Fipb 2014/0705 Over de beboeting van medeplichtigen, uitlokkers en doen pleger...

Fipb 2014/0705 d.d. 08-04-2014

Per 1 januari 2014 is artikel 67o AWR ingevoerd. Op grond van deze bepaling kunnen aan medeplichtigen, uitlokkers en doen plegers fiscale boeten worden opgelegd. Voordien werden alleen plegers en medeplegers als overtreders in de zin van de Awb aangemerkt. Deze keuze werd destijds bewust gemaakt. Waarom was beboeting van deze drie andere deelnemers aanvankelijk uitgesloten, waarom is vervolgens toch tot de uitbreiding besloten en wat zijn de gevolgen voor de fiscale praktijkvoering? Deze vragen zullen in de navolgende 'vertelling' worden beantwoord.

Mr. A.M.E. Nuyens is advocaat en partner bij Hertoghs advocaten-belastingkundigen en verbonden aan het Fiscaal Instituut van Tilburg University

Er was eens lang geleden ...

Er was eens lang geleden een wetsvoorstel genaamd 'Aanvulling van de Algemene wet bestuursrecht' (in de volksmond ook wel geheten 'Vierde tranche Awb'). Dit wetsvoorstel dateert van augustus 2004 en bracht direct vele pennen in het land in beweging. Niet alleen vanwege de bewonderenswaardige intentie om - onder andere - het boeterecht binnen het bestuursrecht te harmoniseren maar ook omdat daarin voor het bestuursrecht nieuwe 'personages' werden geïntroduceerd, te weten de medepleger en de feitelijk leiding- en opdrachtgever.

De nobele wens tot eenheid

Als vermeld, was één van de hoofddoelstellingen bij de invoering van de Awb in 1994 het bevorderen van eenheid binnen de bestuursrechtelijke wetgeving.

Die harmoniseringsgedachte heeft ertoe geleid dat bij de invoering van de Vierde tranche Awb het gros van de procedurele boetebepalingen uit de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (AWR) is geschrapt en algemene regels in de Awb zijn opgenomen. Menig geleerde was van mening dat deze wijziging per 1 juli 2009 voor de praktijk weinig gevolgen zou hebben.

Nieuwe personages: de medepleger en feitelijk leiding- en opdrachtgever

Eén significante uitzondering daarop verdient evenwel aandacht. Op grond van art. 5:1, tweede en derde lid, Awb is het vanaf 1 juli 2009 mogelijk ook anderen dan de in het fiscale recht hoofdrol spelende belasting- en inhoudingsplichtige te beboeten voor het overtreden van belastingwetgeving. Op grond van deze bepalingen kan ook een medepleger en feitelijk leiding- en opdrachtgever worden beboet. In het commune en fiscale strafrecht is het een gegeven dat de bestanddelen van een strafbaar feit door meerdere personen vervuld worden. Juridisch is dan sprake van deelneming. In art. 47 en 48 Wetboek van Strafrecht (hierna: Sr) zijn verschillende vormen van deelneming te onderscheiden, te weten: medeplegen, uitlokken, doen plegen en medeplichtigheid. Bij de invoering van de Vierde tranche Awb is destijds uitdrukkelijk gekozen om van deze deelnemers, alleen de medepleger naast de pleger als zogenoemde 'overtreder' aan te merken. Voorts is art. 51 Sr van overeenkomstige toepassing verklaard. Dat brengt met zich dat eveneens aan feitelijk leidinggevers en opdrachtgevers fiscale boeten kunnen worden opgelegd.

Waarom alleen deze personages?

De keuze van de wetgever destijds om slechts een aantal nieuwe personages in het bestuurlijke boeterecht te introduceren, heeft tijdens het wetgevingsproces vele vragen opgeroepen. Daarop kwam het volgende antwoord. Medeplichtigheid aan overtredingen is in het strafrecht niet strafbaar. Gelet daarop was geen aanleiding de figuur van de medeplichtigheid in het bestuurlijke sanctierecht te introduceren. Aan een bestuursrechtelijke regeling van doen plegen of uitlokking zou evenmin veel behoefte bestaan. Opgemerkt werd dat doen plegen in het strafrecht een zeldzame figuur is; de problemen die zij beoogt op te lossen zouden veelal ook wel met de leer van het functioneel daderschap kunnen worden opgelost. Uitlokking komt volgens de toelichting bij lichtere delicten evenmin veel voor en vergt bovendien veelal een uitvoerig feitenonderzoek waarvoor de bestuursrechtelijke procedure zich minder goed leent. Deze analyse leidde tot de einduitkomst dat alléén aan de medeplegersvariant behoefte bestond.

Met deze uitleg waren nog niet alle gemoederen gesust. Ik citeer een passage waarin de keuze door de wetgever verder wordt toegelicht:

"Tegen die achtergrond is er voor gekozen de regeling van de bestuurlijke boete relatief eenvoudig te

houden, bijvoorbeeld door af te zien van een regeling van figuren als medeplichtigheid en uitlokking. Het gevolg hiervan is, dat de bijzondere wetgever hiermee rekening moet houden bij de keuze voor een bepaald sanctiestelsel. Indien de ernst of aard van een beboetbaar feit meebrengen dat er daadwerkelijk behoefte is aan een mogelijkheid om ook tegen medeplichtigen of uitlokkers te kunnen optreden, is dat voor de bijzondere wetgever een argument om niet (uitsluitend) voor bestuursrechtelijke, maar (mede) voor strafrechtelijke handhaving te kiezen. Juist omdat die mogelijkheid ook bestaat, is het niet nodig de bestuursrechtelijke regeling verder te compliceren met figuren als medeplichtigheid of uitlokking, die in de bestuursrechtelijke context relatief zelden nodig zijn. *Hierbij geldt het uitgangspunt dat het ongewenst is om het gehele systeem van het strafrecht te dupliceren in het bestuursrecht."* (cursief: AN)

Schrik

Naar aanleiding van de introductie van de medepleger en de feitelijk leidinggever ging een golf van schrik door het belastingadvieslandschap. Bijna vijf jaar later kan evenwel worden vastgesteld dat door de fiscus nog nauwelijks gebruik is gemaakt van deze nieuwe sanctiemogelijkheid. Per ultimo 2013 zijn er volgens oud-staatssecretaris van Financiën Frans Weekers welgeteld twee zogenoemde 'medeplegersboeten' opgelegd. Deze schaarse toepassing wordt wel gemeten aan het feit dat in paragraaf 2, zesde lid, van het Besluit Bestuurlijk Boeten Belastingdienst (hierna: 'BBBB') is verankerd dat een dergelijke boete alleen kan worden opgelegd na toestemming van zowel de voorzitter van het managementteam van de betreffende regio (thans de directeur van het desbetreffende organisatieonderdeel van de Belastingdienst/Belastingen) als van het Directoraat-generaal Belastingdienst op het Ministerie. De vraag is of de angstinboezemingen onterecht zijn geweest of dat sprake is van een slapende reus die weldra zal ontwaken.

Een snood plan....

Een snood plan kwam tot stand na de in de volksmond genoemde 'Bulgarenfraude'. Deze fraude ziet op het (laten) aanvragen van toeslagen voor personen die daarop geen recht hebben. Door de relatief eenvoudige wijze waarop de toeslagen konden worden verkregen, werd in georganiseerd verband rijkelijk gefraudeerd. Een doorn in het oog van Weekers, die hem uiteindelijk mede de kop heeft gekost. Ter bestrijding van deze georganiseerde fraudevormen is begin van dit jaar de 'Wet aanpak fraudetoeslagen en fiscaliteit' in werking getreden. Tijdens de parlementaire behandeling leek het erop dat dit wetsvoorstel met name zag op fraude met toeslagen. Niets bleek uiteindelijk minder waar.

Het pamflet

Toen het wetgevingsproces in een vergevorderd stadium was, kwam een 'pamflet' van Tweede Kamerlid Helma Neppérus van de VVD en tevens oud-lid van het management team van de Belastingdienst. Op 12 november 2013 diende zij een amendement in waarin werd voorgesteld art. 67o AWR in te voeren, dat als volgt luidt:

> In afwijking van artikel 5:1 van de Algemene wet bestuursrecht wordt onder overtreder mede verstaan:
> a. degene die de overtreding doet plegen;
> b. degene die door giften, beloften, misbruik van gezag, geweld, bedreiging, misleiding of het verschaffen van gelegenheid, middelen of inlichtingen de overtreding opzettelijk uitlokt;
> c. degene die als medeplichtige opzettelijk behulpzaam is bij of opzettelijk gelegenheid, middelen of inlichtingen verschaft tot het plegen van de overtreding.
> De bestuurlijke boete, bedoeld in de artikelen 67a, 67b, 67c en 67ca, kan niet worden opgelegd aan een medeplichtige.
> Indien de bestuurlijke boete, bedoeld in de artikelen 67cc, 67d, 67e en 67f, wordt opgelegd aan een medeplichtige, wordt het bedrag van de boete dat ten hoogste kan worden opgelegd met een derde verminderd.

Aanleiding voor het amendement was dat in het wetsvoorstel voor de toeslagensfeer werd voorgesteld om het overtredersbegrip voor de bestuurlijke boete uit te breiden met de doen pleger, de uitlokker en de medeplichtige. Door middel van de toevoeging van artikel 67o AWR zou eenzelfde uitbreiding van het overtredersbegrip voor de gehele fiscaliteit tot stand komen. De verdere toelichting op de voorgestelde nieuwe bepaling is summier en behelst slechts twee alinea's. In de woorden van Neppérus komt het erop neer dat met het nieuwe artikel 67o AWR "aan mensen of bedrijven die anderen bewust helpen bij het niet nakomen van hun fiscale verplichtingen ook een bestuurlijke boete" kan worden opgelegd.

Waarom toch meer personages?

Het nieuwe artikel 67o AWR maakt dus mogelijk dat anders dan in het algemene bestuursrecht een boete kan worden opgelegd aan medeplichtigen, uitlokkers en doen plegers. In de Memorie van Antwoord schrijft de staatssecretaris, naar aanleiding van vragen uit de Eerste Kamer, de harmoniseringsdoelstelling in één

pennenstreek weg. Het enkele feit dat door de voorgestelde maatregel de AWR qua overtredersbegrip gaat afwijken van de Awb legt zijns inziens onvoldoende gewicht in de schaal om af te zien van de uitbreiding. Volgens de staatssecretaris zijn de (voornoemde) argumenten, die destijds hebben geleid tot de keuze deze drie deelnemersvarianten niet op te nemen in de Awb, verouderd en daarmee niet meer van toepassing op het fiscale rechtsterrein.
Wel bleek de staatssecretaris bereid de voornoemde dubbele toets die is neergelegd in paragraaf 2, zesde lid, BBBB ook voor te schrijven voor de beboeting van de medeplichtigen, uitlokkers en doen plegers.

Wie voldoet aan het profiel?
Nu de invoering van deze nieuwe deelnemersvarianten in het fiscale boeterecht werkelijkheid is geworden en de eerdere keuze een sprookje blijkt te zijn, is van belang te bezien wie aan dit profiel voldoet. Vooropgesteld is van belang te benadrukken dat voor beboetbaar uitlokken, doen plegen en medeplichtigheid (dubbel) opzet vereist is. Het enkele feit dat een belastingadvies of de aangifte onjuist is, is dus onvoldoende om bijvoorbeeld een belastingadviseur of aangiftemedewerker als uitlokker, doen pleger of medeplichtige aan te merken.

De doen pleger
Voor doen plegen is vereist dat de pleger (in de zin van de onmiddellijke pleger), om wat voor reden dan ook, straffeloos is. De feitelijk pleger is bijvoorbeeld in het bezit van een voor het delict vereiste kwaliteit (belasting- of inhoudingsplichtige), terwijl de doen pleger deze nu juist niet bezit. Bij doen plegen laat iemand een ander een beboetbaar feit uitvoeren. De belastingadviseur laat de belastingplichtige bijvoorbeeld opzettelijk een onjuiste aangifte doen. Daarbij is vereist dat de belastingplichtige zelf geen enkel verwijt treft, ook niet in de keuze voor en de controle op de werkzaamheden van zijn belastingadviseur. In het verleden is deze deelnemingsvariant reeds voor de fiscaliteit van toepassing geacht. Zo wees de Strafkamer van de Hoge Raad op 11 september 1990 (NJ 1991, 276) een arrest waarin zowel de man als de vrouw een onjuiste belastingaangifte indienden. De man heeft hierbij de eigenlijke invulling van de aangifte op zich genomen en de vrouw heeft slechts ondertekend en ingediend. Zij heeft hierbij geen reden gehad om te vermoeden dat haar echtgenoot de aangifte onjuist had ingediend en heeft deze te goeder trouw ondertekend en ingediend. De man had echter wel de intentie om te weinig belasting te betalen en is dan ook als doen pleger voor het doen van onjuiste belastingaangifte (van zijn vrouw) veroordeeld.

De uitlokker
Uitlokking doet zich voor indien de uitlokker het initiatief neemt tot het fiscale beboetbare feit en de pleger daartoe, onder gebruikmaking van de in art. 67o, eerste lid, onderdeel b, AWR genoemde middelen, beweegt. Voor uitlokking is - zoals aangegeven - vereist dat de opzet is gericht op zowel het uitlokken van een ander als op de bestanddelen van het beboetbare feit waartoe de ander is aangezet. Een belastingadviseur moet de belastingplichtige dus opzettelijk hebben uitgelokt tot bijvoorbeeld het opzettelijk onjuist doen van aangifte. Zo werd een accountant die zijn kantoorbediende opdracht had gegeven tot het boeken van fictieve bedragen aan ontvangsten in een netkasboek schuldig bevonden aan het door misbruik van gezag uitlokken van valsheid in geschrift (Hof Leeuwarden 4 april 1957, NJ 1957, 628). Ofschoon het in dit geval ging om de berechting van een commuun delict (art. 225 Sr) ligt het voor de hand dat de uitkomst in het fiscale recht dezelfde zou zijn geweest.

De medeplichtige
Van medeplichtigheid is sprake wanneer iemand hulp verleent bij een misdrijf dat door een ander wordt gepleegd. In art. 67o, eerste lid, onderdeel c, AWR zijn twee vormen van medeplichtigheid vervat: de gelijktijdige (simultane) medeplichtigheid en de voorafgaande (consecutieve) medeplichtigheid. Ook bij medeplichtigheid is vereist dat opzet gericht moet zijn op de eigen hulpverlening én op het beboetbare feit ten aanzien waarvan hulp wordt verleend. In de parlementaire geschiedenis wordt het voorbeeld gegeven van een aangiftemedewerker die moet kunnen worden verweten dat hij geen onderzoek heeft ingesteld naar de zakelijkheid van bepaalde betalingen. Als voorbeeld kan voorts dienen de belastinginspecteur die een kennis behulpzaam is geweest bij het opzettelijk onjuist invullen van zijn aangifteformulier. Hij werd wegens medeplichtigheid aan dit fiscale delict veroordeeld (Hoge Raad 13 maart 1951, NJ 1951, 439). Zoals eerder opgemerkt, is medeplichtigheid aan een strafrechtelijke overtreding niet strafbaar (art. 52 Sr). (Dat was aanvankelijk ook één van de redenen deze variant niet in te voeren.)

Teneinde de parallel met het strafrecht te bewaren is in art. 67o, tweede lid, AWR neergelegd dat geen verzuimboete (art. 67a tot en met 67ca AWR) kan worden opgelegd aan een medeplichtige. Het onderscheid tussen medeplichtigheid en medeplegen ziet met name op de al dan niet (on)gelijkwaardigheid van de participanten in het aandeel (intellectueel of materieel) bij de uitvoering van het delict. Medeplegen kenmerkt zich door de gezamenlijkheid bij de uitvoering van het beboetbare feit, terwijl bij medeplichtigheid

sprake is van een ondergeschikte rol. Voor medeplegen is overigens rechtstreekse betrokkenheid bij het opstellen en indienen van een aangifte niet vereist. Voldoende is al dat de adviseur een 'plan' heeft gemaakt en gegevens heeft aangeleverd voor het invullen van de aangifte (Hoge Raad 6 maart 2012, NJ 2012, 176). In de praktijk blijkt de lijn tussen medeplegen en medeplichtigheid vaak flinterdun. De relevantie daarvan is evenwel groot aangezien de strafbedreiging niet hetzelfde is. Daarover zometeen meer.

Terzijde: de bedrijfsfiscalist

Tijdens de parlementaire behandeling is nog specifiek ingegaan op de positie van de bedrijfsfiscalist. Naar het oordeel van de staatssecretaris kan ook de bedrijfsfiscalist als uitlokker, doen pleger of medeplichtige worden aangemerkt. Ik zie ook niet in waarom dat niet zou kunnen. Voorts onderschrijf ik de opmerking dat een bedrijfsfiscalist wellicht eerder zal worden aangemerkt als feitelijk leidinggever dan de belastingadviseur. De bedrijfsfiscalist zal immers eerder in de positie verkeren dat hij bevoegd en redelijkerwijs gehouden is om maatregelen te treffen om te voorkomen dat het bedrijf een beboetbaar feit begaat. De beboetbaarheid van de feitelijk leidinggever is - zoals hiervoor aangegeven - al sinds 1 juli 2009 in de Awb opgenomen.

Tenslotte wijd ik in dit verband nog een enkel woord aan de opmerking van de staatssecretaris naar aanleiding van een vraag over de rol van het pleitbaar standpunt (zie § 4, tweede lid, BBBB). Niet onterecht stelt hij dat bij een belastingadviseur een behoorlijke mate van kennis van het fiscale recht mag worden verondersteld. Daaraan koppelt hij evenwel dat dan ook mag worden verondersteld dat een adviseur het onderscheid kan maken tussen een standpunt waarvan redelijkerwijs gemeend kan worden dat het juist is en een standpunt waarvan redelijkerwijs niet gemeend kan worden dat het juist is.

Mijns inziens is die laatste veronderstelling erg verstrekkend, indien de rechtspraak op dit terrein wordt bezien. Menig keer dient tot de Hoge Raad (en terug) te worden geprocedeerd om een eindoordeel te verkrijgen of een in de aangifte ingenomen standpunt al dan niet pleitbaar was. Weekers legt de lat dan ook (te) hoog, waardoor van een fiscale beboeting eerder sprake kan zijn.

Straf

De maximale hoogte van de bestuurlijke boete die aan de doen pleger en de uitlokker kan worden opgelegd, is gelijk aan de bestuurlijke boete die aan de pleger, de medepleger en de feitelijk leidinggever of opdrachtgever kan worden opgelegd. Conform het strafrecht dient bij medeplichtigheid het wettelijk maximum van de bestuurlijke boete voor vergrijpen met een derde te worden verminderd. Daarop is ook het BBBB aangepast. Verder zij in dit kader nog onderstreept dat het opleggen van een bestuurlijke boete een vorm van straftoemeting is. De inspecteur dient bij het bepalen van de hoogte van die boete dan ook rekening te houden met alle feiten en omstandigheden van het individuele geval. In het BBBB is aangegeven dat de sanctie proportioneel moet zijn, hetgeen wil zeggen dat de boete in evenredigheid staat tot de ernst van het feit. Het voordeel dat de overtreder heeft behaald of beoogde te behalen kan een rol spelen bij de beoordeling van de ernst van het feit. In reactie op een opmerking van de leden van de fractie van de VVD is nog aangegeven dat de hoogte van de declaratie van de belastingadviseur niet bepalend is voor de hoogte van een aan de belastingadviseur op te leggen boete.

© 2013 Fiscaal up to Date BV NL