

Deelnemers on the spot

Weekblad voor Privaatrecht, Notariaat en Registratie 2015/7077

Belastingjaar/tijdvak	
Wetsartikelen	SW 1956 vanaf 2010-art. 66 SW 1956 vanaf 2010-art. 72 AWR-art. 69a AWR-art. 10a AWR-art. 67o Awb-art. 5:1
Auteur	Mw. mr. A.M.E. Nuyens, Verbonden aan een advocatenkantoor en het Fiscaal Instituut van Tilburg University.
Jaargang	146
Publicatiedatum	03-10-2015
Afleveringsnummer	7077
Paginnummers	820-827
Rubriek	Artikel
ISSN	0165-8476

1. Inleiding

Het afgelopen decennium is het fiscale sanctierecht ingrijpend gewijzigd. Zo is de groep van (rechts-) personen aan wie een fiscale boete kan worden opgelegd aanmerkelijk vergroot. Konden voor 1 juli 2009 alleen de belastingplichtige en inhoudingsplichtige worden beboet, sedertdien zijn in twee etappes alle deelnemingsvormen uit het (commune) strafrecht in het fiscale boeterecht geïncorporeerd.

Deze ontwikkeling brengt met zich dat ook derden op wie de geschonden fiscale (aangifte)verplichting niet primair rust, kunnen worden beboet voor fiscale malversaties. De eerste gedachte gaat dan doorgaans uit naar de belastingadviseur en accountant, maar ook de makelaar en notaris kunnen bijvoorbeeld binnen deze scope vallen.

Daarnaast zijn ook de materiële boete- en strafbepalingen in de Algemene wet inzake rijksbelastingen uitgebreid. Deze verruiming strekt zich onder andere ook uit tot de informatieverplichting die de contribuabele jegens de Belastingdienst heeft. Daarbij heeft in veel gevallen een adviseur een (grote) rol.

In deze bijdrage zal ik uiteenzetten wat de huidige stand van zaken is op voornoemde terreinen en hoe deze met elkaar interfereren.

Daarbij zal de beroepsethiek van de betrokken professional niet onbesproken blijven. In par. 2 ga ik in op de actieve informatieverplichting van art. 10a AWR, in par. 3 wordt art. 69a AWR behandeld en in par. 4 komen de deelnemers in het fiscale boete- en strafrecht aan de orde. In par. 5 sluit ik af met een korte conclusie.

2. Art. 10a AWR: De actieve informatieverplichting

2.1. Inleiding

In art. 47 AWR is de fiscale inlichtingenverplichting voor de contribuabele ten aanzien van zijn eigen belastingplicht vervat. Uit de tekst van deze wetsbepaling vloeit voort dat eerst sprake is van een verplichting indien daaraan een verzoek van de inspecteur vooraf is gegaan. "Desgevraagd" dient een belastingplichtige informatie te verstekken (lid 1, onderdeel a) dan wel daarin inzage te verlenen (lid 1, onderdeel b). Zonder een concrete en kenbare vraag van de inspecteur is een belastingplichtige dus niet gehouden de inspecteur uit eigener beweging van informatie te voorzien. Daarop bestaat thans een uitzondering.

Het per 1 januari 2012 ingevoerde art. 10a AWR verplicht belastingplichtigen actief te zijn in hun communicatie met de Belastingdienst. In dit artikel is bepaald dat in bij algemene maatregel van bestuur aan te wijzen gevallen, belasting- en inhoudingsplichtigen gehouden zijn de inspecteur uit eigener beweging mededeling te doen van onjuistheden en onvolledigheden in voor de belastingheffing van belang zijnde gegevens en inlichtingen die hen bekend zijn of zijn geworden. Het niet (tijdig) of niet op voorgeschreven wijze voldoen aan deze verplichting vormt een vergrijp ter zake waarvan een boete kan worden opgelegd van maximaal 100% van het belastingnadeel dat door het niet melden is ontstaan.[1]

De actieve informatieverplichting is sedert de invoering van toepassing op vier gevallen. De verklaring uitsluitend zakelijk gebruik bestelauto, de verklaring geen privégebruik auto, de suppletie voor de omzetbelasting en ten slotte de Edelweissituatie.[2]

In het kader van het bestek van deze bijdrage zal ik alleen op de laatste twee 'gevallen' nader ingaan. Overigens laat de wettekst met de woorden "in bij algemene maatregel van bestuur aan te wijzen gevallen" open dat de actieve informatieverplichting in de toekomst voor meer gevallen kan gaan gelden.

De Staatssecretaris van Financiën heeft bij de invoering aangegeven dat hij niet voornemens is binnen afzienbare tijd meer gevallen onder deze informatieverplichting te brengen.[3] Daarop wordt in de fiscale praktijk evenwel niet volledig vertrouwd.[4]

2.2. Suppletie omzetbelasting

Sinds jaar en dag was het voor de omzetbelasting een wijdverbreide praktijk om door middel van een zogenoemde suppletieaangifte onjuistheden over (een) eerdere tijdvak(ken) te rectificeren. Een dergelijke aangifte had evenwel geen wettelijke basis en een

verplichting tot actieve correctie bestond dan ook niet. Per 1 januari 2012 dienen geconstateerde onjuistheden in eerdere aangifte(n) omzetbelasting te worden gemeld via een digitaal formulier. In art. 15 Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 zijn nadere regels ten aanzien van deze verplichting geformuleerd.

Ook professionals kunnen in aanraking komen met deze nieuwe verplichting. Te denken valt bijvoorbeeld aan de situatie waarin een notaris op een later tijdstip alsnog constateert dat sprake is geweest van een belaste levering wegens eerste in gebruik name binnen twee jaar (art. 11, lid 1, onderdeel a, onder 1 en 2 Wet OB) en derhalve ten onrechte vrijstelling voor de omzetbelasting is geclaimd. Uit eerdere civiele jurisprudentie kunnen reeds vele voorbeelden worden gedestilleerd waarin aan de orde was of de betrokken notaris aansprakelijk kon worden gehouden voor een – in het kader van de overdracht van onroerend goed ontstane – omzetbelastingsschuld die ten onrechte niet was afgedragen.[5]

Daarnaast blijkt uit de rechtspraak dat de tuchtrechter van oordeel is dat het tot de taken van de notaris bij de overdracht van onroerend goed – in het kader van projectontwikkeling – behoort dat hij zich ervan vergewist door eigen onderzoek te (laten) doen of overdrachtsbelasting dan wel omzetbelasting verschuldigd is. Daarbij mag de notaris[6]

‘niet uitsluitend afgaan op de mededelingen van een partij die niet fiscaal-juridisch geschoold is of anderszins ter zake als deskundige kan worden aangemerkt’.

Ondanks het feit dat blijkens voornoemde bepaling uit het uitvoeringsbesluit de nieuwe suppletieverplichting rust op de belastingplichtige, kunnen professionals – naast tuchtrechtelijke of civiele aansprakelijkheid – indien sprake is van (voorwaardelijk) opzet thans ook als deelnemer aan het beboetbare feit worden bestraft. Daarover later in deze bijdrage meer.

Opmerking verdient ten slotte nog dat deze actieve informatieverplichting jegens de Belastingdienst geldt voor suppleties omzetbelasting die (gelet op de naheffingstermijn van vijf jaar ex art. 20, lid 3 AWR) vanaf 1 januari 2012 gedaan kunnen en moeten worden. De informatieverplichting heeft derhalve terugwerkende kracht tot 1 januari 2007.

2.3. Edelweissroute De Edelweissroute is er – in de woorden van de Staatssecretaris van Financiën – kort gezegd op gericht erfbelasting over zwart vermogen van de erflater te ontduiken. De executeur verzwijgt dit zwarte vermogen in de aangifte erfbelasting en voor de erfgenamen. Nadat de navorderingstermijn – van twaalf jaar bij buitenlandse vermogensbestanddelen – is verstreken, brengt hij de erfgenamen alsnog op de hoogte en geeft hen toegang tot het zwarte vermogen. Bij de erfgenamen kan vervolgens geen belasting meer worden nagevorderd. (Kamerstukken II 2011/12, 33 004, nr. 3, p. 17.)

Het laatstgenoemde geval waarvoor vanaf 1 januari 2012 een actieve informatieverplichting bestaat, betreft de zogenaamde ‘Edelweissituatie’.[7] De uitwerking van art. 10a AWR voor de erfbelasting is middels een delegatiebepaling geregeld in art. 10c van het Uitvoeringsbesluit Successiewet 1956. Uit het eerste lid van dit artikel volgt dat de informatieverplichting rust op de ‘belastingplichtige’. Uit art. 36 SW 1956 blijkt dat (erf)belasting wordt geheven van de “verkrijger”. De verkrijger is dus de belastingplichtige.

Als erfrechtelijke verkrijgers zijn aan te merken: erfgenamen, legatarissen en lastbevoordeelden.[8]

Zij zijn dus vanaf 2012 verplicht melding te maken van hun wetenschap dat buitenlandse vermogensbestanddelen niet in de ingediende aangifte erfbelasting zijn verantwoord.

Opmerking verdient in dit kader nog dat ingevolge art. 72, lid 1 SW 1956 de executeur op gelijke wijze als de erfgenamen gehouden is tot vervulling van alle bij de Successiewet opgelegde verplichtingen.

Indien onder deze verplichtingen ook wordt vervat de verplichting uit art. 10c van het uitvoeringsbesluit, betekent dit dat óók de executeur onder de actieve informatieverplichting valt.

Voornoemde personen dienen niet alleen de mededeling te doen “zodra hij ervan kennis neemt” dat de aangifte erfbelasting niet of verkeerd is gedaan, maar voorts “voordat de belastingplichtige weet of redelijkerwijs moet vermoeden” dat de inspecteur met de desbetreffende fout bekend is of zal worden.[9]

Dit brengt met zich dat voor de bepaling van het tijdstip waarop de mededeling moet worden gedaan een dubbele voorwaarde geldt.[10] Terzijde merk ik nog op dat in het kader van de bestrijding van Edelweissituaties naast de actieve informatieverplichting per 1 januari 2012 de executeur in alle gevallen verplicht is de aangifte erfbelasting te doen (art. 72, lid 1 SW 1956). Voorts is vanaf die datum in art. 66, lid 3 SW 1956 een onbepaalde navorderingstermijn ingevoerd indien buitenlandse vermogensbestanddelen niet in de aangifte zijn opgenomen.[11]

De Belastingdienst stelt zich inmiddels op het standpunt dat deze bepaling, wegens het ontbreken van expliciet overgangsrecht, onbepaald terugwerkende kracht heeft.[12] Over de (on)houdbaarheid daarvan wordt thans reeds geprocedeerd.

Door het ontbreken van een afzonderlijke inwerkingtredingbepaling laat het zich aanzien dat de informatieverplichting met betrekking tot de Edelweissituaties ook ziet op de periode vóór 1 januari 2012. Er is dus, evenals bij de suppletie voor de omzetbelasting, sprake van terugwerkende kracht.

Deze keuze werd gelegitimeerd vanuit het oogpunt van fraudebestrijding.[13] De uitkomst van de procedures omtrent de invoering van art. 66, lid 3 AWR is van belang voor de mate waarin een erfgenaam in de toekomst alert moet zijn op nieuwe feiten waaruit zou blijken dat een oude aangifte erfbelasting eerder onjuist is gedaan. Het zou uitermate verstrekkend zijn indien de ingevoerde onbepaalde navorderingstermijn ook nog onbepaald terugwerkende kracht zou hebben én de daarmee gepaard gaande informatieverplichting (dan) ook. Die verplichting zou alsdan oneindig zijn.

2.4. “Bekend zijn of zijn geworden”

De gevallen waarin een actieve informatieverplichting geldt, zien op gegevens en inlichtingen die de belastingplichtige ‘bekend zijn of bekend zijn geworden’. In de memorie van toelichting is aangegeven dat de belastingplichtige bij uitstek bekend is met de relevante informatie en dat onvolkomenheden daarin voor hem eenvoudig te constateren zijn.[14] Deze passage impliceert ten eerste dat de belastingplichtige geacht wordt bekend te zijn met de relevante informatie en ten tweede dat de actieve informatieverplichting slechts geldt in die gevallen waarin de belastingplichtige onjuistheden of onvolledigheden gemakkelijk kan constateren. Uit de parlementaire geschiedenis wordt niet duidelijk hoe actief de belastingplichtige in dit kader dient te zijn; eigenstandig onderzoek doen of achterover leunen.

De vraag die tevens opkomt, betreft de rol van de betrokken professional, die behulpzaam is geweest bij de ingediende belastingaangifte. De belastingplichtige zal vertrouwen op de kennis en expertise van de door hem ingeschakelde adviseur. Eventuele onjuistheden of onvolledigheden zullen in dergelijke gevallen vermoedelijk dan ook niet eenvoudig kunnen worden geconstateerd door de belastingplichtige zelf. Onduidelijk is of in dit kader de wetenschap van de professional kan worden toegerekend aan de belastingplichtige. Sinds het arrest van de Hoge Raad in 2006 is het in ieder geval voor de beboeting niet meer mogelijk de opzet (waarvan wetenschap een onderdeel is) van een adviseur toe te rekenen aan de belastingplichtige.[15] De belastingplichtige moet een zelfstandig verwijt kunnen worden gemaakt. Enige jaren later heeft de Hoge Raad hieraan overigens nog toegevoegd dat indien een belastingplichtige “zich laat bijstaan door een deskundige adviseur, zij niet verplicht is om zich in de regeling te verdiepen”. De belastingplichtige in deze zaak kon geen grove schuld ter zake van het niet-betalen van belasting worden verweten op de enkele grond dat zij aan haar toegezonden stukken, die op de desbetreffende belasting betrekking hebben, doorzond naar haar deskundige adviseur zonder daarvan zelf kennis te nemen. Het maakte daarbij niet uit dat de belastingplichtige in kwestie de betreffende fiscale regeling (ter zake van afdrachtsverminderingen in de loonbelasting) op grote schaal toepaste.[16]

3. Art. 69a AWR: niet tijdig betalen van het bedrag op de aangifte

In het kader van de intensivering van het bestrijden van fraude, waaronder btw-carrouselfraudes, door de overheid is met ingang van 1 januari 2014 art. 69a AWR ingevoerd.[17] Voordien was het niet, niet tijdig of gedeeltelijk niet betalen van verschuldigde belasting alleen beboetbaar op grond van art. 67c en f AWR.

Thans kan dit feit, indien sprake is van opzet, ook strafrechtelijk worden vervolgd.

Het strafmaximum is aanmerkelijk, te weten een gevangenisstraf van zes jaren of een geldboete van maximaal € 81.000 of wanneer dit hoger is, het bedrag van de te weinig, te laat of niet betaalde belasting. De wetgever rechtvaardigt deze hoge straf, doordat het gaat om gelden van een ander, die de belastingschuldige aan de Belastingdienst dient (door) te betalen. Indien de ontvanger evenwel tijdig is verzocht om uitstel van betaling of een mededeling van betalingsonmacht is gedaan, is op grond van het derde lid van art. 69a AWR geen sprake van strafbaarheid.

Opmerking verdient nog dat art. 69a AWR alleen ziet op aangiftebelastingen, zoals omzetbelasting en overdrachtsbelasting. In dit kader kan worden verwezen naar een al wat oudere uitspraak van de Notariskamer van Hof Amsterdam.[18] De notaris in deze zaak had jarenlang de verschuldigde overdrachtsbelasting te laat overgemaakt. Op een klacht van het Bureau Financieel Toezicht jegens de notaris oordeelde het hof (in r.o. 7.2.) dat:

'het bestuur van de Koninklijke Notariële Beroepsorganisatie in september 2003 per brief haar leden dringend heeft verzocht de verschuldigde overdrachtsbelasting tijdig af te dragen.

In deze brief is gewaarschuwd voor een klacht van de belastingdienst bij de kamer van toezicht ingeval van overtreding van de afdrachtverplichting.

Het Hof is verder van oordeel dat de notaris met betrekking tot de termijn van afdracht van de overdrachtsbelasting een eigen verantwoordelijkheid heeft'.

Het hof achtte de klacht gegrond en legde de notaris de tuchtrechtelijke maatregel van waarschuwing op.

Overigens betekent tuchtrechtelijk verwijtbaar handelen nog niet dat een professional ook in sanctierechtelijk opzicht verwijtbaar heeft gehandeld.

Voor de oplegging van een vergrijpboete of strafvervolgning dient sprake te zijn van (voorwaardelijk) opzettelijk of grofschuldig handelen dan wel nalaten door de professional.[19] Daarop zal ik in de navolgende paragraaf meer uitvoerig ingaan.

4. Deelnemers in het fiscale boete- en strafrecht

4.1. Inleiding

In het (fiscale) strafrecht bestaat reeds sinds jaar en dag de mogelijkheid om naast de pleger ook andere deelnemers aan een strafrechtelijke handeling te kunnen vervolgen. Binnen het fiscale (boete)recht is echter pas de afgelopen jaren van een dergelijke ontwikkeling sprake. Met de invoering van de vierde tranche Awb medio 2009, werd de mogelijkheid geïntroduceerd een boete op te leggen aan de medepleger en de feitelijke leiding- en opdrachtgever (art. 5:1 Awb). De beperking tot deze twee 'figuren' was een bewuste keuze van de wetgever en gold in het kader van de uniformering van het bestuurlijke boeterecht voor het gehele bestuursrecht. Met de invoering van art. 67o AWR per 1 januari 2014 is onder felle kritiek voor het fiscale boeterecht een einde gekomen aan deze uniformiteitsgedachte.[20]

Vanaf deze datum zijn ook de (overige) deelnemingsvarianten uit het strafrecht, te weten de medepleger, de uitlokker en de doen pleger in fiscalibus geïntroduceerd. Voor de invulling van al deze begrippen wordt aansluiting gezocht bij de strafrechtelijke doctrine.[21]

Aan de hand daarvan zal in het navolgende dan ook een toelichting worden gegeven op deze deelnemersvarianten.[22]

Daaraan voorafgaand merk ik volledigheidshalve nog kort op dat de keuze welke sanctiemodaliteit wordt ingezet ter bestraffing van een fiscaal delict (boete of strafrechtelijk), wordt gemaakt aan de hand van de AAFD-richtlijnen.[23] Het belastingnadeel alsmede een reeks indicatoren, waaronder recedive, het hebben van een voorbeeldfunctie of het zijn van (fiscaal) deskundige, spelen een rol bij de beoordeling.

4.2. Medeplegen

Van medeplegen is sprake als twee of meer personen samen een strafbaar feit plegen. Het gaat om een bewuste volledige en nauwe samenwerking en een gezamenlijke uitvoering van de strafbare gedraging.[24]

De bestanddelen van de delictomschrijving dienen gezamenlijk te worden vervuld, doch kunnen over de verschillende personen worden verdeeld. Kenmerkend voor medeplegen is de gelijkwaardigheid van de deelnemers. Voor medeplegen geldt een dubbel opzetvereiste. Enerzijds moet de deelnemer opzet hebben op het grondfeit en anderzijds moet de deelnemer opzet hebben op de samenwerking. De ondergrens van opzet is voorwaardelijke opzet, met andere woorden het wilens en wetens aanvaarden van de aanmerkelijke kans dat het strafbare feit wordt begaan. Het vereiste leidt ertoe dat ingeval sprake is van een adviseur die een onjuiste aangifte doet voor een belastingplichtige die ten aanzien van de aangifte volledig te goeder trouw is, er geen sprake kan zijn van medeplegen. Van opzet ten aanzien van de nauwe en volledige samenwerking kan dan immers geen sprake zijn. De Hoge Raad nuanceert dit echter met de overweging dat uit:[25]

'de bewijsvoering behoeft niet te kunnen worden afgeleid dat zijn mededaders — ook indien één van hen de aangifteplichtige was — dit opzet eveneens hadden'.

Met andere woorden: niet kan worden geconcludeerd dat het voor veroordeling op basis van medeplegen een vereiste is om het opzet van de medepleger (lees: belastingplichtige) op de strafbare gedraging te bewijzen in de strafzaak tegen de verdachte (adviseur).

Uit de fiscaalstrafrechtelijke jurisprudentie van de Hoge Raad volgt voorts dat om als medepleger te kwalificeren geen directe betrokkenheid bij (indiening van) de uiteindelijke aangifte zelf vereist is.[26]

Ook bij advisering voorafgaand aan het opstellen van een aangifte of het louter aanreiken van relevante informatie ten behoeve van de aangifte kan sprake zijn van medeplegen.

Als voorbeeld van medeplegen kan dienen de procedure bij Hof Arnhem van 17 juni 2010 waarbij, teneinde de belastingplichtige in aanmerking te doen komen voor onder andere vrijstelling overdrachtsbelasting (art. 15, lid 1, onderdeel I WBR), een schijnconstructie van heen- en terugleveringen bedacht was door een medewerker van de notaris, die zelf ook van een en ander op de hoogte was.[27]

Het hof achtte bewezen het medeplegen van valsheid in geschrift en het medeplegen van opzettelijk een bij de belastingwet voorziene aangifte onjuist doen, terwijl het feit ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven. De notaris werd veroordeeld tot een gevangenisstraf voor de duur van vier maanden met een proeftijd van twee jaar en voorts tot een werkstraf voor de duur van tweehonderdveertig uren.

Een nauwe en bewuste samenwerking kan overigens ook worden aangenomen indien sprake is van 'passief medeplegen'. [28] Het niet handelen waar handelen wel geboden was. De bewuste en nauwe samenwerking die leidt tot medeplegen kan ook stilzwijgend geschieden.[29] Daarbij kan van belang zijn dat een betrokkene zich niet heeft gedistantieerd of niet heeft ingegrepen. Dit is binnen het fiscale sanctierecht zeer wel voorstelbaar omdat veel delicten die fiscaal kunnen worden beboet of strafrechtelijk worden vervolgd zogenaamde omissiedelicten betreffen. Dit zijn delicten die zich kenmerken doordat zij bestaan uit een nalaten. Als voorbeeld kan worden gewezen op het niet (tijdig) doen van aangifte of voldoen van verschuldigde belasting (zoals hiervoor besproken). Indien de adviseur door zijn cliënt op de hoogte wordt gesteld van diens voornemen, om hem moverende redenen, de voorbereide aangifte niet (tijdig) in te dienen of de verschuldigde belasting niet (tijdig) af te dragen, kan de adviseur zich dan distantiëren door niets te doen of wordt er meer van hem verlangd om een sanctierechtelijk verwijt te voorkomen?

De Accountantskamer heeft op 23 januari 2015 in een tuchtprocedure tegen een accountant een voor de praktijk verstrekking uitspraak gedaan waarin voornoemde (ethische) dilemma's aan de orde waren.[30] In een notendop kwam de zaak erop neer dat namens de cliënt, een melkveehouder, substantiële btw-teruggaven waren geclaimd in verband met de bouw van een melkveestal.

Nadat de btw-bedragen waren ontvangen biechte de cliënt aan de accountant op dat de facturen die aan de teruggaven ten grondslag lagen vals waren. De Accountantskamer oordeelde dat een accountant bij een dergelijk vermoeden van "omvangrijke" (fiscale) fraude een buitenwettelijke verplichting heeft dit aan de Belastingdienst te melden. In de onderhavige kwestie had de accountant dit niet gedaan, doch had wel al het werk voor de cliënt neergelegd, de cliënt verzocht om de aangifte te herstellen en bij gebreke daaraan de relatie met de cliënt beëindigd. Deze maatregelen lieten volgens de Accountantskamer onverlet dat sprake is was van een schending van integriteitseisen.

Deze uitspraak van de Accountantskamer leidt tot een inperking van de geheimhoudingsverplichting zoals die is neergelegd in de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants.[31] Daarin is vermeld dat behoudens een aantal concrete uitzonderingen de accountant die de beschikking krijgt over gegevens of inlichtingen waarvan hij het vertrouwelijke karakter kent of redelijkerwijs moet vermoeden, verplicht is tot geheimhouding van deze informatie.

Voorts brengt deze meldingsverplichting[32] met zich dat na 'briefing' van de Belastingdienst dergelijke signalen direct zullen worden aangemeld bij het Openbaar Ministerie met een mogelijk strafrechtelijk onderzoek (naar de cliënt) tot gevolg.

Uit de uitspraak blijkt dat (alleen) tegen de cliënt een strafrechtelijk onderzoek liep. De accountant is in de ogen van het Openbaar Ministerie dus – terecht – geen deelnemer aan de verwijtbare gedraging geworden. Een dergelijk standpunt zou mijns inziens ook te vergaand zijn geweest.[33] Wel fungeerde het Openbaar Ministerie in deze zaak als 'klager'.

Dat er overigens ook tuchtspraken zijn waarin tot een ander oordeel wordt gekomen, moge nog blijken uit een ouder arrest van Hof Amsterdam (Notariskamer) van 5 juli 2007 waarin de taakvervulling van een notaris in het kader van de heffing van overdrachtsbelasting aan de orde was.[34] Het hof oordeelde in deze zaak (in r.o. 8.) onder andere dat het:

'de notaris echter niet vrij (staat; toev. AN) om zonder de toestemming of goedkeuring van althans een van de betrokken partijen de Belastingdienst te wijzen op een door deze dienst naar het oordeel van de notaris kennelijk gemaakte fout. Dit wordt niet anders indien de notaris voor de desbetreffende belasting naast partijen mede aansprakelijk is'.

Nu de betreffende kandidaat-notaris dat laatste wel had gedaan in de onderhavige zaak, was de klacht daaromtrent gegrond. De volledigheid gebiedt twee verschillen tussen de casus te vermelden. Ten eerste dat een notaris in tegenstelling tot een accountant een wettelijk verankerde geheimhoudingsverplichting heeft en ten tweede dat het in de laatste zaak ging om een fout van de fiscus en in de eerste om frauduleuze handelingen door de belastingplichtige.

4.3. Medeplichtigheid

De medeplichtige vertoont aanzienlijke gelijkenissen met de medepleger. De scheidslijn is doorgaans uiterst dun. De medeplichtige is iemand die hulp verleent bij een misdrijf dat door een ander wordt gepleegd. De medeplichtige is voorafgaand aan (consecutieve) of tijdens (simultane) het misdrijf 'behelpzaam'. Deze eerste vorm bestaat (bijvoorbeeld) uit het verschaffen van inlichtingen, middelen of gelegenheid. Kern is dus dat sprake is van een ondergeschikte rol van de medeplichtige. Ook bij medeplichtigheid is dubbel opzet vereist. Enerzijds op de totstandkoming van het misdrijf en anderzijds op de hulp bij de totstandkoming.[35]

Medeplichtigheid onderscheidt zich van de andere deelnemingsvarianten doordat slechts medeplichtigheid aan een misdrijf strafbaar is. [36] Medeplichtigheid ten aanzien van overtreding is niet strafbaar.

Medeplichtigheid kan derhalve niet leiden tot het opleggen van een verzuimboete. [37] Voorts wordt het strafmaximum ten aanzien van de medeplichtige in zowel het strafrecht als het boeterecht met een derde verminderd.[38]

Recent heeft de Strafkamer van de Hoge Raad een arrest gewezen waarin een aantal aandachtspunten is geformuleerd die verduidelijking geven over de vraag wanneer sprake is van een samenwerking die zo nauw en bewust is dat kan worden gesproken van medeplegen.[39] Ter zake van het onderscheid tussen medeplegen en medeplichtigheid wordt overwogen:

'Waar het verwijt van medeplegen zich concentreert op het gewicht van de intellectuele en/of materiële bijdrage aan het delict van de verdachte, is het kernverwijt bij medeplichtigheid 'het bevorderen en/of vergemakkelijken van een door een ander begaan misdrijf'.

De Hoge Raad overweegt voorts dat indien het ten laste gelegde medeplegen in de kern niet bestaat uit een gezamenlijke uitvoering, maar uit gedragingen die met medeplichtigheid in verband plegen te worden gebracht (zoals het verstrekken van inlichtingen, op de uitkijk staan, helpen bij de vlucht), op de rechter de taak rust om in het specifieke geval toch tot een bewezenverklaring wordt gekomen, dat medeplegen nauwkeurig te motiveren.

Dit is een interessante overweging gelet op het feit dat, in geval van het doen van een onjuiste aangifte, van een gezamenlijke uitvoering nogal eens geen sprake zal zijn. De rechter zal in dat geval dus "nauwkeurig" moeten motiveren waarom toch tot een bewezenverklaring van medeplegen wordt gekomen.

Relevante criteria zijn in dat verband onder meer de intensiteit van de samenwerking, de onderlinge taakverdeling, de rol in de voorbereiding, de uitvoering of de afhandeling van het delict en het belang van de rol van de verdachte, diens aanwezigheid op belangrijke momenten en het zich niet terugtrekken op een daartoe geëigend tijdstip.[40]

4.4. Doen plegen

Van doen plegen is sprake wanneer iemand een ander een delict laat uitvoeren, waarvoor die ander (de uitvoerder) niet strafrechtelijk aansprakelijk is.

Volgens de wetgever moet deze persoon kunnen worden aangemerkt als een 'willoos werktuig' die zonder opzet, schuld of toerekenbaarheid zou hebben gehandeld.

Ter zake van kwaliteitsdelicten[41] kan de vraag aan de orde komen of iemand die niet over de vereiste kwaliteit beschikt als doen pleger kan worden aangemerkt.

In een geval uit 1990, waarin een man opzettelijk zijn echtgenote onjuiste en onvolledige aangiften had laten indienen, bevestigde de Hoge Raad het oordeel van het hof dat de doen pleger strafbaar kan zijn als de materiële dader geen opzet heeft om het fiscale delict te plegen maar de vereiste kwaliteit (als in belastingplichtige) wel bezit, terwijl de doen pleger die niet de vereiste kwaliteit bezit, wel opzet kan worden verweten.[42]

Een meer recent voorbeeld is de zaak van Hof 's-Hertogenbosch van 1 juli 2014 over twee broers waarvan de jongste broer was uitgenodigd tot het doen van aangifte van de eenmanszaak die door hem was opgericht.[43] Feitelijk had evenwel niet hij doch zijn oudere broer de leiding. De jongere broer zou wel eenmalig een derde gemachtigd hebben om de aangiften in te dienen.

De oudere broer werd (onder andere) vervolgd voor het doen plegen van de onjuiste aangiften die waren ingediend. Het hof overwoog echter dat de jongere broer niet kon worden beschouwd als uitvoerder nu niet was gebleken dat hij de aangiften had ingediend.

Van doen plegen door de oudere broer van de aangiften die door deze derde waren ingediend, kon evenmin sprake zijn, nu geen van beide betrokkenen over de vereiste kwaliteit (het zijn van belasting- of inhoudingsplichtige) beschikten.

Deze deelnemingsvariant wordt niet vaak ten laste gelegd en is bovendien niet erg voor de hand liggend indien een professional betrokken is. Vereist is immers dat de belastingplichtige zelf geen verwijt kan worden gemaakt. De adviseur of accountant zal doorgaans niet opzettelijk een onjuiste aangifte laten indienen door een belastingplichtige indien hij daarbij op geen enkele wijze baat heeft. Van doen plegen zou hooguit sprake kunnen zijn indien aan de zijde van de adviseur sprake is van een 'fout' die dusdanig verwijtbaar is dat sprake is van voorwaardelijk opzet op de onjuiste aangifte die vervolgens door de onwetende belastingplichtige is ingediend.

4.5. Uitlokken

Van uitlokken is sprake indien iemand een ander door gebruik van een uitlokkingsmiddel ertoe aanzet een strafbaar feit te begaan. Onder de uitlokkingsmiddelen vallen giften, beloften, misbruik van gezag, geweld, bedreiging, misleiding of de verschaffing van

gelegenheid, middelen of inlichtingen. Daarbij is dus van belang dat de uitlokke door het handelen van de uitlokke en het uitlokkingsmiddel wordt bewogen tot het strafbare feit. Bij uitlokken handelt degene die het strafbare feit begaat – anders dan de doen pleger – dus zelf ook verwijtbaar. Ook hier geldt het dubbel opzet vereiste. De uitlokke moet zowel opzet hebben op het uitlokken als op de bestanddelen van de verwijtbare gedraging.

Hoewel deze deelnemingsvariant in de zogenaamde ‘Bulgarenfraude’ aan de orde was, is het niet erg waarschijnlijk dat in de reguliere praktijk van professionals sprake zal zijn van uitlokking. De adviseur zal dan immers de belastingplichtige moeten hebben uitgelokt tot het doen van een onjuiste aangifte. Hooguit is een situatie voorstelbaar waarin een adviseur bewust een onjuist advies afgeeft aan de belastingplichtige, waarbij de belastingplichtige bijvoorbeeld wordt voorgespiegeld dat hiermee belasting kan worden bespaard. Ingeval de belastingplichtige weet dat het advies niet klopt, maar door de informatie van de adviseur toch bewogen wordt daaraan uitvoering te geven, kan sprake zijn van strafbare uitlokking. Er zijn evenwel dienaangaande geen praktijkgevallen in recente jurisprudentie te vinden.

4.6. Bijzonderheden ‘fiscale deelnemers’

Zoals in het vorenstaande is aangegeven, is voor de strafwaardigheid van medeplegen, medeplichtigheid en uitlokking ‘dubbel opzet’ vereist. In het fiscale boeterecht kunnen verzuim- en vergrijpboeten worden onderscheiden. Met uitzondering van art. 67cc en 67d AWR kunnen vergrijpboeten worden opgelegd zowel in geval van opzet als in geval van grove schuld. Voor verzuimboeten geldt dat opzet of grove schuld in het geheel niet vereist is.

De vraag is derhalve of aan een professional een medeplegers-boete kan worden opgelegd indien sprake is van grove schuld alsook de vraag of aan hem of haar als medepleger een verzuimboete kan worden opgelegd.[44] Uit strafrechtelijke jurisprudentie volgt dat ook het medeplegen van ‘schulddelicten’ mogelijk is.[45] Indien deze lijn ook wordt gevolgd in het fiscale boeterecht, kan een medeplegersboete worden opgelegd aan de professional ingeval er opzet bestaat op de samenwerking bij de handeling en beiden ter zake van het beboetbare feit grofschuldig handelen.[46] Ook de feiten waarvoor verzuimboeten kunnen worden opgelegd zouden in die lijn kunnen worden medegepleegd. In de praktijk zal ter zake van deze laatste optie weinig vrees behoeven te bestaan aangezien verzuimboeten vrijwel volledig geautomatiseerd worden opgelegd.

Daar komt (helaas) geen inspecteur aan te pas.[47]

Alhoewel er officieel pas twee medeplegersboetes zijn opgelegd,[48] gaat volgens de Staatssecretaris van Financiën een preventieve werking uit van de mogelijkheden die art. 67o AWR biedt. Voorts zouden er op dit moment volgens het Ministerie van Financiën nog enkele zaken zijn waarin de feiten aanleiding geven om een boete aan een medepleger op te leggen.[49] Die ‘noodzaak’ is er aangezien bij de invoering van art. 67o AWR is voorzien in een zogenoemde horizonbepaling. Dit leidt ertoe dat het artikel komt te vervallen indien op 1 januari 2019 geen vervangend wetsvoorstel is ingediend dat in het onderwerp van art. 67o AWR voorziet. Indien zou blijken dat er in de praktijk geen gebruik wordt gemaakt van deze mogelijkheden, is het niet aannemelijk dat een wetsvoorstel tot definitieve invoering voldoende kan worden onderbouwd. Kortom, van nut en noodzaak moet in de komende jaren blijken.

5. Afrondend

In deze bijdrage heb ik een schets gegeven van enige recente ontwikkelingen op het fiscale straf- en boeterechtelijk terrein, te weten de invoering van:

- de actieve informatieverplichting ex art. 10 AWR die bij opzettelijke schending leidt tot fiscale beboeting (boete maximaal eenmaal het belastingnadeel);
- het strafbare feit van het niet, niet tijdig of gedeeltelijk niet betalen van aangiftebelastingen ex art. 69a AWR (strafmaximum een gevangenisstraf van zes jaren of een geldboete van maximaal € 81.000 of wanneer dit hoger is, het bedrag van de te weinig, te laat of niet betaalde belasting);
- art. 67o AWR op basis waarvan naast de medepleger en de feitelijk leidinggever ook de medeplichtige, doen pleger en uitlokke kunnen worden beboet voor fiscale vergrijpen en (met uitzondering van de medeplichtige) verzuimen. Eveneens met uitzondering van medeplichtigheid geldt voor al deze deelnemers hetzelfde boete- of strafmaximum als voor de belastingplichtige of inhoudingsplichtige zelf.

Het is geen understatement als ik schrijf dat het vizier van Financiën en Justitie, en daarmee van de Belastingdienst, zich in toenemende mate richt op de professionals in het fiscale speelveld.

In de uitoefening van zijn beroep dient de (fiscale) professional de belangen van zijn cliënt te dienen, die is immers koning. Sommige actoren, zoals de notaris, zijn meer dan anderen echter eveneens verplicht de ‘openbare orde’ in ogenschouw te houden.

Waar de (ethische) verplichting tot het mede in het oog houden van de (financiële) belangen Nederlandse Staat overgaat in een sanctierechtelijk verwijt van (te grote) betrokkenheid bij de belangen van de belastingplichtige cliënt, is thans nog diffuus maar zal in het komende decennium vast en zeker verder uitgekristalliseerd raken.

Uitgangspunt in het juridische debat hieromtrent dient mijns inziens in ieder geval te zijn dat als een adviseur naar aanleiding van zijn aarzelingen nader onderzoek had moeten instellen, of een advies van een professional retrospectief te scherp aan de wind blijkt te zijn, of de adviseur ‘vrijwillig’ aan de bel had moeten trekken bij de Belastingdienst, dit steeds nog niet betekent dat sprake is van de voor voorwaardelijke opzet benodigde bewustheid van de aanmerkelijke kans dat bij de belastingplichtige cliënt uiteindelijk te weinig belasting zou worden geheven of afgedragen. Er moet niet alleen wetenschap zijn van de aanmerkelijke kans, maar deze kans moet tevens bewust worden aanvaard.[50] In de woorden van De Bont en De With:[51] ‘Van degene die weet heeft van de aanmerkelijke kans op het gevolg, maar die naar het oordeel van de rechter ervan is uitgegaan dat het gevolg niet zal intreden, kan wel worden gezegd dat hij met (grote) onachtzaamheid heeft gehandeld, maar niet dat zijn opzet in voorwaard

[1] In par. 28a tot en met 28e van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst zijn nadere beleidsregels opgenomen ten aanzien van deze vergrijpboete.

[2] Zie voor een uitvoerige behandeling van de inmiddels in werking getreden wet en een behandeling van de vier onder de informatieverplichting geschaarde ‘gevallen’ o.a. M.B. Weijers, ‘Van informatieverplichting naar informatieverplichting’, *MBB* 2012/1 en G.H. Ulrich & A.M.E. Nuyens, ‘Vertrouwen’ in de belastingplichtige; de actieve informatieverplichting, *FTV* 2012/21.

[3] *Kamerstukken II* 2011/12, 33 003, nr. 17, p. 26.

[4] Zie bijvoorbeeld het interview met R. van Dieren van 11 maart 2015 op www.nob.net.

[5] Rechtbank ‘s-Hertogenbosch 27 februari 2008, ECLI:NL:RBSHE:2008:BC5868; Rechtbank Leeuwarden, 20 augustus 2008, ECLI:NL:RBLLE:2008:BE8937; Rechtbank Haarlem 18 januari 2012, ECLI:NL:RBHAA:2012:BV8023.

[6] Hof Amsterdam 1 mei 2012, ECLI:NL:GHAMS:2012: BW6159.

[7] Zie uitgebreid G.H. Ulrich en A.M.E. Nuyens, ‘Vertrouwen’ in de belastingplichtige; de actieve informatieverplichting, *FTV* 2012/21, par. 6.

- [8] R.T.G. Verstraaten, *De Nederlandse successiebelasting*, Arnhem: Gouda Quint 1999, p. 29.
- [9] Deze zinsnede vertoont grote gelijkenis met de inkeerbepalingen ex art. 67n AWR en art. 69, lid 3 AWR.
- [10] Zie ook J.A.R. van Eijsden en S.A. Verhage, 'De nieuwe informatieverplichting jegens de fiscus', *WFR* 2011/1650.
- [11] Zie art. 16, lid 3 en 4 AWR.
- [12] Zie voor commentaar: G.H. Ulrich en A.M.E. Nuyens, 'Is het einde in zicht?', *WFR* 2014/554.
- [13] *Kamerstukken II* 2011/12, 33 004, nr. 5, p. 33.
- [14] *Kamerstukken II* 2011/12, 33 004, nr. 3, p. 17.
- [15] HR 1 december 2006, ECLI:NL:HR:2006:AZ3355, *V-N* 2006/62.4.
- [16] HR 13 februari 2009, ECLI:NL:HR:2009:BH2586, *BNB* 2009/114.
- [17] Zie uitgebreid: J.M. Sitsen, 'Het fiscale boetestelsel verder uitgebreid: nog enkele onderwerpen belicht', *TFB* 2014/05.
- [18] Hof Amsterdam 215 augustus 2005, ECLI:NL:GHAMS: 2005:AU1912.
- [19] Omgekeerd blijkt uit de praktijk overigens wel dat een strafrechtelijk veroordeling aanleiding geeft tot een tuchtklacht door bijvoorbeeld het Openbaar Ministerie.
- [20] De kritiek zag op de doorbreking van de uniformiteitsgedachte, die juist ten grondslag lag aan de invoering van art. 5:1 Awb. De invoering van art. 67o AWR heeft ertoe geleid dat in afwijking van het gehele bestuursrecht voor het fiscale boeterecht nu alle deelnemingsvarianten uit het strafrecht van toepassing zijn. Daardoor is sprake van een 'status aparte' die indruist tegen al hetgeen bij de invoering van art. 5:1 Awb als leidinggevend werd geacht. Voorts werd de noodzaak van de invoering betwist.
- [21] Ter zake van medeplegen volgt dit uit de algemene overwegingen in de memorie van toelichting bij de vierde tranche Awb (*Kamerstukken II* 2003/04, 29 702, nr. 3, p. 81-82 en 124-127) en voor art. 67o AWR uit de expliciete verwijzingen naar de strafrechtelijke deelnemingsvarianten.
- [22] Zie uitgebreid A.B. Visser, 'Deelnemersvarianten', in G. de Bont e.a., *De belastingadviseur onder vuur*, Amsterdam: De Bont Advocaten 2015, p. 39-65.
- [23] Richtlijnen aanmelding en afhandeling fiscale delicten, douane- en toeslagendelicten (Richtlijnen AAFD) 1 juli 2011, nr. BWBR0030272.
- [24] HR 29 oktober 1934, ECLI:NL:HR:1934:BG9443.
- [25] HR 6 maart 2012, ECLI:NL:HR:2012:BQ8596, *NJ* 2012, 176.
- [26] HR 6 maart 2012, ECLI:NL:HR:2012:BQ8596, *NJ* 2012, 176.
- [27] Hof Arnhem van 17 juni 2010, ECLI:NL:GHARN:2010: BM8194.
- [28] HR 12 november 1996, ECLI:NL:HR:1996:ZD0574, *NJ* 1997, 190.
- [29] HR 18 maart 2008, ECLI:NL:HR:2008:BC6157, *NJ* 2008, 209.
- [30] ECLI:NL:TACAKN:2015:5 13/2415 Wtra AK.
- [31] Art. 16 Verordening gedrags- en beroepsregels accountants.
- [32] Die vanaf 1 januari 2012 in ieder geval voor de belastingplichtige geldt ex art. 10a AWR.
- [33] Zie in dit verband ook de conclusie van A-G Wortel bij het arrest van HR 18 maart 2008, ECLI:NL:PHR:2008:BC6157.
- [34] Hof Amsterdam 5 juli 2007, ECLI:NL:GHAMS:2007:BA9112.
- [35] J.B.J. van der Leij, *Plegen en Deelnemen*, Deventer: Kluwer 2007, p. 198.
- [36] J. de Hullu, *Materieel Strafrecht. Over algemene leerstukken van strafrechtelijke aansprakelijkheid naar Nederlands recht*, Deventer: Kluwer 2012, p. 416, 469.
- [37] Art. 67o, lid 2 AWR.
- [38] Art. 49 Sr en art. 67o, lid 3 AWR.
- [39] HR 2 december 2014, ECLI:NL:HR:2014:3474, *V-N* 2015/11.7.
- [40] HR 2 december 2014, ECLI:NL:HR:2014:3474, *V-N* 2015/11.7, r.o. 3.2.2.

[41] Een kwaliteitsdelict houdt grosso modo in dat de pleger van een dergelijk delict alleen kan zijn degene die de in de delictomschrijving besloten hoedanigheid (kwaliteit) bezit, zoals bijvoorbeeld die van belasting- of inhoudingsplichtige. Dit komt in art. 68 AWR bijvoorbeeld tot uiting door de woorden "ingevoelge de belastingwet verplicht".

[42] HR 11 september 1990, ECLI:NL:HR:1990:AC2115, *NJ* 1991, 276.

[43] Hof 's-Hertogenbosch 1 juli 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014: 2338.

[44] Bij de medeplichtige en de uitlokker is uitdrukkelijk het woord 'opzettelijk' opgenomen (art. 47, lid 1, sub 2 Sr). Dit leidt ertoe dat in deze gevallen ondanks dat overtredingen het bestanddeel 'opzet' doorgaans niet kennen, toch opzet op de delictsbestanddelen moet worden bewezen. Zie J.B.J. van der Leij, *Plegen en deelnemen*, Deventer: Kluwer 2007.

[45] D. Hazewinkel-Suringa's, J. R Emmelink, *Inleiding tot de studie van het Nederlandse strafrecht*, Deventer: Gouda Quint 1996, p. 408 en Rb. Amsterdam 20 juni 1968, *NJ* 1969, 320.

[46] In dezelfde zin: M.W.C. Feteris e.a., *Aan wie kan een bestuurlijke boete worden opgelegd?*, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, no. 233, Deventer: Kluwer 2007, p. 59-63.

[47] Zie voor kritische kanttekeningen dienaangaande. M.B.A. van Hout, 'Alle automatisch opgelegde boeten zijn nietig!', *V-N* 2014/50.0.

[48] *Kamerstukken I* 2013/14, 33 754, D, p. 46.

[49] Ministerie van Financiën 23 april 2015, nr. DGB/2015/2047U.

[50] HR 10 december 2012, ECLI:NL:PHR2012:BY7673, gevolgd door HR 31 mei 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY7673, *BNB* 2013/192.

[51] G.J.M.E. de Bont en P. de With in: *Fiscaal Strafrecht, Enige beschouwingen uit de praktijk en de wetenschap*, Amsterdam: De Bont Advocaten, 2011, p. 83.

Bron: <http://www.ndfr.nl/link/IMPRWPNR-20151070776>

Datum: 28-4-2016 11:36:20

Alle rechten voorbehouden. Alle auteursrechten en databankrechten van deze tekst worden uitdrukkelijk voorbehouden. Deze rechten berusten bij Sdu Uitgevers. Niets uit NDFR mag worden veeelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar gemaakt in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.
All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording or otherwise, without the publisher's prior consent.