of feitelijk leiding gegeven aan die verboden gedraging(en);

en/of

[verdachte rechtspersoon] .

op één op meerdere tijdstip(pen) gelegen in of omstreeks de periode van 1 mei 2014

tot en met 28 augustus 2014 te Veenendaal en/of Heerlen en/of Apeldoorn en/of

elders in Nederland, tezamen en in vereniging met (een) ander(en), en/of alleen,

meermalen, althans eenmaal,

(telkens) opzettelijk gebruik heeft gemaakt of heeft doen maken van voornoemd(e)

vals(e) of vervalst(e) geschrift(en), bestaande dat gebruikmaken of gebruik doen maken (telkens)

hierin dat zij, [verdachte rechtspersoon] ., en/of haar mededader(s) dit/deze geschrift(en) heeft/

hebben verzonden, althans doen toekomen aan (een) medewerker(s) van) de Belastingdienst en/of

voornoemd(e) vals(e) of vervalst(e) geschrift(en) heeft/hebben afgeleverd en/of voorhanden heeft/

hebben gehad, terwijl zij, [verdachte rechtspersoon] ., en/of haar mededader(s), wist(en) of redelijkerwijs

moest(en) vermoeden dat dit/deze geschrift(en) bestemd was/waren om gebruik van te maken als ware het echt en onvervalst,

hebbende hij, verdachte, (telkens) opdracht gegeven tot die/dat strafbare feit(en)

en/of feitelijk leiding gegeven aan die verboden gedraging(en).