

# vonnis

---

## GEMEENSCHAPPELIJK HOF VAN JUSTITIE

VAN ARUBA, CURAÇAO, SINT MAARTEN EN VAN BONAIRE, SINT EUSTATIUS EN SABA

Zaaknummer: H 104/2018

Parketnummer: 810.00001/17

Uitspraak: 13 december 2018

Tegenspraak

### Vonnis

gewezen op het hoger beroep, ingesteld tegen het vonnis van het Gerecht in eerste aanleg van Curaçao (hierna: het Gerecht), van 17 november 2017 in de strafzaak tegen de verdachte:

E. D. T.,  
geboren op ... te Curaçao,  
wonende in Curaçao, ....

#### 1. Hoger beroep

Het Gerecht heeft de verdachte bij zijn vonnis van het ten laste gelegde vrijgesproken.

De officier van justitie heeft hoger beroep ingesteld.

#### 2. Onderzoek van de zaak

Dit vonnis is gewezen naar aanleiding van het onderzoek op de terechtzitting.

Het Hof heeft kennisgenomen van de vordering van de Procureurs-Generaal, mr. M.L.A. Angela en mr. J.H. van der Werff, en van hetgeen door de verdachte en zijn raadslieden, mr. M.F. Murray en mr. N. van der Laan, naar voren is gebracht.

Het Openbaar Ministerie heeft gevorderd dat het Hof het vonnis waarvan beroep zal vernietigen en, opnieuw rechtdoende, het primair ten laste gelegde bewezen zal verklaren en de verdachte daarvoor zal veroordelen tot een

- een taakstraf voor de duur van 240 uren, subsidiair 120 dagen vervangende hechtenis, en
- een geldboete van NAF 10.000.000,-, subsidiair 1 jaar vervangende hechtenis.

Door de verdediging is primair bepleit dat het openbaar ministerie niet-ontvankelijk zal worden verklaard in de strafvervolging van de verdachte en subsidiair dat de verdachte zal worden vrijgesproken van het ten laste gelegde.

---

### 3. Vonnis waarvan beroep

Het Hof komt op andere gronden dan het Gerecht tot vrijspraak van de verdachte en ziet daarin aanleiding het vonnis van het Gerecht te bevestigen met vervanging van de vrijspraakmotivering.

### 4. Ontvankelijkheid van het openbaar ministerie

In eerste aanleg heeft de verdediging een groot aantal ontvankelijkheidsverweren gevoerd, die door het Gerecht op - naar het oordeel van het Hof - goede gronden zijn verworpen. In hoger beroep is van die verweren er één gehandhaafd, te weten het verweer dat het openbaar ministerie in strijd met het bepaalde in artikel 55 van de Algemene Landsverordening Landsbelastingen (hierna: ALL) niet de Directeur der Belastingen bij de vervolgingsbeslissing heeft betrokken. Door de schending van deze norm zijn volgens de verdediging de belangen van de verdachte op een zorgvuldige vervolgingsbeslissing aanzienlijk geschonden, hetgeen tot niet-ontvankelijkheid van het openbaar ministerie zou moeten leiden.

Het Hof overweegt hieromtrent als volgt.

Vooropgesteld dient te worden dat op grond van artikel 275, eerste lid, van het Wetboek van Strafvordering (Sv) aan het openbaar ministerie de bevoegdheid is toegekend zelfstandig te beslissen of naar aanleiding van een ingesteld voorbereidend onderzoek (verdere) vervolging moet plaatsvinden. De beslissing om tot vervolging over te gaan leent zich slechts in zeer beperkte mate voor een inhoudelijke rechterlijke toetsing, in die zin dat slechts in uitzonderlijke gevallen plaats is voor een niet-ontvankelijkverklaring van het openbaar ministerie in de vervolging.

Artikel 55, tweede lid, ALL, luidt als volgt:

*“Alle processen-verbaal betreffende de bij deze landsverordening strafbaar gestelde feiten worden ingezonden aan de Directeur. De Directeur doet de processen-verbaal betreffende strafbare feiten, ter zake waarvan inverzekeringstelling of voorlopige hechtenis is toegepast dan wel een woning zonder de uitdrukkelijke toestemming van de bewoner is binnengetreten, met de inbeslaggenomen voorwerpen, onverwijld toekomen aan de officier van justitie. De overige processen-verbaal doet de Directeur met de inbeslaggenomen voorwerpen toekomen aan de officier van justitie indien hij een vervolging wenselijk acht.”*

Aan de Directeur der Belastingen moeten dus ingevolge artikel 55, tweede lid, ALL alle processen-verbaal betreffende de bij de Landsverordening strafbaar gestelde feiten worden ingezonden. De Directeur beslist in die gevallen over de opportuniteit van een strafrechtelijke vervolging. Deze bevoegdheid wordt echter overgedragen aan het openbaar ministerie zodra inverzekeringstelling of voorlopige hechtenis is toegepast dan wel een woning zonder uitdrukkelijke toestemming van de bewoner is binnengetreten. In die gevallen moeten de processen-verbaal direct aan het openbaar ministerie worden toegezonden. De

---

wettelijke regeling maakt dus in die gevallen de officier van justitie en niet de Directeur bevoegd tot vervolging.

Uit het proces-verbaal van doorzoeking blijkt dat op 10 augustus 2016 onder leiding van de rechter-commissaris en in aanwezigheid van de officier van justitie huiszoeking ter inbeslagname is verricht in de woning van de verdachte. Op dat moment is er naar het oordeel van het Hof sprake van een vervolgingsdaad en is geen beslissing vereist van de Directeur.

Dat de processen-verbaal betreffende de bij de ALL strafbaar gestelde feiten niet eerst aan de Directeur zijn toegezonden of dat voorafgaande aan de huiszoeking niet eerst afstemming heeft plaatsgevonden met de fiscus, laat zich naar het oordeel van het Hof verklaren door het feit dat het openbaar ministerie de huiszoeking heeft geïnitieerd (ook) op basis van verdenkingen van commune delicten: witwassen, corruptie, onverklaarbare vermogenstoename en het meewerken door een bestuurder aan verboden transacties. Niet gezegd kan worden dat onder die omstandigheden steeds een verplichting voor het openbaar ministerie bestaat om de Directeur in de procedure te betrekken. In ieder geval leidt het ontbreken daarvan in casu niet tot niet-ontvankelijkheid van het openbaar ministerie in de vervolging.

Het openbaar ministerie heeft overigens wel verantwoording afgelegd aan de fiscus. Uit het dossier blijkt dat op 9 mei 2017 door het openbaar ministerie aan de directie van de Inspectie der Belastingen is bericht dat het deelonderzoek in de zaak van de verdachte naar fiscale feiten is afgerond. Uit dit bericht blijkt tevens dat de relevante belastingaangiften door de inspectie ten behoeve van dit onderzoek zijn uitgeleverd. Voorts wordt bericht dat gedurende het onderzoek meerdere dwangmiddelen, waaronder huiszoekingen, zijn toegepast. Door toepassing van deze middelen is de kwestie in de justitiële sfeer geraakt waardoor het openbaar ministerie bevoegd is tot het nemen van een vervolgbeslissing, aldus het bericht. Ook wordt medegedeeld dat en waarom de verdachte zal worden vervolgd.

Gezien het bovenstaande is het Hof evenals het Gerecht van oordeel dat het openbaar ministerie niet in strijd heeft gehandeld met artikel 55 ALL. Het openbaar ministerie is derhalve ontvankelijk in de vervolging. Het verweer wordt mitsdien verworpen.

#### 5. Tenlastelegging

Aan de verdachte is ten laste gelegd dat:

hij op een of meer tijdstip(pen), in of omstreeks de periode van 28 maart 2007 tot en met 23 maart 2015 in Curaçao en/of in de (voormalige) Nederlandse Antillen, tezamen en in vereniging met (een) ander(en), althans alleen, opzettelijk,

als degene, die ingevolge de Algemene landsverordening Landsbelastingen, verplicht is/was tot het binnen een gestelde termijn doen van aangifte(n)

Inkomstenbelasting,

- een aangifte Inkomstenbelasting, Premies A.O.V./A.W.W./A.V.B.Z., op een Aangiftebiljet A, ten name van Tromp, Emsley Deonicio, betreffende het aangiftetijdvak en/of belastingjaar 2006 (D-208) en/of
- een aangifte Inkomstenbelasting, Premies A.O.V./A.W.W./A.V.B.Z., op een Aangiftebiljet A, ten name van Tromp, Emsley Deonicio, betreffende het aangiftetijdvak en/of belastingjaar 2007 (D-209) en/of
- een aangifte Inkomstenbelasting, Premies A.O.V./A.W.W./A.V.B.Z., op een Aangiftebiljet A, ten name van Tromp, Emsley Deonicio, betreffende het aangiftetijdvak en/of belastingjaar 2008 (D-067) en/of
- een aangifte Inkomstenbelasting, Premies A.O.V./A.W.W./A.V.B.Z., op een Aangiftebiljet A, ten name van Tromp, Emsley Deonicio, betreffende het aangiftetijdvak en/of belastingjaar 2009 (D-175) en/of
- een aangifte Inkomstenbelasting, Premies A.O.V./A.W.W./A.V.B.Z., op een Aangiftebiljet A, ten name van Tromp, Emsley Deonicio, betreffende het aangiftetijdvak en/of belastingjaar 2010 (D-210) en/of
- een aangifte Inkomstenbelasting, Premies A.O.V./A.W.W./A.V.B.Z., op een Aangiftebiljet A, ten name van Tromp, Emsley Deonicio, betreffende het aangiftetijdvak en/of belastingjaar 2011 (D-068) en/of
- een aangifte Inkomstenbelasting, Premies A.O.V./A.W.W./A.V.B.Z., op een Aangiftebiljet A, ten name van Tromp, Emsley Deonicio, betreffende het aangiftetijdvak en/of belastingjaar 2012 (D-177) en/of
- een aangifte Inkomstenbelasting, Premies A.O.V./A.W.W./A.V.B.Z./B.V.Z., op een Aangiftebiljet A, ten name van Tromp, Emsley Deonicio, betreffende het aangiftetijdvak en/of belastingjaar 2013 (D-178) en/of
- een aangifte Inkomstenbelasting, Premies A.O.V./A.W.W./A.V.B.Z./B.V.Z., op een Aangiftebiljet A, ten name van Tromp, Emsley Deonicio, betreffende het aangiftetijdvak en/of belastingjaar 2014 (D-069)

onjuist en/of onvolledig heeft gedaan, en/althans heeft doen of laten doen door (een) medewerk(st)er(s) van KPMG, in elk geval (een) ander(en) dan hij, verdachte, en/of zijn, verdachte's, mededader(s),

immers heeft/hebben hij, verdachte, en/of zijn, verdachte's, mededader(s) (telkens) opzettelijk,

op/in het/de bij/naar de Inspecteur der belastingen of de Belastingdienst op Curaçao ingeleverde/gezonden aangifte(n)/aangiftebiljet(ten) Inkomstenbelasting Premies A.O.V./A.W.W./A.V.B.Z. en/of aangifte(n)/aangiftebiljet(ten)

Inkomstenbelasting Premies A.O.V./A.W.W./A.V.B.Z./B.V.Z.,

(telkens) een te laag persoonlijk inkomen en/of een te laag belastbaar inkomen en/of een te laag belastbaar bedrag opgegeven en/of vermeld, en/althans door die/een ander(en) doen of laten opgeven en/of vermelden,

terwijl daarvan (telkens) het gevolg zou kunnen zijn, dat nadeel voor de Nederlandse Antillen of voor het/een (van de) Eilandgebied(en) en/of Curaçao kon ontstaan;

subsidiar dat:

hij op een of meer tijdstip(pen), in of omstreeks de periode van 28 maart 2007 tot en met 23 maart 2015 in Curaçao en/of in de (voormalige) Nederlandse Antillen, tezamen en in vereniging met (een) ander(en), althans alleen,

- een aangifte Inkomstenbelasting, Premies A.O.V./A.W.W./A.V.B.Z., op een Aangiftebiljet A, ten name van Tromp, Emsley Deonicio, betreffende het aangiftetijdvak en/of belastingjaar 2006 (D-208) en/of
- een aangifte Inkomstenbelasting, Premies A.O.V./A.W.W./A.V.B.Z., op een Aangiftebiljet A, ten name van Tromp, Emsley Deonicio, betreffende het aangiftetijdvak en/of belastingjaar 2007 (D-209) en/of
- een aangifte Inkomstenbelasting, Premies A.O.V./A.W.W./A.V.B.Z., op een Aangiftebiljet A, ten name van Tromp, Emsley Deonicio, betreffende het aangiftetijdvak en/of belastingjaar 2008 (D-067) en/of
- een aangifte Inkomstenbelasting, Premies A.O.V./A.W.W./A.V.B.Z., op een Aangiftebiljet A, ten name van Tromp, Emsley Deonicio, betreffende het aangiftetijdvak en/of belastingjaar 2009 (D-175) en/of
- een aangifte Inkomstenbelasting, Premies A.O.V./A.W.W./A.V.B.Z., op een Aangiftebiljet A, ten name van Tromp, Emsley Deonicio, betreffende het aangiftetijdvak en/of belastingjaar 2010 (D-176 en D-210) en/of
- een aangifte Inkomstenbelasting, Premies A.O.V./A.W.W./A.V.B.Z., op een Aangiftebiljet A, ten name van Tromp, Emsley Deonicio, betreffende het aangiftetijdvak en/of belastingjaar 2011 (D-068) en/of
- een aangifte Inkomstenbelasting, Premies A.O.V./A.W.W./A.V.B.Z., op een Aangiftebiljet A, ten name van Tromp, Emsley Deonicio, betreffende het aangiftetijdvak en/of belastingjaar 2012 (D-177) en/of
- een aangifte Inkomstenbelasting, Premies A.O.V./A.W.W./A.V.B.Z./B.V.Z., op een Aangiftebiljet A, ten name van Tromp, Emsley Deonicio, betreffende het aangiftetijdvak en/of belastingjaar 2013 (D-178) en/of
- een aangifte Inkomstenbelasting, Premies A.O.V./A.W.W./A.V.B.Z./B.V.Z., op een Aangiftebiljet A, ten name van Tromp, Emsley Deonicio, betreffende het aangiftetijdvak en/of belastingjaar 2014 (D-069)

zijnde (een) geschrift(en) dat/die bestemd was/waren om tot bewijs van enig feit te dienen,

valselijk heeft opgemaakt en/of vervalst, en/of valselijk heeft doen en/of laten opmaken en/of doen en/of laten vervalsen door ((een) medewerk(st)er(s) van KPMG, in elk geval (een) ander(en) dan hij, verdachte, en/of zijn, verdachte(s) mededader(s),

hebbende hij, verdachte, en/of zijn, verdachte's, mededader(s) (telkens) valselijk in strijd met de waarheid, zakelijk weergegeven,

in/op voormeld(e) aangifte(s)/aangiftebiljet(ten) voor de Inkomstenbelasting, Premies A.O.V./A.W.W./A.V.B.Z., en/of in/op voormeld(e)

aangifte(s)/aangiftebiljet(ten) voor de Inkomstenbelasting, Premies A.O.V./A.W.W./A.V.B.Z./B.V.Z.

(telkens) een te laag persoonlijk inkomen en/of een te laag belastbaar bedrag opgegeven en/of vermeld en/of geschreven en/althans door die/een ander(en)

doen of laten opgeven en/of vermelden en/of schrijven,

telkens, met het oogmerk om dat/die geschrift(en) als echt en/of onvervalst te gebruiken en/of door (een) ander(en) te doen gebruiken,

terwijl uit dat gebruik (telkens) enig nadeel kon ontstaan.

## 6. Grondslag van de tenlastelegging

Het Gerecht heeft in rechtsoverweging 3.2.2 van het vonnis van 17 november 2017 overwogen dat binnen het primair ten laste gelegde niet tevens de niet-opzettelijke variant van artikel 49 ALL dient te worden begrepen. Het Gerecht komt tot de conclusie dat de niet-opzettelijke variant van artikel 49 ALL geen deel uitmaakt van de tenlastelegging, niet alleen gezien de letterlijke tekst van de tenlastelegging, maar ook gezien de inhoud van het procesdossier en de door het openbaar ministerie tijdens het strafproces ingenomen standpunten.

Gelet op de appelschriftuur betreft het openbaar ministerie thans de stelling dat de niet-opzettelijke variant van artikel 49 ALL wel degelijk deel uitmaakt van de tenlastelegging.

Het Hof overweegt hieromtrent als volgt:

Met betrekking tot de vraag of binnen het primair ten laste gelegde tevens de niet-opzettelijke variant van artikel 49 ALL dient te worden begrepen, overweegt het Hof met het Gerecht dat de tekst van de tenlastelegging daar a prima vista niet op wijst. Immers, het bestanddeel opzettelijk staat niet tussen haakjes en er wordt evenmin gesproken van “opzettelijk, althans niet opzettelijk”. Dat is op zichzelf ook niet nodig. Van een gelede tenlastelegging kan ook dan sprake zijn, indien de passage ‘al dan niet’ ontbreekt. De rechter mag de tenlastelegging dan opvatten als impliciet geleed, waarbij blijkens jurisprudentie van de Hoge Raad echter wordt gevegd dat de verdachte had kunnen en moeten begrijpen dat hem zowel de opzettelijke als de niet-opzettelijke delictsvariant werd verweten (vgl. HR 18 september 2001, 01803/00, ECLI:NL:HR:2001:AB2963).

Dat laatste is naar het oordeel van het Hof niet het geval. Daarbij weegt mee dat het openbaar ministerie bij de redactie van het primair ten laste gelegde niet alleen de woorden “al dan niet” heeft weggelaten, maar het woord “opzettelijk” op een aparte witregel heeft geplaatst met als kennelijk doel daarop extra nadruk te vestigen.

Belangrijker is echter dat de redactie van de tenlastelegging ertoe zou leiden dat bij een vrijspraak van de opzettelijke variant en een bewezenverklaring van de schuldvariant, niet meer zou worden toegekomen aan de subsidiair ten laste gelegde valsheid in geschrift, een opzettelijk misdrijf dat met een hogere straf wordt bedreigd dan de schuldvariant van artikel 49 ALL.

Naar het oordeel van het Hof wijst ook de inhoud van het procesdossier op de opzettelijke variant van artikel 49 ALL. Zowel in de inleiding van het zaaksproces-verbaal als in de samenvatting daarvan staat in niet mis te verstane bewoordingen: “De heer Tromp wordt verdacht van het opzettelijk doen van onjuiste aangiften IB inzake de fiscale jaren 2006 tot en met 2014.”

---

Naar het oordeel van het Hof heeft het openbaar ministerie aanvankelijk ook tijdens het strafproces laten blijken slechts de opzettelijke variant van artikel 49 ALL voor ogen te hebben gehad. Verwezen wordt naar hetgeen het Gerecht in dat kader heeft overwogen. Weliswaar heeft het openbaar ministerie thans in hoger beroep het standpunt ingenomen dat ook de schuldvariant in de tenlastelegging moet worden gelezen, maar dit standpunt is niet anders onderbouwd dan door te stellen dat de gedraging in de primaire omschrijving van de tenlastelegging tevens een beschrijving van een impliciete subsidiaire gedraging omvat. Dit is, zoals hiervoor werd overwogen, echter niet het doorslaggevende criterium voor de vraag of de schuldvariant in de tenlastelegging mag worden gelezen. In het vervolg van het requisitoir is zijdens het openbaar ministerie de schuldvariant ook niet verder uitgewerkt.

Het Hof concludeert met het Gerecht dat de niet-opzettelijke variant van artikel 49 ALL geen deel uitmaakt van de tenlastelegging. Naar het oordeel van het Hof had de verdachte niet kunnen en moeten begrijpen dat hem zowel de opzettelijke als de niet-opzettelijke delictsvariant werd verweten. De opbouw van de tenlastelegging wijst in de richting dat de verdachte op het vorenstaande niet bedacht behoefde te zijn. Datzelfde geldt voor de inhoud van het procesdossier, zoals door het Gerecht overwogen.

Ten overvloede overweegt het Hof dat, ook indien de niet opzettelijke variant van artikel 49 ALL onder de tenlastelegging had moeten worden begrepen, de verdachte – op grond van (in ieder geval) de hierna onder 8.10 tot en met 8.12 volgende overwegingen – van de tenlastelegging zou moeten worden vrijgesproken.

#### 7. Voorwaardelijk getuigenverzoek

De verdediging heeft bij het Hof een voorwaardelijk verzoek tot het horen van getuigen gedaan, inhoudende dat, indien het Hof tot veroordeling van de verdachte zou komen, deze getuigen alsnog gehoord zouden moeten worden. Aangezien het Hof echter de verdachte integraal zal vrijspreken, behoeft genoemd verzoek geen verdere bespreking.

#### 8. Integrale vrijspraak

Het Hof zal de verdachte van de tenlastelegging vrijspreken op grond van het navolgende.

##### Aangiften inkomstenbelasting 2006 tot en met 2014

###### 8.1.

De verdachte wordt verweten dat hij voor de jaren 2006 tot en met 2014 opzettelijk te lage aangiften inkomstenbelasting heeft gedaan, waardoor te weinig belasting is geheven. In dat verband heeft het openbaar ministerie aangevoerd dat de door de Centrale Bank aan de verdachte toegekende pensioenaanspraak sedert 1994 is

ondergebracht in een pensioenstichting van de verdachte, dat deze pensioenstichting blijkens een afspraak met de belastinginspecteur gekwalificeerd kan worden als een toegelaten verzekeraar, dat daarom op de pensioenaanspraak de zogenoemde omkeerregel van toepassing is waardoor deze aanspraak niet bij de verdachte in de belastingheffing wordt betrokken, dat door wetswijzing per 1 januari 2001 de pensioenstichting van de verdachte niet langer kwalificeert als een toegelaten pensioenverzekeraar, dat dientengevolge de zogenoemde omkeerregel niet langer toepassing vindt, dat de pensioenaanspraak sedertdien dus tot het inkomen van de verdachte gerekend moet worden, en dat deze opzettelijk heeft nagelaten daarvan melding te maken bij zijn aangiften.

#### Wettelijke regeling

8.2.

Tot het belastbaar inkomen in de zin van de Landsverordening op de inkomstenbelasting 1943 (hierna: Lv IB) behoort onder meer loon. Ingevolge artikel 6, lid 4, Lv IB (tekst tot 2017) wordt met loon bedoeld hetgeen daaronder wordt verstaan in artikel 6 Landsverordening op de Loonbelasting 1976 (hierna: Lv LB).

8.3.

Ingevolge artikel 6 Lv LB wordt onder loon verstaan al hetgeen wordt verkregen uit een bestaande of vroegere dienstbetrekking. Tot het loon worden echter niet gerekend de verplichte bijdragen van de werkgever voor pensioenen en aan pensioenfondsen (artikel 6, lid 3, letter d, Lv LB; tekst tot 2017).

8.4.

Op 1 januari 2001 is artikel 6A Lv LB in werking getreden. Deze bepaling luidt als volgt (tekst tot 2017):

*"1. Onder pensioenregeling wordt verstaan een regeling die uitsluitend:*

- a. ten doel heeft de verzorging van werknemers en gewezen werknemers bij invaliditeit of ouderdom en de verzorging van hun echtgenoten en gewezen echtgenoten en van hun kinderen en pleegkinderen die de leeftijd van 27 jaar nog niet hebben bereikt en niet gehuwd zijn of gehuwd zijn geweest; en*
- b. een pensioen inhoudt dat niet uitgaat boven hetgeen naar maatschappelijke opvattingen, mede in verband met diensttijd en genoten beloningen redelijk moet worden geacht en waarvan het lichaam dat als verzekeraar van een pensioen optreedt de pensioenverplichting voor de heffing van de winstbelasting rekent tot het binnenlandse ondernemingsvermogen.*

*2. De Minister is bevoegd om:*

- a. nadere regels te geven ten aanzien van het bepaalde in het eerste lid, onderdeel b;*
- b. onder door hem te stellen voorwaarden, bepaalde regelingen of groepen van regelingen die afwijken van het in het eerste lid bepaalde, als pensioenregeling in de zin van dit artikel aan te wijzen."*

8.5.

Aan de delegatiebepaling van artikel 6A, lid 2, letter a, Lv LB is uitvoering gegeven in de Beschikking Pensioenen (P.B. 2002, no. 35). Daarin is onder meer het volgende bepaald:



*“Artikel 1*

*1. Als verzekeraar van een pensioen kan slechts optreden:*

*a. (...)*

*d. een ander lichaam dan bedoeld in de onderdelen a, b, en c, dat in de Nederlandse Antillen is gevestigd, en de pensioenverplichting voor de heffing van winstbelasting rekent tot het binnenlands ondernemingsvermogen en voldoet aan de in het tweede lid gestelde voorwaarden;*

*e. (...).*

*2. Het lichaam (...) bedoeld in het eerste lid, onderdelen d respectievelijk e, kan slechts als verzekeraar van een pensioen optreden ter uitvoering van pensioentoezeggingen, bedoeld in artikel 2, vierde lid van de Landsverordening op de winstbelasting 1940 (...).*

*Artikel 2*

*1. Een maatschappelijk aanvaardbaar ouderdomspensioen bedraagt maximaal 70 percent van het pensioengevend loon (...).*

*2. De pensioenrichtleeftijd van een ouderdomspensioen is 60 jaar (...).”*

8.6.

Artikel 2, lid 4, Landsverordening op de winstbelasting 1940 (hierna: Lv WB) luidt, voor zover van belang, als volgt:

*“a. naamloze vennootschappen en andere vennootschappen waarvan het kapitaal geheel of gedeeltelijk in aandelen is verdeeld en waarin een werknemer (...)*

*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 procent van het nominaal gestort kapitaal, onmiddellijk of middellijk, aandeelhouder zijn of op enig moment zijn geweest.”*

Belastingruling

8.7.

Bij brief van 28 september 1994 heeft de belastingadviseur van de verdachte, mr. R. P. van KPMG Meijburg, aan de belastinginspecteur het volgende geschreven:

*“Hoogedelgestrenge heer,*

*Met referte aan onze besprekingen inzake de heer E. Tromp vraag ik uw aandacht voor het volgende.*

*De heer Tromp is thans president-directeur van de Centrale Bank. Wij bespraken de voor de heer Tromp geldende pensioenregeling. Ik deelde u mede dat de heer Tromp een*

---

*pensioenregeling heeft welke haar oorsprong vindt in de pensioenregeling welke voor de ambtenaren bij de A.P.N.A. is verzekerd, geldt.*

*Ofschoon de werknemers van de Centrale Bank geen status van ambtenaar hebben, is indertijd besloten om de pensioenrechten bij het A.P.N.A. onder te brengen. Het reglement van de A.P.N.A. voorziet echter in een plafond voor de op te bouwen pensioenrechten. Dit plafond is thans gesteld op een salaris van ± f 7.600,— p.m. Dit heeft als gevolg dat het plafond voornoemd ook geldt ten aanzien van de werknemers van de Centrale Bank.*

*De leden van de directie van de Centrale Bank genieten een salaris welke hoger ligt dan het plafond voornoemd. Dit heeft als gevolg dat zij nimmer een vol pensioen (i.e. 70% van het salaris) bij het A.P.N.A. kunnen opbouwen. Om dit euvel te voorkomen is indertijd door de Raad van Commissarissen van de Centrale Bank het besluit genomen om de directieleden een aanvullende pensioenverzekering te geven.*

*Teneinde zoveel mogelijk aan te sluiten bij het karakter van een pensioenregeling, is gekozen om een stichting op te richten, i.c. Stichting Pensioenfonds E. Tromp, welke een aanvullende pensioenregeling heeft afgesloten bij ING Fatum. Het bestuur van de Stichting bestaat uit de heer Tromp en voor de meerderheid uit onafhankelijke deskundigen. De Stichting brengt de aan ING Fatum verschuldigde premie in rekening aan de Centrale Bank en de heer Tromp, in dezelfde verhouding als de A.P.N.A. Dientengevolge wordt in de Stichting geen vermogen gevormd.*

*Tijdens onze bespreking heeft u mij ook medegedeeld bezwaren te koesteren tegen de inhoud van de afgesloten polis. Ik heb u toen medegedeeld dat indertijd zoveel mogelijk aansluiting gezocht werd bij de toen geldende fiscale richtlijnen. Intussen heb ik zowel ING Fatum als de Stichting geadviseerd om de polis te vervangen door de model-pensioenpolis welke uw Inspectie voor ING Fatum heeft geaccordeerd.*

*Gaarne verzoek ik u te bevestigen dat in het licht van het vorenstaande, de pensioenregeling niet op bezwaren uwerzijds stuit.*

*Gaarne van u vernemend, teken ik,*

*Hoogachtend,  
Mr. R.A.R. P."*

Deze brief is op 30 september 1994 voor gezien en akkoord getekend door de belastinginspecteur.

De geschonden fiscale norm: de 10%-eis

8.8.

Het openbaar ministerie heeft ter terechtzitting desgevraagd verklaard dat sinds de inwerkingtreding van artikel 6A Lv LB per 1 januari 2001 de pensioenstichting van de verdachte niet langer een toegelaten pensioenverzekeraar is, omdat niet wordt voldaan aan de 10%-eis van artikel 2, lid 4, letter b, Lv WB. Dit brengt mee dat de zogenoemde omkeerregel – die inhoudt dat de pensioenaanspraak onbelast is en de latere pensioenuitkeringen belast zijn – niet langer van toepassing is waardoor de pensioenaanspraak sedertdien tot het belastbare inkomen van de verdachte

---

gerekend moet worden. Volgens het openbaar ministerie heeft de verdachte dit bovendien opzettelijk nagelaten, zodat hij opzettelijk een onjuiste of onvolledige aangifte heeft gedaan die ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven, een en ander in de zin van artikel 49, lid 2, ALL.

8.9.

Het Hof schaart zich niet achter de stelling van het openbaar ministerie. In de eerste plaats is het Hof van oordeel dat niet bewezen is dat de aangiften onjuist zijn gedaan. Ten tweede, zo de aangiften al onjuist gedaan zouden zijn, kan naar het oordeel van het Hof niet worden bewezen dat aan de zijde van de verdachte sprake is geweest van opzet op die onjuistheid.

I. Geen sprake van een onjuiste aangifte

8.10.

Naar 's Hof's oordeel is er goede reden aan te nemen dat de belastingrechter, indien deze zich in een daartoe strekkend geval uit zou moeten spreken over de vraag of artikel 1 van de Beschikking Pensioenen verder gaat dan de wetgever met artikel 6A, lid 2, letter a, Lv LB heeft bedoeld, tot het oordeel zal komen dat artikel 1 van de Beschikking Pensioenen onverbindend dient te worden verklaard. Om die reden is niet buiten redelijke twijfel komen vast te staan dat de aangiften inkomstenbelasting 2006 tot en met 2014 onjuist zijn gedaan, zoals het openbaar ministerie ten laste heeft gelegd.

8.11.

Redengevend daarvoor is dat het oordeel denkbaar is dat artikel 1 Beschikking Pensioenen – via welke bepaling de 10%-eis van artikel 2, lid 4, letter b, Lv WB van toepassing is – buiten de grenzen treedt van de delegatiebepaling van artikel 6A, lid 2, letter a. Lv LB, zodat deze 10%-eis niet rechtsgeldig gesteld kan worden. Blijkens deze delegatiebepaling is de Minister van Financiën bevoegd nadere regels te geven die invulling geven aan wat een maatschappelijk aanvaardbare pensioenregeling is, hetgeen ook is geschied in artikel 2 e.v. Beschikking Pensioenen. Zeer wel mogelijk is dus dat de Minister niet de gedelegeerde bevoegdheid heeft om nadere regels te stellen aan wie als verzekeraar kan optreden voor een fiscaal gefacilieerd pensioen, zoals hij wel heeft gedaan in artikel 1 Beschikking Pensioenen. Steun voor deze zienswijze kan worden gevonden in de notities van de fiscaal deskundigen, die door de verdachte zijn ingebracht in deze procedure.

8.12.

Overigens brengt de omstandigheid dat de pensioenstichting het bij haar verzekerde pensioen heeft herverzekerd bij Fatum en Nationale Nederlanden en nadien de belegde gelden heeft ondergebracht bij de Bank of America, niet mee dat enige fiscale norm is geschonden waardoor de omkeerregel geen toepassing kan vinden. Evenmin is enige norm geschonden door de pensioenverplichting in eigen beheer bij de pensioenstichting te houden. Anders dan het Gerecht heeft geoordeeld, is naar het oordeel van het Hof immers voor de belastingheffing niet vereist dat de pensioenregeling wordt ondergebracht bij een (professionele) verzekeringsmaatschappij. De pensioenstichting van de verdachte is gevestigd in

---

Curaçao zodat haar pensioenverplichting jegens de verdachte voor de winstbelasting tot het binnenlandse ondernemingsvermogen wordt gerekend. Daarmee is voldaan aan het vereiste zoals neergelegd in artikel 6A, lid 1, letter b, Lv LB, waardoor is verzekerd dat de belastingheffing over een eventuele vrijval van de pensioenverplichting aan Curaçao toegewezen blijft.

## II. Ontbreken van opzet

8.13.

Aangezien naar 's Hofs oordeel derhalve niet bewezen is dat de aangiften onjuist zijn gedaan, dient reeds om die reden vrijspraak te volgen. Echter, zelfs indien dit anders zou zijn, is het Hof van oordeel dat vrijspraak dient te volgen, aangezien aan de zijde van de verdachte elk opzet heeft ontbroken. Hiertoe overweegt het Hof als volgt:

### Pleitbaar standpunt

8.14.

Indien onjuiste of onvolledige belastingaangiften zijn gedaan, maar de verdachte ten tijde van het doen van die aangiften – naar objectieve maatstaven gemeten – redelijkerwijs kon en mocht menen dat deze aangiften juist en volledig waren, bijvoorbeeld omdat deze gebaseerd waren op een pleitbare uitleg van het (fiscale) recht, kan niet worden gezegd dat hij opzettelijk onjuiste of onvolledige aangiften heeft gedaan die ertoe strekken dat te weinig belasting wordt geheven, een en ander in de zin van artikel 49, lid 2, ALL. Daartoe is immers vereist dat de verdachte opzettelijk heeft gehandeld, dus minst genomen met voorwaardelijk opzet, hetgeen betekent dat hij bewust de aanmerkelijke kans heeft aanvaard dat hij ten onrechte onjuiste of onvolledige aangiften heeft gedaan. Dat laatste doet zich niet voor indien, al dan niet achteraf bezien, de door de verdachte aanvaarde kans dat de aangiften onjuist of onvolledig zouden blijken te zijn, niet aanmerkelijk was (vgl. HR (belasting) 21 april 2017, 15/05278, ECLI:NL:HR:2017:638; HR (straf) 1 december 2017, nr. 16/03111, ECLI:NL:HR:2017:3056).

8.15.

Naar het oordeel van het Hof heeft de verdachte voor het door hem ingenomen standpunt dat de omkeerregeling ook vanaf 2001 nog van toepassing is en de pensioenaanspraak dus nog steeds onbelast is, zodanige argumenten aangevoerd en aannemelijk gemaakt dat niet kan worden gezegd dat hij door het innemen van dat standpunt dermate lichtvaardig heeft gehandeld dat het aan zijn opzet of schuld is te wijten dat een onjuiste of onvolledige belastingaangifte is gedaan.

8.16.

Redengevend daarvoor is ten eerste dat, zoals hierboven in rechtsoverweging 8.11 reeds uiteengezet, het oordeel denkbaar is dat artikel 1 Beschikking Pensioenen buiten de grenzen treedt van de delegatiebepaling van artikel 6A, lid 2, letter a, Lv LB.

8.17.

Ten tweede is het standpunt dat de omkeerregeling ook vanaf 2001 nog toepassing vindt, naar het oordeel van het Hof pleitbaar vanwege de afspraak met de

---

belastinginspecteur in september 1994 (hierna: de ruling). Blijkens deze ruling kan de pensioenstichting van de verdachte worden aangemerkt als een toegelaten verzekeraar. Deze afspraak brengt mee dat de omkeerregeling van toepassing is en de pensioenaanspraak van de verdachte dus niet tot zijn belastbare inkomen wordt gerekend. De vraag rijst of de verdachte erop mocht vertrouwen dat de ruling ook nog zou gelden na de wetswijziging per 1 januari 2001 waarbij de 10%-eis is ingevoerd. Voor de beantwoording van deze vraag is van belang of de ruling na de wetswijziging zo duidelijk in strijd is met de wet dat de verdachte in redelijkheid niet op nakoming mocht rekenen (vgl. HR 25 oktober 2000, nr. 35.697, ECLI:NL:HR:AA7844, NTFR 2000/1595). Daarbij is overigens niet van belang, anders dan door de verdachte is verdedigd, dat in de ruling niet met zoveel woorden een - maximale - geldigheidsduur is opgenomen en niet met zoveel woorden een voorbehoud is gemaakt voor het geval van wetswijziging (vgl. HR 8 oktober 2004, 39.612, ECLI:NL:HR:2004:AR3514, NTFR 2004/1496). Hiervoor is overwogen dat het oordeel denkbaar is dat de 10%-eis niet rechtsgeldig gesteld kan worden vanwege overschrijding van de delegatiebevoegdheid van artikel 6A, lid 2, letter a. Lv LB. Naar het oordeel van het Hof brengt dit mee dat eveneens het standpunt verdedigbaar is dat de ruling niet zo duidelijk in strijd is met de wet dat deze afspraak na 1 januari 2001 niet meer zou gelden. Dat in de ruling verder wordt gesproken van een herverzekering bij Fatum, terwijl ten tijde van de wetswijziging het verzekerde pensioen was herverzekerd bij Nationale Nederlanden en nadien de belegde gelden zijn ondergebracht bij de Bank of America, doet daaraan niet af, nu voor de belastingheffing over de wijze waarop het pensioenkapitaal wordt belegd geen eisen worden gesteld en deze gewijzigde feiten daarom in fiscaal opzicht relevantie missen.

8.18.

Gelet op het vorenstaande mocht de verdachte ten tijde van het doen van de aangiften inkomstenbelasting 2006 tot en met 2014 – naar objectieve maatstaven gemeten – redelijkerwijs menen dat deze aangiften juist en volledig waren, omdat deze gebaseerd waren op het pleitbare standpunt dat de omkeerregeling al die jaren van toepassing was. Reeds daarom kan niet worden gezegd dat hij opzettelijk onjuiste of onvolledige aangiften heeft gedaan die ertoe strekken dat te weinig belasting wordt geheven.

#### Bijstand belastingadviseur

8.19.

Zelfs als er geen sprake zou zijn geweest van een pleitbaar standpunt, dan nog kan het verwijt van de onjuiste aangiften niet aan de verdachte worden toegerekend nu de aangiften door een fiscaal deskundige adviseur van KPMG Meijburg zijn verzorgd. Redengevend daarvoor is het volgende.

8.20.

De verdachte heeft bij het doen van de aangiften inkomstenbelasting 2006 tot en met 2010 gebruik gemaakt van de diensten van mr. P., belastingadviseur van KPMG Meijburg, en bij het doen van de aangiften inkomstenbelasting 2011 tot en met 2014 van diens opvolger mr. W. M., eveneens belastingadviseur van KPMG Meijburg. Nu de verdachte zich liet bijstaan door adviseurs die hij voor voldoende

---

deskundig mocht houden en aan wiens zorgvuldige taakvervulling hij niet behoefde te twijfelen, is er geen aanleiding tot het stellen van de eis dat de verdachte zich ter voorkoming van fouten ook zelf in de inhoudelijke aspecten van de op hem toepasselijke belastingregeling moet verdiepen (vgl. HR 11 augustus 2017, nr. 16/04756, ECLI:NL:HR:2017:1611, NTFR 2017/2050). Daarbij laat het Hof meewegen dat de toepasselijke belastingregeling over fiscaal gefaciliteerde pensioenopbouw is neergelegd in drie landsverordeningen en een ministeriële beschikking en als uiterst complex kan worden aangemerkt, zodat van de verdachte, als niet-fiscaal deskundige, geenszins mocht worden verwacht dat hij zou controleren of de door zijn adviseurs opgemaakte aangiften juist waren. Dit geldt te meer nu mr. P. betrokken was bij de oprichting van de pensioenstichting en ook bestuurslid van deze pensioenstichting was, zodat hij zeer wel op de hoogte was van alle relevante feiten en omstandigheden ten aanzien van deze pensioenstichting. Verder was ook mr. M. bekend met de pensioenregeling van de verdachte en mocht deze ervan uitgaan dat de kennis van mr. P. omtrent de pensioenstichting binnen KPMG Meijburg zou worden overgedragen aan zijn opvolger mr. M.. Anders dan het openbaar ministerie betoogt, hoefde ook een algemeen memo over de wetwijziging per 1 januari 2001, zoals dat door KPMG Meijburg aan diverse cliënten werd gestuurd, voor de verdachte geen aanleiding te zijn tot nader onderzoek, nu hij in redelijkheid niet aan een behoorlijke taakuitoefening van zijn belastingadviseur hoefde te twijfelen.

#### Slotsom

##### 8.21.

Gelet op al het vorenstaande is niet buiten redelijke twijfel komen vast te staan dat de aangiften inkomstenbelasting 2006 tot en met 2014 onjuist zijn gedaan, zoals het openbaar ministerie ten laste heeft gelegd. Reeds om die reden dient vrijspraak te volgen. Doch zelfs als ervan wordt uitgegaan dat de aangiften onjuist zijn gedaan, kan niet buiten redelijke twijfel worden vastgesteld dat, zoals de verdachte wordt verweten, het aan zijn opzet is te wijten dat deze aangiften onjuist zijn gedaan. Redengevend daarvoor is kortgezegd dat deze aangiften – waarin de zogenoemde omkeerregeling werd toegepast – waren gebaseerd op een pleitbaar standpunt en dat deze aangiften door een fiscaal deskundige adviseur zijn verzorgd waarop de verdachte zeker wat betreft deze uiterst complexe belastingregeling mocht vertrouwen.

##### 8.22.

Het Hof komt dan ook tot de slotsom dat het bewijs tekortschiet om te kunnen vaststellen dat de verdachte zich schuldig heeft gemaakt aan het ten laste gelegde.

De verdachte zal daarom worden vrijgesproken.

---

## BESLISSING

Het Hof:

**bevestigt** het vonnis van het Gerecht in eerste aanleg van Curaçao met inachtneming van hetgeen hiervoor is overwogen.

Dit vonnis is gewezen door mr. S.A. Carmelia, mr. D. Radder en mr. A.J.H. van Suilen, leden van het Hof, bijgestaan door mr. R.J. Gras, (zittings)griffier, en op 13 december 2018 uitgesproken in tegenwoordigheid van de griffier ter openbare terechtzitting van het Hof in Curaçao.

Mr. A.J.H. van Suilen is buiten staat dit vonnis mede te ondertekenen.

uitspraakgriffier: