

Gerecht in Eerste Aanleg  
van Curaçao

**PLEITNOTITIE**  
mr. N. van der Laan  
mr. M.F. Murray

Zittingsdatum:  
26 oktober 2017 te 09:00 uur

Inzake:  
**E.D. Tromp**

Parketnummer:  
810.00001/17

---

---

## Inhoud

1	Inleiding.....	2
2	Openbaar Ministerie niet ontvankelijk.....	5
2.1	Primair: Openbaar Ministerie integraal niet ontvankelijk.....	5
2.1.1	Artikel 55 ALL .....	8
2.1.2	Conclusie primaire standpunt .....	10
2.2	Subsidiar: Openbaar Ministerie in ieder geval thans niet-ontvankelijk alternatief.....	11
2.3	Meer subsidiar: Openbaar Ministerie niet ontvankelijk voor ‘niet-opzettelijke’ variant, voor zover ten laste gelegd .....	12
2.3.1	Niet-opzettelijk doen van onjuiste aangifte in Nederland niet strafbaar.....	13
2.3.2	Wetgeving Curaçao .....	15
2.4	Conclusie .....	18
3	Vrijspraak opzetvariant .....	18
3.1	Aangifte niet onjuist.....	19
3.1.1	Is ETP door Beschikking Pensioenen niet langer een geaccepteerde pensioenverzekeraar? .....	19
3.1.2	Verhouding wetgeving - ruling .....	23
3.2	Geen opzet (en ook overigens geen schuld) .....	28
3.2.1	Pleitbaar standpunt.....	28
3.2.2	Geen (voorwaardelijk) opzet (en geen schuld) .....	31
3.2.3	Conclusie opzetvariant .....	44
4	Vrijspraak niet opzettelijke-opzet variant (schuld variant) .....	44
5	AVAS – niet opzettelijke variant .....	45
6	Vrijspraak subsidiaire valsheid in geschrift .....	45
7	Uitleiding - conclusie .....	45

1. Geachte rechter, geachte griffier, geachte officieren van justitie.

## **1 Inleiding**

2. In deze zaak is door de verdediging al het nodige gezegd. Er is een bezwaarschrift ingediend, een pleitnota ter gelegenheid van die behandeling voorgedragen en een regiezitting geweest. Net als op de regiezitting merken we echter op dat gezien de belangen en de openbaarheid van de zitting bepaalde zaken bewust integraal zullen worden herhaald.
3. Op de regiezitting in juli van dit jaar hebben wij uitvoerig stilgestaan bij de belangen in deze zaak. De gang van zaken in de afgelopen maanden onderstreept die opmerkingen des te meer. Inmiddels is er immers een ontslagprocedure in gang gezet met als enige grond deze lopende strafzaak. Een procedure die overigens weinig behoorlijk lijkt te verlopen. Client moest in ieder geval uit de krant vernemen dat volgens Minister Gijsbertha 'partijen het eens waren' dat Tromp niet meer zou terugkeren als President-directeur en hij '*in overleg was om op een elegante wijze de (normale) werkrelatie met de Centrale Bank van Curaçao en Sint Maarten (CBCS) te beëindigen*'. Enkele weken later las Tromp tot zijn verbazing echter weer dat de ministerraad van Curaçao en die van Sint Maarten akkoord zijn gegaan met zijn ontslag als president van de CBCS. Dat ontslag is hem gistermiddag pas formeel uitgereikt.
4. Een opmerkelijke timing. Net als de timing van andere zaken die deze week hebben plaatsgevonden.
5. De uitgangspunten voor die ontslagprocedure zijn overigens op zichzelf niet volslagen idioot. De gedachte dat de integriteit van de President van de Centrale Bank een groot goed is en dat als daar twijfels over bestaan dit het functioneren van diezelfde Centrale Bank raakt, is begrijpelijk. En dat dit gevolgen kan hebben voor Tromps positie evenzeer. Gezien de inmiddels ontstane situatie heeft Tromp in zijn reactie op het voorgenomen ontslag om die reden ook aangegeven bereid te zijn in overleg te treden om te komen tot een passende oplossing.
6. Dat neemt echter niet weg dat die passende oplossing wel recht zou moeten doen aan de feiten. Want het bestaan van eventuele 'twijfels' aan zijn integriteit betekent natuurlijk nog niet dat cliënt reeds om die reden de handdoek in de ring zou moeten gooien. Zeker niet als die twijfels naar aanleiding van deze strafzaak gewoonweg onterecht zijn.
7. *Er wordt een nucleaire bom op mij afgevuurd. Ik heb het gevoel dat er met een kanon op een mug wordt geschoten*, aldus Tromp in zijn eerste verhoor (p. 189).

8. De verdediging zou in dat verband graag een lans willen breken voor de onschuldpresumptie die in de media, in de politiek maar helaas ook steeds meer bij het Openbaar Ministerie uit beeld lijkt te raken. Wat wij op eerdere zittingen reeds hebben opgemerkt lijkt in ieder geval bewaarheid geworden... wat uw gerecht ook zal beslissen, of het voor de persoon van cliënt nog veel zal uitmaken is de vraag. Cliënt is na dertig jaar trouwe dienst in het landsbelang immers reeds via de achterdeur afgeserveerd.
9. En weliswaar begrijpen wij dat het eventuele ontslag van Tromp hier vandaag niet centraal staat, maar zeker ook in het licht van hetgeen wij in onze preliminaire verweren reeds hebben overwogen, is dat ontslag wel door het Openbaar Ministerie gecomponeerde achtergrondmuziek die behoorlijk hard aan staat
10. En wellicht zal het Openbaar Ministerie zich op het standpunt stellen dat de arbeidsrechtelijke gevolgen van een vervolgingsbeslissing hem niet kunnen worden aangerekend, maar dat is maar slechts zeer beperkt waar.
11. Want voor een gerechtvaardigde vervolgingsbeslissing is wel een afweging noodzakelijk tussen enerzijds de ernst van het verwijt en de mate van opzet of schuld en anderzijds de persoonlijke belangen van de verdachte. De verdediging kan niet vaak genoeg benadrukken dat zij die gemaakte afweging in het geheel niet begrijpt. Om hetgeen daartoe in eerdere processtukken is opgemerkt inleidend nog eens kernachtig samen te vatten:
  - a. Het gaat om een puur fiscaal vraagstuk, terwijl op Curaçao op dergelijke vraagstukken *in beginsel fiscaal wordt gereageerd*<sup>1</sup> en het volstrekt ongebruikelijk is om eventueel onjuiste aangiften strafrechtelijk te vervolgen. De zaak Dos Santos was de eerste, Tromp nu de tweede;
  - b. Ging het bij Dos Santos nog om een vrij evidente belastingfraude met evenzeer vrij evident nadeel voor het land Curaçao, in de zaak Tromp gaat het om niet meer dan de fiscale uitleg van gewijzigde c.q. nieuw ingevoerde wetgeving die volgens de deskundigen overigens *complex, lastig toegankelijk, niet glashelder en voor verschillende interpretaties vatbaar is*;
  - c. De fiscale uitleg die door het Openbaar Ministerie wordt voorgestaan wordt bovendien door deze vijf vooraanstaande deskundigen (waaronder twee hoogleraren) inhoudelijk niet gedeeld. Zij concluderen allen, op vergelijkbare, complementaire en ook wisselende gronden, dat van een onjuiste aangifte helemaal geen sprake is en ze begrijpen zonder uitzondering niets van de vervolgingsbeslissing van het Openbaar Ministerie;

---

<sup>1</sup> ECLI:NL:OGECAC:2016:4

- i. mr. Shulaika Delsol, voormalig inspecteur der Belastingen, voormalig beleidsmedewerker bij het ministerie van Financiën en partner bij Paasen Delsol Tax Lawyers concludeert dat het OM *'ten onrechte'* oordeelt dat sprake is van een onjuiste belastingaangifte. Tromp valt volgens haar *'niets te verwijten'*;
  - ii. mr. Wendell Meriaan, partner bij KPMG-Meijburgh concludeert dat de *'pensioenopbouw via de Stichting wel degelijk is toegestaan'* en de door de Stichting beheerde pensioenregeling van Tromp *'nog immer een kwalificerende regeling'* is. De stelling dat sprake is van een onjuiste aangifte is *'niet op zijn plaats'*;
  - iii. mr. Dennis Evertsz, voormalig hoofdinspecteur van de Belastingen op Curaçao verklaart dat *'de pensioenregeling van Tromp via de Stichting E.T. Pensioenen kan (...) worden opgebouwd'*. Van een onjuiste aangifte is volgens hem geen sprake;
  - iv. Emeritus-hoogleraar pensioenen bij de Universiteit van Tilburg Gerry Dietvorst stelt dat de wet *'niet glashelder is en voor verschillende interpretaties vatbaar'*. Volgens hem is *'het maar zeer de vraag of de wetswijziging ETP raakt'*. Van fraude is *'in de verste verte'* volgens hem geen sprake;
  - v. tot slot, prof dr. Peter Kavelaars, hoogleraar fiscale economie aan de Erasmus Universiteit te Rotterdam, buitengewoon hoogleraar fiscaal recht en economie aan de University of Curaçao en directeur Wetenschappelijk Bureau bij Deloitte Belastingadviseurs meent dat *'de pensioenregeling ondergebracht bij de Stichting ETP voldoet aan de wettelijke voorwaarden'* en *'elke grondslag weg valt onder de vordering van het OM'*. Hij vindt de strafrechtelijke vervolging *'geheel onterecht'*.
- d. Het zijn mensen die er verstand van hebben. Maar zelfs al zouden deze deskundigen het alle vijf mis hebben en al zou het zo zijn dat de fiscale uitleg van het Openbaar Ministerie wel klopt, dan nog gaat het fiscale vraagstuk om niet meer dan over het *moment* waarop belasting zou moeten worden betaald. Had dat al gemoeten, of moet dat pas na pensionering?
- e. Daar komt bij dat door Tromp nooit is betwist dat hij de belasting moet betalen waarvan het Openbaar Ministerie meent dat hij die moet betalen. Hij meent echter dat hij dat pas na pensionering moet gaan betalen.
- f. Ook geldt dat juist de visie van het Openbaar Ministerie tot fiscaal nadeel voor het land Curaçao leidt en niet andersom. De verdediging heeft voorgerekend dat Tromp na pensionering uiteindelijk (afhankelijk van hoe oud hij wordt) meer dan het dubbele zal afdragen aan belasting dan het door het Openbaar Ministerie berekende beweerdelijke nadeel.

- g. En last but zeker not least: het Openbaar Ministerie heeft nog geen begin van bewijs dat sprake is van boos opzet bij Tromp, dat hij heeft gehandeld met het doel om minder belasting te betalen.
12. En toch staan we hier.
  13. Preliminair hebben wij reeds meermalen verzucht: *Waar gaat dit over?!?* Dat zullen we vanaf nu niet meer herhalen. Maar dat betekent niet dat wij inmiddels (geredeneerd vanuit de strafvorderlijke belangen die bij uitsluiting een rol zouden moeten spelen bij het nemen van een vervolgingsbeslissing) iets zijn gaan begrijpen van de keuze om Tromp voor deze zaak voor de rechter te brengen.

## **2 Openbaar Ministerie niet ontvankelijk**

### *2.1 Primair: Openbaar Ministerie integraal niet ontvankelijk*

14. Dat brengt ons tot een herhaling van het preliminaire verweer waarop thans nog niet is beslist. Daarbij merken wij allereerst (en herhaald) op dat de omstandigheid dat wij dit verweer voeren geenszins is ingegeven door een gebrek aan vertrouwen dat het bij een ontvankelijk verklaring tot een veroordeling zou kunnen leiden. Integendeel.
15. Het feit dat wij ons pleidooi inhoudelijk dan ook met allerhande juridische verweren en toelichtingen beginnen over de uitleg van de fiscale wetgeving op Curaçao en de verhouding tussen het strafrecht en het fiscale recht, moet aldus niet worden opgevat als zouden wij daarmee de aandacht van de kernvraag: bestaat er enig bewijs voor het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte, willen afleiden.
16. In het geheel niet. Wat ons betreft, en dat hebben wij in diverse stukken reeds uitvoerig toegelicht (mede op basis van de reeds aangehaalde vijf fiscale opinies), kan hetgeen ten laste is gelegd onmogelijk worden bewezen. Aangezien het schema ex artikel 392-394 Sv ons nu eenmaal dwingt tot het hanteren van een juridisch logische volgorde, behandelen wij de ontvankelijkheid voor de vraag naar de bewijsbaarheid.
17. We beginnen dus andermaal met de stelling dat het Openbaar Ministerie niet-ontvankelijk is onder verwijzing naar al hetgeen wij reeds preliminair hebben betoogd. Wij verzoeken hetgeen daartoe preliminair is aangevoerd (hoewel formeel mogelijk niet nodig) thans als hier herhaald en ingelast te beschouwen.
18. In aanvulling daarop merken wij op dat het ons opvalt dat het Openbaar Ministerie in zijn reactie op de verweren van de verdediging doelbewust en categorisch bepaalde door ons opgeworpen vragen ontwijkt of in ieder geval onbeantwoord laat. Gedrag waar wij in het afgelopen anderhalf jaar bijna continu tegenaan zijn gelopen. Als het lastig wordt, dan wordt het vraagstuk gewoon genegeerd.

19. De reactie van de officier op ons recente verzoek om dan toch in ieder geval uit te leggen waaróm zij niet bereid was om de tapgesprekken in afschrift te verstrekken is tekenend voor de opstelling van het Openbaar Ministerie in deze strafzaak: *Ik ga niet met u in discussie.*
20. Voor wat betreft die tapgesprekken is het sop de kool natuurlijk niet waard. Maar andere vraagstukken schreeuwen wat de verdediging betreft toch nog steeds om een toelichting:
- a. Waarom is het onderzoek naar Tromp in 2016 opgestart, terwijl de verdachtmakingen in kranten die kennelijk in 2016 aanleiding waren voor het onderzoek reeds vanaf 2011 bekend waren, zelfs heel concreet als gevolg van een aangifte uit september 2011 die inmiddels aanvullend is gevoegd (TROMP – Y), dit alles terwijl deze feiten bovendien deels reeds waren onderzocht door bijvoorbeeld de Algemene Rekenkamer van Curaçao?
  - b. Waarom levert volgens het Openbaar Ministerie de omstandigheid dat onduidelijk is hoe Tromp zijn appartement in Miami heeft gefinancierd een gerechtvaardigde verdenking op van corruptie, witwassen en onverklaarbare vermogenstoename?
  - c. Waarom heeft het Openbaar Ministerie de Minister op Sint Maarten (en vermoedelijk ook Curaçao) verzocht om een veiligheidsonderzoek naar Tromp in te stellen, in de wetenschap dat het een strafrechtelijk onderzoek had lopen?
  - d. Waarom is de fiscus niet benaderd zodra het Openbaar Ministerie vond dat er een gerechtvaardigde verdenking van belastingfraude ontstond, alvorens werd besloten tot een huiszoeking?
  - e. Waarom is de fiscus überhaupt niet betrokken geweest bij dit onderzoek, terwijl een strafrechtelijke vervolging op Curaçao voor puur fiscale delicten zeer uitzonderlijk is?
  - f. Waarom is in de richting van de rechter-commissaris gecommuniceerd dat de verdenking van belastingfraude toezag op het opzettelijk doen van onjuiste belastingaangifte terwijl deze verdenking jegens Tromp helemaal niet bestond (als we het proces-verbaal van verdenking mogen geloven) en ook overigens geen feiten bekend waren die een dergelijke opzet verdenking rechtvaardigden?
  - g. Waarom is de CBCS niet net als Tromp aangemerkt als verdachte voorafgaand aan de huiszoeking, welk juridisch argument bestaat daarvoor anders dan willekeur?
  - h. Waarom en op welke juridische basis heeft het Openbaar Ministerie gemeend gerechtigd te zijn zich in de richting van de Veiligheidsdienst van Sint-Maarten inhoudelijk uit te kunnen laten over de resultaten van het onderzoek en gerechtvaardigdheid van een vervolging, terwijl bovendien het onderzoek nog liep?

- i. Waarom heeft de woordvoerder van het Openbaar Ministerie zich in de media uitgelaten over het voor de rechter brengen van deze zaak terwijl het onderzoek nog niet was afgerond?
- j. Waarom heeft diezelfde woordvoerder met de RvC van de CBCS telefonisch contact gehad waarin hij dit bericht in de krant heeft bevestigd?
- k. Waarom heeft het Openbaar Ministerie vervolgens categorisch niet aan de RvC willen toegeven dat er nog geen vervolgingsbeslissing was genomen?
- l. Waarom heeft het Openbaar Ministerie de aangifte tegen Serphos niet willen onderzoeken?
- m. Waarom heeft het Openbaar Ministerie zich in communicatie met de RvC van de CBCS gemengd in de discussie over de houdbaarheid van Tromps positie gezien de resultaten van het op verzoek van het Openbaar Ministerie uitgevoerde veiligheidsonderzoek?
- n. Waarom is de verdenking van belastingfraude afgesplitst van de overige verdenkingen terwijl in januari 2017 de verhoren nog eenzijdig afgebroken werden met als argument dat de verdenking van ETP *een duidelijke link* had met de overige verdenkingen?
- o. Waarom is geen enkel onderzoek gedaan naar de door de verdediging ingebrachte jaarrekeningen en is na ontvangst daarvan het onderzoek direct afgerond?
- p. Waarom is de fiscale ruling c.q. overeenkomst uit 1994 niet op eigen initiatief in het dossier gevoegd en is deze aldus geheel onbesproken gelaten?
- q. Waarom is het door Palm ondertekende uitbetalingsverzoek van de gelden bij NN uit november 2007 niet op eigen initiatief in het dossier gevoegd?
- r. Waarom is zoveel haast gemaakt met het bekendmaken van de vervolgingsbeslissing, zonder dat de moeite werd genomen eerst inhoudelijk te reageren op hetgeen de verdediging in reactie op de ontvangst van het strafdossier naar voren bracht?

- 21. Het zijn allemaal vragen die, zeker in samenhang gezien, nopen tot enige nadere toelichting. Het Openbaar Ministerie doet er het zwijgen toe. Dat is opmerkelijk.
- 22. De verdediging heeft juridisch geen enkel middel om het Openbaar Ministerie te dwingen om antwoord te geven op deze prangende vragen. En die pogingen die zijn ondernomen om die helderheid te verkrijgen zijn bewust gefrustreerd.
- 23. Het is niet anders. Maar het kleurt voor ons de zaak natuurlijk behoorlijk, dat spreekt voor zich.
- 24. Hoe dan ook. In aanvulling op de reeds gevoerde verweren wordt op een aantal punten nog het volgende aanvullend opgemerkt.

### 2.1.1 Artikel 55 ALL

25. Het Openbaar Ministerie heeft de stelling van de verdediging dat in strijd is gehandeld met de bepalingen van artikel 55 ALL gepareerd door te verwijzen naar HR 15 september 1986, NJ 1987, 304.
26. In reactie daarop kan om te beginnen worden opgemerkt dat de bepaling van artikel 80 AWR weliswaar inhoudelijk vergelijkbaar is met de bepaling van artikel 55 ALL, maar de wetsgeschiedenis niet volledig identiek is. Reeds daarom is het geen gegeven dat deze oude jurisprudentie uit 1986 ook zonder meer van toepassing is op het bepaalde in de ALL. In ieder geval is dit geen automatisme.
27. Dat is niet van ondergeschikte betekenis omdat anders dan de Memorie van Toelichting bij artikel 80 AWR, die de nadruk vooral legt op de “doeltreffende werkverdeling” tussen het OM en het bestuur van ‘s Rijks belastingen (zoals ook de PG in zijn conclusie onder dat arrest aanhaalt), de nadruk in de wetsgeschiedenis van artikel 55 ALL tevens ligt op ‘de belangrijke invloed op de vervolging’ van de belastingadministratie als gevolg van deze bepaling.<sup>2</sup>
28. Het is nu juist die *belangrijke invloed* van de fiscus die door het Openbaar Ministerie doelbewust is omzeild.
29. In dat verband wordt opgemerkt dat de ratio van de verplichting om alle processen-verbaal naar de fiscus in te zenden ook goed wordt toegelicht in de Nederlandse wetsgeschiedenis:<sup>3</sup>  
*De organisatie van de belastingdienst gedooft niet, dat het openbaar ministerie, door het voeren van een zelfstandig beleid in zake het onderzoek van de talloze vermoedens van belastingdelicten, de werkzaamheden van die dienst zou doorkruisen.*
30. In de literatuur wordt daarover door Wattèl het volgende opgemerkt:<sup>4</sup>

*In de parlementaire geschiedenis van de AWR (met name in de MvT) zijn zowel passages te vinden die erop duiden dat de wetgever bij art. 80 AWR vooral aan afdoeningsefficiëntie dacht (en dus een zgn. instructienorm schreef), als passages die erop duiden dat art. 80 AWR mede een waarborg voor de verdachte inhoudt, nl. een verplichte dubbele opportuniteitsbeoordeling: één speciale, door de directeur, ter beantwoording van met name de vraag of openbare afdoening en vrijheidsstraf wenselijker is dan administratieve afdoening of transactie (...) en één algemene, door de OvJ. De meest belangrijke overweging van de wetgever lijkt echter te zijn dat*

---

<sup>2</sup> MvT Algemene landsverordening Landsbelastingen (P.B. 2001-089), p. 29

<sup>3</sup> MvT invoering AWR 1955, 4080 nr. 3, p. 29

<sup>4</sup> Mr.P.J. Wattèl, ‘De verhouding tussen het bestuur van ‘s Rijks belastingen en het OM in belastingstrafzaken’, NJB 21 maart 1987 afl 12 p. 369



*weliswaar zoveel mogelijk (...) aangesloten moest worden op het algemeen straf- en strafprocesrecht, maar dat het OM toch niet de mogelijkheid moest krijgen het (afdoenings-)beleid van de fiscus te doorkruisen. Het meest duidelijk blijkt dat uit de boven (sub 1) aangehaalde toelichting.*

31. De toelichting waarop Wattèl doelt is dezelfde toelichting die wij hiervoor hebben benoemd.
32. Wattèl benoemt overigens ook nog een ander argument c.q. belang als gevolg waarvan niet lichtvaardig moet worden gedacht over het brengen van fiscale zaken in de justitiële sfeer. Terecht merkt hij namelijk op dat door die overgang *het bestuur haar opportuniteitsbeoordeling niet kan uitoefenen en de verdachte de kans op administratieve afdoening wordt onthouden.*
33. Het Openbaar Ministerie voert nog aan dat de verplichting van het insturen van de processen-verbaal alleen zou gelden voor het 'eind proces-verbaal' na afronding van het onderzoek. Die gedachte wordt echter in het geheel niet ondersteund door de wettekst of de wetsgeschiedenis en zou de bepaling van artikel 55 ALL ook zinledig maken.
34. De casus van HR 15 september 1986, NJ 1987, 304 was bovendien inhoudelijk van een andere orde. In die zaak was de fiscus immers reeds betrokken bij het onderzoek alvorens het Openbaar Ministerie een GVO vorderde. Bovendien had de fiscus in die casus achteraf uitdrukkelijk medegedeeld vervolging te wensen.
35. De uitspraak is inhoudelijk in de literatuur overigens sterk bekritiseert. Andermaal Wattèl:

*De redenering van de HR [houdt, NVDL/MM] het volgende onaanvaardbare resultaat in: het OM mag in eerste instantie niet vervolgen zonder uitnodiging daartoe van de directeur, maar als het OM desondanks tóch vervolgt, dan mag het wél. Kortom: het OM kan zichzelf bevoegd maken door iets te doen waartoe het niet bevoegd is!*

*Het kan dan ook alleen maar pour besoin de la cause zijn dat de HR met veel aplomb beweert dat art. 80 AWR tot uitdrukking zou brengen dat het Bestuur uitgepraat is 'indien justitieel reeds daden van vervolging zijn verricht'. Hoe men het ook wendt of keert, zulks drukt het genoemde artikel niet uit. (...)*

*'s Hogen Raads overwegingen lijken vooral ingegeven door de wens vooral praktisch (d.w.z. opsporingsefficiënt) te blijven nu het Bestuur immers achteraf te kennen gaf geacht te willen worden vervolging wenselijk te hebben gevonden.*

36. Zo'n akkoordverklaring achteraf ontbreekt overigens in dit dossier. Het tegendeel lijkt juist uit de stukken te volgen nu de fiscus de aanslagen IB over 2015 en 2016 conform

aangifte heeft opgelegd. Dat kunnen wij niet anders uitleggen dan dat de fiscus kennelijk akkoord is met aftrek van de werknemersbijdrage van de pensioenpremies.

37. Voorts geldt nog dat, zoals uitvoerig is betoogd, de door het Gerecht in de zaak Dos Santos gekwalificeerde nodeloze heen en weer zending van pv's indien de zaak in de justitiële sfeer is beland, in dit geval wel degelijk een belang zou hebben gediend. Het zou immers de fiscus in ieder geval op de hoogte brengen van de resultaten van het onderzoek en haar de mogelijkheid hebben gegeven in te grijpen, althans haar standpunt over het geponeerde fiscale vraagstuk (en de daarbij behorende gevolgen voor het land Curaçao) onderdeel kunnen hebben laten uitmaken van het dossier. Daarbij komt nog dat in de zaak Dos Santos de SBAB betrokken was en in die zin indirect de fiscus ook op de hoogte was van de zaak. In de zaak Tromp is het onderzoek uitgevoerd door het TBO dat geen enkele (aantoonbare) specifieke deskundigheid heeft op het gebied van het fiscale recht. In ieder geval is het TBO niet opgericht om onderzoek te doen naar belastingfraude.
38. Verwezen wordt ook nog naar HR 24 juni 1997, ECLI:NL:1997:ZD0771. In dat arrest oordeelde de Hoge Raad dat de inzendingplicht niet absoluut is. Daar ging het om een onderzoek dat door de FIOD was verricht en was ingezonden. De Hoge Raad overwoog dat bij een dergelijke betrokkenheid van de FIOD, instemming van het bestuur van 's Rijks belastingen ingevolge art. 80, tweede lid van de AWR mag worden aangenomen. Een uitspraak die gezien de specifieke taakstelling van de FIOD en de onderlinge verhouding op zichzelf niet opmerkelijk is. Afgezet tegen de taakstelling van het TBO en het geheel ontbreken van enige verhouding met de fiscus, onderstreept dat arrest echter des te meer het belang van Tromp bij een dergelijke inzending van de stukken aan de fiscus.
39. Tot slot geldt nog dat, zoals reeds gememoreerd, het in de zaak Dos Santos ging om een vrij evidente belastingontduiking. De verweren daar waren dan ook vooral erg formeel ingestoken, terwijl vrij evident was dat van belastingfraude sprake was. In zoverre is het geen gekke gedachte om te denken dat Dos Santos minder belang had bij een dergelijke heen en weer zending dan Tromp.

#### 2.1.2 Conclusie primaire standpunt

40. Onder verwijzing naar alle omstandigheden zoals opgesomd in de conclusie in de pleitnota bij het preliminaire verweer onder paragraaf 2.4, in onderling verband en samenhang bezien, dient te worden geconcludeerd dat het Openbaar Ministerie zijn bevoegdheid te buiten is gegaan en deze bovendien heeft aangewend voor een ander doel (te weten ter verwezenlijking van politieke doelen) dan waarvoor de wetgever deze aan het Openbaar Ministerie heeft verstrekt. Geen redelijk denkend Openbaar Ministerie zou deze zaak bovendien hebben vervolgd.

41. Het Openbaar Ministerie heeft mitsdien ernstig inbreuk gemaakt op de beginselen van een behoorlijke procesorde waardoor doelbewust of met grove veronachtzaming van de belangen van de Tromp aan diens recht op een eerlijke behandeling van zijn zaak is tekortgedaan. Dit dient te leiden tot de niet-ontvankelijk verklaring van het Openbaar Ministerie.

## *2.2 Subsidiair: Openbaar Ministerie in ieder geval thans niet-ontvankelijk alternatief*

42. In lijn met het preliminaire verweer betogen wij subsidiair in ieder geval dat het Openbaar Ministerie thans niet-ontvankelijk is. Daarbij herhalen wij hetgeen wij preliminair opmerkten.
43. Zoals gemotiveerd is betoogd menen wij dat het Openbaar Ministerie ten onrechte een puur fiscaal vraagstuk ter beoordeling voorlegt aan de strafrechter. Een plaats waar dit vraagstuk niet thuishoort. Het is ook niet voor niks dat wij in ons schrijven van 3 mei jl. het Openbaar Ministerie uitdrukkelijk hebben verzocht de zaak terug te sturen naar de fiscus opdat de kwestie fiscaal kan worden afgedaan.
44. Het Openbaar Ministerie heeft dat verzoek verworpen met de volgende overweging: *Gelet op de lange periode waarin de strafbare feiten vermoedelijk zijn gepleegd, de hoogte van het nadeel en de maatschappelijke positie van uw cliënt - die immers een voorbeeldfunctie heeft in de samenleving - past alleen een strafrechtelijke afdoening.*
45. Wat ons betreft overtuigt deze redenering totaal niet. Over het beweerdelijke nadeel hebben wij reeds het nodige gezegd (al dan niet preliminair). Daarvan is geen sprake. Integendeel, het is juist de vervolgingsbeslissing die tot fiscaal nadeel leidt. De relevantie van de 'lange periode' waarin de feiten vermoedelijk zouden zijn gepleegd zien wij evenmin. Het is niet zo dat er in die periode steeds weer allerhande wilsbesluiten zijn genomen om strafbare feiten te plegen. Het enige dat aan de hand is, is dat het uitgangspunt dat nu nog geen belasting verschuldigd is consequent gedurende al die jaren in de aangiften is gehanteerd.
46. Het argument van de voorbeeldfunctie van cliënt zou ons inziens pas opgaan indien er daadwerkelijk sprake zou zijn van fraude, in de zin dat er een evident onjuiste belastingaangifte zou zijn gedaan met het (voorwaardelijk) opzet om minder belasting te betalen. Daarvan is zoals reeds uitvoerig gememoreerd geen sprake.
47. Kortom, deze zaak hoort niet in het strafrecht. In ieder geval menen wij subsidiair dat hij niet in het strafrecht hoort voordat definitief is beslist op dit vraagstuk in het fiscale traject. Waarbij geldt dat wij menen dat gezien de recente gedragingen van de fiscus klaarblijkelijk fiscaal ook geen verschil van inzicht meer bestaat. De fiscus heeft immers de aanslagen IB over 2015 en 2016 conform aangifte opgelegd, inclusief aftrek van de pensioenpremies.

48. Maar los van de vraag wat de fiscus thans precies vindt, werkelijk iedereen die wij over deze zaak spreken vraagt zich af hoe het mogelijk is dat dit vraagstuk in het strafrecht terecht is gekomen terwijl een zaak als deze behoort te worden opgelost in een goed gesprek met de fiscus. Pas nadien zou eventueel (indien daartoe nog aanleiding bestaat) in het strafrechtelijke kader de vraag kunnen worden beantwoord of er ook grond is om strafrechtelijk op te treden wegens het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte.

49. Wij concluderen dan ook dat aangezien:

- Het beleid van de fiscus doorgaans pragmatisch is ingestoken en er tot op heden vrijwel geen aandacht is geweest van de fiscus voor pensioenvoorzieningen;
- *De belastingwetgeving (...) als uitgangspunt [kent, NL] dat op onvolledige aangiften in beginsel fiscaal wordt gereageerd, namelijk door middel van naheffingsaanslagen en boeteoplegging (ECLI:NL:OGEAC:2016:4):*
- Het op Curaçao volstrekt ongebruikelijk is om fiscale verwijten strafrechtelijk af te doen, de zaak Dos Santos was de eerste, Tromp is dan de tweede;
- De fiscus in het geheel niet door het Openbaar Ministerie bij de vervolgingsbeslissing is betrokken;
- De fiscus door de vervolgingsbeslissing aanzienlijk wordt benadeeld;
- Het hier niet gaat om *belastingontduiking*, aangezien het niet gaat om de vraag *of* er belasting moet worden betaald, maar enkel om de vraag *wanneer*;
- De fiscus het naar haar het zich laat aanzien ook niet eens is met de stelling van het Openbaar Ministerie en ook in de definitieve aanslag 2016 van 29 september 2017 de werknemersbijdragen van de pensioenpremies van Tromp wederom volledig in aftrek heeft toegelaten;
- Belastingheffing na pensionering (maar ook thans mocht de fiscus daar prijs op stellen) gezien de gecontroleerde jaarrekeningen is verzekerd;
- Er geen, althans onvoldoende, steekhoudende strafvorderlijke belangen zijn die (op dit moment) nopen tot een strafrechtelijke afdoening

de vervolging naar onze stellige overtuiging in ieder *geval op dit moment* in strijd is met de beginselen van een goede procesorde. In die zin verzoeken wij u subsidiair om het Openbaar Ministerie niet ontvankelijk te verklaren omdat de vervolgingsbeslissing thans in strijd is met de beginselen van een goede procesorde.

### *2.3 Meer subsidiair: Openbaar Ministerie niet ontvankelijk voor 'niet-opzettelijke' variant, voor zover ten laste gelegd*

50. Mocht u ook dat verwerpen dan menen wij dat het Openbaar Ministerie in ieder geval deels niet-ontvankelijk is.

51. Daarbij stellen wij voorop dat uit de tenlastelegging in combinatie met het dossier en mede in het licht van alle standpunten zoals ingenomen door het Openbaar Ministerie op voorgaande zittingen (bijvoorbeeld ter gelegenheid van de behandeling van het bezwaarschrift) voor ons volgt dat het Openbaar Ministerie slechts de opzet variant van artikel 49 ALL ten laste heeft willen leggen.
52. Daar van uitgaande concluderen wij dat het Gerecht ook niet (door het wegstrepen van het bestanddeel opzettelijk, dat overigens niet tussen haakjes staat) zou kunnen toekomen aan een bewezenverklaring voor de niet opzettelijke variant. Dat het nu eenmaal tekstueel onmogelijk is de tenlastelegging zo te redigeren dat een bewezenverklaring voor de niet opzettelijke variant onmogelijk is, achten wij niet leidend voor het vraagstuk van de grondslag van de tenlastelegging.
53. Voor zover het Openbaar Ministerie echter wel ook het oog heeft op de niet-opzettelijke variant, geldt dat wij menen dat het Openbaar Ministerie in ieder geval voor dat verwijt niet ontvankelijk is.
54. Daarbij stellen wij voorop dat de (marginale) toets van de vervolgingsbeslissing in het kader van de vraag ex artikel 392 Sv als vanzelfsprekend niet enkel ziet op de tenlastelegging in zijn geheel, maar ook op afzonderlijke (impliciet/subsidiaire) onderdelen daarvan. Dat het Openbaar Ministerie mogelijk ontvankelijk is voor de primaire opzet variant betekent derhalve niet dat het dús ook ontvankelijk is voor de impliciet subsidiaire niet opzettelijke variant.
55. Voor de beoordeling van de ontvankelijkheid van het Openbaar Ministerie is het volgende van belang.

### 2.3.1 Niet-opzettelijk doen van onjuiste aangifte in Nederland niet strafbaar

56. Vooropgesteld wordt dat de opzet van de ALL aanzienlijke gelijkenis vertoont met de opzet van de AWR. Diverse bepalingen zijn vrijwel woordelijk gelijk (bijvoorbeeld het reeds besproken artikel 80 AWR ten opzichte van 55 ALL). De strafbaarstelling van artikel 49 ALL is in dacht licht echter een opmerkelijke.
57. Geconcludeerd kan namelijk worden dat de wetgeving op Curaçao op dit (voor deze zaak essentiële) punt afwijkt van de Nederlandse wetgeving. Het niet opzettelijk doen van een onjuiste aangifte is in Nederland sinds 1998 namelijk niet langer strafbaar.
58. Voor 1998 was in artikel 68 AWR het onjuist doen van een bij de belastingwet voorziene aangifte strafbaar. Hierop was een maximale hechtenis gesteld van 6 maanden. Dit feit betrof evenwel uitdrukkelijk een overtreding omdat er 'hechtenis' op stond en geen 'gevangenisstraf'.

59. Tijden veranderen echter en met name de grote invloed van de fiscus op de wijze van afdoening van onjuiste aangiften bleek in de praktijk aanzienlijk. Daardoor ontstond een complexe verhouding tussen het administratieve boeterecht enerzijds en het strafrecht anderzijds. Bovendien werd er in de praktijk (net als op Curaçao overigens) nooit vervolgd voor deze niet opzettelijke variant.
60. Dat leidde in de jaren '90 tot het instellen van de Commissie Van Slooten die met ingrijpende wijzigingsvoorstellen kwam die, voor wat betreft dit onderwerp, vervolgens één op één werden overgenomen door de Nederlandse wetgever.<sup>5</sup>
61. Een belangrijke wetswijziging betrof de aanpassing van artikel 68 en 69 AWR, als gevolg waarvan het niet opzettelijk doen van een onjuiste aangifte sinds 1998 in Nederland niet langer strafbaar is.
62. Deze wijziging is in de wetsgeschiedenis onder meer als volgt toegelicht:<sup>6</sup>

*Er moet een duidelijker scheiding worden aangebracht tussen beboetbare en strafbare feiten. Alleen de meest ernstige feiten dienen in beginsel aan de strafrechter te worden voorgelegd.*

*(...)*

*Aan het door de Commissie-Van Slooten als desideratum aangemerkte voorstel om gedragingen die aanleiding geven tot het opleggen van een lichte boete van strafbaarstelling uit te sluiten, zijn wij tegemoet gekomen door voor verzuimen die - zonder dat van opzet sprake is - enkel bestaan uit het niet of te laat doen van aangiften, alleen nog maar de mogelijkheid van het opleggen van een verzuimboete open te laten.*

*(...)*

*Voorts worden de in de AWR voorkomende strafrechtelijke bepalingen geherstructureerd waardoor enerzijds een duidelijker onderscheid wordt aangebracht tussen beboetbare en strafbare feiten, en anderzijds een beter daarbij aansluitende omschrijving kan worden gegeven van de feitelijke gedragingen ter zake waarvan een administratieve boete kan worden opgelegd. Daarbij hebben wij voor de administratieve boeten een geheel eigen plaats ingeruimd.*

*(...)*

#### *6.8. Herziening van de strafbepalingen*

*De aanbevelingen van de Commissie-Van Slooten geven eveneens aanleiding de strafbepalingen van de artikelen 68 en 69 AWR te herzien.*

*(...)*

*Deze voorstellen van de Commissie berusten op de opvatting dat het bereik van de administratieve sancties en van de strafsancities zoveel mogelijk van elkaar onderscheiden dient te zijn, met andere woorden dat toepassing van het ene sanctiestelsel in beginsel aan toepassing van het andere in de weg staat (una-via-*

---

<sup>5</sup> Stb. 1997, 738 en 737

<sup>6</sup> Tweede Kamer, vergaderjaar 1993-1994, 23 470, nr. 3 p. 6-8, 19-20

*beginsel) en dat strafvervolging in beginsel slechts in aanmerking komt in de gevallen die de ernstigste wangedragingen betreffen. Deze opvattingen kunnen wij onderschrijven en daaraan is in dit wetsvoorstel dan ook uitwerking gegeven.*

63. Het handhavings- en bestraffingspalet in Nederland is door deze wijziging ingrijpend veranderd en overzichtelijker gemaakt. In het geval van enige schuld, lichte schuld of aanmerkelijke schuld (het schuldpalet lopend vanaf AVAS tot grove schuld), kan slechts een verzuimboete worden opgelegd indien geen of te laat aangifte wordt gedaan. Bij grove schuld kan (ook) een vergrijpboete worden opgelegd (ook bij een onjuiste aangifte) en bij opzet kan een vergrijpboete of een strafrechtelijke vervolging volgen. Uitgangspunt daarbij is dat *strafvervolging in beginsel slechts in aanmerking komt in de gevallen die de ernstigste wangedragingen betreffen.*

### 2.3.2 Wetgeving Curaçao

64. Zo helder als het bestraffingspalet in Nederland is, zo diffuus is het op Curaçao. Althans, Curaçao lijkt achter te lopen bij de Nederlandse wetgeving op dit specifieke punt.
65. Geconcludeerd kan namelijk worden dat op grond van artikel 49 ALL anders dan in Nederland het niet-opzettelijk doen van een onjuiste aangifte wél strafbaar is. Aangezien er anders dan in Nederland gevangenisstraf (en geen hechtenis) op is gesteld is dit op grond van artikel 53 ALL zelfs een misdrijf, daar waar het in Nederland tot de wetswijziging in 1998 nog een overtreding was.
66. De wetsgeschiedenis op Curaçao op dit punt is beperkt. In ieder geval kan worden geconcludeerd dat geenszins sprake is geweest van een bewuste keuze door de (toenmalig Antilliaanse) wetgever om af te wijken van de Nederlandse wetgeving. De memorie van toelichting zegt het volgende over artikel 49 lid 1 ALL:<sup>7</sup>  
*Hoewel schuld of opzet niet als element van het strafbare feit tot uitdrukking is gebracht, geldt in overeenstemming met het gewone strafrecht dat bij het ontbreken van alle schuld van strafbaarheid geen sprake is. Het tweede lid noemt wel opzet als element van het strafbare feit. Het opzettelijk begane feit wordt met een zwaardere straf bedreigd.*
67. Daar waar het strafrechtelijke palet op Curaçao substantieel afwijkt van de Nederlandse wetgeving, geldt dat niet voor wat betreft de administratieve afdoening van onjuiste aangiften.
68. Op grond van de artikelen 18 t/m 21 ALL geldt dat in het geval van schuld vanaf AVAS tót grove schuld een verzuimboete kan worden opgelegd bij het niet of niet tijdig doen van aangifte (echter niet bij het onjuist doen van aangifte) en vanaf grove schuld (inclusief opzet) kan een vergrijpboete worden opgelegd voor het doen van een

---

<sup>7</sup> MvT Algemene landsverordening Landsbelastingen (P.B. 2001-089), p. 27

onjuiste aangifte. In zoverre wijkt de wetgeving niet af van de Nederlandse bepalingen vanaf 67a AWR.

69. Het gevolg hiervan is dat het schuldpalet tót grove schuld m.b.t. een onjuiste aangifte in het fiscale recht slechts kan worden afgedaan met een navorderingsaanslag, maar niet met een verzuim- of vergrijpboete. Dit overigens (nogmaals) vergelijkbaar met Nederland.
70. Deze wettelijke situatie is buitengewoon wonderlijk.
71. De conclusie is namelijk dat formeel op Curaçao het niet opzettelijk doen van een onjuiste aangifte strafbaar is en zelfs een misdrijf. Tekstueel gezien, ook indien we de Memorie van Toelichting zouden moeten geloven, zou slechts bij de afwezigheid van alle schuld geen straf kunnen worden opgelegd. Dit, terwijl indien exact dezelfde gedraging met dezelfde mate van schuld fiscaal zou worden afgedaan geen verzuim én geen vergrijpboete kan worden opgelegd maar slechts een navorderingsaanslag.
72. Dat is nogal wat.
73. De situatie is zo wonderlijk, en de niet opzettelijke variant van artikel 49 ALL is zo'n vreemde eend in de bijt, dat dit welhaast een oversight moet zijn geweest van de wetgever.
74. In ieder geval past de strafbaarstelling als misdrijf van een gedraging zonder opzet en zonder schuld in het geheel niet binnen het strafrechtelijke kader zoals wij dat in Nederland, maar ook op Curaçao kennen.
75. Het zou een interessante triviantvraag zijn voor de categorie juridisch: noem een misdrijf waarvoor geen opzet en geen schuld vereist is.
76. Ik geef u een paar seconden voor dat gedachtenexperiment.
77. Het wetboek van strafrecht op Curaçao kent er in onze visie geen een. Opzet of schuld is ofwel een delictsbestanddeel, ofwel dient evident in de gedraging te worden ingelezen. Enkel in bijzondere wetgeving zijn er mogelijk een beperkt aantal uitzonderingen, net als in Nederland. Rijden onder invloed, verlaten plaats ongeval, weigeren ademanalyse. Dan ben je er wel zo'n beetje. Waarbij overigens nog steeds geldt dat dit allemaal gedragingen zijn waarbij het opzet of de schuld enigszins ingebakken lijkt.
78. Hoe moet juridisch worden aangekeken tegen deze vreemde eend in de bijt? Dit misdrijf waarvoor klaarblijkelijk geen opzet of schuld noodzakelijk is?



79. De Hoge Raad is één keer voor dit vraagstuk gesteld en merkte daarover in het geval van de weigering ademanalyse het volgende op (ECLI:NL:HR:2007:AZ6664):

*In aanmerking genomen dat overtreding van art. 163, tweede lid, WVV 1994 ingevolge art. 176, derde lid, in verbinding met art. 178, eerste lid, WVV 1994 als misdrijf strafbaar is gesteld, moet worden aangenomen dat overtreding van art. 163, tweede lid, WVV 1994 slechts strafbaar is indien sprake is van opzet.*

80. Dat is een glasheldere uitspraak met een duidelijke algemene regel. Omdat het om een misdrijf gaat is opzet vereist. Waarbij dan overigens mag worden aangenomen dat de uitzondering op deze algemene regel de misdrijven betreft waarbij uitdrukkelijk schuld in de delictsomschrijving staat, de culpoze misdrijven. Kortom, je hebt misdrijven (daarvoor is opzet nodig) of culpoze misdrijven (daarvoor is schuld nodig) maar je hebt geen misdrijven zonder opzet of schuld. Dat past gewoonweg niet in ons strafrechtelijke systeem.
81. Wat betekent dit voor de wetgeving op Curaçao?
82. Uitgaande van deze algemene regel kan geconcludeerd worden dat artikel 49 ALL lid 1 voor zover het ziet op het doen van onjuiste aangifte, zinledig is indachtig artikel 49 lid 2 ALL en de omstandigheid dat het is aangemerkt als misdrijf. Anders gezegd: omdat het een misdrijf is en omdat geen schuld in de delictsomschrijving staat, heb je opzet nodig. Aangezien de opzet variant al in lid 2 staat, voegt lid 1 daar niets aan toe.
83. Wij komen dan ook tot de conclusie dat de niet opzettelijke variant van artikel 49 lid 1 ALL onverbindend is, althans dat hiervoor opzet is vereist omdat het een misdrijf is. Onder de bewijsvraag komen wij daar zo dadelijk nog op terug. Aangezien echter de ontvankelijkheidsvraag vóór de bewijsvraag komt, betogen wij allereerst het volgende.
84. Voor zover artikel 49 lid 1 ALL niet verbindend is en/of voor zover u zou menen dat geen opzet benodigd is om te komen tot een bewezenverklaring, dan doet zich zoals gezegd hier de situatie voor dat indien de gedraging van artikel 49 lid 1 ALL fiscaal zou zijn afgedaan (voor zover het ziet op het schuldpalet tót grove schuld) dit niet tot oplegging van een boete kan leiden (verzuim of vergriep) maar slechts tot een navorderingsaanslag. Door die gedraging echter het strafrecht in te trekken ontstaat plots een mogelijke bewezenverklaring voor een misdrijf met de mogelijkheid van het opleggen van een gevangenisstraf.
85. Die ongelijkheid, tussen de fiscale en strafrechtelijke behandeling van hetzelfde schuldpalet, leidt ons inziens reeds indachtig het gelijkheidsbeginsel tot de conclusie dat vervolging voor het niet opzettelijk doen van een onjuiste aangifte, in ieder geval voor zover het ziet op het schuldpalet tót grove schuld, onmogelijk is en het Openbaar

Ministerie reeds daarom voor dat deel van het impliciet subsidiair ten laste gelegde niet ontvankelijk is.

86. In ieder geval menen wij dat indien die ongelijkheid wél zou worden geaccepteerd en nog niet automatisch tot de niet-ontvankelijkheid van het Openbaar Ministerie zou leiden, deze ongelijkheid wel tot gevolg heeft dat zeer hoge eisen moeten worden gesteld aan de beoordeling van de vervolgingsbeslissing voor dat schuldpalet.
87. Anders gezegd: omdat dat schuldpalet bij een fiscale afdoening slechts tot een navorderingsaanslag kan leiden terwijl het strafrechtelijk tot een misdrijf met daarop gesteld gevangenisstraf leidt, menen wij dat slechts in zeer uitzonderlijke situaties de keuze om een dergelijke gedraging binnen dat schuldpalet strafrechtelijk en niet fiscaal af te doen gerechtvaardigd is en een redelijk denkende officier daartoe over kan en mag gaan

#### *2.4 Conclusie*

88. Zoals betoogd menen wij dat deze zaak überhaupt geen strafrechtelijke vervolging rechtvaardigt maar fiscaal zou moeten worden afgedaan. Ook voor de opzetvariant.
89. De argumenten van het Openbaar Ministerie om de vervolging te rechtvaardigen, de lange periode, de hoogte van het nadeel en de positie van cliënt, overtuigen daarvoor niet.
90. Mocht u dat echter passeren dan menen wij subsidiair dat in ieder geval op dit moment sprake is van een vervolging die in strijd is met de beginselen van een goede procesorde en het Openbaar Ministerie vooralsnog niet ontvankelijk is.
91. Mocht u ook dat passeren dan menen wij in ieder geval dat geen sprake is van zo'n zeer uitzonderlijke situatie dat vervolging voor de niet-opzettelijke variant gerechtvaardigd is. De argumenten van het Openbaar Ministerie overtuigen in ieder geval niet voor dát deel van de vervolgingsbeslissing. Aldus moet worden geconcludeerd dat het Openbaar Ministerie niet ontvankelijk is in de vervolging voor zover het de impliciet subsidiair ten laste gelegde niet opzettelijke variant betreft.
92. In ieder geval menen wij dat daarvan sprake is voor zover het het schuldpalet tot grove schuld betreft.

### **3 Vrijspraak (impliciet) primaire opzetvariant overtreding artikel 49 ALL**

93. Voor het geval u deze verwerpen zou verwerpen, komen we toe aan een inhoudelijke bespreking van de zaak.

94. Wij verzoeken u cliënt primair vrij te spreken omdat geen sprake is van een onjuiste aangifte, subsidiair omdat sprake is van een pleitbaar standpunt, meer subsidiair omdat geen sprake is van opzet.
95. Inleidend merken we daarbij op dat de verdediging zich voor wat betreft de vaststelling van de feiten richt op hetgeen blijkt uit de beschikbare documenten. Geconstateerd kan namelijk worden dat niet alleen Tromp door zijn geheugen in de steek lijkt te zijn gelaten in deze zaak. Hetzelfde euvel doet zich voor bij vrijwel alle getuigen. Bijna zonder uitzondering verklaren alle getuigen voorzichtig, geven ze aan dat het jaren geleden is en ze zich veel niet meer kunnen herinneren en verklaren ze zaken die evident in strijd zijn met de onderliggende stukken.
96. Dat iedereen moeite heeft de daadwerkelijke gang van zaken nog te herinneren is overigens niet wonderlijk. De vragen die gesteld zijn gaan vrijwel allemaal over feiten die zich meer dan tien, soms wel meer dan twintig, jaar geleden hebben afgespeeld. Bovendien gaat het veelal niet om dusdanige wereldschokkende gebeurtenissen dat de gang van zaken bij een ieder in zijn geheugen gegrift zou moeten zijn.
97. Het heeft de verdediging dan ook verbaasd dat het opsporingsteam maar blijkens het requisitoir ook het Openbaar Ministerie in deze zaak meer waarde lijkt te hechten aan verklaringen van getuigen die verklaren over zaken die ze zich amper nog kunnen herinneren, dan aan de feiten die volgen uit de onderliggende stukken.

### *3.1 Aangifte niet onjuist*

98. Zoals meermalen betoogd legt het Openbaar Ministerie een puur fiscaal vraagstuk over de juistheid van de aangifte thans voor aan de strafrechter. Dat is bezwaarlijk, met name nu het zó fiscaal is dat je daar als strafrecht deskundige in onze optiek eigenlijk je handen niet aan zou moeten (willen) branden.
99. Het is mede om die reden dat de verdediging heeft gemeend dit vraagstuk te moeten voorleggen aan personen die op dat gebied wél volledig deskundig zijn.
100. Aan de hand van de ingebrachte vijf fiscale opinies hebben we uitvoerig toegelicht waarom de aangifte van Tromp niet onjuist is.

#### *3.1.1 Is ETP door Beschikking Pensioenen niet langer een geaccepteerde pensioenverzekeraar?*

101. De eerste vraag die in dit kader dient te worden gesteld, is of de Beschikking Pensioenen wel van toepassing is op ETP.

*3.1.1.1 Artikel 1 van de Beschikking Pensioenen is in strijd met de delegatiebevoegdheid van de Minister en is daardoor onverbindend*

102. Wellicht het belangrijkste juridische argument, en ook het argument waarover volledige eensgezindheid bestaat tussen alle vijf de fiscaal deskundigen, is de stelling dat de Beschikking Pensioenen onverbindend is voor zover daarin besloten ligt de inperking van de positie van rechtspersonen om te kunnen optreden als pensioenverzekeraar. Een dergelijke vergaande beperking kan niet door de Minister worden gemaakt zonder dat zulks uitdrukkelijk door de wetgever is gedelegeerd.
103. Prof. Kavelaars merkt op dat de Beschikking Pensioenen voor wat betreft artikel 1 *“geen regelgevende werking heeft”* nu deze *“zonder enige twijfel”* in strijd is met de delegatiebepalingen van artikel 6H tweede lid LvLB. *“Daarmee voldoet de pensioenregeling ondergebracht bij de Stichting ETP met inachtneming van de ruling uit 1994 aan de wettelijke voorwaarden.”* Kavelaars stelt: *“een in essentie vergelijkbare bepaling als in art. 1 Beschikking Pensioenen [is, NL] in de (Nederlandse) Wet LB 1964 expliciet (..) opgenomen (art. 19a Wet LB 1964) en dus - terecht - niet in een uitvoeringsregeling op basis van een delegatiebepaling.”*
104. De Beschikking Pensioenen is in de visie van Kavelaars *“op dit onderdeel onverbindend”* en daarmee *“valt elke grondslag weg onder de vordering van het OM”*.
105. Evertsz deelt dit standpunt en stelt dat de wettelijke grondslag voor de delegatiebevoegdheid artikel 6A lid 2 onderdeel b LLB (recent gewijzigd in: 6H lid 2 onderdeel b LLB) is en niet onderdeel a (p. 8 e.v.). Evertsz betoogd tevens (of aanvullend) dat op grond van de Aanwijzing 22 in lagere regelgeving niet de vraag wie als pensioenverzekeraar kan optreden kan worden geregeld. Hij concludeert dan ook dat de Ministeriele Beschikking niet tot gevolg heeft (of kan hebben) dat de positie van ETP als pensioenlichaam wordt ingeperkt.
106. Meriaan merkt op (p. 3 aanvullende opinie): *Bovendien kan worden gesteld dat Stichting ET Pensioenen (danwel haar voorganger) bij de invoering van de wettelijke regelingen van het jaar 2000 en volgende reeds bestond en als een pensioenverzekeraar gold. De status als pensioenverzekeraar kan ons inziens niet worden beperkt door invoering van de Beschikking. Mitsdien raken genoemde wetswijzigingen uit 2000 deze Stichting niet.*
107. Ook Delsol deelt de mening van Kavelaars, Meriaan en Evertsz (p. 8 opinie): *Naar onze mening is de Minister zijn boekje te buiten gegaan door nadere invulling te geven aan het begrip “lichaam” nu in artikel 2 ALL reeds in een omschrijving van dat begrip wordt voorzien. Lichamen zijn op grond van art. 2 ALL namelijk verenigingen, andere rechtspersonen, vennootschappen en doelvermogens. Ook voor het nader invullen van hetgeen onder een verzekeraar moet worden begrepen bestaat geen*

*aanleiding omdat de Landsverordening verzekering en lijfrente een beschrijving geeft van hetgeen onder een verzekeraar moet worden verstaan.*

108. Prof. Dietvorst tot slot concludeert vergelijkbaar, zij het iets voorzichtiger (p. 3, opinie). Hij meent dat het huidige artikel 6H lid 2 onderdeel a LvLB *geen specifieke delegatiebepaling [is, NL] om nadere voorschriften te geven ten aanzien van de toegelaten uitvoerders. Het is daarom twijfelachtig of dit tweede lid de ruimte biedt aan de Minister van Financiën om in afwijking van de Landsverordening loonbelasting het aantal toegelaten uitvoerders te beperken. Een meer specifieke delegatiebepaling had twijfel daar over uit kunnen sluiten. Nu is dit een discussiepunt.*
109. Naar onze stellige overtuiging zouden wij reeds hier kunnen ophouden. De hele strafzaak van het Openbaar Ministerie is gebaseerd op een wettelijke bepaling die onverbindend is. De aangifte is derhalve niet onjuist en tot een bewezenverklaring kan het niet komen.
110. Maar we stoppen niet. Niet in de laatste plaats omdat er nog veel meer in te brengen is tegen de stellingen van het Openbaar Ministerie.

*3.1.1.2 ETP is een ondernemingspensioenfonds en kwalificeert dus als pensioenverzekeraar in de zin van de Beschikking Pensioenen.*

111. Aannemende dat de Beschikking Pensioenen wél verbindend is, dan kan worden geconcludeerd dat ETP kwalificeert als ondernemingspensioenfonds en derhalve de aangiften evenmin onjuist zijn.
112. Dit standpunt wordt onderbouwd door Delsol in haar opinie. Zij concludeert dat er een directe relatie bestaat tussen de BNA/ CBCS en ETP. Bovendien stelt ING Fatum dat ETP zelf een toegelaten pensioenverzekeraar is en heeft het Gemeenschappelijke Hof geconcludeerd dat *“de voor Tromp getroffen pensioenvoorziening geheel en al bij een pensioeninstantie in de zin van art. 77 van de Pensioenlandsverordening overheidsdienaren is ondergebracht”*. Artikel 77 verstaat onder een pensioeninstantie o.a. een ondernemingspensioenfonds.
113. Kavelaars meent evenwel dat ETP geen ondernemingspensioenfonds is omdat ETP geen enkele band heeft met de BNA/CBCS. Desalniettemin onderschrijft hij de toelichting van Delsol daar waar zij ingaat op de uitspraak van het Gemeenschappelijke Hof van 30 november 2004. Kavelaars concludeert dat de beslissing van de rechter een vaststaand gegeven is waar Tromp en ETP zich op kunnen beroepen. Ook het OM heeft zich daar naar te richten *nu het hier om een wettelijke kwalificatie gaat die door het Hof is onderbouwd.*
114. In dat verband wordt nog verwezen naar de statuten van ETP. Uit artikel 6 lid 2 volgt dat de pensioenreglementen geen bepalingen mogen bevatten die in strijd zijn met

de Landsverordening Ondernemingspensioenfondsen. Dat levert een sterke aanwijzing op dat ETP mogelijk kwalificeert als Ondernemingspensioenfonds, althans dat zulks mogelijk (door zowel de oprichter als de deskundige notaris mr. M. Alexander) is beoogd bij de oprichting.

115. Er van uitgaande dat ETP een ondernemingspensioenfonds is, kwalificeert ETP ook indien de Beschikking Pensioenen wel verbindend zou zijn als pensioenlichaam. De aangiften zijn dus niet onjuist.

*3.1.1.3 De Beschikking Pensioenen ziet niet op individuele deelnemerspensioenfondsen en perkt de positie van ETP als pensioenverzekeraar derhalve niet in.*

116. Voor zover de Beschikking wél verbindend zou zijn en ETP niet als ondernemingspensioenfonds zou kwalificeren maar als individueel deelnemerspensioenfonds zoals Meriaan concludeert, dan geldt dat de Beschikking enkel ziet op directiepensioenfondsen en collectieve deelnemerspensioenfondsen en de beschikking geen beperking tot gevolg heeft voor de positie van ETP. Zowel Meriaan als Evertsz betogen dit en baseren zich daarbij o.a. op de overgangsregeling. Voor individuele deelnemerspensioenfondsen zoals ETP heeft de Minister in de visie van Meriaan nog geen gebruik gemaakt van zijn delegatiebevoegdheid voor het stellen van nadere regels.

117. Uitgaande van de visie van Meriaan en Evertsz, geldt dat de Beschikking de positie van ETP niet inperkt en de aangiftes van Tromp derhalve niet onjuist zijn.

*3.1.1.4 Een eventuele inperking van de positie van ETP ten opzichte van een DGA-pensioenfonds is in strijd met het gelijkheidsbeginsel en aldus is die eventuele inperking niet van toepassing op ETP.*

118. Evertsz motiveert dit door te stellen dat *vanuit het doel en de strekking van artikel 6A LLB er geen enkele reden is waarom de opbouw van een pensioen niet via een stichting kan worden gefaciliteerd en via een vennootschap waarin de werknemer direct of indirect een belang heeft van ten minste 10% wel.*

*3.1.1.5 Conclusie*

119. De conclusie van al deze fiscale argumenten is dat de aangiften van Tromp niet onjuist zijn. Dit dient te leiden tot vrijspraak.

### 3.1.2 Verhouding wetgeving - ruling

120. Maar zelfs indien u dit allemaal zou passeren, dan nog is het zo dat niet bewezen kan worden dat sprake is van een onjuiste aangifte. Tromp beschikte namelijk over een ruling/ overeenkomst met de fiscus die door de Beschikking Pensioenen niet is ingetrokken als gevolg waarvan de omkeerregeling nog steeds van toepassing is.
121. Daarbij geldt dat de verhouding tussen de overeenkomst uit 1994 en de Beschikking Pensioenen complex is, zo blijkt uit de vijf fiscale opinies.
122. Geenszins evident is in ieder geval dat de Beschikking Pensioenen de ruling, die zonder het stellen van voorwaarden over het beleggingsbeleid van de stichting is afgegeven, fiscaal buitenspel zou hebben gezet.

#### 3.1.2.1 *Ruling zonder voorwaarden*

123. Om te beginnen is van belang vast te stellen dat bij de ruling geen voorwaarden zijn gesteld en de wijze waarop ETP derhalve de pensioenpremies belegt niet afdoet aan toepasselijkheid van de ruling. Dat concluderen alle deskundigen. Zo stelt Meriaan dat de ruling, die pas na diepgaande inhoudelijke besprekingen plaatsvond, zonder voorwaarde *m.b.t. de wijze van beleggen van de premies en het opleggen van een einddatum, zoals gangbaar bij tax rulings, goedgekeurd en afgegeven* is. Dietvorst concludeert ook dat *de inspecteur indertijd geen enkel voorbehoud heeft gemaakt* toen hij akkoord ging met de overeenkomst met Tromp. *Er is geen voorbehoud gemaakt voor het geval er in de toekomst wetgeving zou komen die mogelijk af zou wijken van de onderhavige en besproken situatie. Ook zijn er door de inspecteur geen eisen gesteld aan het beheer van het doelvermogen, de herverzekering en de beleggingen van ETP.*
124. Kavelaars komt tot dezelfde conclusies: *“In de ruling is de pensioenregeling immers zonder voorbehoud goedgekeurd”* en er *“zijn geen voorwaarden opgenomen ten aanzien van het door de Stichting ETP te voeren beleggingsbeleid.”*
125. Meriaan legt in zijn opinie overigens ook uitvoerig uit hoe het fiscale landschap er in de jaren 90 uitzag. Het kenmerkte zich in het ontbreken van duidelijke wetgeving en de ontwikkeling van beleid voor regelingen van individuele aard, zoals die van Tromp.
126. Het Openbaar Ministerie heeft zich nog op het standpunt gesteld dat de fiscus niet op de hoogte zou zijn geweest bij de totstandkoming van de afspraak dat het pensioen volledig in eigen beheer werd opgebouwd, maar dat standpunt snijdt volgens Delsol geen hout omdat de fiscus op de hoogte was van de statuten van ETP. Uit die statuten volgt dat de inkomsten van de stichting de pensioenpremies zouden zijn. *In artikel 10 van de oprichtingsakte staat hoe de beschikbare middelen beheerd en belegd*

*mogen worden, waaronder verstrekken van hypothecaire leningen en beleggingen in onroerende goederen.*

### *3.1.2.2 Verhouding ruling en Beschikking Pensioenen complex*

127. De volgende vraag is hoe de ruling zich verhoudt tot de Beschikking Pensioenen die na de ruling in werking is getreden. Op basis van de vijf fiscale opinies kan worden geconcludeerd dat dit een zeer complex fiscaal vraagstuk is.

128. Sprekend is in dat verband overigens de verklaring van Palm, de fiscalist van Tromp die tot 2011 ook verantwoordelijk was voor het doen van de aangiften die thans ten laste zijn gelegd (en die overigens ook bestuurslid was van ETP en voorzitter van de RvC van de Centrale Bank p. 421):

*Voorts staat het mij bij dat Stichting E. T. Pensioenen een ruling heeft gekregen van de Belastingdienst waarin is vermeld dat de wijze van Pensioenopbouw door de Belastingdienst is goedgekeurd. U houdt mij voor dat ik vermoedelijk doel op een ruling van de Belastingdienst uit de jaren '90. Op het moment dat de wetgeving wijzigt maar de Belastingdienst haar goedkeuring, de ruling, niet intrekt ontstaat er een zeer ingewikkelde situatie. De ruling verliest namelijk niet zonder meer haar geldigheid door de wijziging van de wetgeving. De Belastingdienst moet de ruling eerst ongeldig verklaren.*

129. Meriaan onderschrijft het standpunt van Palm. Hij merkt op: *Deze tax ruling is na wetswijziging ook niet ingetrokken dan wel op de een of andere wijze door de belastingautoriteiten beperkt in haar werking (p. 5).*

130. DelSol bevestigt dit eveneens (p. 8 opinie): *De beschikking uit 1994 is nooit ingetrokken. Het feit dat de Minister een beschikking pensioenen heeft gepubliceerd maakt niet dat de beschikking van de Inspecteur der Belastingen aan de heer Tromp is komen te vervallen dan wel dat aan die beschikking geen rechten meer aan kunnen worden ontleend. Voor zover de Inspecteur der Belastingen de mening zou zijn toegedaan dat de pensioenregeling van de belastingplichtige niet meer gefacilieerd is vanaf 2002 dan had de Inspecteur der Belastingen vanaf 2002 de pensioenpremies die in aftrek in de aangifte inkomstenbelasting zijn geclaimd moeten terugdraaien.*

131. Delsol voegt daar nog aan toe dat uit de stukken volgt dat de fiscus in 2004 zelfs nog de aftrek van de werknemersbijdrage van de pensioenpremies fiscaal (uitdrukkelijk) heeft geaccepteerd. *Hiermee heeft de Inspecteur der Belastingen naar onze mening nogmaals bevestigd dat de goedkeuring uit 1994 ook na 2002 van toepassing is gebleven.*<sup>8</sup> Zij licht voorts nog toe dat de Beschikking Pensioenen op zichzelf ook geen invloed kán hebben gehad nu de ruling was gebaseerd op de artikelen 6 en 7 (Oud)

---

<sup>8</sup> Het stuk waarop Delsol doelt is TROMP-B



van de Landsverordening op de loonbelastingen en die wetgeving is per 2002 niet veranderd.

132. In aanvulling daarop geldt dat de fiscus zoals hiervoor reeds opgemerkt kortgeleden ook ten aanzien van de aangifte over 2016 de aftrek van de werknemersbijdragen van de pensioenpremies volledig geaccepteerd).
133. Evertsz is minder stellig dan DelSol, Palm en Meriaan. Hij stelt: *indien de wet wordt gewijzigd en die wijziging (mede) de materie, waarop het gewekte vertrouwen betrekking heeft, (opnieuw) regelt, doet de wijziging van de wet het vertrouwen vervallen, tenzij het vertrouwen niet in strijd is met de gewijzigde wet. (Zie HR 13 februari 2009, nr. A7/LO387, V-N 2009/13,5 (inzake de autokostenfictie en privégebruik van de bestelauto) (p. 4).* Hij komt echter tot de conclusie dat nu de omstandigheden waaronder de ruling werd afgegeven (inhoudende dat het voor een specifieke groep werknemers onmogelijk was om een pensioen op te bouwen tot 70% van het laatstgenoten salaris, zoals bij Tromp het geval was) met de inwerkingtreding van de Beschikking Pensioenen ongewijzigd is gebleven, *Tromp de Beschikking Pensioenen niet zonder meer had moeten opvatten als een opzegging van de ruling (p. 6).* Hij neemt daarbij ook nog in aanmerking dat het geen gewijzigde wet is maar de invoering van een Ministeriele Beschikking en er ook sprake was van een gedoogbeleid.
134. Prof. Dietvorst concludeert tot slot dat de ruling *geen voorbehoud [heeft, NL] gemaakt voor het geval er in de toekomst wetgeving zou komen die mogelijk af zou wijken van de onderhavige en besproken situatie.* Wel merkt hij op dat een toezegging de wetgever niet opzij kan zetten. Als de wetgever nieuwe regels uitvaardigt kom *de toezegging in een ander daglicht te staan. De toezegging wordt als het ware overruled.* Hij merkt daarbij echter op dat het (zoals hiervoor gememoreerd) *maar zeer de vraag [is, NL] of de wetswijziging ETP raakt.* Tevens merkt hij op dat het hoewel het in zijn algemeenheid niet zo is dat de fiscus actie moet ondernemen als nieuwe wetgeving een eerder gedane toezegging raakt, het in dit geval *(de heer Tromp is geen doorsnee werknemer/ambtenaar en het gaat op Curaçao om een beperkt aantal belastingplichtigen)* in zijn visie *niet overdreven om te stellen dat ook de fiscus in deze actie had moeten nemen. De fiscus heeft immers ook een eigen verantwoordelijkheid om een toezegging of opgewekt vertrouwen uitdrukkelijk op te zeggen. De fiscus rekening moet houden met de gerechtvaardigde belangen van belastingplichtige.*
135. Meriaan deelt de mening van Dietvorst (paragraaf 2.3 aanvullende opinie): *Deze groep personen waarvoor toendertijd een speciale regeling werd getroffen was- voor zover wij op de hoogte zijn- klein waardoor zij naar onze mening later op een eenvoudige wijze door de fiscus konden worden getraceerd ingeval er wets- of beleidswijzigingen zouden worden geïntroduceerd die de getroffen individuele regelingen zouden raken.*

136. Kavelaars merkt op dat, hoewel in zijn visie de grondslag aan de ruling komt te ontvallen indien deze in strijd is met nieuwe regelgeving, er desalniettemin een beroep op het door de ruling gewekte vertrouwen kan worden gedaan nu de Belastingdienst in de jaren na de totstandkoming van de Beschikking Pensioenen de ruling de facto heeft gerespecteerd en de ruling zelfs een keer (impliciet) aan de orde is geweest toen er een rechterlijke procedure is gevoerd over de aanslag inkomstenbelasting van Tromp. Kavelaars concludeert dan ook: *“Indien de Beschikking Pensioenen op de pensioenregeling van toepassing zou zijn (quod non), dan vervalt deze ingaande de inwerkingtreding van de Beschikking Pensioenen. Evenwel bewerkstelligt het gedrag van de inspecteur na de totstandkoming van de Beschikking Pensioenen dat een beroep op het vertrouwensbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur dient te worden gehonoreerd.”*
137. In aanvulling op deze fiscale opinies verwijzen wij overigens nog naar diverse uitspraken van de Hoge Raad waaruit volgt dat het geenszins zo is dat een ruling of afspraak met de Belastingdienst die in strijd is met de wet, dús niet geldig is, althans dat daaraan geen vertrouwen mag worden ontleend.
138. Geconcludeerd kan namelijk worden dat de Hoge Raad aan het begin van de jaren tachtig – en later in de jaren negentig – de lijn van zijn rechtspraak betreffende de toepassing van het vertrouwensbeginsel *contra legem*<sup>9</sup> doortrok naar het fiscale compromis: een afspraak *contra legem* werd aanvaardbaar geoordeeld, als maar niet sprake was van duidelijke strijd met een juiste wetstoepassing.<sup>10</sup>
139. Zo oordeelde de Hoge Raad in een specifiek geval dat als een inspecteur een toezegging heeft gedaan die in strijd is met een juiste wetstoepassing, hij onder omstandigheden toch gehouden is de gedane toezegging na te komen, als deze tenminste niet zo duidelijk in strijd is met een juiste wetstoepassing dat de belastingplichtige in redelijkheid niet op nakoming daarvan mag rekenen.<sup>11</sup>
140. In zijn arrest van 1997 stelt de Hoge Raad dat ook afspraken *contra legem* verbindende kracht hebben, *“tenzij de overeenkomst zozeer in strijd is met geldende wettelijke regelingen, dat op nakoming daarvan niet mocht worden gerekend”*.<sup>12</sup>
141. Naar onze overtuiging is hier, indachtig ook al hetgeen hierover door de deskundigen is opgemerkt, in ieder geval geen sprake van een situatie die zozeer in strijd is met de geldende regelingen dat Tromp in goede gemoede niet meer op nakoming van de ruling mocht rekenen.

---

<sup>9</sup> Zie o.a. HR 26 september 1979, nr. 19.250, BNB 1979/311.

<sup>10</sup> HR 3 juni 1981, nr. 20.281, BNB 1981/230; HR 14 januari 1987, nr. 23.531, BNB 1987/158 en later ook in: HR 19 september 1990, nr. 26.880, BNB 1990/309 en HR 7 mei 1997, nr. 31.658, BNB 1997/221.

<sup>11</sup> HR 26 september 1979, nr. 19.250, BNB 1979/311.

<sup>12</sup> HR 7 mei 1997, nr. 31.658, BNB 1997/221.

142. Daar komt nog het volgende bij.
143. In zijn arrest van 1981 stond de Hoge Raad voor de vraag of de inspecteur zijn akkoordverklaringen kan opzeggen met werking voor de toekomst: *“Een pensioenbrief wordt slechts een maal uitgereikt en beoogt te werken voor de gehele verdere diensttijd van de werknemer. Werkgever en werknemer mogen er redelijkerwijs op vertrouwen dat de fiscus zijn akkoordverklaring zal blijven handhaven en slechts zal intrekken wanneer zich zeer bijzondere omstandigheden voordoen.”*<sup>13</sup> In die zaak ging het om een pensioenregeling waar de fiscus akkoord mee was, maar welk akkoord werd ingetrokken. De Hoge Raad stelt: *“Het is echter de vraag of dit effect behoort te sorteren ten aanzien van een langlopende overeenkomst als een pensioentoezegging, die niet slechts gelding heeft voor een beperkte periode maar die in principe onveranderlijk is gedurende de gehele diensttijd van de werknemer.”* De Hoge Raad merkt in dit geval op dat het de fiscus *“behoudens bijzondere omstandigheden, niet vrij [staat, NL/MM] zijn akkoordverklaring weer in te trekken. Beginselen van behoorlijk bestuur laten dit alleen toe wanneer zich bijzondere omstandigheden voordoen zoals bij voorbeeld wetswijzigingen of zeer ingrijpende maatschappelijke veranderingen op het gebied van de pensioenen.”*
144. Concluderend sluit de Hoge Raad af met: *“dat, indien een belastingplichtige aan de inspecteur het verzoek richt ermee akkoord te verklaren dat een bepaalde pensioenregeling zal gelden als een pensioenregeling in de zin van artikel 11 van de Wet op de loonbelasting 1964 en de inspecteur dit verzoek zonder voorbehoud bevestigend beantwoordt, die akkoordverklaring in het algemeen moet worden verstaan als de ondubbelzinnige uiting van een besluit van de inspecteur waarmede deze onmiskenbaar heeft beoogd zich ook voor de toekomst aan bedoelde zienswijze te willen binden zonder ander voorbehoud dan dat van verandering van omstandigheden, die grond geeft daarop terug te komen.”*
145. Opmerkelijk is dat de Hoge Raad in dit verband uitdrukkelijk een wetswijziging noemt als bijzondere omstandigheid die intrekking zou rechtvaardigen. De gedachte zou kunnen zijn: dan gaat dit arrest dus niet op omdat daarvan hier sprake is (althans in de visie van het Openbaar Ministerie). Maar het tegenovergestelde is het geval. Als een wetswijziging volgens de Hoge Raad uitdrukkelijk een reden is voor intrekking van een ruling, dan is de ruling door een wetswijziging dus niet *automatisch* al vervallen in de visie van de Hoge Raad. Anders zou deze immers niet ingetrokken hoeven te worden om de situatie te creëren dat een belastingplichtige daarop niet langer mag vertrouwen.
146. De conclusie is dan ook dat de ruling nog steeds van toepassing is, althans Tromp daar nog steeds een gerechtvaardigd vertrouwen aan mocht ontleen, als gevolg waarvan de aangiften niet onjuist zijn.

---

<sup>13</sup> HR 16 september 1981, nr. 20220, ECLI:NL:HR:1981:AW9809, BNB 1981/308.

147. Mocht overigens dit gerechtvaardigde vertrouwen juridisch niet tot de conclusie leiden dat de aangiften niet onjuist zijn, dan, dan betekent dit gerechtvaardigd vertrouwen in ieder geval dat geen sprake is van opzet of schuld op die eventuele onjuistheid. Daarop komen we zo.

### *3.1.2.3 Conclusie*

148. Geconcludeerd kan worden dat wisselend en genuanceerd wordt gedacht over de puur juridische vraag of de ruling c.q. afspraak met de fiscus nog van kracht is en daar rechten aan te ontlenen zijn na de invoering van de Beschikking Pensioenen. Dit alles aangenomen dat de Beschikking de positie van ETP als pensioenverzekeraar überhaupt zou inperken.
149. Wij concluderen in ieder geval dat, mede op basis van de visies van de deskundigen, de ruling (waaraan geen voorwaarden waren gesteld voor de wijze van beleggen), ook thans nog van kracht is (onder meer nu deze niet is ingetrokken door de fiscusi) en ETP aldus kwalificeert als pensioenlichaam. Tromp mocht er in ieder geval op vertrouwen dat deze ruling zou worden gerespecteerd door de fiscus en zijn pensioenpremies niet kwalificeerden als inkomen dat op de aangiften IB moest worden aangegeven. Niet bewezen kan derhalve worden dat de aangiften onjuist zijn.

## *3.2 Geen nadeel tot gevolg*

150. Voorts menen wij dat u niet tot een bewezenverklaring kan komen van het bestanddeel dat door de eventuele onjuistheid van de aangifte fiscaal nadeel kon ontstaan. Zoals immers is betoogd is er geen sprake van nadeel en kon dat ook niet ontstaan omdat de pensioenverplichting verzekerd is binnen ETP. Door de eventuele onjuistheid ontstaat juist een fiscaal voordeel voor de fiscus omdat er na pensionering van Tromp veel meer belasting over de uitgekeerde pensioenpremies zal worden betaald dan indien de premies in ieder afzonderlijk ten laste gelegd fiscale jaar als inkomen zouden zijn meegenomen in het belastbare loon.

## *3.3 Geen opzet (en ook overigens geen schuld)*

### *3.3.1 Pleitbaar standpunt*

151. Voor zover u de visie van de vijf fiscaal deskundigen niet zou volgen in hun standpunt dat de aangiften van Tromp niet onjuist zijn, kan op basis van al hetgeen zij aanvoeren in ieder geval wel worden geconcludeerd dat alsdan in ieder geval sprake is (geweest) van een pleitbaar standpunt. Het aannemen van een pleitbaar standpunt sluit opzet uit, HR 21 april 2017, ECLI:HR:2017:638. Uitgangspunt daarbij is dat *de fiscale aangifteplicht zich hierdoor kenmerkt dat de aangifteplichtige onder dreiging van een strafvervolgning wordt gedwongen binnen een door de inspecteur te stellen termijn*

*duidelijk, stellig en zonder voorbehoud een verklaring af te leggen die de inspecteur in staat stelt de hoogte van de verschuldigde belasting vast te stellen. Die verplichting brengt noodzakelijkerwijs mee dat de betrokkene bij het doen van aangifte de – niet zelden complexe - belastingwetgeving moet uitleggen, ook in gevallen waarin onduidelijkheid bestaat over de vraag welke interpretatie juist is. De consequentie van de aangifteplicht is derhalve dat als het onder dwang ingenomen standpunt onjuist maar pleitbaar is, opzet en grove schuld zonder meer moeten ontbreken.<sup>14</sup>*

152. Het door het Openbaar Ministerie ingenomen contraire standpunt inhoudende dat geen sprake is van een 'pleitbaar standpunt' omdat de wettekst duidelijk is achten wij te kort door de bocht en overigens bepaald onjuist. De wettekst is namelijk helemaal niet helder. Emeritus-hoogleraar Dietvorst, concludeert terecht dat de wettekst *complex, lastig toegankelijk, niet glashelder en voor verschillende interpretaties vatbaar is.*
153. Om dat toch concreet toe te lichten loop ik met u die wettekst even door.
154. Alvorens je namelijk tot de conclusie kan komen waar het Openbaar Ministerie toe komt moet je kijken naar artikel 6H van de Landsverordening op de Loonbelasting (LLB). Voor ETP geldt dat het aan de vereisten die daarin staan vermeld voldoet. Tot zover dus niks aan de hand.
155. Vervolgens moet je echter kijken naar de Beschikking Pensioenen. Een beschikking die overigens in artikel 6H van de LLB niet wordt genoemd, slechts wordt verwezen naar de bevoegdheid tot het stellen van nadere regels. Of die ook gesteld zijn weet je als lezer dan nog niet, maar dat terzijde. Vervolgens moet je dus naar die Beschikking waar je dan in artikel 1 de definitie vindt om als pensioenlichaam te kwalificeren. Voor ETP geldt dan dat het voldoet aan de bepaling uit artikel 1 lid 1 onder d. Tot zover nog steeds voor ETP weer niks aan de hand.
156. Echter, in artikel 1 lid 2 van de Beschikking wordt dan weer een uitzondering gemaakt op het bepaalde in artikel 1 lid 1 onder d. Je kwalificeert toch weer niet als verzekeraar indien geen sprake is van 'een uitvoering van een pensioentoezegging zoals bedoeld in artikel 2 lid 4 van de Landsverordening op de winstbelasting 1940'.
157. En dan wordt het echt complex. Want in artikel 2 lid 4 van de Landsverordening op de winstbelasting 1940 wordt helemaal geen definitie gegeven van 'een pensioentoezegging', in ieder geval niet op een toegankelijke manier. Artikel 2 lid 4 van die landsverordening is namelijk slechts een uitzonderingsbepaling voor hetgeen in artikel 2 lid 1 onder c (na recente wijziging: onder b) van die landsverordening is bepaald, inhoudende de algemene regel dat pensioenfondsen vrijgesteld zijn van winstbelasting. De uitzondering van artikel 2 lid 4 bepaalt voor wie en wanneer die

---

<sup>14</sup> Zie ook HR 21 april 2017: het arrest van de maand, WFR 2017/168

vrijstelling dan weer niet geldt. Onder a gaat het dan om vennootschappen met kapitaal, daar valt ETP niet onder, en dus is onderdeel b relevant. Dat stelt:

*Het eerste lid, onderdeel c, is niet van toepassing op:*

*b.*

*andere dan de in onderdeel a bedoelde lichamen waarvan de werkzaamheden hoofdzakelijk bestaan in de uitvoering van pensioenregelingen of van regelingen voor vervroegde uittreding van werknemers of gewezen werknemers van naamloze vennootschappen of andere vennootschappen waarvan het kapitaal geheel of gedeeltelijk in aandelen is verdeeld, en waarin deze werknemers of gewezen werknemers, hun echtgenoten of partners, indien zij gedurende tenminste één jaar onafgebroken een gezamenlijke huishouding met hun partners voeren, hun bloed- of aanverwanten in de rechte lijn of in de tweede graad van de zijlijn, dan wel hun pleegkinderen al dan niet tezamen voor ten minste 10% van het nominaal gestort kapitaal, onmiddellijk of middellijk, aandeelhouder zijn of op enig moment zijn geweest.*

158. Iedereen die deze zin zonder over zijn eigen tong te struikelen kan uitspreken verdient een pluim. Dit is één zin met 114 woorden, waarvan 10 keer het woord 'of' en met zeven komma's. Het is oprecht een juridische puzzel om door middel van strepen hier een leesbare zin uit te krijgen waaruit zou moeten worden begrepen wat hier wordt bedoeld.
159. En als dat dan gelukt is, dan moet de lezer begrijpen dat met pensioenregelingen in de betekenis van deze uitzondering op de vrijstelling van de winstbelasting, wordt begrepen een pensioenregeling van een DGA, en dat als je dus geen DGA bent, je dan teruggrijpend op artikel 1 lid 2 van de Beschikking Pensioenen dús niet kan optreden als verzekeraar van pensioenen ex artikel 1 lid 1 van die Beschikking.
160. Echt waar... het feit dat wij als juristen hier uiteindelijk wellicht uitkomen betekent niet dat de wetgeving voor een niet jurist zoals Tromp niet complex is.
161. Verder, daar waar het Openbaar Ministerie ter gelegenheid van de behandeling van het bezwaarschrift trachtte aan te tonen dat de wettekst duidelijk is onder verwijzing naar een flyer van PwC toont het daarmee echter precies aan hoe complex de wetgeving kennelijk is. Dietvorst benoemt die flyer immers ook uitdrukkelijk, maar haalt tevens een andere flyer aan die diametraal het tegenovergestelde lijkt te stellen. Als kennelijk PwC de Beschikking Pensioenen al moeilijk vindt om te interpreteren, wat zegt dat dan over de wetgeving?
162. Voorts leest het Openbaar Ministerie in het recente arrest van HR 21 april 2017, ECLI:HR:2017:638 een eis (te weten het bestaan van een in de fiscale vakliteratuur verdedigde opvatting) die voor het aannemen van een pleitbaar standpunt niet zonder meer geldt. Het is weliswaar een omstandigheid die kan meewegen, maar

geenszins doorslaggevend. Nog daargelaten dat in die periode, zoals Meriaan ook opmerkt relevante fiscale vakliteratuur ontbrak. Als we het Openbaar Ministerie zouden volgen zou dat dan de facto betekenen dat er op Curaçao geen pleitbare standpunten kunnen bestaan omdat er amper over het fiscale recht wordt (of werd) gepubliceerd.

163. Naar onze overtuiging kon en mocht Tromp dan ook *ten tijde van het doen van die aangifte – naar objectieve maatstaven gemeten – redelijkerwijs (...) menen dat deze uitleg en daarmee de door hem gedane aangifte juist was*, zoals de Hoge Raad het criterium van het pleitbare standpunt formuleert in de meest recente rechtspraak.<sup>15</sup> Daar waar overigens eerder werd gesproken van 'redelijkerwijs kon menen juist te handelen' en een 'niet dermate lichtvaardig hebben gehandeld'.<sup>16</sup>
164. Zo bezien was er derhalve in ieder geval geen sprake van een aanmerkelijke kans op het doen van onjuiste aangiften, laat staan dat die doelbewust zou zijn aanvaard.
165. Opmerking verdient dat in het fiscale recht is aanvaard dat het pleitbare standpunt óók de schuld wegneemt. Niet valt in te zien waarom dat in de strafrechtelijke situatie anders zou zijn. Maar dat vooralsnog terzijde.

### 3.3.2 Geen (voorwaardelijk) opzet (en geen schuld)

166. Maar zelfs indien zou worden geconcludeerd dat in casu geen sprake is van een pleitbaar standpunt, dan nog menen wij dat geen sprake is van (voorwaardelijk) opzet. En overigens ook geen schuld.
167. Zoals reeds inleidend opgemerkt bevat het dossier nog geen begin van bewijs dat sprake zou zijn van boos opzet. Uit niets volgt dat Tromp daadwerkelijk de fiscus wilde bedotten en gedreven werd door de behoefte om minder belasting te betalen.

#### 3.3.2.1 *Fiscaal recht complex – doorgaans grijs i.p.v. zwart wit.*

168. Bij de beoordeling van de vraag of een redelijk vermoeden bestaat van het opzettelijk doen van onjuiste aangifte dient vooropgesteld te worden dat vraagstukken van fiscaal recht niet zelden complex zijn. Het fiscale recht is gewoonweg niet zwart of wit.

---

<sup>15</sup> Zie recentelijk nog: HR 21 april 2017 [ECLI:NL:HR:638].

<sup>16</sup> De formulering "voor het standpunt zijn zodanige argumenten aan te voeren dat de belastingplichtige redelijkerwijs kon menen juist te handelen" is bijvoorbeeld gebruikt in HR 4 juni 1986, BNB 1986/301, r.o. 4.6, HR 7 september 1988, BNB 1988/319, r.o. 4.4 en de formulering "voor het standpunt zijn zodanige argumenten aan te voeren dat niet kan worden gezegd dat de belastingplichtige dermate lichtvaardig heeft gehandeld" is bijvoorbeeld gebruikt in HR 23 september 1992, BNB 1993/193, r.o. 3.3.6; HR 11 november 2005, BNB 2006/147, ECLI:NL:HR:2005:AU6018, r.o. 3.5; HR 11 januari 2013. BNB 2013/63, ECLI:NL:HR:2013:BY8091, r.o. 2.3.

169. De verklaring van voormalig belastingadviseur Palm onderstreept dat. Hij merkt op (p. 395):

*Indien de fiscus van mening is dat iets niet toelaatbaar is moet zij een beschikking afgeven waarin dit vermeld staat. Het feit dat de fiscus dat -naar mijn weten -nooit gedaan heeft, lijkt het mij dat het voldoet.*

*(...)*

*Het gaat hier om fiscaliteit. Daarin is er geen wel of niet goed.*

*(...)*

*Ik vraag u of u wel eens fooi geeft in een restaurant. Volgens de wet, artikel 6 Landsverordening 1976, moet u loonbelasting inhouden. Volgens de letterlijke tekst van de wet zou u dat dus moeten doen. Maar doet u iets fout als u dat niet doet? Nee dat denk ik niet. De fiscus staat dit toe. De vraag met betrekking tot de kwalificeerbaarheid van Stichting E. T. Pensioenen als verzekeraar van een pensioenfonds is bijna eenzelfde soort casus. Is het goed of fout? Daarover kan ik geen uitspraak doen. Het gelijkheidsbeginsel vereist dat iedereen gelijk behandeld wordt.*

170. Prof. Dietvorst benoemt dit ook duidelijk, toegespitst op de wetgeving waar het hier om gaat:

*De Landsverordening op de Loonbelasting 1976 wettekst en de Ministeriële Beschikking zijn (...) niet glashelder en voor verschillende interpretaties vatbaar. De adviespraktijk lijkt verschillende standpunten in te nemen.*

171. De vijf opinies van afzonderlijke onafhankelijke fiscale deskundigen onderstrepen dit ook. Ze zijn het op diverse punten met elkaar eens, maar ook op diverse punten niet. Ze komen soms tot vergelijkbare conclusie, met steeds wisselende argumentaties of benaderingen. Soms concluderen ze weer tegenstrijdig met totaal contraire argumenten.

172. Wat de opinies naar onze stellige overtuiging in ieder geval uitdrukkelijk onderstrepen is dat zelfs indien de standpunten als fiscaal juridisch onjuist zouden worden gekwalificeerd, dan toch in ieder geval met recht kan worden gezegd dat er kennelijk fiscaal zeer genuanceerd en wisselend over de fiscale vraagstukken die in het strafdossier naar voren komen, kan worden gedacht en het fiscaal allemaal niet zo evident is als het strafdossier het wil doen voorkomen. Reeds op grond daarvan kan ons inziens niet worden volgehouden dat sprake is geweest van het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte.

### *3.3.2.2 Financieel belang bij belastingfraude nul – Curaçao juist benadeeld door vervolgingsbeslissing*

173. Het Openbaar Ministerie blijft maar herhalen dat het hier om een ernstige zaak gaat met een nadeel voor het land Curaçao van NAf 5.5 miljoen. Het Openbaar Ministerie negeert daarbij dat helemaal niet ter discussie staat of wordt betwist door Tromp dat hij op enig moment een bedrag van (minstens) die omvang (maar vermoedelijk veel



meer) aan belasting zal moeten betalen. De discussie in deze zaak gaat namelijk helemaal niet om de vraag óf miljoenen aan belasting moeten worden betaald, maar om de vraag wannéér dat moet gebeuren. Het Openbaar Ministerie vindt klaarblijkelijk dat dit de afgelopen tien jaar had moeten gebeuren, Tromp is altijd in de rotsvaste veronderstelling geweest dat dat pas hoeft vanaf het moment dat hij met pensioen gaat.

174. Maar dat er moet worden betaald, en dat er ook zál worden betaald, staat helemaal niet ter discussie.
175. Wat het Openbaar Ministerie zich niet lijkt te realiseren is dat het door te handelen zoals het doet de fiscus behoorlijk benadeelt. Dat benoemt ook Prof. Dietvorst uitdrukkelijk:  
*Het is overigens zeer wel denkbaar dat de stelling, dat ETP na de invoering van de nieuwe regels geen toegelaten uitvoerder meer is, vanwege het verstrijken van de naheffingstermijn, voor de fiscus uiteindelijk nadelig uitpakt.*
176. Om dit te adstrueren heeft KPMG een berekening gemaakt. Wat blijkt: de verwachting is dat de fiscus in die jaren in totaal NAf 13.443.766,56 aan loonbelastingen zal ontvangen. Dat is dus  $13.443.766,56 - 5.589.287,92 =$  **NAf 7.854.478,58** meer belasting dan de 5,5 miljoen gulden die Tromp zou hebben betaald als hij direct over zijn pensioenuitkering belasting had betaald (zoals het Openbaar Ministerie vindt dat het had moeten gebeuren).
177. In het geval de invorderingstermijn van de fiscus in het kader van deze zaak niet kan worden opgerekt boven de standaard vijf jaar omdat er geen sprake is van kwade trouw van de zijde van ET (hetgeen naar onze stellige overtuiging het geval is) zal het nadeel van de fiscus door de stellingname dat de premies hadden moeten worden opgegeven als inkomstenbelasting zelfs ver boven die 7.8 miljoen gulden uitkomen.
178. Het Openbaar Ministerie schiet de fiscus dus flink in de voet.
179. Dat gegeven raakt ook het opzet. Het onderstreept namelijk dat er voor Tromp geen enkel financieel voordeel bestaat bij het doen van deze onjuiste aangifte. Integendeel. Hij was er vermoedelijk veel beter van geworden als hij vanaf het begin af aan de aangifte had gedaan op de manier waarop het Openbaar Ministerie meent dat hij dat had moeten doen.

### 3.3.2.3 *Beleid fiscus en Openbaar Ministerie op Curaçao*

180. Ook de positie van de fiscus op Curaçao en de wijze waarop door hen doorgaans naar fiscale vraagstukken wordt gekeken speelt bij de beoordeling van deze zaak mee. Evertsz merkt op (p. 3):

*Er dient rekening te worden gehouden dat destijds op talrijke gebieden geen beleid was ontwikkeld en sprake was van een gebrek aan capaciteit zijdens de inspectie. Het gevolg hiervan was dat de Inspectie der Belastingen een meer praktische benadering had bij het oplossen van casussen dan een legistische benadering.*

181. Dat sluit ook aan bij de hiervoor aangehaalde verklaring van Ilenia van de fiscus (p. 340): *Stichtingen, pensioengelden en stichting particulier fonds (spf) zijn bij ons wat onderbelicht.* Ze verklaart ook dat het op dit moment een uitdaging is om het beheer van pensioenen te toetsen en de Belastingdienst daarvoor te weinig personeel heeft (p. 339).
182. Meriaan legt in zijn opinie eveneens gemotiveerd uit wat de situatie was op Curaçao ten tijde van de oprichting van ETP (p. 2).
183. Voor wat betreft het beleid van het Openbaar Ministerie geldt dat tot voor kort fiscale procedures nóóit strafrechtelijk werden vervolgd. Verwezen wordt andermaal naar de Dos Santos zaak.
184. Uw Gerecht overweegt in die zaak (ECLI:NL:OGECAC:2016:4): *Voor die insteek [financiële bestraffing van fiscale delicten, NL/MM] pleit ook het gegeven dat het Gerecht geen geval hier te lande bekend is waarin de strafrechter een belastingplichtige heeft veroordeeld voor belastingontduiking (al dan niet gepaard gaande met aan dit delict wel haast per definitie inherente valsheid in geschrift en witwassen). Hoewel in het Nederlandse deel van het Koninkrijk voor een zaak als deze, gelet op het feit dat ernstige belastingdelicten al sedert jaar en dag voor de strafrechter gebracht worden, vrijwel zeker (ook) onvoorwaardelijke gevangenisstraf zou worden opgelegd geldt dat oplegging daarvan hier te lande minder voor de hand liggend is juist omdat die traditie niet bestaat.*
185. Kortom: in een land als Nederland waar de wettelijke regeling (relatief) duidelijk is, er veel vakliteratuur beschikbaar is en de belastingwetgeving ook nadrukkelijk zowel fiscaal als strafrechtelijk strikt wordt gehandhaafd door een actieve fiscus en een actief Openbaar Ministerie - en er dus ook veel jurisprudentie beschikbaar is - zal vermoedelijk eerder uit bepaalde gedragingen van een verdachte kunnen worden geconcludeerd dat hij doelbewust een aanmerkelijke kans op onjuiste aangiften heeft aanvaard, dan in een land als Curaçao waar dat allemaal ontbreekt en de fiscale handhaving vooral praktisch is ingestoken en belastingdelicten tot de zaak Dos Santos zelfs nooit strafrechtelijk werden afgedaan.

#### 3.3.2.4 *Gerechtvaardigd vertrouwen op basis van de ruling*

186. Tot zover de omstandigheden die vanuit de algemene achtergrond relevant zijn voor de opzet en schuldvraag. Nu de specifiek op Tromp toegespitste zaken.

187. Zoals eerder opgemerkt kon en mocht Tromp ook na de wetwijziging in 2002 er gerechtvaardigd op vertrouwen dat de ruling met de fiscus nog van toepassing was. Voor zover dat gerechtvaardigde vertrouwen juridisch niet tot een juiste aangifte leidt, leidt het in ieder geval tot het ontbreken van opzet en schuld op die onjuiste aangifte.

#### *3.3.2.5 Betrokkenheid KPMG en Palm (Fiscaal adviseur, Voorzitter RvC, Bestuurslid ETP)*

188. De aangiften die ten laste zijn gelegd zijn allen gedaan door KPMG. Het mag als een feit van algemene bekendheid worden verondersteld dat dat geen koekenbakkers zijn en dat van hen mag worden verwacht dat ze weten wat ze fiscaal doen.

189. Reeds door de betrokkenheid van een fiscaal deskundig adviseur die de aangifte heeft ingediend, is het aannemen van opzet vrijwel uitgesloten.

190. Verwezen wordt naar de recente uitspraak van de Hoge Raad op 11 augustus 2017 jl. (ECLI:NL:HR:2017:1611) zoals aangehaald in de reactie op het zaaksproces-verbaal.

191. De Hoge Raad overweegt daarin dat indien een belastingplichtige zich laat bijstaan door een adviseur die hij voor voldoende deskundig mocht houden en aan wiens zorgvuldige taakvervulling hij niet behoefde te twijfelen er geen aanleiding is tot het stellen van de algemene eis dat de belastingplichtige zich ter voorkoming van fouten ook zelf in de inhoudelijke aspecten van op hem toepasselijke belastingregelingen verdiept. Dat geldt ook voor eventuele “betrekkelijk eenvoudige formele voorwaarden”.

192. Kortom, voor Tromp bestond geen verplichting om zich ter voorkoming van fouten zelf in de inhoudelijke aspecten van de toepasselijke belastingregeling zoals de LLB, de Beschikking Pensioenen of de Landsverordening op de Winstbelasting te verdiepen. Hij kon en mocht vertrouwen op de deskundige adviseur.

193. Dat kon Tromp bovendien des te meer omdat deze deskundige adviseur op de hoogte was van de hoed en de rand van ETP en de pensioenregeling van Tromp. Hij was immers zelf bestuurslid van ETP en voorzitter van de RvC van de BNA. De volgende omstandigheden volgen t.a.v. de rol van Palm uit de stukken:

- a. KPMG is betrokken bij de oprichting van ETP in 1990 (p. 92);
- b. Palm wordt bestuurslid van ETP bij die oprichting (D-141);
- c. Palm bespreekt de pensioenvoorziening van Tromp met de Belastingdienst en bemiddelt bij de totstandkoming van de ruling d.d. 28 september 1994 (D-232);
- d. Palm is op 10 mei 1997 betrokken bij een conceptakte t.a.v. overdracht van onroerend goed naar ETP (D-199 volgens p. 93, maar D-199 is niet gevoegd in het dossier);

- e. De NN betreft Palm in de discussie/ correspondentie over de polisvoorwaarden en stuurt op 4 juni 1997 een brief aan Tromp in cc aan Palm (ook bij KPMG aangetroffen, p. 93);
- f. Palm tekent het besluit d.d. 2 april 2007 van ETP om de pensioenaanspraken van Tromp onder te brengen bij BoA (D-136);
- g. Palm tekent op 29 mei 2007<sup>17</sup> voor akkoord voor een betaling van BNA aan ETP aangaande een verhoging van de premie (D-168 p. 4), overigens twee dagen voordat Hasselmeyer de bewuste brief stuurt m.b.t. het onderbrengen van de pensioenverplichting bij de Bank of America (D-140).
- h. Palm is in september 2007 betrokken in de correspondentie met de Belastingdienst over de afwijkingen inzake de aanslagen IB van Tromp 2001-2006 (D-242 p. 4)
- i. Palm tekent op 8 november 2007 namens ETP het verzoek tot uitbetaling naar aanleiding van het beëindigen van de polis (D-246 p. 65);
- j. Palm tekent namens de RvC van de BNA op 12 mei 2010 het besluit ten aanzien van de pensioenpremie van Tromp (D-170).

194. Kortom, de aangiften werden gedaan door een deskundig adviseur die van de hoed en de rand wist. Er was geen enkele reden voor Tromp om aan de juistheid van zijn aangiften te twijfelen.
195. Niet volgt dat Palm ooit met Tromp heeft besproken dat ETP mogelijk niet meer kwalificeerde als lichaam dat fiscaal vrijgesteld een pensioenvoorziening mocht opbouwen en de aangiftes IB van cliënt op dat punt na de wetwijziging mogelijk onjuist zouden kunnen zijn. Ten onrechte wordt in het dossier op diverse plaatsen het tegenovergestelde gesuggereerd.
196. Ook de suggestie als zou Tromp ooit een memo hebben gekregen van KPMG levert geen bewijs op van enige wetenschap bij Tromp. Niet vast staat of die memo wel bestaat, of Tromp hem heeft gekregen en wat de inhoud daarvan precies was.
197. Maar stel dat het wel zo zou zijn dat Palm met Tromp over de wetwijziging zou hebben gesproken. Zou dat dan belastend zijn voor Tromp? In onze visie in het geheel niet. Integendeel. Immers, ondanks een dergelijk gesprek is Palm namelijk de aangiften blijven doen op de wijze zoals dat voordien ook gebeurde. De omkeerregeling is blijvend gehanteerd. En niet alleen dat, Palm is in 2007 zelfs betrokken geweest bij het beëindigen van de polis in april 2007, de betaling aan ETP in mei 2007 en de overboeking van de waarde van de polis van NN in november 2007.
198. Als het dus wel besproken zou zijn, dan is op basis van de gang van zaken die uit de stukken volgt alleen maar des te meer aannemelijk dat Tromp daar juist uit heeft

---

<sup>17</sup> Per abuis staat in de reactie van de verdediging op het zaaksproces-verbaal overigens dat dit dezelfde dag zou zijn geweest.

kunnen begrijpen dat er niks aan de hand was. Waarom zou Palm aan al die zaken dan hebben meegewerkt?

199. Ook uit de fiscale opinies volgt dat de betrokkenheid van KPMG en Palm relevant is voor de beoordeling van de zaak.
200. Dietvorst merkt in dat verband op (p. 5 opinie):  
*Op de belastingadviseur die indertijd bij de totstandkoming van de pensioenregeling en het gesprek met en de toezegging van de fiscus betrokken is geweest, rust wat mij betreft in beginsel ook een (na)zorgplicht. Hoever die plicht reikt is afhankelijk van de vraag of de betrokken adviseur indertijd ad hoc is geraadpleegd of dat het de vaste adviseur van de werkgever c.q. de stichting was en ten tijde van de invoering van de fiscale regels was en nog steeds is. In het laatste geval had deze adviseur in 2002 signaal af moeten geven.*
201. Ook Delsol concludeert vergelijkbaar (p. 9-10 opinie): *KPMG is een gerenommeerd belasting- en accountantsbureau. (...) Door het voorbereiden en indienen van de aangifte inkomstenbelasting jaarlijks uit te besteden aan KPMG kan aan de heer dr. E Tromp in ieder geval gezien het voorgaande niet worden tegengeworpen dat hij een aanmerkelijke kans heeft aanvaard dat zijn aangifte onvolledig en onjuist zou worden gedaan.*
202. Kavelaars concludeert niet anders: *Tromp maakte gebruik van een belastingadviseur. Het ligt in de reden dat de belastingadviseur degene is die een onderzoek had moeten doen. Dit geldt temeer nu de belastingadviseur tevens bestuurder van de Stichting ETP was en dus volledig bekend was met de situatie en bovendien in de stukken steeds (terecht) wordt aangeduid als (fiscaal)deskundige.*
203. Specifieke aandacht kan overigens nog worden besteed aan het moment van beëindiging van de polis van de Nationale Nederlanden. Het Openbaar Ministerie meent namelijk op basis van een door de Nationale Nederlanden verzonden e-mail waarin Tromp wordt gewaarschuwd voor mogelijk fiscale consequenties van het beëindigen van de polis, te kunnen concluderen dat bij Tromp sprake is van opzet. Een redenering die enorm kort door de bocht gaat.
204. Om te beginnen omdat ook hier weer geldt dat nergens uit blijkt dat Tromp de bewuste mail ooit heeft gehad. Maar al zou hij hem wel hebben gehad, dan ziet het fiscale vraagstuk waarop de Nationale Nederlanden doelt enkel en alleen op de fiscale gevolgen van de beëindiging van de polis. Het zegt niets over de positie van ETP als pensioenlichaam. Uit de verklaring van de Fiscus (Eekhof) volgt bovendien dat er op Curaçao ook helemaal geen fiscale consequenties waren verbonden aan deze beëindiging.

205. Dat geldt overigens ook uit de brief van Nationale Nederlanden zelf (die ook naar Palm is gegaan en bij KPMG is aangetroffen, D-192). Daarin staat immers dat ETP zélf een toegelaten pensioenlichaam is en de polis dus ook zonder de op de Nederlandse Antillen gebruikelijke pensioenclausule of fiscale clausule zou worden opgemaakt. Die clausule was immers niet nodig want daartoe bestaat alleen aanleiding indien het om een rechtstreekse pensioenverzekeraar gaat van de pensioengerechtigde met een pensioenverzekeraar, maar hier was ETP zélf de pensioenverzekeraar.
206. Maar ook hier geldt weer: Tromp werd op dat moment blijkens de stukken begeleid door zijn fiscalist die ook bestuurslid was van ETP. Diezelfde fiscalist tekende voor het besluit tot beëindiging en tevens tekende enkele maanden daarna voor de overboeking van de waarde van de polis door Nationale Nederlanden naar de Bank of America. Volstrekt aannemelijk is derhalve dat Tromp op dat moment met Palm over eventuele consequenties van de beëindiging heeft gesproken. En al zouden ze er niet over hebben gesproken, dan kon en mocht Tromp er gezien Palms akkoord op vertrouwen dat het fiscaal geen bezwaar was.
207. Niet onvermeld kan nog blijven dat Tromp heeft verklaard - *voor zover ik mij kan herinneren, maar het is tien jaar geleden* - dat hij juist door Nationale Nederlanden is geadviseerd om zijn pensioen elders onder te brengen als gevolg van een discrepantie tussen de Nederlandse en Antilliaanse wetgeving (p. 192).

#### 3.3.2.6 Procedure APNA en uitspraak Hof periode 2001-2004

208. Het strafdossier maakt slechts terzijde melding van de uitspraak van het Hof van Justitie in de zaak die APNA heeft aangespannen tegen Tromp. *In dit proces-verbaal zal hier verder geen aandacht aan worden besteed (p. 103)*. In die zaak heeft het Hof op 30 november 2004 uitspraak gedaan over de pensioenregeling van Tromp. Het oordeelde in deze zaak (D-72): *Resumerend is het Hof van oordeel dat op grond van bedoelde bescheiden kan worden geconcludeerd dat de voor Tromp getroffen pensioenvoorziening geheel en al bij een pensioeninstantie in de zin van artikel 77 van de Pensioenlandsverordening overheidsdienaren is ondergebracht*.
209. De uitspraak raakt de kern van de zaak. Het Hof oordeelt immers dat de pensioenvoorziening van Tromp is ondergebracht bij een pensioeninstantie *in de zin van artikel 77 van de Pensioenlandsverordening overheidsdienaren*. Kortom, in normale niet fiscalistentaal: dat de pensioenvoorziening van Tromp juridisch voldeed. En dit alles ruim na invoering van de Beschikking Pensioenen!
210. Naar onze overtuiging haalt deze uitspraak de angel uit het verwijt van het Openbaar Ministerie, voor zover die er na alles wat wij reeds hebben aangevoerd nog in zit, in ieder geval voor wat betreft het opzet/ schuld. De pensioenvoorziening is immers reeds onderwerp geweest van een juridisch debat en daaruit is gekomen dat zijn pensioenregeling volgens de regels der juridische kunst in elkaar zat.

211. Het Openbaar Ministerie doet deze uitspraak af met de overweging dat de uitspraak juridisch niet deugt en het Hof ten onrechte de positie van ETP niet heeft (of lijkt te hebben) beoordeeld.
212. Maar daar gaat het niet om. Want los van de vraag of uit deze uitspraak volgt dat dús in rechte vaststaat dat er juridisch ook geen probleem meer was, Kavelaars maakt op dat punt nog wel wat interessante nuancerende opmerkingen, het betekent in ieder geval dat Tromp bezwaarlijk kan worden verweten dat hij er na die uitspraak (waarbij een heleboel mensen betrokken waren die er voor doorgeleerd hadden), een uitspraak die is geweest na de invoering van de Beschikking Pensioenen, van uit kon en mocht gaan dat zijn pensioenregeling volgens de regels der juridische kunst in elkaar zat.

#### 3.3.2.7 *Onderzoek Algemene Rekenkamer*

213. De procedure tegen APNA is echter niet de enige procedure waarin de pensioenvoorziening van Tromp een rol speelde. Jaren later heeft de Algemene Rekenkamer namelijk ook nog onderzoek gedaan naar ETP. Geconcludeerd wordt in 2012 door de rekenkamer dat er geen verplichting bestaat voor Tromp om het pensioen te verzekeren bij APC. *De president van de Bank heeft zijn pensioenvoorziening ondergebracht in een stichting*, merkt het rapport op.
214. En hoewel de stichting jaren later dus uitdrukkelijk opnieuw onderwerp van onderzoek is geweest, is ook in het kader van dit onderzoek klaarblijkelijk door niemand de vraag aan de orde gesteld, laat staan een opmerking gemaakt, of de pensioenvoorziening van Tromp fiscaal wel volgens een persoonlijke stichting mócht lopen. Ook dat kon en mocht Tromp sterken in het vertrouwen dat zijn aangiften juist waren.

#### 3.3.2.8 *Fiscus aftrek altijd geaccepteerd en aangifte inhoudelijk beoordeeld*

215. Verder geldt dat de aangiften IB van Tromp jaarlijks zijn beoordeeld door de fiscus. Daarbij is nooit enige opmerking gemaakt over de juistheid van de aftrek van de pensioenpremies. Dit terwijl de fiscus wist van het bestaan van ETP. Enerzijds door de ruling uit 1994 en anderzijds in ieder geval vanaf 2011 omdat veelvuldig in de media is gemeld dat Tromp een eigen pensioenstichting had doordat Schotte ging zwaaien op een persconferentie met bankafschriften van de rekening van ETP (TROMP-W).
216. In de periode 1998-2004 was Tromp bovendien betrokken in een procedure met de fiscus over zijn aangifte. In het kader van die procedure heeft de fiscus de aftrek van de pensioenpremies zelf uitdrukkelijk voorgesteld en aldus geaccepteerd. Delsol

merkt in dat verband op dat sprake is van een uitdrukkelijke standpuntbepaling van de Inspecteur waarop Tromp kon en mocht vertrouwen.

217. Uit het gevoegde overzicht van KPMG (TROMP – X) blijkt bovendien dat de aangiften van Tromp steeds onder een vergrootglas lagen en de fiscus jaarlijks allerhande aanpassingen deed op de aangevoerde aftrekbare kosten. Daarbij is kennelijk nooit een opmerking gemaakt over de aftrek van het werknemersdeel van de pensioenpremie.
218. Prof Dietvorst benoemt ook de verantwoordelijkheid van de fiscus in dezen, zeker ook indachtig de ruling uit 1994 (p. 4 opinie):  
*Gezien echter de situatie, de heer Tromp is geen doorsnee werknemer/ambtenaar, het gaat op Curaçao om een beperkt aantal belastingplichtigen en dus om een beperkt aantal uitzonderingssituaties, lijkt het mij overigens niet overdreven om te stellen dat ook de fiscus in deze actie had moeten nemen. Deze heeft immers ook een eigen verantwoordelijkheid om een toezegging of opgewekt vertrouwen uitdrukkelijk op te zeggen. De fiscus moet rekening houden met de gerechtvaardigde belangen van belastingplichtige.*
219. Dat lijkt het inmiddels in zoverre ook te doen want de fiscus heeft blijkens de aanslagen van de IB over 2015 en 2016 de aftrek van de werknemersbijdrage van de pensioenpremies zonder discussie geaccepteerd. Daaruit kan wat de verdediging betreft geen andere conclusie worden getrokken dan dat de belastingdienst het standpunt van het Openbaar Ministerie niet deelt.

#### 3.3.2.9 Rol CBCS (en accountant en actuaris)

220. Ook de positie van de CBCS verdient bespreking. Volgens de deskundigen heeft ook de werkgever hier een verantwoordelijkheid, waarop Tromp voor een deel kan en mag vertrouwen. Uit het dossier volgt dat niemand binnen de CBCS Tromp ooit heeft gemeld dat zijn pensioenvoorziening mogelijk niet voldeed.
221. Ook de (externe) accountant(s) niet. Dit terwijl hij wel de pensioenbetalingen heeft gecontroleerd en volgens de herinnering van Jackson (HR van CBCS) zelfs de statuten van ETP zou hebben gecontroleerd (p. 358). Hoewel moet worden toegegeven dat in zijn algemeenheid niet veel waarde kan worden gehecht aan de verklaring van Jackson.
222. Uit haar verklaring, maar ook uit die van (medebestuurder Raad van Bestuur van het CBCS) Hasselmeyer, volgt in ieder geval wel dat zij ervan uit zijn gegaan dat de accountant de fiscale haalbaarheid van de regeling bij zijn controle betrok. In de visie van actuaris Smit moest de accountant zelfs controleren hoeveel vermogen er in eigen beheer was, hetgeen ook van belang was voor zijn berekening (p. 441).



223. In dat verband staan we hier heel kort stil bij de herhaalde stellingen van het Openbaar Ministerie als zou de CBCS niet op de hoogte zijn geweest van het beëindigen van de polis bij Nationale Nederlanden. Tromp zou de CBCS daarover niet voldoende of mogelijk zelfs onjuist hebben geïnformeerd, hetgeen voor het Openbaar Ministerie een dragende omstandigheid is om te komen tot het opzet op het doen van een onjuiste aangifte.
224. Eigenlijk willen we daar niet te veel woorden aan vuil maken. Niet alleen volgt uit de door Hasselmeyer opgestelde brief dat de CBCS hiervan op de hoogte was (D-140), maar uit de daadwerkelijke gang van zaken binnen de CBCS zoals die blijkt uit de door de verdediging opgestelde notitie betalingen CBCS (TROMP – A) blijkt dat de CBCS hiervan weldegelijk op de hoogte is geweest. Voor de verdediging is het niet begrijpelijk dat het Openbaar Ministerie voor de vaststelling van de feiten uitgaat van verklaringen van getuigen die zonder uitzondering last hebben van geheugenverlies en niet betrouwbaar verklaren over de feiten die zich tussen de 10 en 20 jaar geleden hebben afgespeeld. Dit terwijl de feiten zoals die uit de beschikbare stukken volgen worden genegeerd.

*3.3.2.10 Periode vanaf 2006-2007 – Pensioen volledig in eigen beleggingsbeheer  
Verklaring Cannegieter en Hinsley*

225. Vanaf 2006-2007 is Tromp zijn pensioen via ETP in eigen beheer gaan organiseren. Herhaald zij: met medeweten en instemming van Palm (die tekent voor het beëindigen van de polis én de betaling van Nationale Nederlanden naar de Bank of America) en met akkoord van Hasselmeyer (die akkoord is met de overheveling naar Bank of America). Uit de stukken volgt dat Tromp samen met een adviseur van de Bank of America annuïteiten en andere effecten heeft aangeschaft. Dit wordt ook door deze adviseur Cannegieter bevestigd. Hij heeft over zijn zakelijke relatie met Tromp toegelicht dat Tromp hem in 2007 heeft benaderd *'to discuss his retirement needs'* (TROMP – J).
226. Dat Tromp bezig was met het opzetten van zijn pensioenvoorziening volgt ook uit de op verzoek van de verdediging toegevoegde verklaring van Hinsley. Hij bevestigt dat Tromp bezig was met zijn pensioenvoorziening.
227. De conclusie hieruit is in ieder geval dat, voor zover het Openbaar Ministerie het in deze zaak doet voorkomen alsof Tromp door de pensioenpremies uit te laten betalen op de rekening van ETP opzettelijk getracht heeft deze premies te onttrekken aan belastingheffing, de feiten zulks uitdrukkelijk tegenspreken. Tromp was op dat moment gewoonweg bezig met de opbouw van zijn pensioenvoorziening in ETP. Dat bevestigen zowel Cannegieter als Hinsley. Zelfs al zou het dus zo zijn dat die pensioenvoorziening formeel niet meer onder de omkeerregeling viel, duidelijk is dus

dat Tromp het bestaan van een pensioenvoorziening altijd heeft onderkend en dus van plan was om na pensionering hierover belasting te gaan betalen

228. Hoe dan ook geldt uitdrukkelijk dat de manier waarop ETP de gelden vanaf 2006 heeft aangewend geen onderdeel is van de tenlastelegging. De tenlastelegging ziet enkel en alleen op de vraag of ETP vanaf 2002 nog kwalificeerde als pensioenverzekeraar in de zin van de wet. De wijze waarop vervolgens vanaf 2006 met de pensioengelden is omgegaan kan in dat licht ook geen omstandigheid zijn die relevant is voor de bewezenverklaring, ook niet voor eventueel opzet.
229. Zeker ook niet nu uit de verklaringen van de fiscus blijkt dat indien wordt aangenomen dat ETP wél kwalificeert als pensioenverzekeraar, Tromp ook met zijn pensioengelden mócht omgaan op de wijze waarop dat is gebeurd.
230. Eekhof: *Indien de stichting een lening heeft verstrekt om de vastgoedtransactie te financieren, dan zal de stichting een minimale rendement (rentevergoeding) van 4% moeten krijgen om in de toekomst aan haar pensioen verplichten te kunnen voldoen. Dit omdat het pensioen ieder jaar met 4% opgerent moet worden. Zie artikel 2 lid 1 van de Beschikking pensioenen. Wanneer de lening wordt verstrekt aan de pensioengerechtigde dan hoeft de rente niet direct betaald te worden aan de stichting. De stichting kan dan rente op rente boeken maar op een gegeven moment moet het geleende geld wel terug worden betaald aan de stichting plus de rente. Als er geld uit de stichting wordt gehaald ten behoeve van de pensioengerechtigde zonder dat er voldoende zekerheid is dat het geld ooit terug betaald wordt, kan er sprake zijn van een afkoop van pensioen en dient de hele aanspraak in de loonbelasting betrokken te worden.*  
(...)  
*Een pensioenlichaam betaalt normaal gesproken alleen het pensioen uit en meer gebeurt er eigenlijk niet. Als dit toch gebeurt heeft het fiscaal consequenties als de heer Tromp de bedragen niet terugbetaalt aan Stichting E. T. Pensioenen*  
(...)  
*Een pensioenstichting is vrij om haar geld te beleggen op de manier hoe zij dat wenst. Stichting E. T. Pensioenen is inderdaad vrij om haar geld te beleggen hoe zij dat wenst en dat mag. De Belastingdienst stelt hier geen regels aan.*
231. Isenia: *We hebben geen eisen aan de wijze waarop deze gelden geïnvesteerd worden. Het standpunt is, het is je eigen geld, je eigen pensioen, en als het fout gaat is het je eigen schuld.*  
(...)  
*Er worden geen eisen gesteld aan de investeringen door het pensioenfonds. U vraagt mij of een pensioenfonds bij wijze van spreken zelfs een auto zou kunnen kopen. Ik heb hier geen ervaring mee, maar volgens mij stellen wij geen eisen aan de investeringen. Wij gaan ervan uit dat men verantwoord omgaat met deze gelden.*

232. Ook de voormalig belastingadviseur van Tromp Palm bevestigt dit. Palm (p. 414): *Voor zover het geld wordt overgemaakt naar een andere bankrekening van Stichting E.T. Pensioenen of een ander bankproduct was het volgens de toen geldende fiscale praktijk geen afkoop in de zin van artikel 6B landsverordening op de Loonbelasting. Dus zolang deze gelden niet op een privérekening van de belastingplichtige gestort werden of in de privésfeer werden getrokken, hoefde de afkoopwaarde van de polis niet aangemerkt te worden als loon uit vroegere dienstbetrekking zoals beschreven in artikel 6b van de Landsverordening op de Loonbelasting.*  
(...)  
*p. 416 Het is overigens niet verboden voor een pensioengerechtigde om een lening bij de stichting af te sluiten zolang deze met rente wordt terugbetaald. Fiscaal gezien leidt dat niet per definitie tot afkoop dan wel belastingheffing.*  
(...)  
*p. 403 Er zijn geen fiscale consequenties met betrekking tot de transactie tussen Fatum/Nationale Nederlanden en de Stichting. De stichting is fiscaal gezien niet verplicht om bij Fatum een verzekering af te sluiten. Dat kan de stichting bij iedereen doen. De stichting kan ook switchen van provider. Fiscaal gezien mag dit ook in het buitenland. Fiscaal gezien zijn er geen regels waar je als stichting een pensioen moet verzekeren.*
233. Opmerking verdient dat uit de stukken ook volgt dat Tromp zich van de uitgangspunten zoals die worden verwoord door de fiscus bewust is geweest aangezien er in februari 2007 een leenovereenkomst is gesloten tussen hem en ETP waarbij zijn huis als zekerheid is gesteld (D-216). Overigens was het onder de voorwaarden van Nationale Nederlanden ook mogelijk om een lening af te sluiten als begunstigde (TROMP – G).
234. Kortom, op basis van het beleid van de fiscus kon en mocht Tromp er op vertrouwen dat het hem vrijstond via ETP zijn pensioenvoorziening in eigen beheer te nemen. In ieder geval, en daar gaat het voor wat betreft de grondslag van de tenlastelegging om, valt niet in te zien hoe de wijze waarop ETP met de gelden is omgegaan, kan leiden tot bewijs voor een bepaalde mate van bewustheid bij Tromp dat ETP mogelijk niet als pensioenlichaam zou kwalificeren.

#### 3.3.2.11 Jaarrekeningen ETP

235. Tot slot nog het volgende.
236. In het kader van het opzet en schuld vraagstuk kan niet onbesproken blijven dat de beschikbare informatie over de transacties van ETP in de afgelopen jaren, ruimschoots voldoende is gebleken voor het opstellen van jaarrekeningen van ETP die gecontroleerd konden worden (en zijn) door een certificerende accountant.

237. Uit die gecontroleerde en van een goedkeurende verklaring voorziene jaarrekeningen volgt helder de vermogenspositie van ETP. Uit de toelichting bij de jaarrekening van de accountant volgt bovendien op welke wijze hij zijn onderzoek heeft uitgevoerd (productie 31, bezwaarschrift). Van belang daarbij is dat de accountant heeft vastgesteld dat ETP goed is voor zijn geld, anders gezegd: dat het vermogen niet slechts bestaat op papier. De in de boeken van ETP opgenomen uitzettingen (waaronder de leningen aan Asia LLC en Tromp) zijn volgens de accountant volwaardig en daarvoor bestaan voldoende zekerheden (zie productie 31 bezwaarschrift).
238. Het belang van de volwaardigheid van die leningen is dat de latere belastingheffing over de uitbetaling van de pensioenvoorziening, zodra Tromp met pensioen gaat, dus ook is veiliggesteld. Dat bevestigt ook KPMG (Productie 26, p. 4 bezwaarschrift).
239. Dat betekent dan ook dat het hiervoor benoemde en berekende bedrag van ruim 13 miljoen gulden dat ETP na pensionering tot het overlijden van Tromp zal gaan betalen aan de fiscus over de uitbetaling van het pensioen (rekening houdend met 4% rendement) verzekerd is. Het is niet weg, het staat klaar om op termijn, gedurende de pensionering van Tromp te worden betaald.
240. Dat is in het kader van de beoordeling van het opzet en de schuld van Tromp als vanzelfsprekend niet van ondergeschikte betekenis.

#### *3.4 Conclusie opzetvariant*

241. Nu niet bewezen kan worden dat de aangifte onjuist is, althans hoe dan ook sprake is van een pleitbaar standpunt, althans in ieder geval geen bewijs is voor enig opzet bij cliënt op het doen van een onjuiste aangifte dient cliënt vrijgesproken te worden van de ten laste gelegde opzetvariant.

#### **4 Vrijspraak niet opzettelijke-opzet variant (schuld variant)**

242. In het geval u ons niet ontvankelijkheidsverweer ten aanzien van de niet opzettelijke-opzet variant zou verwerpen, brengt ons dat subsidiair bij een inhoudelijke bespreking van deze alsdan impliciet subsidiair ten laste gelegde variant.
243. Indien u ons verweer inhoudende dat de aangifte niet onjuist is volgt, spreekt het voor zich dat u ook tot een vrijspraak dient te concluderen voor deze variant. Mocht u dat verweer echter onverhoopt ook passeren, dan geldt het volgende.
244. Zoals hiervoor is betoogd past het bestaan van een misdrijf waarvoor geen opzet of schuld noodzakelijk is niet in het strafrechtelijke systeem. Als hoofdregel geldt daarbij dat voor misdrijven opzet noodzakelijk is. Indien die hoofdregel ook op het impliciet subsidiair ten laste gelegde zou worden toegepast, dan wijkt zoals betoogd de

strafbaarstelling van artikel 49 lid 1 niet af van die van lid 2 ALL. Alsdan kunt u niet tot een bewezenverklaring komen omdat geen sprake is van opzet.

245. Mocht u dat echter ook niet volgen, dan menen wij dat in ieder geval het bestanddeel *schuld* zou moeten worden ingelezen, waarbij wij dan overigens menen dat, in lijn met de fiscale afdoening van het schuldpalet voor het niet doen van een onjuiste aangifte, hiervoor slechts grove schuld voldoende is. Indien immers ook lichte of aanzienlijke schuld voldoende zou zijn voor overtreding van artikel 49 lid 1 ALL, dan blijft de ongelijke en onaanvaardbare situatie dat dezelfde gedraging fiscaal niet tot enige boete kan leiden, maar strafrechtelijk wel tot een misdrijf, in stand.
246. Welke mate van schuld u echter ook inleest, dat maakt in onze visie voor de bewijsbaarheid van deze variant niet uit nu wij indachtig alle omstandigheden die hiervoor zijn genoemd menen dat evenmin geconcludeerd kan worden dat sprake is van schuld (in welke vorm dan ook) van Tromp aan het eventueel doen van een onjuiste aangifte.

## **5 AVAS – niet opzettelijke variant**

247. Indien u schuld niet inleest in de niet opzettelijke variant van artikel 49 ALL, dan verzoeken wij u Tromp te ontslaan van rechtsvervolging wegens het ontbreken van alle schuld. Op basis van al hetgeen hiervoor is opgemerkt kan wat ons betreft niet anders worden geconcludeerd dan dat Tromp geen verwijt kan worden gemaakt.

## **6 Vrijspraak subsidiaire valsheid in geschrifte**

248. Voor de volledigheid geldt dat op basis van al hetgeen is bepleit ten aanzien van het expliciet primair en eventueel impliciet subsidiair ten laste gelegde ook geldt voor de expliciet subsidiair ten laste gelegde valsheid in geschrifte. Aangezien de aangifte niet onjuist is, is tevens geen sprake van valse geschriften. In ieder geval kan niet worden bewezen dat deze opzettelijk zijn opgesteld.

## **7 Uitleiding - conclusie**

249. Wij ronden af.
250. Van harte hopen wij dat met uw uitspraak een einde kan komen aan deze strafzaak. Ook hopen wij dat uw beslissing een kleine stap zal zijn in de richting van enig eerherstel van Tromp. Eerherstel waarop hij ons inziens recht heeft gezien hetgeen hem de afgelopen 1,5 jaar - zonder dat de inhoud van de strafzaak zulks rechtvaardigde - (publiekelijk) is overkomen.
251. Dertig jaar lang heeft hij zich volledig ingezet voor het belang van het land. De Centrale Bank is zijn leven geweest, praktisch zijn familie. Gezien alles wat er is

gebeurd lijkt het niet direct waarschijnlijk dat Trump nog zal terugkeren als President. Dat doet pijn. Desalniettemin hoopt Emsley Trump nog steeds dat hij uiteindelijk de Bank door de voordeur kan verlaten. Dat zou hem heel veel waard zijn.