

Bestrijding van faillissementsfraude insolvent?

Mr. A.A. Feenstra en mr. G.M. Boezelman*

Op 26 november 2012 heeft de staatssecretaris van Veiligheid en Justitie het wetgevingsprogramma 'Herijking Faillissementsrecht' aangekondigd. Binnen dit ambitieuze programma is (en wordt nog steeds) gewerkt aan zes wetsvoorstellen. Een van deze wetsvoorstellen betreft het wetsvoorstel 'herziening strafbaarstelling faillissementsfraude' (hierna: wetsvoorstel). Dit wetsvoorstel is op 24 juli 2013 in consultatie gebracht en bevat bepalingen tot verbetering van de strafbaarstelling van overtreding van de administratieplicht, herziening van de bankbreukbepalingen en uitbreiding van de strafbaarstelling van laakbaar handelen.

In dit artikel bespreken wij eerst de achtergrond van het wetsvoorstel. Vervolgens gaan wij in op de in het wetsvoorstel opgenomen bepalingen die betrekking hebben op de nieuwe strafbaarstelling van het niet voldoen aan de administratie- en inlichtingenplicht. Wij zullen de toegevoegde waarde – of het ontbreken daarvan – van deze nieuwe bepaling bespreken aan de hand van de reeds bestaande strafbaarstelling ten aanzien van de administratie- en bewaarplicht in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR).

1. Achtergrond van het wetsvoorstel

De strafbaarstelling van faillissementsfraude is ondergebracht in titel XXVI van het Wetboek van Strafrecht (hierna: Sr) (art. 340 tot en met art. 349). In deze titel wordt gesproken over de eenvoudige en bedrieglijke bankbreuk. Bedrieglijke bankbreuk, of faillissementsfraude, is strafbaar gesteld als een misdrijf waardoor schuldeisers wederrechtelijk worden benadeeld.

De art. 340 en 342 Sr betreffen de eenvoudige bankbreuk. Het gaat hierbij om de lichtere strafbaarstellingen, zoals buitensporige verteringen en het niet in ongeschonden staat te voorschijn brengen van boeken en bescheiden. De maximale straf die kan worden opgelegd voor de eenvoudige bankbreuk is één jaar gevangenisstraf of een geldboete van de vijfde categorie (thans € 78.000). Vervolging voor deze strafbaarstellingen komt in praktijk echter niet vaak voor.¹

Art. 341 en 343 Sr betreffen de bedrieglijke bankbreuk, het gaat hierbij om de zwaardere strafbaarstellingen zoals het

vervreemden van goederen beneden de waarde en een van de schuldeisers ter gelegenheid van het faillissement bevoorraden. De maximale straf die kan worden opgelegd voor de bedrieglijke bankbreuk is zes jaar gevangenisstraf en een geldboete van de vijfde categorie.

In de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel wordt als uitgangspunt genomen het frauduleus handelen bij een faillissement of frauduleus handelen waardoor consumenten het vertrouwen in de economie verliezen. Dit levert in brede zin maatschappelijke schade op. De memorie van toelichting laat hierbij uiteraard niet onvermeld dat ook de overheid nadeel ondervindt. Vaak wordt door de failliet geen belasting betaald of worden geen sociale premies afgedragen.

Het kabinet wil met dit wetsvoorstel de aanpak van faillissementsfraude versterken door onder meer de wettelijke mogelijkheden om strafrechtelijk tegen faillissementsfraude op te treden te verbeteren. De bepalingen van art. 340 tot en met 343 Sr worden aangepast aan de hand van de jurisprudentie van de Hoge Raad. Daarnaast krijgt de strafbaarstelling van de schending van de inlichtingenplicht, de administratie- en bewaarplicht een prominente rol.

2. Voorgestelde strafbaarstelling schending inlichtingen- en administratieplicht

Volgens de memorie van toelichting ontspringen fraudeurs vaak 'de dans' als de curator een lege boedel aantreft. De activa van een onderneming blijken voor het intreden van het faillissement veelal niet meer aanwezig. Volgens het

Ministerie van Veiligheid en Justitie is er met enige regelmaat opzettelijk geen administratie gevoerd, wat ‘terugrechercheren’ om te bezien wanneer wat door wie is gedaan moeilijk maakt.²

Om dit beter te kunnen bestrijden, is voorgesteld de strafbaarstelling van de schending van de inlichtingenplicht te vereenvoudigen en de schending van de administratieplicht bij faillissement zelfstandig strafbaar te stellen. Daar is een maximumstraf van één respectievelijk twee jaar gevangenisstraf aan gekoppeld.

2.1. Vereenvoudiging strafbaarstelling schending inlichtingenplicht

Art. 194 Sr wordt vereenvoudigd door het opnemen van het bestanddeel ‘wettelijk verplicht’ tot het geven van inlichtingen. Daarmee meent de wetgever alle informatieverplichtingen uit de Faillissementswet (art. 105, 106, 116 en 117 Fw) samen te vatten zonder een specificatie te hoeven geven van degene op wie de verplichting rust en aan welke persoon inlichtingen moeten worden gegeven.

Het valt direct op dat de wetgever geen rekening heeft gehouden met de (zeer) recente ontwikkelingen in de jurisprudentie over wettelijke inlichtingenverplichtingen in relatie tot het nemo tenetur-beginsel van art. 6 EVRM. A-G Wattel heeft in een uitvoerige conclusie de stand van zaken in de jurisprudentie van het EHRM hierover uiteengezet. Hij concludeert – kort samengevat – dat als sprake is van een criminal charge of als de betrokkene niet kan uitsluiten dat van hem in de toezichtsfeer gevorderde informatie tegen hem gebruikt kan worden, hij niet zonder schending van art. 6 EVRM kan worden bestraft voor het niet meewerken aan wettelijke inlichtingenverplichtingen. Dit is tenzij sprake is van beperkte druk of een zeer milde straf of indien er procedurele waarborgen bestaan dat de in de toezichtsfeer afgedwongen informatie niet voor bestraffing of beboeting zal worden gebruikt.³

In navolging van deze conclusie oordeelde de Hoge Raad op 12 juli 2013 in een civiele kortgedingprocedure, waarbij op last van een dwangsom fiscaal relevante informatie werd gevorderd, dat de nationale autoriteiten moeten waarborgen dat degene die wordt gedwongen om mee te werken aan een wettelijke inlichtingenplicht, zijn recht om niet mee te werken aan zelfincriminatie effectief kan uitoefenen. Indien hierop gerichte regelgeving in Nederland ontbreekt, dient de rechter in de vereiste waarborgen te voorzien.⁴ Deze waarborg wordt door de Hoge Raad evenwel beperkt tot wilsafhankelijk materiaal.⁵

Voormeld arrest van de Hoge Raad werd al gesignaleerd door Hof Den Haag.⁶ Deze procedure betrof de inbewaringstelling van de gefailleerde op verzoek van de curator, omdat de gefailleerde geen medewerking wilde verlenen aan het verzoek van de curator om inlichtingen te verstrekken.

Het hof overwoog dat bij aan de curator ex art. 105 Faillissementswet (hierna: Fw) te verstrekken gegevens de waarborg moet worden toegepast, dat voor zover sprake is van ‘wilsafhankelijke’ informatie, deze niet zal mogen worden gebruikt in het kader van een eventuele strafvervolgning of bestuurlijke boeteprocEDURE tegen de gefailleerde. De door de gefailleerde aan de curator verstrekte informatie, waarvan het bestaan afhankelijk is van de wil van de gefailleerde, mag slechts worden gebruikt ten behoeve van het beheer en de vereffening van de failliete boedel en een voortvarende afwikkeling van het faillissement.

In navolging van de conclusie van A-G Wattel menen wij dat de strafbaarstelling ex art. 194 Sr zonder procedurele waarborgen in strijd is met art. 6 EVRM.

2.2. Schending administratie- en bewaarplicht strafbaar

De administratie heeft volgens de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel een sleutelpositie bij de bestrijding van faillissementsfraude.⁷ De huidige bankbreukbepalingen (art. 341, onderdeel a, sub 4 Sr en art. 343, sub 4, Sr) stellen het niet-handhaven van de administratie- en de bewaarplicht als bedrieglijke bankbreuk strafbaar. Volgens de memorie van toelichting bij het nieuwe wetsvoorstel laten deze bepalingen te wensen over, omdat het opzet van de dader op benadeling van schuldeisers is vereist. Dit houdt in dat het niet voldoen aan de administratie- en bewaarplicht strafbaar is indien vooruitzicht bestaat op het intreden van faillissement.⁸ Buiten die omstandigheden is het voeren van een onvolkomen administratie straffeloos.

Het blijkt in de praktijk niet altijd gemakkelijk te bewijzen dat sprake is geweest van opzettelijk handelen. Hilverda meent ook dat het beschermde belang – het waarborgen van een betrouwbare basis voor afwikkeling van het faillissement – voorop moet staan. Aldus is voorgesteld de overtreding van de administratie- en bewaarplicht strafbaar te stellen zonder de eis dat sprake moet zijn van het opzettelijk benadelen van schuldeisers.⁹ In de memorie van toelichting wordt opgemerkt:

‘Ten aanzien van het gevolg zal een eenvoudig bericht van de curator volstaan dat hij wordt gehinderd in zijn werkzaamheden. Anderzijds laat het centraal stellen van het gevolg de ruimte om geringe overtredingen van de administratie- en bewaarplicht (anders dan de afgifteplicht) die weinig tot geen schade opleveren voor de afwikkeling van het faillissement buiten beschouwing te laten.’¹⁰

Hierin dient aldus impliciet het vervolgingsbeleid te worden gelezen. Er zal ‘slechts’ worden vervolgd indien de curator ‘last’ heeft van een gebrekkige administratie. Deze beperking wordt echter niet opgenomen in de wet. Een aanvullende strafbaarstelling geldt voor het verwijtbaar niet voldoen aan de administratieplicht door bestuurders en commissarissen van een rechtspersoon. Voorgesteld wordt om de strafbaarstelling

van schending van de administratie-, bewaar- en afgifteplicht op te nemen in art. 344a Sr. Het voorgestelde artikel luidt:

‘1. Hij die in staat van faillissement is verklaard, wordt gestraft met gevangenisstraf van ten hoogste twee jaren of geldboete van de vijfde categorie:

1°. indien hij desgevraagd niet terstond, overeenkomstig de op hem rustende wettelijke verplichtingen ter zake, een ingevolge de wettelijke verplichtingen gevoerde en bewaarde administratie en de daartoe behorende boeken, bescheiden en andere gegevensdragers in ongeschonden vorm, zo nodig met de hulpmiddelen om de inhoud binnen redelijke termijn leesbaar te maken, aan de curator verstrekt;

2°. indien hij voor of tijdens het faillissement opzettelijk niet heeft voldaan aan de wettelijke verplichtingen tot het voeren van een administratie en het bewaren van de daartoe behorende boeken, bescheiden en andere gegevensdragers, ten gevolge waarvan de vereffening wordt bemoeilijkt.

2. Met dezelfde straf wordt gestraft de bestuurder of commissaris van een rechtspersoon die in staat van faillissement is verklaard, indien:

1°. hij desgevraagd niet terstond, overeenkomstig de op hem rustende wettelijke verplichtingen ter zake, een ingevolge de wettelijke verplichtingen gevoerde en bewaarde administratie en de daartoe behorende boeken, bescheiden en andere gegevensdragers in ongeschonden vorm, zo nodig met de hulpmiddelen om de inhoud binnen redelijke termijn leesbaar te maken, aan de curator verstrekt;

2°. hij voor of tijdens het faillissement opzettelijk niet heeft voldaan aan of heeft bewerkstelligd dat werd voldaan aan de wettelijke verplichtingen tot het voeren van een administratie en het bewaren van de daartoe behorende boeken, bescheiden en andere gegevensdragers, ten gevolge waarvan de vereffening wordt bemoeilijkt.

3. De bestuurder of de commissaris van een rechtspersoon die in staat van faillissement is verklaard aan wiens schuld het te wijten is dat niet is voldaan aan de wettelijke verplichtingen tot het voeren van een administratie en het bewaren van de daartoe behorende boeken, bescheiden en andere gegevensdragers, ten gevolge waarvan de vereffening wordt bemoeilijkt, wordt gestraft met gevangenisstraf van ten hoogste een jaar of geldboete van de vijfde categorie.

4. Hij te wiens aanzien de schuldsaneringsregeling natuurlijke personen van toepassing is verklaard, indien hij voor de toepassing van de schuldsaneringsregeling opzettelijk niet heeft voldaan aan de wettelijke verplichtingen tot het voeren van een administratie en het bewaren van de daartoe behorende boeken, bescheiden en andere gegevensdragers, ten gevolge waarvan de schuldsanering wordt bemoeilijkt, wordt gestraft met gevangenisstraf van ten hoogste twee jaren of geldboete van de vijfde categorie.’

2.3. Zelfstandige strafbaarstelling schending administratieplicht in WED

In de memorie van toelichting wordt onderstreept dat een zorgvuldige administratie noodzakelijk is om een onderne-

ming gezond te houden.¹¹ Zowel inzicht in de financiële situatie als een transparante administratie maken het mogelijk om adequate interne controle uit te oefenen. Indien dat niet het geval is, kunnen allerlei vormen van fraude en wanbeheer de kop op steken, wat kan leiden tot een faillissement. Gelet op het voorgaande wordt voorgesteld om het niet naleven van de administratieverplichtingen aan te merken als een economisch delict. Dit delict wordt overigens uitsluitend gekwalificeerd als overtreding. Het kabinet hecht aan de op basis van art. 2:10 en 3:15i Burgerlijk Wetboek (hierna: BW) na te leven zorgvuldigheidsnormen. Deze artikelen verplichten het bestuur van een rechtspersoon en ieder ander die een bedrijf heeft een behoorlijke administratie te voeren. Niet-naleving daarvan is (nog) niet strafbaar gesteld, maar schending van de fiscale administratieverplichting in de zin van art. 68 AWR is wel strafbaar. Aan de voorgestelde strafbaarstelling wordt overigens nagenoeg dezelfde strafmaat gekoppeld als aan art. 68 AWR, een maximumstraf van zes maanden hechtenis en een geldboete van de vierde categorie. In art. 68 AWR geldt dezelfde vrijheidsstraf, maar kan ‘slechts’ een geldboete van de derde categorie kan worden opgelegd.

De civiele administratieverplichting in de zin van art. 2:10, lid 1, en art. 3:15i BW verschilt nauwelijks van de verplichting als opgenomen in de belastingwet (art. 52 AWR). Art. 2:10 BW behelst de verplichting van het bestuur de vermogens- toestand van de rechtspersoon te administreren op een wijze dat te allen tijde de rechten en verplichtingen van de rechtspersoon kunnen worden gekend. Binnen zes maanden na afloop van het boekjaar moet het bestuur de balans en de staat van baten en lasten op papier stellen. De relevante boeken, bescheiden en andere gegevensdragers dient het bestuur gedurende zeven jaar te bewaren. Art. 3:15i BW bepaalt dat ook eenieder die een bedrijf of zelfstandig een beroep uitoefent, verplicht is van zijn vermogens- toestand en van alles betreffende zijn bedrijf of beroep een administratie te voeren en de daartoe behorende boeken en bescheiden en andere gegevensdragers te bewaren, zodat dat te allen tijde zijn rechten en verplichtingen kunnen worden gekend. Uit de toelichting bij het artikel volgt dat het eerste lid van art. 3:15i BW terminologisch aansluit bij art. 52, lid 1, AWR en bij art. 2:10, lid 1, BW.¹²

3. Vigerende strafbepalingen in de AWR

Zoals uit het voorgaande blijkt, hecht de wetgever veel waarde aan de nieuwe strafbepalingen ten aanzien van de administratieverplichting. Wij vragen ons af of dat uitgangspunt terecht is. Degene die ingevolge de belastingwet verplicht is tot het voeren en bewaren van een administratie, maar een zodanige administratie niet voert of bewaart, is al strafbaar op basis van art. 68, lid 1, onder d en e, AWR. Wat is dan de toegevoegde waarde van de voorgestelde strafbaarstelling van de overtreding van de administratie- en bewaarplicht? Om deze vraag te beantwoorden, zullen wij ingaan op de definitie van de administratieplicht ex art. 52 AWR en de strafbaarstelling in de AWR in de praktijk.

Art. 68, lid 1, onder d, AWR bepaalt:

'Degene die ingevolge de belastingwet verplicht is tot het voeren van een administratie overeenkomstig de daaraan bij of krachtens de belastingwet gestelde eisen, en een zodanige administratie niet voert, wordt gestraft met hechtenis van ten hoogste zes maanden of geldboete van de derde categorie.'

Art. 68, lid 1, onder e, AWR bepaalt:

'Degene die ingevolge de belastingwet verplicht is tot het bewaren van boeken, bescheiden of andere gegevensdragers, en deze niet bewaart, wordt gestraft met hechtenis van ten hoogste zes maanden of geldboete van de derde categorie.'

Indien deze feiten opzettelijk worden gepleegd, kan dit worden bestraft met hechtenis van ten hoogste vier jaren of geldboete van de vierde categorie of, indien dit bedrag hoger is, ten hoogste eenmaal het bedrag van de te weinig geheven belasting (art. 69, lid 1, AWR).

3.1. Administratie- en bewaarplicht ex art. 52 AWR

Op basis van art. 52 AWR zijn administratieplichtigen gehouden van hun vermogenstoestand en van alles betreffende hun bedrijf, zelfstandig beroep of werkzaamheid naar de eisen van dat bedrijf, dat zelfstandig beroep of die werkzaamheid op zodanige wijze een administratie te voeren en de daartoe behorende boeken, bescheiden en andere gegevensdragers op zodanige wijze te bewaren, dat te allen tijde hun rechten en verplichtingen en de voor de heffing van belasting overigens van belang zijnde gegevens hieruit duidelijk blijken. Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat de wetgever zich heeft gerealiseerd dat het begrip 'administratie' moeilijk is vast te leggen. Een definitie in de wet ontbreekt derhalve. In de parlementaire geschiedenis is vooropgesteld dat de administratieplichtige in beginsel vrij is om te kiezen op welke wijze hij de administratie wenst te voeren, mits aan de algemene eisen van juistheid volledigheid en controleerbaarheid is voldaan. Wat van een administratieplichtige kan worden gevergd, hangt af van de aard en de omvang van het bedrijf, het beroep of de werkzaamheid van de betrokkene.¹³ Ook blijkt uit de parlementaire geschiedenis dat voor de wettelijke formulering van de administratieverplichting ter wille van de uniformiteit aansluiting is gezocht bij de civielrechtelijke bepalingen op dit gebied. Ter zake van de fiscale administratieverplichting geldt dat uit de administratie voor de heffing van belasting van belang zijnde gegevens duidelijk moeten blijken.¹⁴ In zoverre verschillen de twee verplichtingen van elkaar. In de parlementaire geschiedenis wordt opgemerkt dat geen definitie van het begrip administratie is opgenomen in de wet, omdat het voor iedere administratieplichtige mogelijk moet zijn zich binnen de gestelde randvoorwaarden te houden aan de verplichting zonder dat inbreuk wordt gemaakt op diens vrijheid de administratie naar eigen inzicht in te richten en te voeren.¹⁵ Ook wordt het onwenselijk geacht in de wet zelf uitgebreide en gedetailleerde voor-

schriften op te nemen. Van dergelijke wetgeving zou een verstarrende werking uit kunnen gaan, aldus de wetgever.¹⁶ Niettemin heeft de staatssecretaris wel in enkele besluiten, in algemene zin en branchespecifiek, opgenomen uit welke onderdelen een administratie dient te bestaan.¹⁷

Administratie is aldus een open norm in de wet. De jurisprudentie bevat legio voorbeelden waaruit blijkt dat in het ene geval bepaalde informatie wel tot de administratie van een belastingplichtige wordt gerekend en diezelfde informatie in een ander geval juist niet. Het is voor de belastingplichtige – en de *professional* – derhalve niet (altijd) duidelijk welke specifieke informatie wel en welke niet tot de administratie behoort.

Zo meende de Hoge Raad in het arrest van 31 mei 2013 dat een coffeeshophouder ook de inkoop- en voorraadadministratie moet bijhouden.¹⁸ Dat dit – zoals het hof oordeelde – niet gebruikelijk is in deze branche, doet daar volgens de Hoge Raad niet aan af. Een dergelijk oordeel is vreemd, gelet op het feit dat de administratieverplichting volgens de parlementaire geschiedenis zo veel mogelijk aansluit bij hetgeen in het maatschappelijk leven – ook uit overwegingen van interne controle en van doelmatig ondernemingsbeleid – reeds gebeurt.¹⁹

In een eerder arrest oordeelde de Hoge Raad dat als niet is voldaan aan de bewaar- en/of administratieplicht van art. 52 AWR, deze gebreken van zo weinig gewicht zijn dat van omkering en verzwaring van de bewijslast geen sprake kan zijn.²⁰ In deze zaak had een metaalrecyclingbedrijf geweigerd om informatie te verstrekken over haar leveranciers en NN-contantbonnen gemaakt. Dat het bedrijf op grond van een milieuvergunning wel verplicht was om de gegevens van zijn leveranciers te administreren, is niet relevant voor de beoordeling of is voldaan aan de administratieplicht ten behoeve van de vennootschapsbelasting.

In een ander geval deed zich de situatie voor dat de belanghebbende volgens de inspecteur een kassasysteem hanteerde dat niet waarborgde dat de daarmee vervaardigde totaaloverzichten per dag alle bestellingen en daarop gevolgde betalingen omvatte, omdat eenmaal ingevoerde bestellingen gemuteerd of verwijderd konden worden.²¹ De vraag die aan de orde was, is of de detailgegevens van de bestellingen van belang waren voor de belastingheffing of niet? In dit geval moet er volgens de Hoge Raad van uit worden gegaan dat de (niet gemuteerde en niet verwijderde) detailgegevens van de bestellingen van belang waren voor de belastingheffing, zodat belanghebbende die had moeten bewaren. Door het wissen van de detailgegevens ging immers de mogelijkheid verloren om de volledigheid van de omzetverantwoording in geld te verifiëren aan de hand van een op goederenniveau te leggen verband tussen inkoop en verkoop. Het oordeel van het hof dat het niet bewaren van digitale gegevens inzake de dagontvangsten náást dezelfde gegevens op papier geen schending van art. 52 AWR opleverde, was volgens de Hoge Raad juist.

Onlangs oordeelde Hof Arnhem-Leeuwarden eveneens over een dergelijke kwestie.²² De inspecteur stelde dat de belanghebbende niet voldeed aan de administratieverplichting, doordat hij de detailgegevens niet had bewaard. Het hof meende dat dit de administratieplichtige niet kon worden tegengeworpen, nu de software niet voorzag in de mogelijkheid de detailgegevens te bewaren.

Gelet op de open norm in de wet en de voortdurende discussie in de rechtspraak over de omvang van de bewaar- en administratieplicht kan naar onze mening niet snel sprake zijn van een strafrechtelijk verwijt.

3.2. Art. 68, lid 1, sub d en e, AWR in de praktijk

Gelet op het voorgaande wekt het geen bevreemding dat de strafbepalingen van art. 68, lid 1, sub d en e, AWR niet of nauwelijks worden gebruikt. Uit oogpunt van rechtszekerheid in het strafrecht (art. 1 Sr) was het wenselijk geweest dat de belastingwetgever een duidelijke definitie van de administratieplicht had opgenomen. Thans geeft de wet slechts enkele kaders en worden deze aan de hand van (fiscale) jurisprudentie nader ingevuld. Bij dergelijke vage kaders zal slechts zelden kunnen worden gesproken van het (voorwaardelijk) opzettelijk niet, onjuist of onvolledig voeren of bewaren van een administratie. Ook Valkenburg meent dat de controlepraktijk zich thans weet te redden door bij geconstateerde gebreken te voldoen aan aanwijzingen van de belastinginspecteur. Hij spreekt de hoop uit dat deze praktische gang van zaken een argument vormt om niet onmiddellijk een vervolging te starten ter zake van het niet voeren van een administratie.²³

Er is een beperkt aantal uitspraken gepubliceerd ten aanzien van de bewaarplicht. Allereerst heeft de Hoge Raad geoordeeld over de vraag of een agenda moest worden bewaard, hetgeen in casu bevestigend werd beantwoord wegens daarin genoteerde inkomsten en uitgaven.²⁴ Daarnaast sprak Hof Amsterdam een verdachte belastingplichtige vrij van een schending van de bewaarplicht, aangezien uit getuigenverklaringen bleek dat aan deze plicht was voldaan tot aan de datum van ontbinding van de vof.²⁵ Ten slotte zijn er enkele uitspraken gepubliceerd over afroomsoftware in kassa- en/of administratiesystemen.²⁶

Het specifieke fiscale delict over de administratieplicht wordt in de praktijk ook slechts zelden vervolgd. Er zijn slechts enkele uitspraken gepubliceerd,²⁷ waarbij met name de recente uitspraak van Rechtbank Zeeland-West-Brabant de aandacht verdient. In die zaak werd het Openbaar Ministerie niet-ontvankelijk verklaard in een vervolging op basis van art. 225, lid 1, Sr met de navolgende overweging:

'De rechtbank is van oordeel dat wanneer degene die een bedrijfsadministratie voert deze vals maakt door het toevoegen van valse facturen, zulks er automatisch toe leidt dat betrokkene een valse bedrijfsadministratie voorhanden heeft. De rechtbank hecht voorts

belang aan het speciale karakter van een bedrijfsadministratie in het kader van de belastingheffing. Een dergelijke administratie dient er ingevolge artikel 52 van de AWR immers toe te allen tijde duidelijkheid te verschaffen over de rechten en verplichtingen alsmede de voor de heffing van belasting overigens van belang zijnde gegevens. Uit het vorenstaande volgt dat de kern van het verwijt dat verdachte wordt gemaakt, zoals dit uit het dossier naar voren komt, is gelegen in het feit dat deze duidelijkheid niet is verschaft, hetgeen tot benadeling heeft geleid.

Uit voormeld arrest van het Hof Den Bosch volgt dat het voorhanden hebben van valse geschriften in de zin van artikel 225 tweede lid, van het Wetboek van Strafrecht de facto overeenkomt met het voeren van een administratie als bedoeld in artikel 68 lid 1 onder d AWR. De rechtbank is van oordeel dat daarvan in onderhavige zaak sprake is. Omdat daarmee het voeren van de administratie niet op een correcte wijze is geschied, kan dit feit worden vervolgd op grond van artikel 68 lid 1 onder d AWR en strafbaar gesteld in artikel 69, lid 1 AWR. Daarmee is naar het oordeel van de rechtbank op grond van artikel 69 lid 4 AWR, vervolging op grond van artikel 225 van het Wetboek van Strafrecht uitgesloten.'

Ook heeft de Strafkamer van de Hoge Raad zich – jaren geleden – al eens uitgelaten over de strafbepaling van art. 68, lid 1, onder d, AWR.²⁸ In de zaak, die aan de Hoge Raad werd voorgelegd, had een leidinggevende van twee tuindersbedrijven urenstaten van door hem ingehuurd werknemers vernietigd. In zijn administratie bewaarde hij wel de facturen van het uitzendbureau, maar daarop waren namen van personen vermeld die niet bij hem hadden gewerkt. Namens deze leidinggevende werd het verweer gevoerd dat van een bewezenverklaring van art. 68, lid 1, onder d, AWR geen sprake kon zijn, omdat de bewaarplicht ex art. 52 AWR geen betrekking kan hebben op onjuiste en/of valse stukken. Het cassatiemiddel op dit punt werd door de Hoge Raad verworpen met de overweging dat van de bewaarplicht ex art. 52 AWR onjuiste of valse stukken niet zijn uitgezonderd. In zijn conclusie stelt A-G Wortel dat dit uitgangspunt voor de hand ligt, aangezien de Belastingdienst bij uitstek belang heeft bij documenten waarmee belastingontduiking kan worden achterhaald en aangetoond.²⁹ Naar zijn mening doet daaraan niet af dat die ondernemer door de bewaarplicht wordt gedwongen het in art. 225, lid 2, Sr gestelde misdrijf te begaan.

Deze overwegingen in het arrest zijn onzes inziens weer actueel geworden naar aanleiding van de recente ontwikkelingen in de jurisprudentie van het EHRM en de recente uitspraak van de Civiele Kamer van de Hoge Raad in verband met de dwangsomprocedure bij inlichtingenverplichtingen (zie ook par. 2.5 tot en met 2.7 hiervoor). Hoewel het voor de hand lijkt te liggen dat administratieve bescheiden in de regel als wilsonafhankelijk materiaal worden gekwalificeerd, menen wij dat er situaties denkbaar zijn die ertoe leiden dat bepaalde bescheiden, bijvoorbeeld handgeschreven aantekeningen, als wilsafhankelijk materiaal moeten worden gekwalificeerd. Ook in die situatie zijn derhalve procedurele waar-

borgen geïndiceerd om te voorkomen dat de strafbepalingen over de administratie- en bewaarplicht een schending van art. 6 EVRM opleveren.

Bovendien blijkt uit de hiervoor besproken jurisprudentie dat er slechts enkele evidente gevallen zijn, waarin een veroordeling volgde voor een schending van art. 68, lid 1, sub d en e jo. 69 AWR. In de overige gevallen volgde vrijspraak, niet-ontvankelijkheid van het Openbaar Ministerie of werd doorgeprocedeerd tot aan de Hoge Raad.

4. Conclusie

In het kader van de bestrijding van faillissementsfraude heeft de wetgever zijn zinnen gezet op strafbepalingen ter zake van schending van de inlichtingenplicht en de administratie- en bewaarplicht. Of deze strafbepalingen art. 6 EVRM-‘proof’ zijn, is echter de vraag. Bij lezing van de voorgestelde wetgeving valt namelijk direct op dat de wetgever (nog) geen procedurele waarborgen heeft opgenomen die waarborgen dat wilsafhankelijk materiaal uitsluitend ten behoeve van het beheer en de vereffening van de failliete boedel en een voortvarende afwikkeling van het faillissement kan worden gebruikt. De voorgestelde strafbepalingen inzake schending van de wettelijke inlichtingenverplichtingen en de administratie- en bewaarplicht zijn naar onze mening in strijd met art. 6 EVRM.

Daarnaast concluderen wij dat de strafbepalingen inzake schending van de administratie- en bewaarplicht een open norm bevat. Er zullen ongetwijfeld gevallen denkbaar zijn, waarin een veroordeling kan volgen voor de schending van de administratie- en bewaarplicht, maar de fiscale praktijk wijst uit dat over de definitie van deze begrippen veel discussie mogelijk is. Het wekt dan ook geen verbazing dat de fiscale strafbepalingen inzake schending van de administratie- en bewaarplicht weinig worden toegepast.

Niet alleen vanuit een juridisch perspectief (art. 6 EVRM), maar ook uit praktisch oogpunt betwijfelen wij derhalve of de thans voorgestelde wijzigingen in het kader van de bestrijding van faillissementsfraude soelaas bieden. Zonder procedurele waarborgen en een heldere definitie is het failliet van deze bepalingen naar onze mening reeds gegeven.

* Mr. A.A. Feenstra en mr. G.M. Boezelman zijn werkzaam bij Hertoghs advocaten-belastingkundigen.

- 1 Verheul 2013 (T&C Sr), art. 340 Sr, aantekening 1.
- 2 Kort & Bondig, 'Ruimere mogelijkheden om faillissementsfraude op te sporen', *Het Register*, augustus 2013, nr. 4, p. 5.
- 3 Conclusie A-G Wattel 1 maart 2013, ECLI:NL:PHR:2013:BZ3640.
- 4 HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640.
- 5 Wij hebben nog onze vraagtekens bij de overwegingen van de Hoge Raad over 'wilsafhankelijk materiaal', maar het voert te ver om die in het kader van dit artikel nader uit te werken.
- 6 Hof Den Haag 23 juli 2013, ECLI:NL:GHDHA:2013:2900.
- 7 Memorie van toelichting, p. 5.
- 8 Zie ook HR 5 april 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP4391 en HR 16 februari 2010, ECLI:NL:HR:2010:BK4797.
- 9 C.M. Hilverda, 'De bestrijding van faillissementsfraude: waar een wil is', Kluwer, Deventer 2012, p. 25-43.
- 10 Memorie van toelichting, p. 6.
- 11 Memorie van toelichting, p. 6.
- 12 Nieuwenhuis 2013 (T&C BW), art. 3:151 BW, aantekening 1.
- 13 Kamerstukken II, 1988-1989, 21 287, nr. 3, p. 3.
- 14 Kamerstukken II, 1988-1989, 21 287, nr. 3, p. 4.
- 15 Kamerstukken II, 1988-1989, 21 287, nr. 3, p. 11.
- 16 Kamerstukken II, 1988-1989, 21 287, nr. 3, p. 11.
- 17 Besluit van 4 april 2011, nr. BLKB 2011/265M, *Stcr.* 2011/6414 en besluit van 12 april 1996, nr. AFZ 95/4121M, V-N 1996/1884.
- 18 HR 31 mei 2013, ECLI:NL:HR:2013:BX7184.
- 19 Kamerstukken II, 1988-1989, 21 287, nr. 3, p. 3.
- 20 HR 18 februari 2011, ECLI:NL:HR:2011:BO4376.
- 21 HR 21 maart 2008, ECLI:NL:2008:BC7256.
- 22 Hof Arnhem-Leeuwarden 16 juli 2013, ECLI:NL:GHARL:2013:5304.
- 23 W.E.C.A. Valkenburg, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Fed fiscale studiereserie nr. 25, Kluwer, Deventer 2010, p. 27.
- 24 HR 27 september 1983, ECLI:NL:HR:1983:AC8115.
- 25 Hof Amsterdam 25 oktober 2010, ECLI:NL:GHAMS:2010:BO3348.
- 26 Hof Den Haag 29 februari 2008, ECLI:NL:GHSGR:2008:BC5496. Deze uitspraak is in cassatie in stand gebleven. Rb. Zwolle-Lelystad 8 mei 2012, ECLI:NL:RBZLY:2012:BW5187.
- 27 Rb. Den Haag 29 juli 2009, ECLI:NL:RBSGR:2009:BJ4228, Rb. Zutphen 5 juli 2011, ECLI:NL:RBZUT:2011:BR0343, Rb. Zeeland-West-Brabant 20 februari 2013, ECLI:NL:RBZWB:2013:BZ1739.
- 28 HR 22 februari 2005, ECLI:NL:HR:2005:AR8030.
- 29 Conclusie A-G Wortel 22 februari 2005, ECLI:NL:PHR:2005:AR8030.