

NLFW 2020/6

mr. A.M.E. Nuyens en E.H.W. van Hoek

De fiscale deelnemer en preventie, het heeft de wetgevers attentie

Per 1 juli 2009 is het overtreddersbegrip in het bestuurlijk boeterecht uitgebreid met de medeplegersvariant. Daarmee brak in fiscalibus een nieuw tijdperk aan. Volgens Anneke Nuyens en Eline van Hoek moet de overheid investeren in het opbouwen van een goede relatie met de belastingadviespraktijk. Een die is gebaseerd op wederzijds vertrouwen.

Inleiding

Met de invoering van de medeplegersvariant in het bestuurlijk boeterecht in 2009 brak in fiscalibus een nieuw tijdperk aan. Het was het startschot voor een stroom aan nieuwe maatregelen die de wetgever invoert om fiscale professionals te raken wanneer zij verwijtbaar betrokken zijn bij belastingfraude van hun clientèle.

In deze bijdrage worden deze sedert 2009 ingevoerde maatregelen kort uiteengezet. Het accent ligt daarbij op de bedoeling van de wetgever alsmede de mate waarin en in welke situaties deze nieuwe bepalingen in de praktijk worden toegepast. De leidende vraag is of de maatregelen noodzakelijk en passend zijn in het kader van de bestrijding van belastingfraude waarbij professionals betrokken zijn, of dat sprake is van een 'overkill'¹ in wetgeving.

Medepleger in het bestuursrecht

Per 1 juli 2009 is het overtreddersbegrip in het bestuurlijk boeterecht uitgebreid met de medeplegersvariant. Deze vorm van deelnemerschap stamt uit het strafrecht en vindt met de invoering van artikel 5:1, lid 2, Awb dus ook toepassing in (onder andere) het fiscale sanctierecht. Gevolg hiervan is dat de fiscaal professional in een verwijtbare medeplegende rol niet langer alleen strafrechtelijk kan worden vervolgd, doch ook een bestuursrechtelijke boete kan belopen. Uit vaste jurisprudentie volgt dat sprake moet zijn van een nauwe en bewuste samenwerking, die is gericht op de totstandkoming van het delict, waarbij het accent op de samenwerking ligt en minder op de vraag wie welke feitelijke handelingen heeft verricht. Voor de kwalificatie medeplegen moet de intellectuele en/of materiële bijdrage aan het delict van de verdachte van voldoende gewicht zijn (in tegenstelling tot bij medeplichtigheid het geval is). Voorts is van belang dat aan het zich niet distantiëren op zichzelf geen grote betekenis toekomt. Het gaat er bij deze deelnemingsvorm om dat de professional een wezenlijke bijdrage moet hebben geleverd aan het delict.²

De wetgever heeft bij de invoering van de Vierde tranche van de Awb expliciet aangegeven dat de boete voor de medepleger geenszins bedoeld is om als nieuw drukmiddel voor de Belastingdienst te fungeren

1 Overkill (krijgskunde): Het verschijnsel dat grote kernmachten vele malen meer kernwapens bezitten dan nodig zou zijn voor de totale vernietiging van hun vijanden.

2 HR 2 december 2014, 12/04062, ECLI:NL:HR:2014:3474.

tegen 'onwillige adviseurs'. Het zou vooral een middel zijn om te bevorderen dat betrokken partijen zich bewust zijn van de eigen rol en verantwoordelijkheid.³ Dit klinkt enigszins tegenstrijdig. Als de wetgever hoofdzakelijk tracht te wijzen op verantwoordelijkheden door het opnemen van deze deelnemersvariant waarmee professionals fiscaal beboet kunnen worden, zal dit toch echt wel als druk worden ervaren. Dat blijkt ook wel uit de vele publicaties ten tijde van de invoering.⁴ Toch gaf de Belastingdienst aan niet actief op zoek te zullen gaan naar medeplegers, maar slechts bij elk controleonderzoek te kijken of daarvan sprake is.⁵

De mogelijkheid tot het kunnen opleggen van een medepleegboete aan fiscaal professionals bleef lange tijd ongebruikt.⁶ Uit een WOB-besluit van november 2016 volgt dat sinds 2014 slechts drie medepleegboetes waren opgelegd.⁷ In een WOB-besluit van een jaar later is vermeld dat sinds 2015 sprake was van achttien, op basis van artikel 5:1, lid 2, Awb, opgelegde boetes. In acht van deze gevallen werd de boete opgelegd aan een zogenoemde 'facilitator' (lees: advocaten, notarissen, accountants en belastingadviseurs).⁸ Ten slotte is in een WOB-besluit uit november 2018 op vragen geantwoord dat tot dat moment geen boetes waren opgelegd aan accountants en advocaten. Wel was er één notaris beboet en de betreffende boete stond toen reeds onherroepelijk vast. De staatssecretaris vermeldt voorts nog:

'Het aantal beboete belastingadviseurs is niet bijgehouden en daarmee niet bekend.'⁹

Van een zeer bescheiden toename in de loop der jaren kan worden gesproken, maar een half jaar geleden gaf de wetgever bij de invoering van weer verdergaande maatregelen nog aan dat er tot op heden jaarlijks slechts een 'handvol' medepleegboetes wordt opgelegd.¹⁰ Er kan op basis van deze 'blote' cijfers niet worden geconcludeerd dat de invoering van de bestuursrechtelijke medeplegersvariant voor fiscaal professionals een noodzakelijke toevoeging is (geweest) op het reeds bestaande sanctiearsenaal. Temeer nu de 'facilitator-beroepsgroep' bestaat uit circa 55.000 geregistreerde professionals.¹¹ Dat handjevol weerspiegelt dan 0,009%.

Beroepsverbod voor de belastingadviseur

De sanctie bestaande uit ontzetting uit het beroep of ambt kent een lange historie. Het vindt zijn oorsprong in het Romeinse recht en kende later ook een plaats in ons oudvaderlandse recht.¹² Onze hedendaagse strafrechter kan bij een veroordeling deze bijkomende sanctie opleggen op grond van artikel 28 Sr. In het commune strafrecht is een dergelijk beroepsverbod slechts mogelijk voor aangewezen beroepsgroepen en delicten. Per 1 april 2010 is met de invoering van artikel 69, lid 6, AWR de fiscaal professional impliciet toegevoegd aan dit lijstje. Zo kan een veroordeelde nu door de

3 Kamerstukken I 2007/08, 29 702, C.

4 Zie bijvoorbeeld G.J.M.E. de Bont, 'Het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst en de Vierde Tranche', NTFR 2009/1352 en B.J.G.L. Jaeger, 'De adviseur als medepleger', FTV 2008/2-6.

5 Kamerstukken I 2007/08, 29 702, C.

6 Tot eind 2013 waren er geen boetes opgelegd, doch voor twee toestemming verleend voor de oplegging daarvan. Daarvan was bij één van de twee sprake van 'een medewerker van een belastingadviseur'. Zie WOB-besluit van 16 november 2017, 2017-000207262.

7 WOB-besluit inzake het beleid ten aanzien van facilitators van 10 november 2016, 2016-0000203843.

8 WOB-besluit van 16 november 2017, 2017-000207262.

9 WOB-besluit van 12 november 2018.

10 Kamerstukken II 2019/09, 35 303, 3, zie par. 3 ('Openbaar maken vergrijpboeten opgelegd aan medeplegers die beroeps- of bedrijfsmatig bijstand verleenden'), p. 3.

11 Grofweg: NOB: 5.200 leden; RB: 7.000 leden; NOVA: 17.830; NBA: 21.720; KNB: 3.210 (inclusief kandidaten).

12 M. Malsch, W.C. Alberts, J.W. de Keijser, J.F. Nijboer, 'Strafrechtelijke ontzetting uit het beroep of ambt. Oplegging en naleving in de periode 1995-2008', Nederlands Studiecentrum Criminaliteit en Rechtshandhaving, 2009.

strafrechter voor een bepaalde periode¹³ worden verboden belastingadvieswerkzaamheden uit te voeren indien hij of zij wordt veroordeeld voor belastingfraude.

In de parlementaire geschiedenis heeft de wetgever aangegeven voornamelijk speciale preventie te beogen met deze maatregel. Op deze wijze kan (tijdelijk) worden voorkomen dat de desbetreffende fiscaal professional in dezelfde of een vergelijkbare positie hetzelfde delict begaat. Toepassing van deze straf zou sterk afhankelijk zijn van de ernst en omstandigheden van het concrete geval.¹⁴

De toepassing van het beroepsverbod kwam langzaam op gang. Bij een jurisprudentieonderzoek in 2014 vond Rosier slechts drie uitspraken waarbij deze sanctie werd toegepast.¹⁵ Ook in latere jaren is daarvan amper sprake. Een vergelijkbaar jurisprudentieonderzoek op dit moment levert namelijk slechts vijf zaken¹⁶ op waarbij de rechter de belastingadviseur een beroepsontzetting heeft opgelegd, die niet inmiddels is verworpen in hoger beroep of cassatie.¹⁷ Twee van de vijf resultaten kwamen al uit het onderzoek van Rosier. Tegen de derde zaak die uit zijn jurisprudentieonderzoek van 2014 rolde,¹⁸ is door belanghebbende succesvol cassatie ingesteld. De Hoge Raad heeft de bijkomende straf vernietigd, nu er in strijd was gehandeld met het legaliteitsbeginsel, doordat het delict was begaan vóór 1 april 2010.¹⁹ Opvallend is dat in de meeste gevallen waarbij een rechter besloot een beroepsverbod op te leggen, de verdachten al eerder waren veroordeeld voor een soortgelijk feit. Daarnaast bestond veelal een grote recidivekans, omdat de verdachten nog steeds werkzaam waren in de belastingadviespraktijk. Andere voorkomende overwegingen voor het opleggen van het beroepsverbod bij de belastingadviseur waren de aard en ernst van de bewezenverklarde feiten²⁰ en de opstelling van verdachte ter zitting²¹. In een geval waarbij de officier van justitie beroepsontzetting van de belastingadviseur eiste, maar dit door de rechter werd afgewezen, werd geoordeeld dat de maatregel vergaande financiële consequenties heeft.²² Een veroordeelde kan tenslotte niet de werkzaamheden hervatten waarmede hij 'zijn brood' verdient. Daarnaast werd beroepsontzetting afgewezen in gevallen dat de onjuiste aangifte alleen zag op de eigen administratie en het geen advieswerk betrof.²³

In het oog springend is dat de betreffende strafzaken vrijwel allemaal lijken te zien op fraude bij relatief eenvoudige en evident onjuist ingevulde belastingaangiften. Zaken waarin dus zogezegd sprake was van 'boos opzet'. Of daaruit kan worden afgeleid dat een fiscaal professional die naar het oordeel van

- 13 De periode van ontzetting is afhankelijk van de aard en de eventuele duur van de hoofdstraf. Bij een tijdelijke gevangenisstraf heeft de rechter te kiezen voor een ontzetting van ten minste twee en ten hoogste vijf jaren langer dan de duur van de gevangenisstraf die is opgelegd. Indien een geldboete is opgelegd of er sprake is van afzonderlijke oplegging, duurt de ontzetting ten minste twee en ten hoogste vijf jaren.
- 14 Kamerstukken II 2007/08, 31 386.
- 15 E.J.M. Rosier, 'Een beroepsverbod voor een belastingadviseur', TFB 2014/07-4.
- 16 Hierbij zijn alleen de specifieke beroepsontzettingen in het kader van fiscale dienstverlening meegenomen. De beroepsontzettingen ten aanzien van notarissen zijn derhalve uitgesloten.
- 17 Hof Den Haag 6 maart 2009, 22-003931-07, ECLI:NL:GHSGR:2009:BH5004; Hof Den Haag 6 maart 2009, 22-003776-07, ECLI:NL:GHSGR:2009:BH5008; Rechtbank Overijssel 3 maart 2014, 08/993025-13, ECLI:NL:RBOVE:2014:994; Hof Arnhem-Leeuwarden 1 juli 2014, 13/01273 en 13/01274, ECLI:NL:GHARL:2014:5319 en Rechtbank Oost-Brabant 20 december 2018, 01/990036-13, ECLI:NL:RBOBR:2018:6347.
- 18 Hof Arnhem-Leeuwarden 27 mei 2014, 21-000885-09, ECLI:NL:GHARL:2014:4206.
- 19 HR 6 september 2016, 15/01469, ECLI:NL:HR:2016:2023.
- 20 Rechtbank Overijssel 3 maart 2014, 08/993025-13, ECLI:NL:RBOVE:2014:994 en Hof Arnhem-Leeuwarden 1 juli 2014, 13/01273 en 13/01274, ECLI:NL:GHARL:2014:5319.
- 21 Hof Arnhem-Leeuwarden 1 juli 2014, 13/01273 en 13/01274, ECLI:NL:GHARL:2014:5319.
- 22 Rechtbank Oost-Brabant 7 maart 2017, 01/997516-16, ECLI:NL:RBOBR:2017:1104.
- 23 Hof Arnhem-Leeuwarden 8 november 2017, 21-004790-16, ECLI:NL:GHARL:2017:9796 en HR 20 december 2019, 19/00147, ECLI:NL:HR:2019:1998.

de strafrechter te 'scherp aan de wind is gevaren' bij complexere specifieke fiscale advisering niet hoeft vrezen voor een beroepsverbod kan niet worden vastgesteld.

Medeplichtigheid in het bestuursrecht

Terwijl bij de invoering van de medeplegersboete in 2009 nog duidelijk was dat in het bestuurlijk boeterecht geen behoefte bestond aan overname van deelnemersvarianten uit het strafrecht, blijkt in 2014 toch niets minder waar. Het overtredersbegrip in fiscale boetezaken werd alsnog middels invoering van artikel 67o AWR uitgebreid met de doen-pleger, de uitlokker en de medeplichtige. Daarvan zou de medeplichtige nog de meest relevante variant lijken voor de fiscale adviespraktijk.²⁴ Aanleiding voor deze abrupte omslag leek de in de pers breed uitgemeten Bulgarenfraude, waarbij leden van Oost-Europese bendes zich inschreven bij Nederlandse gemeenten om zo omvangrijke toeslagen te ontvangen en weer terug te keren naar eigen land.

In een tijdperk waarin de media een grote rol spelen, kan één onderwerp zo intensief worden uitgelicht dat bepaalde sentimenten in de maatschappij – soms wellicht onnodig – worden aangewakkerd. Een politieke reactie is om dan in actie te komen, maar dat zou niet ten koste moeten gaan van een goed onderzoek naar en een afgewogen discussie over de invoering van potentieel nieuwe wetgeving. Beide ontbraken bij deze uitbreiding. De medeplegersboete was immers nog niet eens geëvalueerd. Bovendien blijkt uit de parlementaire geschiedenis niet dat er een goede inventarisatie heeft plaatsgevonden naar de behoefte aan uitbreiding van de deelnemersvarianten. Integendeel, de invoering werd afgedaan met het nauwelijks gemotiveerde argument dat het wel een nuttige bijdrage zou kunnen vormen voor de handhaving van belastingfraude, waarbij de aandacht op dat moment dus vooral lag op het bestrijden van fraude (bij toeslagen).²⁵

Toen bij de invoering kritische vragen vanuit de Kamer werden gesteld over wanneer dan sprake zou zijn van bijvoorbeeld medeplichtigheid van de belastingadviseur, werd benadrukt dat sprake dient te zijn van het ernstige verwijt 'opzet'. Als voorbeeld werd gegeven:

'de aangiftemedewerker moet dus kunnen worden verweten dat hij geen onderzoek heeft ingesteld naar de zakelijkheid van bepaalde betalingen'.

Hiermee voert de staatssecretaris dus in feite een vrij vergaande onderzoeksplicht in voor de belastingadviseur op straffe van een medeplichtigheidsboete. Eén die veel verder gaat dan de onderzoeksplicht die belastingadviseurs kennen op basis van hun eigen reglementen ten aanzien van de beroepsuitoefening. Daarin is kortweg bepaald dat adviseurs zolang 'in redelijkheid aanwijzingen van het tegendeel ontbreken' mogen 'afgaan op de juistheid en volledigheid van de gegevens die een cliënt verstrekt'. Pas als na een marginale toetsing twijfel ontstaat over de juistheid van die gegevens, dient een belastingadviseur nader onderzoek in te stellen.²⁶ Het zou voor de hand liggend zijn geweest indien de staatssecretaris deze uitwerking van de onderzoeksplicht had benoemd. De uitspraak van de staatssecretaris gaf tevens aanleiding tot kritiek in de vakliteratuur. Betoogd werd dat met zijn (afwijkende) onderzoeksplicht de uiteenlopende verschillen tussen de soorten advisering en de daarmee samenhangende intensiviteit in de samenwerking in de belastingadviespraktijk teniet worden gedaan.²⁷ De wetgever lijkt hierover bij de invoering van de medeplichtigheidsboete eveneens onvoldoende te hebben nagedacht.

Uit het hiervoor aangehaalde WOB-besluit bleek dat in november 2018, bijna vijf jaar na de invoering, nog niet één medeplichtigheidsboete aan een 'facilitator' was opgelegd. In de periode 2016 tot

24 A.B. Vissers, 'Line of fire: de adviseur onder vuur', MBB 2015/12-04.

25 Kamerstukken I 2013/14, 33 752, D.

26 Artikel 7, lid 2 (en toelichting), Reglement Beroepsuitoefening van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs; en artikel 7, lid 2 (en toelichting), Reglement Beroepsuitoefening Register Belastingadviseurs.

27 M.B. Weijers, 'Medepleger en mededaderschap', WFR 2017/23.

en met medio 2018 zijn aan andere deelnemers wel '10 tot 15' boetes op grond van artikel 67o AWR opgelegd.²⁸ Wat anno 2020 op de teller staat, is niet precies te achterhalen, maar eind 2018 werd door de staatssecretaris nog de uitspraak gedaan dat weinig ervaring was opgedaan met deze overtredingsvariant. Dit was volgens hem te wijten aan het feit dat de uitbreiding van het overtredingsbegrip pas van toepassing kan zijn op verzuimen en vergrijpen na 1 januari 2014, in combinatie met de lange tijd die in praktijk zit tussen de overtreding en de constatering van die overtreding die tot een boete leidt. Zo kon nog weinig gezegd worden over de effectiviteit. Mede daarom werd besloten het artikel, dat zonder verlenging met ingang van 1 januari 2019 zou vervallen, nogmaals met vijf jaar te verlengen. Dat de effectiviteit nog niet bewezen was, is volgens de staatssecretaris niet relevant en zou niet wegnemen dat de uitbreiding van het overtredersbegrip een grote meerwaarde heeft voor de fiscale handhavingspraktijk, omdat er ook een belangrijke preventieve werking van uitgaat die niet direct zichtbaar zou zijn in het aantal opgelegde boetes.²⁹ Een op zijn minst bijzondere opmerking, aangezien bij de invoering van deze deelnemersvariant niets is gezegd over een beoogd afschrikwekkend effect en de bepaling slechts leek te worden ingevoerd om de handhavingspraktijk te vergemakkelijken. De staatssecretaris lijkt wars van enige reflectie. De echte vraag, namelijk of de uitbreiding naar medeplichtigheid nu wel echt noodzakelijk was, wordt niet beantwoord.

Openbaarmaking vergrijpboetes aan belastingadviseurs

Alsof professionals nog niet genoeg in de fiscale spotlights stonden, is per 1 januari 2020 een nieuwe bepaling in werking getreden die het mogelijk maakt om onherroepelijk opgelegde vergrijpboetes aan belastingadviseurs openbaar te maken. Een soort lijst van louche belastingadviseurs is – plat gezegd – het idee. Dit betekent niet direct dat elke vergrijpboete openbaar wordt gemaakt, want diverse factoren worden afgewogen, omdat de openbaarmaking wel proportioneel zou moeten blijven. Voorbeelden van die factoren zijn:

- de hoogte van de boete;
- de persoonlijke omstandigheden;
- onderworpenheid aan tuchtrecht;
- de kans op recidive; en
- het samenhangen van het beboetbare feit met andere, niet-fiscale overtredingen of misdrijven.

De openbaarmaking dient te geschieden middels een voor bezwaar vatbare beschikking, zodat voor de adviseur in kwestie wel de reguliere rechtsbescherming in de vorm van bezwaar en beroep openstaat. De invoering van artikel 67r AWR heeft al veel pennen in beweging gebracht. Op diverse punten ten aanzien van de werking en rechtsbescherming is kritiek geuit.³⁰

De regeling is onderdeel van de maatregelen die de staatssecretaris nam als reactie op de onthullingen die gedaan werden in de Panama Papers. Daarbij waren namelijk ook fiscalisten betrokken. Door deze enorme publieke aandacht voelde de wetgever blijkbaar opnieuw de noodzaak nieuwe wetgeving te introduceren. Deze handelwijze vertoont grote gelijkenissen met de invoering van artikel 67o AWR na de Bulgarenfraude. Reden voor de maatregel zou zijn om het publiek doeltreffend voor te lichten bij hun keuze voor een belastingadviseur. Een afschrikwekkend effect voor de belastingadviseur zou een

28 WOB-besluit van 23 juli 2018. Overigens lijkt dit aantal niet echt (of echt niet) aan te sluiten bij de opmerking van de staatssecretaris van Financiën van 26 oktober 2018 in de nota naar aanleiding van het verslag bij de Overige Fiscale Maatregelen 2019 (Kamerstukken II 2018/19, 35 027, 6), te weten: 'Op basis van het uitgebreide overtredersbegrip is recent een eerste keer een boete opgelegd.'

29 Kamerstukken II 2018/19, 35 027, 3.

30 Zie bijvoorbeeld C.M. Dijkstra, K.H. Arling, 'Naming and shaming in het fiscale boeterecht', NTFR 2019/3 en J.P. Baron, 'Belastingadviseurs aan de schandpaal nagelen: geschikt of ongeschikt?', TFB 2019/8-40.

vanzelfsprekend bijkomend gevolg zijn, maar is niet het doel van de maatregel, gaf de staatssecretaris aan in de memorie van toelichting.³¹

Het doel zou geen naming and shaming zijn volgens de staatssecretaris, maar dat is uiteraard wel inherent aan openbaarmaking.³² Openbaarmaking is een vergaande inbreuk op de persoonlijke levenssfeer van een professional. Bovendien is de impact waarschijnlijk blijvend, aangezien een dergelijke melding in het digitale tijdperk van nu altijd terug te vinden zal zijn. Deze inbreuk wordt in de memorie van toelichting wel getoetst aan het Europese recht, maar binnen de beroepsorganisaties worden toch aanzienlijke twijfels geuit over de noodzakelijkheid en proportionaliteit van deze inbreuk.³³ Zeker nu er al voldoende andere mogelijkheden zijn om fiscaal professionals te raken.

Een maand voor de inwerkingtreding liet de staatssecretaris nog weten dat mede naar aanleiding van de Panama Papers in het bedrijfsleven en de belastingadviespraktijk een bewustwordingsproces op gang is gekomen over de fiscale dimensie van maatschappelijke verantwoordelijkheid, zoals het betalen van een fair share.³⁴ Dit proces zegt hij met de openbaarmaking te willen stimuleren. Juist nu er al een bewustwordingsproces gaande is, lijkt een zware maatregel als deze buitensporig. Hoe en in welke mate van deze mogelijkheid gebruik zal worden gemaakt, zal de tijd leren.

Generale preventie

Bij invoering van de zojuist uiteengezette maatregelen lijkt het exacte doel niet steeds volkomen helder, doch wordt meermaals het woord preventie genoemd. Zo werd het preventieve doel bij de invoering van het medeplegersbegrip omschreven als 'bewustwording van de rol en verantwoordelijkheid'. Bij de uitbreiding naar de overige deelnemersvarianten werd in eerste instantie voornamelijk gewezen op de bijdrage aan de handhavingspraktijk. Later bij de verlenging van die bepaling werd de preventieve werking juist als gewenst effect aangedragen. Bij de openbaarmaking van vergrijpboetes zou de preventieve werking niet het doel zijn van de regeling, maar wel een vanzelfsprekend bijkomend effect. Het beroepsverbod is daarin wel een geval apart, omdat deze bijkomende straf aantoonbaar meer wordt ingezet voor speciale preventie en niet zozeer voor generale preventie.

Nu generale preventie toch een significante rol lijkt te spelen bij de invoering en toepassing van al de maatregelen jegens fiscaal professionals, verdient de werking daarvan enige verdieping. Afschrikking is het verschijnsel dat de (potentiële) dader regelovertrekend gedrag nalaat uit angst voor de sancties die daaraan zouden kunnen worden verbonden. Afschrikking steunt daarmee op de rationale keuzetheorie. Het vooronderstelt dat mensen een (kosten en baten-)afweging maken en daarop hun keuze baseren voor het wel of niet naleven van de regels.³⁵ De rationale keuzetheorie wordt al jarenlang door diverse empirische onderzoeken bekritiseerd, omdat mensen geen zuiver rationale wezens zijn. De meeste mensen leven zelfs regels na zonder dat ze daar ook maar iets mee winnen.³⁶ Natuurlijk dienen er regels te zijn om de grenzen van een samenleving aan te geven, maar het is de vraag of een cumulatie aan regels een nog verder afschrikwekkend effect verwezenlijkt. Zo heeft Kirchler na onderzoek een 'slippery slope model' ontdekt in de naleving van belastingwetgeving.³⁷ Dit model laat zien dat compliance eerst toeneemt bij de invoering en handhaving van regelgeving, maar dat dit slechts werkt

31 Kamerstukken II 2019/20, 35 303, 3.

32 Kamerstukken II 2019/20, 35 303, C.

33 Wet en Regelgeving Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, 'Orde kritisch over openbaarmaking vergrijpboeten', NDFR 31 januari 2019; Register Belastingadviseurs, 'Wetsvoorstel openbaarmaking volgens RB overkill', rb.nl 4 februari 2019.

34 Kamerstukken I 2019/2020, 35 303, E.

35 Cornish & Clarke, 1986; Kagan & Scholz, 1984.

36 Sven Steimo, 'Trustworthy Institutions; A cognitive theory of Tax Morale', October 2017.

37 J. P. Mendoza Rodriguez, J. L. Wielhouwer, E. Kirchler, 'The backfiring effect of auditing on tax compliance', Journal of Economic Psychology 2017 (Vol. 62), October 2017, p. 284-294.

tot een zeker niveau wordt bereikt. Daarna zou compliance zelfs weer kunnen afnemen als gevolg van een afnemend gevoel van wederzijds vertrouwen. Veel van gelijksoortige onderzoeksresultaten en inzichten hebben aanleiding gevormd voor de veranderde aanpak van de Belastingdienst ten opzichte van burgers en bedrijven. Zo heeft een verschuiving plaatsgevonden van het traditionele verticale toezicht naar meer horizontaal toezicht en 'handhavingscommunicatie', die beide zijn gebaseerd op wederzijds vertrouwen. Het is in dat licht opmerkelijk dat de overheid de fiscaal professional via uitdijende wetgeving juist steeds strenger aanpakt. Dit speelt zich weliswaar af aan de wetgevende kant, niet aan de toezichthoudende kant, maar het is alsnog een opmerkelijke tegenstelling.

Voor het succes van generale preventie speelt de voorspelbaarheid van de straf een grote rol. Daarbij zijn twee aspecten van belang. Enerzijds de mate van bekendheid van de regelgeving. Anderzijds de hoogte van de pakkans.³⁸ Nu zijn belastingadviseurs professionals die vaak relatief snel op de hoogte zijn van nieuwe regelgeving, dus de nieuwe maatregelen zullen in de beroepsgroep bekend zijn. De perceptie van de pakkans zal niet groter worden, wanneer wordt vermeld dat de Belastingdienst niet actief op zoek zal gaan naar 'onwillige adviseurs'. De perceptie van een grote pakkans wordt vervolgens ook niet versterkt wanneer blijkt dat de nieuwe bepalingen niet veel worden toegepast.

Voor het feit dat er weinig medeplegers- en medeplichtigheidsboetes worden opgelegd, lijken drie verklaringen mogelijk.

Zo zou het verband kunnen houden met het feit dat zowel voorheen als nu, er überhaupt nauwelijks fiscaal professionals zijn die een medeplegende of medeplichtige rol vervullen bij fiscale fraude. Bij die stellingname zou de invoering van de maatregelen als weinig zinvol kunnen worden beschouwd.

Een tweede verklaring is dat het afschrikwekkende effect succesvol blijkt te zijn, waardoor fiscaal professionals zich na invoering (nog) meer naar behoren zijn gaan gedragen en daadwerkelijke boeteoplegging dus niet meer nodig is. Als dat het geval is, rijst de vraag waarom de wetgever na een aantal jaar steeds weer een nieuwe maatregel moet invoeren. Is de verwachting dat het afschrikwekkende effect slechts tijdelijk van aard is? In dat geval zou de stroom maatregelen zich moeten blijven voortzetten om de beoogde werking te behouden. Dat is ontegenzeggelijk niet oneindig mogelijk en bovendien onwenselijk.

Een laatste verklaring voor het lage aantal medeplegers- en medeplichtigheidsboetes is dat wegens capaciteitsgebrek of andere 'managementkeuzes' de Belastingdienst geen nasporing verricht en dus ook geen feiten en omstandigheden constateert die boetewaardig zijn. Dit zou betekenen dat de handhavingspraktijk niet 'inspeelt' op nieuwe wettelijke sanctiemogelijkheden. Als dit de achterliggende reden blijkt, zou het raadzaam zijn om eerst de handhaving te verbeteren in plaats van nog meer wetgeving in te voeren.

De noodzaak van (steeds weer) nieuwe maatregelen

De wetgever geeft bij de invoering van de maatregelen steeds aan deze nodig te hebben om (deelname aan) fiscale fraude te bestrijden. Dit doet de vraag rijzen of het dan echt zo erg gesteld was met de beroepsgroep. Was de rol van de fiscaal professional in belastingfraudezaken vóór 2009 dermate groot, dat de invoering van nieuwe maatregelen dienstig is in het kader van de bestrijding?

Een compleet en accuraat inzicht om tot een verantwoord antwoord op die vraag te komen, is eigenlijk niet te verkrijgen wegens het gebrek aan (geordende) data. Om toch een beeld te verkrijgen van de betrokkenheid van de adviseur in fraudezaken, hebben we de gepubliceerde strafzaken op Rechtspraak.nl onderzocht. Voor de periode 1999 tot en met 2019 is per jaar gezien hoeveel

38 I.J. Krukkert, 'Individuele straftoemeting in het fiscale bestuurlijke boeterecht', WFR 2018/85 en zie eveneens I.J. Krukkert, 'Individuele straftoemeting in het fiscale bestuurlijke boeterecht', Fiscale Monografieën nr. 151, Wolters Kluwer, Deventer 2018, par. 6.3.2.7 (generale preventie).

zoekresultaten er volgen uit de zoekopdracht 'onjuiste aangifte', waarbij gefilterd is op het rechtsgebied strafrecht.³⁹ Dit geeft enig inzicht in de algemene toename in fiscale strafzaken. Vervolgens is aan deze zoekresultaten het woord 'belastingadviseur' toegevoegd. Hiermee is gepoogd een beeld te krijgen van het aandeel belastingfraudezaken waarbij de adviseur enige rol had. Hierbij is verondersteld dat het woord 'belastingadviseur' ergens in de strafzaak zal voorkomen, ingeval een belastingadviseur betrokken is geweest bij een vermeend onjuiste aangifte. Hieronder is een weergave van de resultaten opgenomen.

Het betreft een primitief onderzoek. Het geeft bijvoorbeeld niet weer of de verdachten in de zaken uiteindelijk zijn veroordeeld of vrijgesproken. Opvallend is desalniettemin dat het aantal fiscale strafzaken enorm is toegenomen in de loop der jaren en helemaal na 2009. Deze toename matcht niet met de zaken waarbij de belastingadviseur enige vermelde rol speelde, deze zaken zijn geenszins met hetzelfde percentage meegestegen. Zou dit de conclusie rechtvaardigen dat het zeker niet zo erg is gesteld met deze beroepsgroep? De steady lijn werpt de vraag op of er een heuse noodzaak is om betreffende maatregelen in te voeren. Sterker nog, verhoudingsgewijs nam het aantal strafzaken waarin een belastingadviseur wordt vermeld juist af. Deze afname kan in ieder geval niet worden verklaard door een grote hoeveelheid deelnemersboetes die zijn opgelegd, die zijn er immers niet.

Waarom voelde de wetgever dan toch de behoefte om een trits maatregelen in te voeren? Dat is ongetwijfeld te wijten aan de constant veranderende samenleving en de rol van fiscaal professionals daarin. Ten eerste hebben de media een toenemende rol in onze maatschappij gekregen. Hierdoor worden burgers weliswaar beter geïnformeerd, maar de keerzijde is dat de focus hierdoor soms dusdanig op één onderwerp ligt dat burgers juist een 'overtrokken' beeld van de werkelijkheid krijgen. Zo kunnen uitgelichte (lees: overbelichte) schandalen als in de Panama Papers, de gemiddelde burger het beeld geven dat bijna alle vermogende particulieren er in samenwerking met hun adviseurs een potje van maken. In een democratische samenleving zal de politiek daarop vervolgens dienen in te spelen. Zij zal actie moeten ondernemen om de nieuwe wensen van de burger te representeren.

Daarnaast is moraliteit in de fiscaliteit een alsmaar belangrijker onderwerp geworden, dat zowel bedrijven als de advieswereld heeft aangezet om naast het zoeken naar de vraag of iets legaal is, zich ook meer bezig te houden met de vraag of het ethisch verantwoord is.⁴⁰ Deze toegenomen aandacht voor en verhoging van de ethische normen, brengt extra druk vanuit de samenleving op fiscaal professionals met zich. In dat kader is het goed voor te stellen dat de wetgever deze druk evenwel aanvoelt.

Zou de stelling dan ook gerechtvaardigd zijn dat niet een feitelijk kwalijkere rol, maar een veranderde maatschappelijke perceptie van fiscaal professionals, ertoe heeft geleid dat de wetgever steeds weer nieuws presenteert?

Ten slotte

Fiscalisten waren voor 2009 beslist niet immuun voor sancties bij onbehoorlijke dienstverlening. Zo bestond de zelfreinigende werking van het tuchtrecht, konden ze al strafrechtelijk worden vervolgd en stond ook de civiele rechtsgang open. Desalniettemin heeft de wetgever de afgelopen jaren additionele maatregelen ingevoerd.

39 In de fiscale strafbepaling ex artikel 69 AWR is het opzettelijk onjuist of onvolledig doen van een belastingaangifte vervat. Boeterechtelijke pendant is vervat in artikel 67d en 67e AWR. In zowel de straf- als boetezaak kan dus een deelnemer worden bestraft.

40 J.P. Boer, 'De verander(en)de omgeving van de belastingadviseur. Over de crisis, technologisering en maatschappelijke opvattingen', MBB 2016/09/10-09.

Deze maatregelen zijn kennelijk niet bedoeld om naspeuring te doen naar fiscaal professionals, maar beogen veeleer generale preventie en vergemakkelijking van de handhaving. Te weinig wordt echter stilgestaan bij de vraag of de generale preventie nog zijn werk doet bij het invoeren van steeds nieuwe maatregelen en of dat voor adequate handhaving nodig is.

Daarnaast lijken de maatregelen te worden ingevoerd als politieke reactie op gebeurtenissen die uitgelicht worden in de media. Bijgevolg is het ontbreken van een adequaat onderzoek naar en een afgewogen discussie over de invoering van de nieuwe wetgeving. Bovendien blijkt in de praktijk dat veel van de ingevoerde maatregelen nog weinig toegepast worden. Dat zou een resultante kunnen zijn van een succesvolle afschrikkende werking, maar misschien wil het juist zeggen dat de nieuwe bepalingen wellicht niet nodig waren. Ook zou het verband kunnen houden met een gebrek aan handhaving. Welk van deze mogelijke verklaringen dan ook opgeld doet, in alle gevallen zou het passender zijn als de wetgever eerst empirisch onderzoek zou hebben gedaan alvorens nieuwe wetgeving tot stand wordt gebracht. Hierbij dient de wetgever in overweging te nemen dat fiscaal professionals niet zozeer in toenemende mate betrokken lijken te zijn bij belastingfraude, maar dat de maatschappelijke aandacht voor belastingethiek en de maatschappelijke perceptie ten opzichte van belastingadviseurs is veranderd. In dat licht is de meest recente invoering van de vergaande regeling over de openbaarmaking van vergrijpboetes ook lastig te begrijpen.

Afrondend, het zou wenselijk zijn als de overheid investeert in het opbouwen van een goede relatie met de belastingadviespraktijk. Een die is gebaseerd op wederzijds vertrouwen. Niet uit het oog mag worden verloren dat het overgrote deel van de fiscaal professionals hun klanten juist helpt (in slecht Nederlands) compliant te zijn. Voor de adviseurs die er wel echt een potje van maken, bestaan er intussen meer dan genoeg mogelijkheden om ze aan te pakken.

mr. A.M.E. Nuyens

De Bont advocaten/Tilburg University

E.H.W. van Hoek