

Medeplegen in de vierde tranche Awb

Een onderzoek in het licht van de strafrechtelijke en bestuursrechtelijke jurisprudentie.

Door: Daphne Jacott

Ter Afsluiting van: **Master fiscaal recht**

ANR: S982206

Voorwoord

Het is een lange weg geweest om tot afronding van mijn studie fiscaal recht te komen. Ik wil iedereen bedanken die mij de afgelopen jaren heeft ondersteund bij het schrijven van mijn scriptie en altijd het vertrouwen hebben gehad in het afronden van mijn studie fiscaal recht.

Een speciaal woord van dank gaat uit naar mijn ouders die mij tijdens mijn gehele studiekeerperiode ondersteund hebben, waarvoor ik hun zeer erkentelijk ben. Tevens ben ik mijn collega Charlotte dankbaar voor haar enthousiasmerende opmerkingen evenals de heer Gribnau voor zijn wijze van begeleiding en zijn inhoudelijke kritieken.

Vleuten, oktober 2011

Inhoudsopgave

1. Inleiding	
1.1 Inleiding	5
1.2 Probleemstelling	6
1.3 Verantwoording van de opzet	6
2. Daderschap in de vierde tranche Awb	
2.1 Inleiding	7
2.2 Functioneel daderschap algemeen	8
2.3 Medepleger	10
2.4 Daderschap van rechtspersonen	13
2.5 Daderschap opdrachtgevers en feitelijk leidinggeven	15
2.6 Conclusie – Aan wie kan een bestuurlijke boete worden opgelegd?	17
3. Medeplegen onder de vierde tranche Awb	
3.1 Inleiding	19
3.2 Medeplegen in het strafrecht	19
3.2.1 Bewuste samenwerking	20
3.2.2 Gezamenlijke uitvoering	21
3.3 Medeplegen in de vierde tranche Awb	22
3.3.1 Bewuste samenwerking	23
3.3.2 Gezamenlijke uitvoering	24
3.3.3 Gelijkwaardige samenwerking	24
3.4 Opzet en schuld in het strafrecht	25
3.4.1 (Voorwaardelijk) Opzet bij medeplegen	25
3.4.2 Schuld	26
3.5 Opzet en schuld in de vierde tranche Awb	26
3.5.1 Opzet in de AWR	27
3.5.2 Schuld in de AWR	27
3.5.3 Opzet en schuld onder de vierde tranche Awb	28
3.6 Verwijtbaarheid	30
3.7 Conclusie	32

4. Handhavingsbeleid rondom het daderschap in de vierde tranche Awb	
4.1 Inleiding	35
4.2 Bedoeling wetgever	36
4.3 Besluit Bestuurlijke Boete Belastingdienst	38
4.3.1 Vrijheid om een boete op te leggen	38
4.3.2 Strafmaat	40
4.4 AAFD-Richtlijnen	43
4.4.1 Ratio AAFD-Richtlijnen	43
4.4.2 Vervolgingsrichtlijnen: Overige aspecten	44
4.4.3 Effect vierde tranche Awb op de AAFD-Richtlijnen	45
4.5 Conclusie	46
5. Conclusie en aanbevelingen	
5.1 Conclusie	48
5.2 Aanbevelingen	50
Lijst met afkortingen	52
Literatuurlijst	53

1 Inleiding

1.1 Inleiding

Belastingontduiking is één van de belangrijkste vormen van witte boordencriminaliteit. Het is een ‘hot item’ en wordt steeds strenger aangepakt. Veelal wordt fiscale fraude gepleegd door belastingplichtige zelf, maar het kan ook gebeuren met de hulp van een belastingadviseur. Zo heeft men op het nieuws de fiscale strafrechtzaak van Guus Hiddink kunnen volgen, die zich samen met zijn belastingadviseur voor de rechtbank moesten verantwoorden voor het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte. De belastingadviseur werd door de rechtbank en later door het Hof veroordeeld wegens het medeplegen van het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte.¹

Voor handhaving van de fiscale regelgeving zijn twee vragen van belang: wie is de *normadressaat* en wie kan als *dader* worden aangemerkt? De normadressaat is degene tot wie de norm zich richt, degene op wie rechtens de plicht rust om de norm na te leven. De dader is degene die de norm daadwerkelijk schendt, degene die aan de schending een bijdrage levert, dan wel degene aan wie de schending kan worden toegerekend. In tegenstelling tot het bestuursrecht kent het strafrecht ook deelnemingsvormen.² Door invoering van de vierde tranche Algemene wet bestuursrecht (hierna: vierde tranche Awb) is getracht hier bij aan te sluiten.

Vóór de invoering van de vierde tranche Awb³ kon onder de toenmalige systematiek van de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (hierna: AWR) uitsluitend de belastingplichtige zelf als overtreder bestuursrechtelijk worden beboet.⁴ Het gevolg hiervan was dat, indien de inspecteur meende dat anderen naast de belastingplichtige laakbaar hadden gehandeld, alleen al daarom overgegaan moest worden tot strafrechtelijke vervolging. Met de invoering van de vierde tranche Awb is de deelnemingsvorm medeplegen geïntroduceerd in het bestuursrecht, waardoor de mogelijkheid is geopend om naast de belastingplichtige ook aan anderen, zoals bijvoorbeeld de belastingadviseur een bestuurlijke boete op te leggen.

Eveneens is artikel 51, het tweede en derde lid, Sr van overeenkomstige toepassing verklaart in het bestuursrecht. Hierdoor kan ook aan rechtspersonen, opdrachtgevers en feitelijk leidinggevers een bestuurlijke boete worden opgelegd.

¹ Rb. Den Bosch 27 februari 2007, *LJN* AZ9322 en Hof Arnhem 4 maart 2009, *LJN* BH5081.

² Krachtens artikel 47, eerste lid, Sr kunnen zij die een strafbaar feit plegen, doen plegen, medeplegen of uitlokken als daders worden gestraft.

³ Wetsvoorstel 31 124 (Aanpassingswet vierde tranche Awb).

⁴ De uitzondering van artikel 67p AWR ziet vooralsnog uitsluitend op douane zaken.

1.2 Probleemstelling

In mijn onderzoek zal de volgende probleemstelling centraal staan:

‘In hoeverre zal artikel 5.1 Awb van de vierde tranche leiden tot een grotere groep van (rechts)personen aan wie – in verband met een overtreding krachtens hoofdstuk VIIIA Bestuurlijke boeten AWR – bestuurlijke sancties kunnen en / of zullen worden opgelegd?’

Bij deze probleemstelling zal ik mij specifiek richten op de positie van de belastingadviseur en/of belastingadvieskantoor met betrekking tot artikel 5.1 Awb van de vierde tranche. Om de probleemstelling te kunnen beantwoorden behandel ik de volgende deelvragen:

- Wie vallen feitelijk onder de toepassing van de vierde tranche Awb en kunnen als medepleger een bestuurlijke boete opgelegd krijgen?
- Welke bewijsaspecten spelen een rol om aan een belastingadviseur en/of belastingadvieskantoor als medepleger een bestuurlijke boete te kunnen opleggen?
- Wat is het handhavingsbeleid van de wetgever en de Belastingdienst met betrekking tot het opleggen van een bestuurlijke boete aan een belastingadviseur en/of belastingadvieskantoor als medepleger?

1.3 Verantwoording van de opzet

In dit onderzoek beschrijf ik in hoofdstuk 2 het daderschap in de vierde tranche Awb. Daarbij zal ik onderzoeken wie op basis van literatuur en jurisprudentie onder de vierde tranche een bestuurlijke boete opgelegd kan worden. Hoofdstuk 3 spitst zich toe op de bewijsaspecten. Hierin zal ik ingaan op de bewijslast waaraan moet worden voldaan wil er een bestuurlijke boete aan belastingadviseur als medepleger kunnen worden opgelegd. Hoofdstuk 4 zal ik gebruiken om te onderzoeken welke invloed het handhavingsbeleid heeft op de jacht naar medeplegende belastingadviseurs. Ter afsluiting zal in hoofdstuk 5 een korte samenvatting worden gegeven en worden er een aantal aanbevelingen gedaan naar aanleiding van de conclusies die kunnen worden getrokken uit de hoofdstukken twee tot en met vier.

2 Daderschap in de vierde tranche Awb

2.1 Inleiding

Met ingang van 1 juli 2009 is de vierde tranche Awb van kracht geworden.⁵ Artikel 5.1, tweede lid van de Awb verstaat onder overtreder: degene die de overtreding pleegt of medepleegt. Daarbij moet bedacht worden dat het begrip ‘overtreder’ in de vierde tranche Awb ziet op de overtreder die getroffen kan worden door een bestuurlijke sanctie (artikel 5.2, eerste lid, onder a Awb), waaronder naast een herstelsanctie een bestraffende sanctie, de bestuurlijke boete, is te verstaan. Mede in samenhang met de algemene regeling van de bestuurlijke boete (Titel 5.4 in de Awb), is het bestuursrechtelijke begrip ‘overtreder’, door het medeplegen over te nemen uit het strafrecht, strafrechtelijk gekleurd.⁶ Het begrip ‘overtreder’ heeft in beginsel uitsluitend betrekking op daderschap.

Volgens de Memorie van toelichting stelt de wetgever een drietal vragen ter bepaling of een (natuurlijk of rechts) persoon als overtreder kan worden aangemerkt.⁷

1. Tot wie is de overtreden norm gericht (normadressaat);
2. Kan de gedraging zoals deze feitelijk heeft plaatsgevonden aan iemand worden toegerekend (het daderschap);
3. Kan de sanctie uitsluitend worden opgelegd aan de normadressaat of ook aan anderen?

In dit hoofdstuk besteed ik aandacht aan de vraag in hoeverre artikel 5.1, tweede en derde lid Awb zal leiden tot het opleggen van meer bestuurlijke boetes.⁸ Bij mijn analyse zal de positie van de belastingadviseur centraal staan. Om te achterhalen of door de invoering van de vierde tranche Awb een grotere groep van (rechts)personen een bestuurlijke boete kan worden opgelegd, bespreek ik ten eerste de betekenis van de verschillende daderschapsvormen die zijn opgenomen in de vierde tranche Awb (§2.2 tot en met §2.5). Ten tweede besteed ik in dit hoofdstuk aandacht aan hetgeen in de parlementaire behandeling is geschreven en gezegd of geschreven zou moeten zijn over de verschillende daderschapsvormen in de vierde tranche Awb. Uit mijn analyse zou moeten blijken of onder de vierde tranche Awb, ook daadwerkelijk meer bestuurlijke boetes (sancties) aan

⁵ Besluit van 25 juni 2009, *Stb.* 2009, 264.

⁶ In dit verband wil ik opmerken dat van een algehele gelijkstelling tussen het bestuursrechtelijke daderschap en het strafrechtelijke daderschap geen sprake is. Voor de deelnemingsvorm medeplichtigheid (artikel 48 WvSr) is immers, evenals voor de deelnemingsvormen doen plegen en uitlokken (artikel 47 WvSr) geen equivalent opgenomen in de vierde tranche Awb.

⁷ Kamerstukken II 2003/04, 29 702, nr. 3, p.77-78.

⁸ Bestuurlijke boetes die op basis van AWR opgelegd kunnen worden aan belastingadviseur die als medepleger wordt aangemerkt, artikel 67a tot en met artikel 67f AWR.

(rechts)personen kunnen worden opgelegd. Het hoofdstuk zal worden afgesloten met een conclusie (§ 2.6).

2.2 Functioneel daderschap algemeen

Om te kunnen bepalen wie aangemerkt kan worden als overtreder, is het in de eerste plaats van belang te bepalen tot wie de overtreden norm zich richt, de normadressaat. Uitsluitend degene op wie de norm van toepassing is, kan als overtreder van die norm worden aangemerkt. Het gaat hierbij om een bepaalde kwaliteit die een (rechts)persoon bezit, bijvoorbeeld de kwaliteit van belastingplichtige of inhoudingsplichtige. Hierdoor is het niet mogelijk om aan de werknemer die verantwoordelijk is voor het niet tijdig indienen van de aangifte omzetbelasting op basis van de AWR een bestuurlijke boete op te leggen in het geval dat een vennootschap te laat zijn aangifte omzetbelasting indient.

De werknemer bezit niet de kwaliteit van belastingplichtige of inhoudingsplichtige. De betreffende vennootschap bezit in dit geval de kwaliteit van belastingplichtige. Een ander voorbeeld is artikel 8 AWR waarbij de belastingplichtige de normadressaat is, deze is immers uitgenodigd tot het doen van aangifte. Indien belastingplichtige gebruik maakt van een gemachtigde kon aan deze, voor invoering van de vierde tranche Awb, geen boete worden opgelegd voor het te laat of onjuist doen van een aangifte. De belastingplichtige blijft namelijk verantwoordelijk⁹ voor het tijdig doen van een juiste aangifte. Degene die de vereiste kwaliteit van bijvoorbeeld belastingplichtige niet bezit kan in eerste instantie niet als overtreder aangemerkt worden. Tegen de achtergrond van het inzicht dat fysieke daden (tevens) toegerekend behoren te worden aan de materieel verantwoordelijke rechtssubjecten, rechtssubjecten met een bepaalde functionele macht, is in de strafrechtelijke jurisprudentie de leer van het functioneel daderschap ontwikkeld. Volgens deze leer kan samen met de fysieke dader ook de zogenaamde functionele dader aansprakelijk zijn, namelijk als hij, hoewel hij niet persoonlijk in fysieke zin het feit heeft gepleegd – kort gezegd - maatschappelijk gezien voor de schending van de norm verantwoordelijk gehouden moet worden.

De Hoge Raad heeft in het IJzerdraadarrest op het punt van functioneel daderschap (het fysiek handelen) belangrijke criteria geformuleerd, daarmee inhoud gevend aan de subjectieve delictsbestanddelen opzet of schuld bij misdrijven.¹⁰ In dit arrest stond de vraag centraal of de eigenaar van een export bedrijf met succes kan worden vervolgd wegens het in strijd met het Deviezenbesluit 1948 invullen van exportformulieren en wegens het uitvoeren van goederen in strijd met dat besluit. De feitelijke handeling is verricht door de exportmanager van verdachte. De Hoge Raad heeft hier het volgende overwogen:

⁹ R.M.P.G. Niessen-Cobben en H.J.J. Oostdam, 'Opsporing verzocht: Medepleger?', *TFB* 2007/05.

¹⁰ HR 23 september 1954, *NJ* 1954, 378 m. nt. BVAR. Zie voor 'beschikken' en 'aanvaarden' ook HR 14 januari 1992, *NJ* 1992, 413, m.nt. 't Hart.

‘Dat toch handelingen zoals dergelijk in strijd met de wet invullen van formulieren (...) en uitvoeren van goederen, slechts dan waren aan te merken als gedragingen van verdachte, indien verdachte erover vermocht te beschikken, of die gedragingen al dan niet plaatsvonden, en deze behoorden tot de zodanige, welke plaatsvinden blijkens den loop van zaken door verdachte werd aanvaard of placht te worden aanvaard.’

De IJzerdraad-criteria houden aldus in dat een verboden gedraging van de fysieke dader wordt toegerekend aan een functionaris indien:

- a. De fysieke handelingen die het delict opleveren, liggen in de machtssfeer van de functionele dader;
- b. De functionele dader accepteert die daden; dan wel
- c. De functionele dader pleegt die daden te aanvaarden.

Het arrest introduceerde het beschikkingscriterium en het aanvaardingscriterium. De gedachte is dat de overtreden norm zich niet alleen richt tot de feitelijke pleger maar ook tot de ondernemer (functionele dader) die zodanig heeft leiding te geven dat geen op het bedrijf betrekking hebben de normen worden overtreden. Juridische verantwoordelijkheid voor de gedraging is voor het hebben van beschikkingsmacht geen absolute voorwaarde; het hebben van feitelijke zeggenschap daarover is voldoende.¹¹ Bij aanvaarding gaat het om het kennelijk goedkeuren van de verboden gedraging. Daarmee is aanvaarding meer subjectief gekleurd. Over het algemeen wordt de aanvaardingseis, afhankelijk van de omstandigheden en meer in het bijzonder de delictsomschrijving, in de strafrechtelijke jurisprudentie ruim opgevat. Er zal doorgaans sprake zijn van aanvaarding als het gedrag binnen het gewone bedrijfspatroon valt maar ook wanneer de functionele dader op de hoogte is maar niet ingrijpt.¹² Bij hantering van de IJzerdraad criteria kan geen sprake zijn van functioneel daderschap wanneer de fysieke dader op eigen houtje heeft gehandeld, zonder dat gezegd kan worden dat de concrete gedragingen zijn aanvaard of plegen te zijn aanvaard door de degene die de beschikkingsmacht had.

In de Memorie van Toelichting (hierna: MvT) bij de vierde tranche Awb wordt onder verwijzing naar de IJzerdraad-criteria gesteld dat het in artikel 5.2, tweede lid Awb, gedefinieerde begrip ‘overtreder’ functioneel opgevat dient te worden en als overtreder kan worden aangemerkt: degene tot wie de overtreden norm zich richt en degene die de overtreding – al dan niet ‘functioneel’ – pleegt of medepleegt. Dit betekent volgens de MvT, dat in veel gevallen een bedrijf of de leiding van een

¹¹ HR 21 november 1995, NJ 1996/452, m.nt. Knigge.

¹² HR 21 oktober 2003, nr. 02229/0, NJ 2006, 328 (Drijfmeest arrest). Dit betreft rechtspraak over de rechtspersoon, maar is vermoedelijk evenzeer van betekenis voor de functionele dader, zie J. de Hullu, *Materieel strafrecht*, Deventer: Kluwer 2009, p. 159. Maar zie ook HR 14 januari 1992, Discriminerende discotheek arrest, NJ 1992, 413, m.nt. 't Hart.

bedrijf als overtreder kan worden aangemerkt, ook als de gedraging in fysieke zin is gedaan door een werknemer of opdrachtnemer.¹³

Nu in de MvT zo expliciet gesteld wordt dat het overtrederbegrip functioneel opgevat moet worden, zou men denken dat het een gevolg is van een lijn die is uitgezet in overvloedige jurisprudentie. Dit is niet het geval. Bestuursrechtelijke jurisprudentie waaruit de leer van functioneel daderschap blijkt is zeer schaars.¹⁴

2.3 Medepleger

In de vierde tranche Awb wordt naast de pleger ook de medepleger aangemerkt als overtreder. Deze uitbreiding van het bestuursrechtelijke daderschap zal er in de praktijk toe leiden dat meer dan één persoon een bestuurlijke boete opgelegd kan krijgen, ook al is deze niet de normadressaat.

Medeplegen is ontleend aan artikel 47, lid 1, sub 1, Sr en kent een ruime uitleg.¹⁵ Het begrip medeplegen in het bestuursrecht dient overeenkomstig de strafrechtelijke jurisprudentie over medeplegen te worden uitgelegd. Dit valt af te leiden uit de bespreking van die strafrechtelijke jurisprudentie in de wetsgeschiedenis van de vierde tranche Awb en de conclusies die daaraan in de parlementaire toelichting zijn verbonden.¹⁶ De medepleger is in beginsel een ieder die betrokken is geweest bij een handeling of een nalaten daarvan die heeft geleid tot een beboetbaar feit. Het is evident dat daar belastingadviseurs en accountants (voor zover deze laatsten zich met fiscale aangelegenheden inlaten; praktisch betreft dit de betrokkenheid bij het verzorgen van aangiftes) toe behoren. Dit betekent dat een belastingadviseur als medepleger een bestuursrechtelijke boete opgelegd kan krijgen, mits de pleger (normadressaat) ook deelneemt aan de overtreding. Dit was voor 1 juli 2009 niet mogelijk. Daarnaast vallen in meer algemene zin opdrachtgevers en de feitelijk leidinggevendenden onder het medeplegerschap.¹⁷

Voor medeplegen moet voldaan zijn aan twee vereisten, namelijk

- 1) Bewuste, nauw en volledige samenwerking; en
- 2) gezamenlijke uitvoering.

¹³ Kamerstukken II 2003/04, 29 702, nr. 3, p. 78-79.

¹⁴ H. Bröring en F.R. Vermeer, 'De functionele dader in het bestuurlijk sanctierecht', *Jurisprudentie Bestuursrecht plus* 2003, p. 131. In een aantal uitspraken heeft de rechter – wellicht geïnspireerd door het Voorontwerp Vierde tranche – zichtbaar toepassing aan de leer van het functioneel daderschap: ABRvS 17 juli 2002, AB 2003/78 m. nt. Vermeer en ABRvS 3 juli 2002, AB 2002/311, m. nt. Van Hall en ABRvS 19 juli 2002, AB 2003/206, m. nt. TN.

¹⁵ Kamerstukken II 2005/06, 29 702, nr. 7, p. 30.

¹⁶ Kamerstukken II 2003/04, 29 702, nr. 3, p. 78-81. Zie voorts Kamerstukken II 2005/06, 29 702, nr. 7, p. 30: 'een geheel andere vraag is wanneer iemand als medepleger kan worden aangemerkt. Zoals in de memorie van toelichting (p. 79) aangegeven is daarbij aangesloten bij het strafrecht.'

¹⁷ Artikel 5.1, lid 3 Awb en zie § 2.5 van deze scriptie.

Voor medeplegen moet allereerst voldaan zijn aan het vereiste van bewuste, nauwe en volledige samenwerking tussen pleger en medepleger. Zonder pleger kan er namelijk geen sprake zijn van medeplegen. Het gronddelict dient altijd voltooid te zijn. Er zal hierbij altijd gekeken moeten worden welke mate van samenwerking en betrokkenheid bij het strafbare delict kenmerkend is voor medeplegen. Het simpel uitvoeren van een handeling door ondergeschikten zal niet voldoende zijn om medeplegen aan te nemen. De medepleger dient een rechtstreekse betrokkenheid te hebben bij het strafbare feit. Deze rechtstreekse betrokkenheid kan zich al voordoen als de medepleger maar een beperkt aandeel heeft in het delict. Het ontbreken van een voor het plegen van een bepaald delict vereiste kwaliteit, staat niet in de weg aan vervolging wegens medeplegen, mits die andere medepleger die het feit medepleegt wel over die kwaliteit beschikt.¹⁸ Daarvoor is wel vereist dat de medepleger van die kwaliteit op de hoogte is of althans welbewust de niet te verwaarlozen kans aanvaardt dat die kwaliteit aanwezig is.¹⁹ Het is niet vereist dat vooraf uitdrukkelijke afspraken zijn gemaakt; ook een stilzwijgende samenwerking kan medeplegen opleveren.²⁰

Een tweede vereiste waaraan moet zijn voldaan is dat sprake moet zijn van een gezamenlijke uitvoering. Hieraan kan in sommige gevallen zijn voldaan wanneer één der medeplegers geen uitvoeringshandeling heeft verricht, maar bijvoorbeeld wel het plan heeft bedacht. Zo werd in het Containerdiefstal-arrest iemand veroordeeld wegens het medeplegen van diefstal van twee opleggers met containers, ondanks het feit dat hij bij het wegnemen van de opleggers niet lijfelijk aanwezig was geweest. Hij organiseerde de diefstal en stelde de trekker ter beschikking om de opleggers op aan te haken. Aldus had hij ‘tezamen en in vereniging met anderen’ het delict gepleegd.²¹

Door de opname van medepleger in het algemene bestuursrecht en daaronder begrepen fiscale boeterecht wordt het mogelijk dat de belastingadviseur die een aangifte namens een cliënt naar de Belastingdienst stuurt een boete opgelegd kan krijgen. Medeplegen vereist wel essentiële uitvoeringshandelingen, alleen het invullen van het aangiftebiljet kan niet als medeplegen worden aangemerkt. Dit blijkt uit het antwoord van de Minister van Justitie op een vraag van de LPF-fractie:

‘Het opleggen van een boete aan een belastingadviseur is alleen mogelijk indien deze kan worden opgemerkt als overtreder in de zin van het tweede lid van artikel 5.0.1. Een situatie waaraan kan worden gedacht is die waarbij een ondernemer en zijn adviseur na gezamenlijk overleg hebben besloten dat de belastingadviseur, als gemachtigde van de ondernemer, in die aangifte niet het door

¹⁸ HR 21 juni 1926, *NJ* 1926, 955; HR 25 maart 1975, *NJ* 1975, 270; HR 17 november 1981, *NJ* 1983, 84.

¹⁹ HR 10 april 1973, *NJ* 1973, 468.

²⁰ W. Wedzinga, ‘Medeplegen’, in J.L. van der Neut (red), *Daderschap en deelneming*, Deventer: Gouda Quint 1999, p. 108.

²¹ HR 29 oktober 1934, *NJ* 1934, 450 en HR 17 november 1981, *NJ* 1983, 84, m.nt. Van Veen. Zie ook W. Wedzinga, ‘Medeplegen’, in J.L. van der Neut (red), *Daderschap en deelneming*, Deventer: Gouda Quint 1999, p. 108.

*de adviseur berekende bedrag opgeeft maar een nihil aangifte in zal indienen. In een dergelijk geval is naar onze mening mogelijk en wenselijk om aan de adviseur een bestuurlijke boete op te leggen.’*²²

In het bovenstaande geval verzorgt de belastingadviseur de aangifte van belastingplichtige, vult deze in overleg met de belastingplichtige opzettelijk foutief in en dient deze foutieve aangifte in.

De belastingadviseur kan in deze situatie als overtreder worden aangemerkt en bestraft worden met een bestuurlijke boete. De belastingadviseur die niet zelf de valsheid in geschrifte pleegt of een verkeerde aangifte doet is niet automatisch gevrijwaard van vervolging als medepleger. Dit voorbeeld komt ook terug in de in de strafzaak tegen de belastingadviseur van een bekende voetbaltrainer.

De belastingadviseur werd door de rechtbank en het Hof veroordeeld wegens het medeplegen van het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte. Uit deze uitspraken blijkt dat medeplegen van een adviseur zelfs kan worden aangenomen zonder dat de betrokkene bemoeienis heeft gehad met het opstellen of indienen van de omstreden aangifte. De rechtbank en het Hof namen niettemin medeplegen aan, omdat de adviseur in samenspraak met zijn cliënt het plan had bedacht dat tot de onjuiste aangifte leidde. Hij had de voor de uitwerking van dat plan benodigde gegevens verschaft aan het andere kantoor, dat de aangifte opstelde. Dat andere kantoor had de jaarstukken en de aangifte in overeenstemming met het plan opgemaakt op de wijze zoals voorgesteld door de adviseur.

De belastingplichtige heeft de aangifte na ondertekening ingediend.²³

Bewuste samenwerking kan ook worden aangenomen wanneer sprake is van passief blijven waar een actief handelen op zijn plaats zou zijn geweest. Zo werd iemand die met enige anderen personen naar een restaurant reed om daar een schuld te innen, veroordeeld wegens medeplegen van een overval. Deze persoon distantieerde zich niet van de overval, ook niet nadat hij zelf al in het restaurant was geweest, maar integendeel in of bij de auto op de terugkeer van zijn had gewacht en in de buit had gedeeld.²⁴

Hierbij wil ik opmerken dat van een algehele gelijkstelling tussen het strafrechtelijke en bestuursrechtelijke daderschap geen sprake is. De wetgever heeft er voor gekozen alleen het medeplegen in het bestuursrecht op te nemen. Volgens de MvT²⁵ is aan de andere klassieke – in het strafrecht ontwikkelde – vormen van deelneming (medeplichtigheid, doen plegen en uitlokking), gelet op de ruime reikwijdte van zowel het functioneel daderschap als het medeplegen, in het bestuursrecht geen behoefte. Daarnaast zou volgens de MvT te veel feitenonderzoek nodig zijn. Dit standpunt heeft veel kritiek gekregen in de commentaren op het voorontwerp vierde tranche Awb. Dit zou in de toekomst nog wel eens tot veel gangen naar de rechter kunnen leiden omdat de scheidslijn tussen

²² Kamerstukken II 2005/06, 29 702, nr. 7 p. 32.

²³ Rb. Den Bosch 27 februari 2007, *LJN* AZ9322 en Hof Arnhem 4 maart 2009, *LJN* BH5081.

²⁴ HR 12 november 1996, *NJ* 1997, 190.

²⁵ Kamerstukken II 2003/04, 29 702, nr. 3, p. 79.

‘medeplegen’ en ‘medeplichtigheid’ erg dun. Het verschil zit erin dat medeplichtigheid opzettelijke hulp vereist voorafgaande of tijdens het misdrijf of het opzettelijk gemakkelijk maken van het plegen van dat misdrijf, terwijl medeplegen vereist dat de mededader rechtstreeks participeert in de handelingen die tot het misdrijf leiden. Medeplichtigheid vereist minder betrokkenheid bij het strafbare feit dan medeplegen. In de praktijk zal de Belastingdienst het begrip medeplegen zo ruim mogelijk proberen uit te leggen om zo eerder een boete aan de belastingadviseur op te kunnen leggen.²⁶ Uitgangspunt bij de vierde tranche Awb is dat nodeloze verschillen tussen de rechtsgebieden moeten worden voorkomen. Door niet alle daderschapsvormen over te nemen kan het zo zijn dat er uiteindelijk een andere invulling aan het bestuursrechtelijke daderschap worden gegeven dan die wordt gegeven aan het strafrechtelijke daderschap. Doordat de wetgever medeplichtigheid uitsluit in het bestuursrecht loopt deze het risico dat de rechter een ruimere invulling aan het begrip medeplegen in het bestuursrecht zal geven, in die zin dat de rechter het ruimer zal uitleggen door ook situaties van medeplichtigheid onder medeplegen te scharen. De toekomst zal moeten uitwijzen of hiervan sprake zal zijn. Naar mijn mening zal in een later stadium, wanneer meer bekend is hoe dit zal uitpakken, beoordeelt moeten worden of de andere deelnemingsvormen uit het strafrecht niet alsnog overgenomen moeten worden in het bestuursrecht. Dit zou naar mijn mening kunnen volstaan met een verwijzing naar de artikelen 47 en 48 Sr zoals ook gebeurd is bij artikel 51 Sr.²⁷

2.4 Daderschap van rechtspersonen²⁸

De functionele benadering van het daderbegrip in de vierde tranche Awb komt eveneens tot uitdrukking in artikel 5.1, derde lid Awb, waarin artikel 51, tweede en derde lid Sr van overeenkomstige toepassing wordt verklaard. Dit betekent onder meer dat bestuursrechtelijke sancties kunnen worden opgelegd aan de in artikel 51, derde lid, Sr afzonderlijk genoemde entiteiten die geen rechtspersoon in civielrechtelijke zin zijn, zoals onder ander de maatschap en de vennootschap onder firma.²⁹ Volgens de MvT kunnen rechtspersonen – en daarmee gelijkgestelde entiteiten – in beginsel strafbare gedragingen ‘plegen’. In dergelijke gevallen ‘is dan uiteraard altijd sprake van functioneel daderschap,’ aldus de MvT.³⁰ De daarvoor vereiste handelingen kunnen echter alleen door natuurlijke personen worden verricht. Een rechtspersoon kan daarom slechts als dader worden gestraft, indien de gedraging van een natuurlijk persoon (bijvoorbeeld een werknemer) redelijkerwijs aan haar kan worden toegerekend. In het Drijfmestarrest wordt door de Hoge Raad in algemene termen uiteengezet

²⁶ R.M.P.G. Niessen-Cobben en H.J.J. Oostdam, ‘Opsporing verzocht: medepleger?’, *TFB* 2007/05.

²⁷ Zie hierover onder meer Kamerstukken II 2003/04, 29702, nr. 3, p. 124-127, G.J.M. Corstens, ‘Bestuurlijke boeten in de vierde tranche Awb’, *Nederlands Juristenblad* 2000, p. 1185-1190 en H. Bröring en F.R. Vermeer, ‘De functionele dader in het bestuurlijk sanctierecht’, *Jurisprudentie Bestuursrecht plus* 2003, p. 130-131.

²⁸ De aspecten van aansprakelijkheid van publiekrechtelijke rechtspersonen worden in dit kader buitenbeschouwing gelaten.

²⁹ Kamerstukken II 2003/04, 29 702, nr. 3, p. 81. Onder rechtspersonen wordt in dit verband ook begrepen de CV, de rederij en het doelvermogen (artikel 51, lid 3 Sr), Fiscale eenheid Vpb/OB).

³⁰ Kamerstukken II 2003/04, 29 702, nr. 3, p. 81.

wanneer een rechtspersoon als dader kan worden aangemerkt en wanneer een verboden gedraging in redelijkheid aan de rechtspersoon kan worden toegerekend.³¹ Volgens dit arrest zal daaraan kunnen zijn voldaan indien zich één of meer van de volgende omstandigheden zich voordoet: ·

- het gaat om handelen of nalaten van iemand, die hetzij uit hoofde van een dienst- betrekking, hetzij uit anderen hoofde werkzaam is ten behoeve van de rechtspersoon;
- de gedraging past in de normale bedrijfsvoering van de rechtspersoon;
- de gedraging is de rechtspersoon dienstig geweest in het door hem uitgeoefende bedrijf;
- de rechtspersoon vermocht erover beschikken of de gedraging al dan niet zou plaatsvinden en zodanig of vergelijkbaar gedrag werd volgens de feitelijke gang van zaken door de rechtspersoon aanvaard of placht te worden aanvaard.³²

Bestuursrechtelijk is de beboetbaarheid van rechtspersonen en ander belastingplichtige samenwerkingsvormen, zoals de vennootschap onder firma bij onder andere omzetbelasting geen probleem. Ook hier geldt echter dat de gedragingen van natuurlijke personen aan de rechtspersoon of aan de belastingplichtige samenwerkingsvorm moet kunnen worden toegerekend.³³

Een aangifte moet worden ondertekend door een daartoe bevoegd persoon. In het geval van een rechtspersoon is dat in beginsel iemand die vertegenwoordigingsbevoegd is, zoals bestuurders en procuratiehouders. In de regel zullen gedragingen van deze personen aan de rechtspersoon worden toegerekend. Dit zal alleen anders zijn, indien zij geacht moeten worden voor zichzelf te hebben gehandeld. Nu de rechtspersoon de vertegenwoordigings-bevoegdheid heeft verstrekt, zal ook de opzet of schuld van de vertegenwoordiger in beginsel aan de rechtspersoon kunnen worden toegerekend. In het kader van de Becon-regeling is aanvaard dat de elektronische aangifte wordt ingediend door de belastingadviseur. Het ligt voor de hand om aan te nemen dat deze gedraging aan de belastingplichtige moet worden toegerekend maar wanneer aangetoond kan worden dat de te late indiening van een aangifte ook toegerekend kan worden aan belastingadviseur die de indiening heeft verzorgd kan ook aan hem een bestuurlijke boete worden opgelegd.

³¹ HR 21 oktober 2003, nr. 02229/02, NJ 2006, 328.

³² Onder aanvaarden is hier mede begrepen het niet betrachten van de zorg die in redelijkheid kan de rechtspersoon kon worden geleverd met het oog op de voorkoming van de gedraging.

³³ Rb. Leeuwarden 23 januari 2007, nr. 06/1592, V-N 2007/32.2.1.

2.5 Daderschap Opdrachtgevers en feitelijk leidinggeven

Indien een rechtspersoon het strafbare feit heeft gepleegd, zijn naast de rechtspersoon en degenen die de feitelijke handelingen hebben verricht ook degenen die opdracht hebben gegeven tot het plegen van de strafbare gedraging of daaraan feitelijk leiding hebben gegeven strafbaar.³⁴ Strafbbaar opdracht geven of feitelijk leiding geven is accessoir aan de strafbare rechtspersoon, wat inhoudt dat er alleen sprake kan zijn van daderschap van opdrachtgevers en feitelijk leiding geven indien de rechtspersoon strafbaar is. Strafbbaar opdracht geven of feitelijk leiding geven is slechts door middel van functioneel daderschap vast te stellen. In lid 3 van artikel 5.1 Awb is artikel 51, tweede lid, Sr overgezet naar de Awb. De aansprakelijkheid van de ‘feitelijk leidinggever’ of ‘opdrachtgever’ volgt reeds uit de bestuursrechtelijke rechtspraak, zo wordt in de MvT gesteld onder verwijzing naar Voorzitter Afdeling Rechtspraak Raad van State 24 februari 1984, AB 1984, 480 (Booy Clean).³⁵ In de bestuursrechtelijke jurisprudentie werd dit al aanvaard, maar nu vloeit dit ook voort uit de Awb.³⁶

Als wordt gekeken naar het begrip feitelijk leidinggevende dan valt op dat het niet gaat om leidinggeven an sich maar om feitelijk leidinggeven van de functionele daders. Het gaat niet om het feit wie formeel leidinggevende is, maar wie daadwerkelijk de touwtjes in handen heeft. Het draait om de materiële verantwoordelijkheid die tot uiting komt in het feitelijk leidinggeven.³⁷ Dat betekent dat een bestuurder van een rechtspersoon niet per definitie feitelijk leidinggever is van een strafbaar feit begaan door zijn rechtspersoon.³⁸ Om aangemerkt te worden als feitelijk leidinggever moet men voldoende afdwingbare invloed en machtige positie³⁹ hebben en moet een causale relatie tussen de feitelijke leidinggever en de door de rechtspersoon gepleegde gedraging aanwezig zijn.⁴⁰ Het aanwezig zijn van meerdere feitelijke leidinggevers of ondergeschiktheid doet niet af aan het feit dat men feitelijk leidinggevende kan zijn voor het strafbaar feit.⁴¹ Ook het geven van een suggestie kan voldoende zijn om aangemerkt te worden als feitelijk leidinggevende.⁴²

In het Slavenburg Bank II arrest zijn criteria gedefinieerd voor het opzetvereiste bij leidinggeven. Het betreft vooral criteria voor het opzetvereiste bij een passieve betrokkenheid van de veronderstelde

³⁴ Artikel 51 lid 2, sub 2, Sr.

³⁵ Kamerstukken II 2003/04, 29 702, nr. 3, p. 81.

³⁶ W.E.C.A. Valkenburg, *Fiscaal Straf- en strafprocesrecht*, FED fiscale studiereeks 25, Deventer: Kluwer 2007, p. 91-92.

³⁷ J. de Hullu, *Materieel strafrecht: over algemene leerstukken van strafrechtelijke aansprakelijkheid naar Nederlands recht*, Deventer: Kluwer 2009, p. 473.

³⁸ J. de Hullu, *Materieel strafrecht: over algemene leerstukken van strafrechtelijke aansprakelijkheid naar Nederlands recht*, Deventer: Kluwer 2009, p. 474.

³⁹ HR 21 januari 1992, NJ 1992, 414 (Roda JC arrest), ondanks ondergeschikt aan het bestuur had de manager het vermogen om te beschikken en had hij maatregelen tegen een onjuiste aangifte moeten doen.

⁴⁰ W.E.C.A. Valkenburg, *Fiscaal Straf- en strafprocesrecht*, FED fiscale studiereeks 25, Deventer: Kluwer 2007, p. 97.

⁴¹ J. de Hullu, *Materieel strafrecht: over algemene leerstukken van strafrechtelijke aansprakelijkheid naar Nederlands recht*, Deventer: Kluwer 2009, p. 478. HR 16 juni 1981, NJ 1981, 586.

⁴² HR 10 februari 1987, NJ 1987, 662.

feitelijk leidinggevende. In deze zaak werd de Raad van Bestuur van deze bank als eind verantwoordelijke gedagvaard omdat zij feitelijk leiding zouden hebben gegeven aan valsheid in geschrifte, begaan door de Slavenburg-bank. In deze zaak kwamen twee vragen aan de orde. Ten eerste of feitelijk leidinggeven een actieve betrokkenheid vereist of dat ook nalaten dit kan opleveren en ten tweede speelde de vraag of wetenschap met betrekking tot de concrete door de rechtspersoon begane feiten noodzakelijk is of kan worden volstaan met algemene kennis dat dit type gedragingen door de rechtspersoon worden begaan.⁴³ De Hoge Raad oordeelde:

*‘Van feitelijk leidinggeven aan verboden gedragingen kan onder omstandigheden sprake zijn, indien de desbetreffende functionaris – hoewel daartoe bevoegd en redelijkerwijs gehouden – maatregelen ter voorkoming van deze gedragingen achterwege laat en bewust de aanmerkelijke kans aanvaardt dat de verboden gedragingen zich zullen voordoen.’*⁴⁴

Aan de vereiste elementen van het feitelijk leidinggeven werd hiermee voldaan. Het bewust niet ingrijpen of nalaten, bewust de aanmerkelijke kans aanvaarden en bij weet hebben van gelijksoortige strafbare feiten kan sprake zijn van feitelijk leidinggeven.⁴⁵

In de MvT bij de vierde tranche Awb wordt helaas niet duidelijk aangegeven welke criteria ter zake van het zijn van de opdrachtgever of feitelijk leidinggever moeten worden gehanteerd. Op dit punt had de toelichting een duidelijker standpunt moeten innemen.⁴⁶ Ik ga ervan uit dat voor ‘feitelijk leidinggeven’ de hier bovengenoemde criteria van het Slavenburg Bank II arrest van toepassing zijn op artikel 5.1, derde lid, Awb nu voor het begrip plegen en medeplegen is aangesloten bij het strafrecht.⁴⁷ Doordat opdrachtgevers en feitelijk leidinggevers als overtreders aangemerkt kunnen worden in het bestuursrecht bij het begaan van een beboetbaar feit, wordt de kring van personen die een bestuurlijke boete opgelegd vergroot. Dit heeft ook consequenties voor de leidinggevende belastingadviseur die niet als medepleger kan worden aangemerkt maar als opdrachtgever of feitelijk leidinggever. Deze kunnen namelijk naast de pleger of medepleger een bestuurlijke boete opgelegd krijgen.

⁴³ Deze vragen waren in het bijzonder relevant doordat de Hoge Raad reeds eerder had overwogen dat slechts van feitelijk leidinggeven aan een verboden gedraging kon worden gesproken indien betrokkene van die gedraging op de hoogte was, zie HR 19 november 1985, NJ 1986, 125, m.nt. ‘t Hart.

⁴⁴ HR 16 december 1986 NJ 1987, 321 Slavenburg II.

⁴⁵ Zie bijvoorbeeld: HR 12 november 2002, nr. 01035/01, NTFR 2002/1784 waarin de directeur maatregelen ter voorkoming van onjuiste aangifte wijncijfers achterwege heeft gelaten en bewust de aanmerkelijke kans heeft aanvaard dat deze aangiften zich vervolgens zouden voordoen.

⁴⁶ VAR-werkgroep Vierde tranche Awb, *De Vierde tranche Awb: commentaar en vraagpunten*, Den Haag: Boom juridische uitgevers 2000.

⁴⁷ Kamerstukken II 2005/06, 29 702 nr. 7, p. 30.

2.6 Conclusie – Aan wie kan een bestuurlijke boete worden opgelegd?

De MvT bij artikel 5.1 vierde tranche Awb zegt over het daar geregelde begrip ‘overtreder’, dat na constatering van een overtreding de vraag kan rijzen *‘aan wie daarvoor een bestuurlijke boete opgelegd kan worden’*.⁴⁸ Hoewel dat niet met zoveel woorden wordt gezegd, blijkt uit de MvT dat het de bedoeling is dat aan alle genoemde overtreders een bestuurlijke boete kan worden opgelegd. Het lijkt erop dat de omschrijving van overtreder in artikel 5.1 vierde tranche Awb met zich meebrengt dat de daarin genoemde betrokkenen een bestuurlijke boete kan worden opgelegd zonder dat dit nog moet worden geregeld in de boetebepalingen in de relevante bijzondere wetgeving. In de MvT wordt vermeldt dat het derde lid van 5.1 Awb onder meer met zicht meebrengt:

‘dat bestuurlijke sancties kunnen worden opgelegd aan de in artikel 51, derde lid, Sr afzonderlijk genoemde entiteiten’,

En dat bij overtredingen die zijn gepleegd door een rechtspersoon

‘de bestuurlijke sanctie daarnaast of in de plaats daarvan ook kan worden opgelegd aan degenen die tot de overtreding opdracht hebben gegeven of daaraan feitelijk leiding hebben gegeven’.⁴⁹

De Nota naar aanleiding van het verslag geeft ook een aanwijzing ten aanzien van beboeting van de medepleger. Daarin wordt het volgende opgemerkt:

*‘Het opleggen van een boete aan een belastingadviseur is alleen mogelijk indien deze kan worden aangemerkt als overtreder in de zin van het tweede lid van artikel 5.1 Awb.’*⁵⁰

In het bovenstaande wordt een direct verband gelegd tussen de kwalificatie als overtreder in artikel 5.1 Awb en de mogelijkheid om een boete op te leggen aan de betrokken belastingadviseur.

In beginsel kan aan alle (rechts)personen, waar kan worden vastgesteld dat zij bewust hebben samengewerkt met de belastingplichtige tot het doen van een foutieve aangifte, een bestuurlijke boete worden opgelegd. Op basis van de uit de hier weergegeven wetsgeschiedenis is het naar mijn mening duidelijk dat de wetgever een rechtstreekse werking van artikel 5.1 Awb heeft beoogd. Het is naar mijn mening zo duidelijk, dat het niet nodig is om een uitdrukkelijke wettelijke bepaling toe te voegen

⁴⁸ Kamerstukken II 2003/04, 29 702, nr. 3, p. 77.

⁴⁹ Kamerstukken II 2003/04, 29 702, nr. 3 p. 81. Zie in soortgelijke zin de MvT bij de aanpassingswet, Kamerstukken II 2006/07, 31 124, nr. 3, p. 27.

⁵⁰ Kamerstukken II 2005/06, 29 702, nr. 7, p. 32.

waarin staat dat de bestuurlijke boete kan worden opgelegd aan de overtreder.⁵¹ Voor de belastingadvieskantoren betekent dit, dat bijvoorbeeld een boete opgelegd kan worden aan de belastingadviseur die een aangifte voorbereidt, of controleert maar ook aan de partner of director van een dergelijk kantoor en het belastingadvieskantoor als organisatie zelf. De boete oplegging zal afhankelijk zijn van de compliance procedures die binnen een belastingadvieskantoor zijn vastgesteld en op welke wijze deze worden nageleefd. Daarbij wordt geen onderscheid gemaakt tussen personen die wel of niet in loondienst hun werkzaamheden verrichten. Indien partners/ directors geen of geen noemenswaardige bemoeienis met een aangifte of advies hebben gehad, betekent dit niet dat zij nooit medepleger kunnen zijn. Zij kunnen in de gevarenzone komen wanneer zij, hoewel daartoe bevoegd en redelijkerwijs gehouden, geen maatregelen treffen om het indienen van een onjuiste aangifte te voorkomen. Daarmee aanvaarden zij namelijk bewust de aanmerkelijke kans dat een onjuiste aangifte wordt ingediend. Hetzelfde zal gelden voor de bestuurders van een fiscale adviesorganisatie. Of een partner/ director in de gevarenzone komt zal afhankelijk zijn hoe de compliance procedures binnen een belastingadvieskantoor zijn vastgesteld en wie voor de naleving daarvan verantwoordelijk zijn. Interne richtlijnen binnen een belastingadvieskantoor kan er toe leiden dat een partner/director in bepaalde gevallen niet verantwoordelijk kan worden gehouden voor de indiening van een onjuiste aangifte.

⁵¹ M.W.C. Feteris, H.E. Bröring, R.W.J. Kerckhoffs, R.J. Koopman, R.F.C. Spek, W.E.C.A. Valkenburg. *Aan wie kan een bestuurlijke boete worden opgelegd?* Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, no. 233. Deventer: Kluwer 2007, p. 49.

3 Medeplegen onder de vierde tranche Awb

3.1 Inleiding

In een overgroot deel van de zaken waarin de Belastingdienst van mening is dat een sanctie op haar plaats is, wordt volstaan met het opleggen van een bestuurlijke boete aan de belastingplichtige. Met de invoering van de vierde tranche Awb kan daar verandering in komen. Onder de vierde tranche Awb kan de Belastingdienst nu ook een bestuurlijke boete aan de belastingadviseur opleggen, waar deze tot invoering van de vierde tranche Awb alleen strafrechtelijk vervolgd kon worden. Of aan de belastingadviseur onder de vierde tranche ook een boete opgelegd kan worden, dient te worden beoordeeld op grond van de het strafrecht geldende criteria voor het begrip ‘medeplegen’.⁵²

In het vorige hoofdstuk is uit een gezet dat aan zowel een natuurlijk persoon als een rechtspersoon een bestuurlijke boete kan worden opgelegd. In dit hoofdstuk zal ik ingaan op de bewijslast waaraan de Belastingdienst moet voldoen wil hij aan een belastingadviseur / belastingadvieskantoor als medepleger een bestuurlijke boete kunnen opgelegd. Daarnaast zal ik in dit hoofdstuk aangeven in hoeverre de vierde tranche Awb zal leiden tot het daadwerkelijk opleggen van een bestuurlijke boete aan een belastingadviseur en of de inwerkingtreding van de vierde tranche Awb zal leiden tot verandering van het gedrag van de ‘frauderende’ belastingadviseurs. Daarbij zal ik ten eerste ingaan op het begrip medeplegen vanuit strafrechtelijke en bestuursrechtelijk oogpunt (§ 3.2 en § 3.3) vereisten waaraan moet zijn voldaan wil sprake zijn van ‘medeplegen’. Vervolgens zal ik ingaan op de begrippen opzet en grove schuld vanuit strafrechtelijke en bestuursrechtelijke perspectief (§ 3.4 en § 3.5). In de laatste paragraaf zal ik in gaan op het begrip verwijtbaarheid (§ 3.6). Tot slot zal het hoofdstuk worden afgesloten met een conclusie (§ 3.7).

3.2 Medeplegen in het strafrecht

Uit de strafrechtelijke literatuur en jurisprudentie volgt dat van medeplegen sprake is wanneer twee of meer personen gezamenlijk een delict plegen. Medeplegen veronderstelt dus:

- 1) bewuste samenwerking;
- 2) gezamenlijke uitvoering;
- 3) accessoriteitsvereiste, het strafbare feit moet gevolgd zijn.⁵³

⁵² Kamerstukken II 2003/04, 29 702, nr. 3 p. 79-81. Zie voorts Kamerstukken II 2005/06, 29 702, nr. 7, p. 30: ‘een geheel andere vraag is wanneer iemand als medepleger kan worden aangemerkt. Zoals in de memorie van toelichting (p. 79) aangegeven is daarbij aangesloten bij het strafrecht.’

⁵³ Ch J Enschedé, *Beginselen van Strafrecht*, Deventer: Kluwer 2008, p. 179.

Sinds 1886 is de reikwijdte van medeplegen aanzienlijk verruimd. Waar eerder voor medeplegen was vereist dat de medeplegers het delict gezamenlijk uitvoerden, staat de lijfelijke afwezigheid op de plaats van het delict tegenwoordig op zichzelf niet in de weg aan medeplegerschap.⁵⁴ Daardoor kan iemand medepleger zijn van bijvoorbeeld moord zonder zelf een vinger te hebben uitgestoken naar het slachtoffer.⁵⁵ Wel moet in alle gevallen zijn voldaan aan het centrale criterium voor medeplegen: het verwezenlijkte delict moet in zodanige 'bewuste en nauwe samenwerking' zijn tot stand gekomen, dat van medeplegen mag worden gesproken.⁵⁶ Die samenwerking behoeft niet te zijn geëxpliciteerd (bijvoorbeeld een afspraak), maar kan ook stilzwijgend plaatsvinden.

De nadruk ligt hier doorgaans op de objectieve kant (de nauwe samenwerking). De subjectieve kant (bewuste samenwerking) is zeker van belang maar is doorgaans minder problematisch te bewijzen. Beide begrippen vloeien ook regelmatig samen en zijn niet altijd te scheiden.⁵⁷

Het accessoriteitsvereiste houdt in dat het strafbare feit moet zijn begaan. Aan dit vereiste is voldaan wanneer het delict waaraan wordt deelgenomen, is voltooid of een strafbare poging daartoe heeft plaatsgevonden. Indien niet aan dit vereiste is voldaan kan geen sprake zijn van medeplegen. Het accessoriteitsvereiste zal in deze paragraaf verder buiten beschouwing blijven.

3.2.1 *Bewuste samenwerking*

Onder bewuste samenwerking wordt verstaan dat medeplegers willens en wetens, dus met opzet, samenwerken tot het verrichten van de strafrechtelijke gedraging. Het opzet ziet dus zowel op het grondfeit als op de samenwerking.⁵⁸ Bewuste samenwerking zal vaak zijn gebaseerd op gemaakte afspraken tussen de (mede)plegers, maar kan ook stilzwijgend geschieden.⁵⁹ Daar vindt een zekere overgang naar passief medeplegen plaats. Als iemand bewust ergens bij blijft, niet ingrijpt, zich niet distantieert en de ander dit kennelijk accepteert, dan kan zich een totaalbeeld vormen dat op een bewuste samenwerking wijst die voldoende voor medeplegen kan zijn.⁶⁰ Hoe sterker uit een gezamenlijk plan het gezamenlijk initiatief en gelijkgerichtheid van het opzet van de medeplegers naar voren komt, hoe meer concessies eventueel gedaan kunnen worden gedaan aan het andere

⁵⁴ HR 17 november 1981, *NJ* 1983, 84 m. nt. Van Veen.

⁵⁵ HR 15 april 1986, *NJ* 1986, 740.

⁵⁶ J. de Hullu, *Materieel strafrecht: over algemene leerstukken van strafrechtelijke aansprakelijkheid naar Nederlands recht*, Deventer: Kluwer 2009, p. 422.

⁵⁷ J. de Hullu, *Materieel strafrecht: over algemene leerstukken van strafrechtelijke aansprakelijkheid naar Nederlands recht*, Deventer: Kluwer 2009, p. 435.

⁵⁸ HR 20 mei 1997, ZK0235. De Hoge Raad oordeelde dat 'voor medeplegen van overtredingen slechts opzet op de samenwerking is vereist'.

⁵⁹ W. Wedzinga, 'Medeplegen', in J.L. van der Neut (red), *Daderschap en deelneming*, Deventer: Gouda Quint 1999, p. 108

⁶⁰ HR 10 april 1973, *NJ* 1973, 468, in dit arrest was sprake van een dominante loods en een te passieve, maar verantwoordelijke schipper. HR 11 januari 2000, *NJ* 2000, 228, in dit arrest was de verdachte aanwezig bij de uitvoering van het delict en had zich hiervan niet gedistantieerd.

vereiste van medeplegen, de gezamenlijke uitvoering.⁶¹ De bewuste samenwerking dient van beide kanten te komen. Wanneer vast komt te staan dat één van de (mede)plegers geen opzet heeft gehad op het grondfeit kan er geen sprake zijn van bewuste samenwerking tot het opzettelijk begaan van het misdrijf.⁶² Doordat medeplegen een gemeenschappelijke kern in het opzet veronderstelt van de deelnemers, kan indien het opzet op het grondfeit van één op iets anders gericht is dan het opzet van de ander (hierbij valt te denken aan diefstal versus doodslag of brandstichting), er van bewuste samenwerking geen sprake zijn. Er kan dan gesproken worden van een mislukt medeplegen. Maar de mislukte medepleger kan vaak op grond van zijn eigen bijdrage wel als zelfstandige pleger van een strafbaar feit aansprakelijk worden gesteld.⁶³

3.2.2 Gezamenlijke uitvoering

Een gezamenlijke uitvoering betekent voornamelijk een intensieve samenwerking. Hoe intensief deze samenwerking moet zijn is niet exact aan te geven. De samenwerking dient nauw en volledig te zijn. Het kan daarbij voorkomen dat de rolverdeling feitelijk niet gelijk is, waarbij één van de (mede)plegers geen uitvoeringshandeling van het delict verricht.⁶⁴ Een voorbeeld hiervan geeft het Wormerveerse brandstichting-arrest.⁶⁵ In dit arrest werden de essentiële handelingen door de ene persoon gedaan waarbij de andere (mede) dader een helpende hand bood. De Hoge Raad oordeelde in deze zaak dat beide mannen als medeplegers daders waren. Er was tussen de mannen sprake geweest van een bewuste nauwe en volledige samenwerking waarin het toeval was wie wat deed. Dit arrest breidt de eis van gezamenlijke uitvoering uit nu de man die de ladder vasthield geen uitvoeringshandeling van de brandstichting verrichte.

Daarnaast kan er gedacht worden aan situaties waarbij de gezamenlijke uitvoering minder duidelijk is, maar waar wel sprake is van medeplegen. Er zal dan nader bewijs nodig zijn om de vereiste nauwe samenwerking aan te tonen. Dit kwam naar voren in het Brusselse wisselkantoor-arrest.⁶⁶ In deze zaak betrof het een bankoverval gepleegd door twee personen waarbij maar één van de bankovervallers fysiek het geld heeft weggenomen en de kassier heeft bedreigd met een vuurwapen. De andere bankovervaller bleef bij de deur staan. De Hoge Raad liet de door het Hof uitgesproken veroordeling van de bankovervaller die bij de deur bleef staan in stand. Uit het bewijs kon immers 'worden afgeleid dat hier twee personen zo nauw en volledig samenwerkten dat zij wat hen ten laste was gelegd in vereniging hadden begaan'. Ondanks het feit dat maar één van de bankovervallers alle

⁶¹ C. Kelk, *Studieboek Materieel Strafrecht*, 3^e druk, Kluwer 2005, p. 354.

⁶² HR 6 december 2005, *NJ* 2007, 455.

⁶³ J. de Hullu, *Materieel strafrecht: over algemene leerstukken van strafrechtelijke aansprakelijkheid naar Nederlands recht*, Deventer: Kluwer 2009, p. 446.

⁶⁴ Ch J Enschedé, *Beginselen van Strafrecht*, Deventer: Kluwer 2008, p. 179.

⁶⁵ HR 29 oktober 1934, *NJ* 1934, 1673.

⁶⁶ HR 25 maart 1975, *NJ* 1975, 270.

uitvoeringshandelingen van het ten laste gelegde delict had verricht. In het verlengde van het Brusselse wisselkantoor-arrest liggen de arresten over passief medeplegen, waarbij aanwezigheid ter plekke is vastgesteld. Op zichzelf kan degene die aanwezig is geweest op het plaatsdelict als medepleger worden aangemerkt, indien maar vaststaat dat er sprake was van voldoende bewuste en nauwe samenwerking. Hierbij kan gedacht worden aan betrokkenheid bij het plan, actieve aansporing van de feitelijke uitvoerders,⁶⁷ een rechtsplicht tot handelen die opzettelijk wordt veroorzaakt,⁶⁸ relevantie van die aanwezigheid of een combinatie van dergelijke elementen.⁶⁹ Vanuit dit arrest kan de lijn worden doorgetrokken naar de passieve medepleger die aanwezig is geweest op het plaatsdelict maar waar het niet tijdig distantiëren van de gedragingen van anderen onder omstandigheden tot de conclusie leidt dat er sprake is van een bewuste samenwerking.⁷⁰ Daaraan moet wel de grens worden gesteld dat het voor de betrokkene wel mogelijk moet zijn geweest, om zich daarvan te distantiëren.⁷¹

Tot slot kan gedacht worden aan de situatie dat één van de (mede)plegers lijfelijk afwezig is bij het begaan van het betreffende delict. In het Containerdiefstal-arrest⁷² is de verdachte niet lijfelijk aanwezig geweest bij het stelen van de containers, maar was hij wel de grote man achter de schermen. De verdachte had het plan bedacht, de middelen verschaft, aanwijzingen gegeven, en de ruimte geregeld waar de goederen konden worden verborgen. Hij werd ondanks dat hij niet lijfelijk aanwezig is geweest bij de diefstal veroordeeld. In deze zaak zou men kunnen stellen dat de lijfelijke afwezigheid gecompenseerd is door andere omstandigheden. Daardoor werd niet alleen de bewuste en nauwe samenwerking aannemelijk, maar kon bovendien worden geoordeeld dat de samenwerking zó nauw geweest is dat de activiteiten achter de schermen als medeplegen konden worden aangemerkt, met ander woorden dat de bijdrage voldoende substantie had.⁷³

3.3 Medeplegen in de vierde tranche Awb

De vierde tranche Awb bevat als voorwaarde om een boete op te kunnen leggen aan een medepleger naast de vereisten van een bewuste samenwerking en gezamenlijke uitvoering, het vereiste ‘gelijkwaardige samenwerking’. Voordat op dit vereiste wordt ingegaan zal eerst gekeken worden hoe de vereisten van bewuste samenwerking en gezamenlijke uitvoering onder de vierde tranche Awb

⁶⁷ Vgl. bijv. (impliciet) HR 21 mei 1996, *DD* 96.312. en HR 22 april 1997, *DD* 97.224.

⁶⁸ HR 10 april 1973, *NJ* 1973, 468.

⁶⁹ Vgl. HR 14 oktober 2003, *NJ* 2005, 183 m.nt. Knigge en HR 12 april 2005, *NJ* 2005, 577.

⁷⁰ HR 12 november 1996, *NJ* 1997, 170.

⁷¹ HR 26 oktober 2004, *NJ* 2004, 682. In dit arrest viel niet te zien hoe de verdachte zich had kunnen distantiëren van het door zijn medeverdachte gebruikte geweld.

⁷² HR 17 november 1981, *NJ* 1983, 84 m.nt. Van Veen.

⁷³ J. de Hullu, *Materieel strafrecht: over algemene leerstukken van strafrechtelijke aansprakelijkheid naar Nederlands recht*, Deventer: Kluwer 2009, p. 438.

zullen uitwerken. Uit de parlementaire geschiedenis volgt dat voor de uitleg van deze begrippen wordt aangesloten bij de uitleg zoals die wordt gehanteerd in het strafrecht.⁷⁴

3.3.1 *Bewuste samenwerking*

Onder bewuste samenwerking wordt verstaan dat de medeplegers willen en wetens, dus met opzet samenwerken tot het verrichten van de strafrechtelijke gedraging. Het opzet ziet op de samenwerking. Bij de belastingadviseur zal in alle gevallen reeds sprake zijn van één of andere vorm van samenwerking met de belastingplichtige. Zonder samenwerking met de belastingplichtige kan de belastingadviseur geen advies schrijven of een aangifte opstellen. Hij zal vrijwel altijd informatie van zijn cliënt nodig hebben. Aan het vereiste van een samenwerking zal daarom naar mijn mening altijd worden voldaan. Per geval zal wel dienen te worden beoordeeld of sprake is van een ‘bewuste’ samenwerking die gericht was op het bewerkstelligen van de delictsgedraging. Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan de belastingadviseur die van zijn cliënt de opdracht krijgt zijn aangifte te verzorgen. De cliënt wil graag een gunstigere aangifte doen dan de werkelijke cijfers weergeven. De belastingadviseur ontvangt de gegevens van de cliënt waar hij de aangifte baseert. Niet wetende dat de cliënt de gegevens op een aantal punten heeft aangepast om zo gunstiger uit te komen. De cliënt tekent de (onjuiste) aangifte en de belastingadviseur dient deze in bij de Belastingdienst. Is in deze casus sprake van bewuste samenwerking? Het is in deze casus duidelijk dat de cliënt willens en wetens heeft samengewerkt met de belastingadviseur met als doel het indienen van een onjuiste aangifte. Geldt dit ook voor de belastingadviseur? Naar mijn mening niet, aangezien deze niet op de hoogte was dat de cijfers niet klopte waardoor hij een onjuiste aangifte deed. De belastingadviseur en de belastingplichtige zullen afspraken hebben gemaakt, maar deze afspraken zullen geen betrekking hebben gehad op het doen van een onjuiste aangifte. Daarbij moet wel de kanttekening geplaatst worden dat de belastingadviseur in redelijkheid mocht afgaan op de juistheid en volledigheid van de gegevens die zijn verstrekt door zijn cliënt.⁷⁵ Dit zal anders zijn wanneer de belastingadviseur heeft opgemerkt dat de verstrekte gegevens onjuist zijn en op basis daarvan alsnog een onjuiste aangifte doet. In dat geval zou gesteld kunnen worden dat er sprake is van een stilzwijgende samenwerking.⁷⁶ Indien de belastingadviseur mogelijk moet vermoeden dat de aan hem verstrekte gegevens mogelijk onjuist zijn, rust op hem de plicht dit te onderzoeken. Het nalaten van het doen van je onderzoeksplicht leidt er naar mijn mening toe dat sneller aangenomen kan worden dat sprake is van een stilzwijgende samenwerking.

⁷⁴ Kamerstukken II 2003/04, 29 702, nr. 3 p. 79-81. Zie voorts Kamerstukken II 2005/06, 29 702, nr. 7, p. 30: ‘een geheel andere vraag is wanneer iemand als medepleger kan worden aangemerkt. Zoals in de memorie van toelichting (p. 79) aangegeven is daarbij aangesloten bij het strafrecht.’

⁷⁵ Mits in redelijkheid aanwijzingen van het tegendeel ontbreken, artikel 2 van de Bijzondere gedragscode NOB.

⁷⁶ Mr. D.M. Drok, ‘Bestuurlijke boete, de gevolgen in de praktijk’, *TFB* 2008/08.

3.3.2 Gezamenlijke uitvoering

Om te voldoen aan medeplegen dient sprake te zijn van gezamenlijke uitvoering. Daarbij is het niet vereist dat alle medeplegers allen eigenhandig aan de uitvoering van de delictshandeling deelnemen.⁷⁷ Om een bestuurlijke boete te kunnen opleggen is dat maar goed ook. In de dagelijkse fiscale praktijk zal het in niet vaak voorkomen dat de belastingadviseur en de belastingplichtige gezamenlijk een onjuiste aangifte zullen doen. Er zullen namelijk maar weinig situaties zijn waarbij de belastingadviseur samen met zijn cliënt achter één computer de aangifte zit in te vullen.⁷⁸ Een situatie waaraan wel gedacht kan worden is de situatie waarbij de belastingadviseur en zijn cliënt samen besluiten een onjuiste aangifte in te dienen. Ze stellen samen een plan op. De belastingadviseur geeft aan hoe zijn cliënt de aangifte dient in te vullen. De cliënt vult deze aangifte in en stuurt deze naar de Belastingdienst. In de dit geval zal de belastingadviseur beboet kunnen worden voor medeplegen ondanks dat hij zelf de aangifte niet heeft ingevuld. Voldoende hierbij is dat de belastingadviseur en zijn cliënt samen een plan opgesteld hebben. Hun samenwerking is zo nauw en volledig geweest, dat er sprake is van een gezamenlijke uitvoering. Zie hiervoor ook de ‘Guus Hiddink zaak’, behandeld in hoofdstuk 2.3.2.⁷⁹

3.3.3 Gelijkwaardige samenwerking

Voor een goed begrip van de deelnemingsvorm medeplegen moet in aanmerking worden genomen dat onder de vierde tranche Awb de medeplichtige niet als ‘overtreder’ wordt aangemerkt.⁸⁰ Medeplegen onderscheidt zich van medeplichtigheid, doordat bij medeplegen sprake moet zijn van een min of meer gelijkwaardige samenwerking, terwijl de medeplichtige slechts een ondergeschikt aandeel in het delict heeft: hij helpt slechts de eigenlijke dader.⁸¹ Omdat het op grond van medeplichtigheid niet mogelijk is een bestuurlijke boete op te leggen, vormt de gelijkwaardige samenwerking een vereiste voor medeplegen in het bestuursrecht. De wetgever is niet duidelijk geweest hoe deze gelijkwaardigheid dient te worden uitgelegd. Dienen de medeplegers qua kennis een gelijk niveau te hebben, of doelt de wetgever op een andere gelijkwaardigheid? Een gelijkwaardigheid waarbij beide partijen autonoom van elkaar kunnen beslissen dat de normschending (in dit geval het doen van een onjuiste aangifte) niet wordt gepleegd? Qua vakkennis zullen de belastingadviseur en zijn cliënt vaak niet gelijkwaardig zijn; in de regel wordt aangeklopt bij een belastingadviseur voor zijn vakkennis. De wetgever zal om die reden naar mijn mening geen gelijkwaardigheid van kennis bedoeld hebben. Maar kunnen de cliënt en zijn belastingadviseur in alle gevallen afzonderlijk van elkaar bepalen dat ze toch geen onjuiste aangifte indienen? Een cliënt kan in alle gevallen een opdracht terugnemen. De

⁷⁷ HR 29 oktober 1934 (Wormerveerse brandstichting-arrest), *NJ* 1934, 1673.

⁷⁸ Mr. D.M. Drok, ‘Bestuurlijke boete, de gevolgen in de praktijk’, *TFB* 2008/08.

⁷⁹ Rb. Den Bosch 27 februari 2007, *LJN* AZ9322 en Hof Arnhem 4 maart 2009, *LJN* BH5081.

⁸⁰ Op basis van de vierde tranche Awb is het niet mogelijk een bestuurlijke boete op te leggen aan een medeplichtige.

⁸¹ Kamerstukken II 2003/04, 29 702, nr. 3, p. 80.

belastingadviseur kan op basis van de beroepsregels een opdracht teruggeven aan zijn cliënt, echter in de periode dat de cliënt nog geen nieuwe belastingadviseur heeft gevonden is deze verplicht maatregelen te nemen waardoor zijn cliënt geen schade lijdt of deze zo veel mogelijk wordt voorkomen.⁸² Voor een aangifte kan dit betekenen dat de belastingadviseur om extra uitstel voor het indienen van deze aangifte vraagt. Indien het uitstel niet wordt verlengd en er is nog geen nieuwe belastingadviseur, zal de betreffende belastingadviseur alsnog de aangifte moeten doen. In dit geval kan naar mijn mening niet gesproken worden van gelijkwaardigheid, aangezien de belastingadviseur niet op basis van gelijkwaardigheid de opdracht kan teruggeven.⁸³ De belastingadviseur kan hierdoor genoodzaakt zijn om op basis van onjuiste stukken een aangifte op te stellen en in te dienen. Jurisprudentie zal in de toekomst meer duidelijkheid moeten geven hoe het begrip gelijkwaardigheid dient te worden ingevuld en in welke gevallen er sprake is van gelijkwaardigheid en in welke gevallen niet.

3.4 Opzet en schuld in het strafrecht

In het strafrecht zal opzet of schuld bewezen moeten worden wil er iemand voor een bepaald gedrag gestraft worden. Verder is een verschil tussen het begrip opzet of schuld van groot belang. Dit komt voornamelijk tot uitdrukking in de strafmaat, welke bij opzet hoger zal liggen. In deze paragraaf zal worden ingegaan welke rol opzet en schuld spelen bij medeplegen in het strafrecht.

3.4.1 (Voorwaardelijk) Opzet bij medeplegen

In de regel wordt opzet omschreven als het zich willens en wetens gedragen of aanvaarden van bepaalde kansen.⁸⁴ Volgens de Hoge Raad kan geen sprake zijn van opzet: *'indien bij de dader zou blijken van een zodanige ernstige geestelijke afwijking dat aangenomen moet worden dat hij elk inzicht in de draagwijdte van zijn gedragingen en de mogelijke gevolgen daarvan is verstoken'*.⁸⁵

Opzet draait met andere woorden om 'het willen en weten' van de dader.⁸⁶ De ondergrens van opzet wordt in het strafrecht gevormd door voorwaardelijk opzet. Dit kan het beste worden gedefinieerd als 'het willens en wetens aanvaarden van een aanmerkelijke kans'. De Hoge Raad achtte in het Cicero-arrest voorwaardelijk opzet van toepassing op degene die *'zich willens en wetens blootstelt aan de*

⁸² Artikel 5 van het Reglement Beroepsuitoefening Nederlandse Orde van Belastingadviseurs.

⁸³ Mr. Dr. R.M.P.G. Cobben-Niessen, 'De positie van de gemachtigde 1', *TFB* 2007/02.

⁸⁴ J. de Hullu, *Materieel strafrecht: over algemene leerstukken van strafrechtelijke aansprakelijkheid naar Nederlands recht*, Deventer: Kluwer 2009, p. 224.

⁸⁵ HR 22 juli 1963, *NJ* 1968, 217 m.nt. Enschedé, HR 9 juni 1981, *NJ* 1983, 421 m.nt. Van Veen en HR 14 december 2004, *NJ* 2006, 448. Zie ook J. de Hullu, *Materieel strafrecht: over algemene leerstukken van strafrechtelijke aansprakelijkheid naar Nederlands recht*, Deventer: Kluwer 2009, p. 224.

⁸⁶ J. de Hullu, *Materieel strafrecht: over algemene leerstukken van strafrechtelijke aansprakelijkheid naar Nederlands recht*, Deventer: Kluwer 2009, p. 225-226.

geenszins als denkbeeldig te verwaarlozen kans dat(...)'.⁸⁷ Bij voorwaardelijk opzet gaat het dus steeds om het bewust aanvaarden van een aanmerkelijk kans.⁸⁸

Voor alle deelnemingsvormen is vereist dat de deelnemer (voorwaardelijk) opzet heeft op zijn betrokkenheid bij het delict. In algemene zin houdt dat opzetvereiste in dat de deelnemer opzet moet hebben op:⁸⁹

- a) het leveren van een bijdrage aan de totstandkoming van het delict;
- b) het vervullen van alle delictsbestanddelen en
- c) in hoofdlijnen de wijze waarop het delict tot stand komt.

Deze algemene eisen voor deelneming liggen besloten in het centrale criterium voor medeplegen: het verwezenlijkte delict moet in zodanige 'bewuste en nauwe samenwerking' zijn totstandgekomen, dat van medeplegen mag worden gesproken.⁹⁰ In het kader van medeplegen is dubbel opzet vereist: opzet op het delict zelf en opzet op de samenwerking.

3.4.2 Schuld

Van opzet moet schuld worden onderscheiden. De Hullu omschrijft schuld als de situatie waarin 'men risico's had behoren te onderkennen' of 'men verwijtbaar nonchalant of onvoorzichtig is geweest'.⁹¹

De Hoge Raad omschrijft schuld met vergelijkbare bewoordingen: *'er moet sprake zijn van een min of meer grove of aannemelijke schuld, de kern lijkt gelegen in verwijtbare aanmerkelijke onvoorzichtigheid'*.⁹²

3.5 Opzet en schuld in de vierde tranche Awb

De begrippen opzet en schuld zijn geen onbekende in het fiscale bestuursrecht, daar de Belastingdienst – voor de invoering van de vierde tranche Awb - al de mogelijkheid had om bestuurlijke boete op te leggen. Hoewel voor opzet en schuld in het bestuursrecht ook aansluiting gezocht wordt gezocht met het strafrecht, dient voor het fiscale boete recht aansluiting te worden gezocht bij de bestaande jurisprudentie. Uit deze jurisprudentie volgt dat de Hoge Raad in fiscale

⁸⁷ HR 9 november 1954, NJ 1955, 55

⁸⁸ J. de Hullu, *Materieel strafrecht: over algemene leerstukken van strafrechtelijke aansprakelijkheid naar Nederlands recht*, Deventer: Kluwer 2009, p. 222 en HR 25 maart 2003, NJ 2003, 552 m.nt. Buruma.

⁸⁹ De precieze inhoud van de aansprakelijkheidsvoorwaarden onder a t/m c verschilt per deelnemingsvorm. De weergave daarvan gaat dit bestek (ver) te buiten.

⁹⁰ J. de Hullu, *Materieel strafrecht: over algemene leerstukken van strafrechtelijke aansprakelijkheid naar Nederlands recht*, Deventer: Kluwer 2009, p. 422.

⁹¹ J. de Hullu, *Materieel strafrecht: over algemene leerstukken van strafrechtelijke aansprakelijkheid naar Nederlands recht*, Deventer: Kluwer 2009, p. 216.

⁹² J. de Hullu, *Materieel strafrecht: over algemene leerstukken van strafrechtelijke aansprakelijkheid naar Nederlands recht*, Deventer: Kluwer 2009, p. 245 en HR 17 september 2002, NJ 2002, 549.

boete zaken ook aansluiting zoekt bij het strafrecht⁹³. Voor de uitleg van de begrippen opzet en schuld zal in deze paragraaf worden aangesloten bij de bestaande jurisprudentie onder de AWR.

3.5.1 Opzet in de AWR

Indien sprake is van bewuste en gelijkwaardige samenwerking dient gekeken te worden of deze bewuste samenwerking gericht was op het plegen van een strafbare gedraging.⁹⁴ Kan een overtreding aan de belastingadviseur worden toegerekend? Alleen voor het opleggen van een vergrijpboete is opzet of (grove) schuld vereist. Wil sprake zijn van opzet dan dient door betrokkene(n) willens en wetens te zijn gehandeld (of nagelaten) met het oogmerk om het gevolg van dat handelen of nalaten ook te bereiken. De invulling van opzet is in de jurisprudentie in belangrijke mate genormeerd. Dat wil zeggen dat het bewijs van opzet mede kan worden geleverd door ervaringsregels. Opzet wordt dan bijvoorbeeld aangenomen omdat ‘het niet anders kan of de verdachte moet het wel hebben geweten’. In de fiscale literatuur is over ‘opzet’ opgenomen: ‘Opzet houdt in dat de belanghebbende zich bewust was van zijn gedrag, zoals het niet of onjuist doen van aangifte⁹⁵ of van het gevolg van zijn gedrag zoals te lage belastingheffing of te lage betaling.⁹⁶ Die bewustheid kan de kracht hebben van oogmerk (intentie), maar ook van bewustheid dat – bijvoorbeeld – de aangifte niet juist kan zijn (noodzakelijkheidbewustzijn) of zeer waarschijnlijk onjuist zal zijn (waarschijnlijkheidsbewustzijn). Opzet omvat mede de bewuste aanvaarding van de aanmerkelijke kans dat het beboetbare feit zich voordoet, ook wel voorwaardelijk opzet.’ Met voorwaardelijk opzet is ook in het bestuurrecht de ondergrens van opzet bereikt. Het zich enkel bewust behoren te zijn of het redelijkerwijs kunnen begrijpen zijn dus niet voldoende om (voorwaardelijk) opzet aan te kunnen nemen.

3.5.2 Schuld in de AWR

Bij de bestuurlijke afdoening komt naast opzet het begrip ‘grove schuld’ als delictselement voor.⁹⁷ In het Besluit bestuurlijke Boete belastingdienst 2010 (hierna: BBBB 2010) is het begrip grove schuld gedefinieerd als ‘*een in laakbaarheid aan opzet grenzende mate van verwijtbaarheid en omvat mede grove onachtzaamheid*’.⁹⁸ Over ‘grove schuld’ is in de literatuur het volgende opgemerkt: ‘*Grove schuld is een in verwijtbaarheid aan voorwaardelijk opzet grenzende onzorgvuldigheid/onachtzaamheid.*⁹⁹ *Grove schuld omvat vooral het innemen van in redelijkheid niet-pleitbare standpunten.*’¹⁰⁰

⁹³ Bijvoorbeeld HR 29 april 2011, *NTFR* 2011/1201

⁹⁴ Aldus HR 11 januari 2000, *NJ* 2000, 228.

⁹⁵ Artikel 67d AWR.

⁹⁶ Artikel 67e en 67f AWR.

⁹⁷ Paragraaf 25, lid 2, BBBB 2010.

⁹⁸ Zie ook HR 23 juni 1976, *BNB* 1976/199.

⁹⁹ HR 4 juli 1990, *BNB* 1991/131.

¹⁰⁰ J. den Boer, R.J. Koopman en P.J. Wattel, *Algemeen Belastingrecht, Fiscaal Commentaar*, Deventer: Kluwer 1999, p. 594.

Voor het trekken van de conclusie dat in een gegeven geval sprake is van ‘grove schuld’ is de enkele constatering dat zo’n fout in de aangifte aanwezig is, niet voldoende. In het arrest van 23 juni 1976, geeft de Hoge Raad een criterium om niet te beboeten onachtzaamheden te scheiden van onachtzaamheden die het predicaat ‘grove schuld’ krijgen. De Hoge Raad oordeelde dat *‘de wet, door te spreken van grove schuld, niet slechts eist dat het aan onachtzaamheid van de belastingplichtige is te wijten dat te weinig belasting is geheven, maar bovendien dat die onachtzaamheid als een grove schuld, dat wil zeggen: een in laakbaarheid aan opzet grenzende onachtzaamheid moet worden gekwalificeerd’*.¹⁰¹

Deze lijn is voortgezet in latere jurisprudentie. Zo overweegt de Hoge Raad in het arrest van 19 december 1990, dat *‘(...) uit de enkele omstandigheid dat belanghebbende (...) onzorgvuldig te werk is gegaan, nog niet volgt dat deze onzorgvuldigheid kan worden aangemerkt als (...) grove schuld, nu van grove schuld slechts kan worden gesproken indien de handelwijze van de belastingplichtige als een in laakbaarheid aan opzet grenzende onachtzaamheid moet worden gekwalificeerd’*.¹⁰²

3.5.3 Opzet en schuld onder de vierde tranche Awb

In de memorie van antwoord bij het wetsvoorstel vierde tranche Awb wordt overwogen:¹⁰³

‘De figuur van de medepleger wordt in het strafrecht dan ook zowel gebruikt bij delicten waarbij opzet of schuld vereist zijn, als bij delicten waarbij dat niet het geval is. In het bestuursrecht gaat het doorgaans om de laatste soort van gevallen.’

Erkend werd echter dat in het fiscale boeterecht vaak wel opzet of grove schuld is vereist.¹⁰⁴

Voorts wordt in de memorie van toelichting bij dit wetsvoorstel het volgende gezegd bij de behandeling van het onderwerp medeplegen:¹⁰⁵ *‘Bovendien moet voor de oplegging van de bestuurlijke boete sprake zijn van verwijtbaarheid.’*

Er zal dus bij de medepleger sprake moeten zijn van voldoende verwijtbaarheid. Mede op basis van het voorgaande kan de vraag worden gesteld welke mate van verwijtbaarheid bij de belastingadviseur aanwezig moet zijn, wil sprake zijn van medeplegen. Moet er sprake zijn van opzet of kan een

¹⁰¹ HR 23 juni 1976, nr. 17.879, *BNB* 1976/199.

¹⁰² HR 19 december 1990, nr. 25.301, *BNB* 1992/217.

¹⁰³ Kamerstukken II 2005/06, 29 702, nr. 7, p. 30.

¹⁰⁴ Kamerstukken II 2005/06, 29 702, nr. 7, p. 30.

¹⁰⁵ Kamerstukken II 2003/04, 29 702, nr. 3, p. 126.

belastingadviseur ook al worden beboet wegens het grofschuldig medeplegen van het doen van een onjuiste aangifte?

In de strafrechtelijke literatuur wordt onder verwijzing naar de parlementaire geschiedenis betoogd dat bij medeplegen het opzet niet alleen gericht moet zijn op de samenwerking, maar ook op de gedraging die onderdeel is van het delict. Daarbij wordt het voorbeeld aangehaald van het delict ‘dood door schuld’ (artikel 307 Sr). Hoewel het bij dood door schuld uiteraard gaat om een heel ander soort delict, is de daarbij behorende wettelijke delictsomschrijving zeer goed vergelijkbaar met de tekst van de fiscale vergrijpboetes. Bij dood door schuld gaat het om het bestraffen van een gebeurtenis (de dood) die te wijten is aan schuld van een persoon. Bij fiscale vergrijpboetes gaat het om het beboeten van een gebeurtenis (opzettelijk onjuist doen van een aangifte) die te wijten is aan grove schuld of opzet. Het is vanwege die vergelijkbare structuur in de delictsomschrijvingen van belang te bezien hoe strafrecht omgaat met het medeplegen van dood door schuld. Bij dood door schuld is het mogelijk dat twee personen samen opzettelijk een feitelijke handeling verrichten waardoor iemand overlijdt, hoewel beide dat niet wilden. Beide kunnen dan – indien hen schuld kan worden verweten – worden veroordeeld wegens het medeplegen van dood door schuld.¹⁰⁶

De AWR kent de volgende gebeurtenissen waarvoor een boete kan worden opgelegd:

- het onjuist of onvolledig doen van aangifte (artikel 67d AWR);
- de aanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld of anderszins te weinig belasting is geheven (artikel 67e AWR); en
- dat de belasting die moet worden afgedragen of voldaan (gedeeltelijk) niet of niet tijdig is betaald (artikel 67f AWR).

In theorie is het bij de vergrijpboetes ex artikel 67e en 67f AWR mogelijk dat de belastingplichtige en de belastingadviseur samen iets doen, waardoor de bewuste gebeurtenis intreedt, hoewel zij dat niet wilden. Te denken valt aan het niet (tijdig) betalen van omzetbelasting door de belastingplichtige op (onjuist) advies van de belastingadviseur. Toepassing van hetgeen hiervoor is opgemerkt over dood door schuld zou betekenen dat er opzet is op de samenwerking en op de gedraging, maar ook dat het intreden van de gebeurtenis (het niet tijdig betalen) niet aan hun opzet is te wijten. Indien hen beiden wel grove schuld valt te verwijten, kunnen zij worden beboet wegens medeplegen. Het lijkt onder omstandigheden dus mogelijk te zijn dat niet alleen wegens medeplegen een boete kan worden opgelegd indien sprake is van opzet, maar ook indien sprake is van grove schuld.¹⁰⁷ Bij de boete ex artikel 67d AWR (de boete bij primitieve aanslag) is dit laatste niet mogelijk, omdat in dat geval

¹⁰⁶ J. Rummelink, *Mr. D. Hazewinkel-Suring's Inleiding tot de studie van het Nederlandse strafrecht*, Deventer: Gouda Quint BV 1996, p. 408.

¹⁰⁷ 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, Kluwer 2007, Deventer, p. 59-63.

alleen een boete kan worden opgelegd indien sprake is van opzet. Overigens is tijdens de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel vierde tranche Awb geen aandacht geschonken aan gevallen waarin sprake was van grove schuld. Voorzichtigheid op dit punt is dus geboden, omdat naar mijn mening ook een bestuurlijke boete kan worden opgelegd indien sprake is van grove schuld.

Bedacht moet worden dat niet alleen vergrijpboetes kunnen worden opgelegd wegens medeplegen. Het is namelijk ook mogelijk dat de opzet van een medeplegende belastingadviseur ziet op de samenwerking met een belastingplichtige en op een gedraging die wordt bestraft met een verzuimboete. In de fiscale praktijk zal de inspecteur waarschijnlijk niet snel de behoefte hebben om aan een belastingadviseur een verzuimboete op te leggen wegens medeplegen. In de meeste gevallen kan de inspecteur kiezen tussen het opleggen van een vergrijpboete en een verzuimboete. In opzetgevallen zal hij – naar verwachting – doorgaans kiezen voor de (zwaardere) vergrijpboete. Niettemin zijn gevallen denkbaar waarin een verzuimboete zou kunnen worden opgelegd wegens medeplegen. Daarbij kan gedacht worden aan gevallen waarin als gevolg van vrijwillige verbetering¹⁰⁸ geen vergrijpboete meer kan worden opgelegd. Dit sluit echter niet het opleggen van verzuimboetes uit. Voorts zou gedacht kunnen worden aan fiscale verzuimboetes, waarvoor geen vergelijkbare vergrijpboete bestaat, bijvoorbeeld artikel 40 Wet OB 1968.

3.6 Verwijtbaarheid

Uit de definitie van medeplegen vloeit, zoals hiervoor bleek, voort dat behalve bij de medeplegende belastingadviseur ook bij de belastingplichtige voldoende mate van schuld moet bestaan. Hij moet ook opzet hebben gehad op de samenwerking en op de gedraging. Dat betekent dat wanneer wel bij de belastingadviseur, maar niet bij de belastingplichtige de opzet of grove schuld aanwezig is die vereist is, aan de belastingadviseur geen fiscale boete kan worden opgelegd wegens medeplegen.

Voor de toepassing van het begrip medeplegen is arrest HR 6 december 2005¹⁰⁹ van groot belang. In dit arrest ging het om een geval van oplichting. Belanghebbende heeft bij de aanvraag van een hypothecaire lening valse taxatierapporten en loonstroken overhandigd. Door de valse taxatierapporten en loonstroken was de bank bereid tot een hoge hypothecaire lening te verstrekken. Degene op wiens naam de onroerende zaak en lening was gesteld, was vrijgesproken van oplichting omdat de daarvoor vereiste opzet niet was bewezen. De verdachte in die zaak die door de Hoge Raad werd berecht was door het Hof Leeuwarden veroordeeld als medepleger van de oplichting. De Hoge Raad oordeelde dat medeplegen in het onderhavige geval nodig is dat de bewuste samenwerking van beiden gericht is op het begaan van de ten laste gelegde oplichting. De Hoge Raad zegt in zijn

¹⁰⁸ Artikel 67n AWR en par. 5 BBBB 2010.

¹⁰⁹ HR 6 december 2005, *LJN* AU2246.

overweging: *‘Nu oplichting slechts strafbaar is indien het vereiste opzet aanwezig, leidt het ontbreken van dat opzet bij een van beiden ertoe dat niet gesproken kan worden van bewuste samenwerking op het opzettelijk begaan op het opzettelijk begaan van de oplichting’.*

Wanneer dit arrest wordt toegepast op de vergrijpboeten uit de AWR betekent dit dat een derde (in dit geval de belastingadviseur) alleen kan worden aangemerkt als medepleger, als ook de belastingplichtige dat vergrijp heeft gepleegd. Indien de belastingplichtige zelf geen pleger is, kan er vanzelfsprekend ook nooit een medepleger (de belastingadviseur) zijn. In dat geval kan aan de belastingadviseur geen vergrijp boete worden opgelegd.

Deze lijn wordt ook gevolgd door de Hoge Raad in fiscale boetezaken zoals blijkt uit de zogenoemde ‘toerekeningsarresten’ van 1 december 2006.¹¹⁰ In deze arresten besliste de Hoge Raad dat toerekening van opzet of grove schuld van een belastingadviseur aan een belastingplichtige niet mogelijk is. De Hoge Raad nuanceert dit oordeel vervolgens wel door te stellen dat opzet of grove schuld van de adviseur toch voor rekening van de belastingplichtige kan komen als deze niet *‘... de zorg heeft betracht die redelijkerwijs van hem kan worden gevergd bij de keuze van zijn adviseur en bij de samenwerking met die adviseur’.*

Om fouten van een belastingadviseur te kunnen toerekenen aan een belastingplichtige moet dus sprake zijn van enige verwijtbaarheid aan de zijde van de belastingplichtige.

Wat in redelijkheid kan worden gevergd is volgens de Hoge Raad afhankelijk van de omstandigheden van het geval. In een tweetal fiscale boetezaken gewezen arresten heeft de Hoge Raad daar invulling aan gegeven.¹¹¹ Kort gezegd komt de Hoge Raad tot het oordeel dat indien een belastingplichtige voor de behartiging van diens fiscale belangen een gerenommeerd kantoor heeft ingeschakeld als uitgangspunt moet gelden dat belastingplichtige aan diens fiscale verplichtingen wenst te voldoen. Daarbij geldt geen algemene eis dat de belastingplichtige ter voorkoming van fouten zich in de op hem/haar van toepassing zijnde regels moet verdiepen. Indien belastingplichtige dat wel heeft gedaan betekent dat nog niet dat hij/zij dan ook moet controleren of diens belastingadviseur de wettelijke regelingen goed heeft toegepast. De belastingplichtige mag aan hem gerichte stukken voorts ongelezen doorsturen naar zijn belastingadviseur ter behandeling daarvan. Dit betekent dat hoe passiever de rol van een belastingplichtige in diens contacten met zijn of haar belastingadviseur, hoe minder snel een belastingplichtige als pleger van een vergrijp aangemerkt kan worden. Is die communicatie er wel en is in die communicatie ook inhoudelijk gesproken over fiscale kwesties en hun gevolgen dan zal de belastingplichtige minder snel kunnen stellen enkel een belastingadviseur te

¹¹⁰ HR 1 december 2006, nr. 40.369, *BNB* 2007/151 en HR 1 december 2006, nr. 40.518, *V-N* 2006/62.4.

¹¹¹ HR 29 februari 2008, *V-N* 2008/12.10 en HR 13 februari 2009, *V-N* 2009/9.7.

hebben ingeschakeld. In deze situatie zal belastingplichtige doorgaans sneller als pleger worden aangemerkt.

3.7 Conclusie

Beboeting van de adviseur wegens medeplegen is alleen mogelijk indien er tussen cliënt en adviseur ‘dubbel opzet’ bestond, dat wil zeggen opzet op de samenwerking en opzet op de gedraging. Dit dubbele opzetvereiste impliceert overigens nog niet dat het moet gaan om ‘pure opzetgevallen’. Het zal waarschijnlijk ook mogelijk worden dat voor medeplegen aan belastingadviseurs een vergrijpboete wegens grove schuld of een verzuimboete wordt opgelegd. Wat betreft vergrijpboetes moet daarbij bedacht worden dat de wet als voorwaarde voor het opleggen van een boete afhankelijk stelt van een bepaalde gebeurtenis die aan opzet of grove schuld is te wijten. Er moet dus sprake zijn van een gedraging en een gevolg van die handeling (bijvoorbeeld dat te weinig belasting is geheven). Alleen in die gevallen waarin men zowel opzet op de gedraging had als opzet op het gevolg (dat wil zeggen het gevolg wilde en dan wel op de koop toe heeft genomen), kan een vergrijpboete wegens opzet worden opgelegd. Bij medeplegen gaat het – behalve om opzet op de samenwerking – ook om opzet op de gedraging. In gevallen waarin (i) opzet op de samenwerking en (ii) opzet op de gedraging bestaat, maar niet (iii) opzet op het gevolg, is het niet mogelijk om op grond van medeplegen een vergrijpboete op te leggen aan de belastingadviseur wegens opzet. Indien wel is voldaan aan alle voorwaarden voor medeplegen, dan kan wel een bestuurlijke boete aan de belastingadviseur worden opgelegd. Indien in die situaties wordt geoordeeld dat het intreden van het gevolg te wijten is aan grove schuld, kan ook aan de medeplegende adviseur een vergrijpboete worden opgelegd wegens grove schuld.

De invoering van de vierde tranche Awb zal geen wijziging aanbrengen in het uitgangspunt dat de inspecteur het bestaan van opzet dient te bewijzen. In de parlementaire stukken wordt ook benadrukt dat de invoering van de beboetingsmogelijkheid bij medeplegen niet zal leiden tot een aanzienlijke stijging van het aantal boetes.¹¹² De minister van Justitie heeft bij de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel vierde tranche Awb ook laten weten dat de Belastingdienst niet actief op zoek zal gaan naar medeplegers.¹¹³ Daarnaast heeft de inspecteur een dubbele goedkeuring nodig om een boete aan een medepleger op te kunnen leggen op grond van paragraaf 2 van het BBBB 2010. Daardoor zou de gedachte kunnen ontstaan dat het allemaal wel zal meevallen met de beboeting van belastingadviseurs. Voorzichtigheid lijkt hier echter geboden. Dit zou zo maar eens om kunnen slaan.

¹¹² Kamerstukken II 2003/04, 29 702, nr. 3, p. 80.

¹¹³ Handelingen II 2006/07, 29702, p. 77-4071.

Allereerst valt niet te verwachten dat wanneer inspecteurs het bewijs van medeplegen ‘op een presenteerblaadje’ krijgen aangereikt, zij zullen afzien van de mogelijkheid van beboeting. Het is in dit kader goed om te bedenken dat een inspecteur bij een beoordeling van de vraag of een belastingplichtige een vergrijpboete moet worden opgelegd en zo ja, welke, zich geregeld een beeld kan vormen van het optreden van een adviseur. Daarnaast moet ook bedacht worden dat onder de bij medeplegen vereiste opzet op de gedraging ook ‘voorwaardelijk opzet’ wordt begrepen, oftewel het willens en wetens aanvaarden van de aanmerkelijke kans dat die gedraging zich voordoet. In veel gevallen is het bestaan van voorwaardelijke opzet gemakkelijker te bewijzen dan ‘gewoon’ opzet.

Verder zal een inspecteur in gevallen waarin minder duidelijkheid bestaat over het handelen van een belastingadviseur, gebruik kunnen maken van vermoedens en van objectivering. Bij objectivering wordt gekeken wat een normale, professionele, redelijk denkende en handelende belastingadviseur in een vergelijkbare situatie (deze fungeert dan als ‘maatman’ of ‘criteriumfiguur’) zou weten en/of zou doen. Indien bijvoorbeeld deze ‘normale belastingadviseur’ bepaalde kennis zou hebben, dan wordt vermoed dat die kennis in de concrete situatie ook aanwezig was. Ook kan in sommige gevallen waarin de ‘normale belastingadviseur’ anders zou hebben gehandeld dan daadwerkelijk is gehandeld, worden vermoed dat sprake is van voorwaardelijk opzet. Het gebruik van vermoedens en objectivering wordt veelvuldig toegepast in het strafrecht en ook al in het fiscale boeterecht. Het is dan aan de betrokken belastingadviseur om te bewijzen dat hij ten onrechte vergeleken wordt met de ‘normale belastingadviseur’. Dit tegenbewijs is vaak moeilijk te leveren.

Naar mijn mening zal de toekomst moeten uitwijzen of de vierde tranche Awb zal leiden tot meer boetes aan de belastingadviseurs als medeplegers. Naar mijn weten zijn er op dit moment nog geen bestuurlijke boetes aan belastingadviseurs opgelegd. In de dagelijkse praktijk zal de inspecteur naar mijn mening moeite krijgen om opzet van de belastingadviseur aan te tonen. Alleen een nauwe en volledige samenwerking is niet voldoende om een vergrijpboete op te leggen. De betrokkenen zullen bewust moeten hebben samengewerkt waarbij zij opzet moeten hebben gehad op enerzijds de samenwerking en anderzijds op het plegen van het vergrijp. De bewijsproblemen worden vergroot doordat toerekening van opzet of grove schuld van de belastingadviseur aan de belastingplichtige niet meer mogelijk is sinds de ‘toerekeningsarresten’.¹¹⁴ Kortom, indien de belastingadviseur wel opzet of grove schuld heeft, en de belastingplichtige niet, zal noch aan de adviseur, noch de belastingplichtige een vergrijpboete kunnen worden opgelegd.¹¹⁵ Zeker gezien vanuit het standpunt van de fiscus, is op dit punt een lacune dat de vierde tranche niet oplost. Een tweede kwestie is hoe de inspecteur aan de

¹¹⁴ HR 1 december 2006, nr. 40.369, *BNB* 2007/151 en HR 1 december 2006, nr. 40.518, *V-N* 2006/62.4.

¹¹⁵ Aldus ook M.J. Pelinck, ‘Boete voor de adviseur? Dan liever Amerikaanse toestanden’, *TFB* 2007/2 en P. de With, ‘Knelpunten fiscale boete recht opgelost door de Vierde tranche?’, *TFB* 2007/2.

vereiste informatie komt om opzet van een belastingadviseur aan te tonen, aangezien in de controle sfeer geen inzage gevraagd mag worden in verstrekte adviezen en overige contacten op basis van het fair play beginsel. Daar komt bij dat advocaten en notarissen een nog verdergaand, wettelijk verankerd, verschoningsrecht hebben, waardoor zij waarschijnlijk minder snel een bestuurlijke boete als mededader zullen riskeren dan belastingadviseurs. Het is niet bekend hoe omgegaan moet worden met een casus waarin vrijwillig informatie aan de inspecteur wordt verstrekt (waarin de inspecteur normaal geen inzicht in zou hebben) door belastingplichtige en/ of belastingadviseur wanneer zij in een boete procedure lijnrecht tegenover elkaar komen te staan. Toekomstige rechtspraak zal op dit punt meer duidelijkheid moeten geven.

4 Handhavingsbeleid rondom het daderschap in de vierde tranche Awb

4.1 Inleiding

De AWR bevat bepalingen die de Belastingdienst de mogelijkheid geeft bestraffende sancties op te leggen aan de belastingplichtige of de inhoudingsplichtige indien deze een overtreding hebben begaan bij het nakomen van hun fiscale verplichtingen. Enerzijds is het mogelijk een belanghebbende via de bestuursrechtelijke weg een boete op te leggen. Anderzijds is het mogelijk de belanghebbende via de strafrechtelijke weg te bestraffen. Vóór 1 januari 1998 vloeiende de boete (destijds aangeduid als ‘verhoging’) automatisch voort uit de wet. Sinds 1 januari 1998 vloeit de boete niet automatisch meer uit de wet voort, maar heeft de inspecteur in bepaalde gevallen de mogelijkheid een boete op te leggen. Bij het *opleggen* van de boete heeft hij een zekere beleidsvrijheid. In het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst 2010 (hierna: BBBB 2010)¹¹⁶ is deze beleidsvrijheid ingevuld met door de Staatssecretaris van Financiën gegeven regels. Dit is slechts een ‘besluit’ en bindt in zoverre alleen de fiscus op grond van het vertrouwensbeginsel.

In het vorige hoofdstuk is uiteengezet aan welke bewijslast de inspecteur moet voldoen wil hij aan een belastingadviseur / belastingadvieskantoor als medepleger een bestuurlijke boete kunnen opleggen. In dit hoofdstuk zal ik ingaan op het handhavingsbeleid rondom het daderschap in de vierde tranche Awb. Daarbij zal ik ten eerste ingaan op de bedoeling van de wetgever met de invoering van de vierde tranche Awb (§ 4.2) en aangeven of door de invoering van de vierde tranche Awb het fiscaal boeterecht ingrijpend is veranderd. Vervolgens zal ik in paragraaf 4.3 ingaan welke procedure de inspecteur moet volgen om een boete te kunnen opleggen aan een adviseur en wat de strafmaat is voor een medepleger op grond van het BBBB 2010. Hierbij zal ik een onderscheid maken tussen de verzuimboete en de vergrijpboete. In paragraaf 4.4 zal ik ingaan op welk effect de vierde tranche Awb kan hebben op de ATV richtlijnen. Tot slot zal het hoofdstuk worden afgesloten met een conclusie (§ 4.5).

¹¹⁶ Besluit van 28 juni 2010, nr. DGB2010/3203M, laatstelijk gewijzigd bij Stcrt. 2010, 20116.

4.2 Bedoeling wetgever

De handhaving van het bestuursrecht wordt geregeld in hoofdstuk 5 Awb. De handhaving is er op gericht om de naleving van rechtsregels te bevorderen of een overtreding te beëindigen.¹¹⁷

De naleving hoeft daarmee nog niet verzekerd te zijn zoals de term ‘bevorderen’ aangeeft.

Voor handhaving wordt in de praktijk gebruik gemaakt van verschillende middelen. Te denken valt aan een handhavingsinstrument zoals voorlichting over de inhoud van voorschriften, waar geen wettelijke regeling aan te grondslag ligt. Daarnaast zijn er ook handhavingsinstrumenten zoals toezichts- en opsporingsbevoegdheden en sanctie bevoegdheden die wel een wettelijke regeling als basis nodig hebben.

Handhaving van het Bestuursrecht geschiedt van oudsher zowel met bestuursrechtelijke als met strafrechtelijke middelen. Doordat de Awb niet de juiste plaats is om strafrechtelijke handhaving te regelen, ziet hoofdstuk 5 Awb alleen op bestuurlijke handhaving.¹¹⁸ Het belang van deze bestuurlijke handhaving, waarbij lange tijd vooral op het strafrecht werd vertrouwd, is de laatste decennia sterk toegenomen. Vanaf het einde van de jaren tachtig werd duidelijk dat de handhaving van de bestuursrechtelijke wetgeving te wensen overliet. Het beleidsplan ‘*Recht in beweging*’¹¹⁹ constateerde dat bij de handhaving van ordeningswetgeving een toenemend beroep werd gedaan op de strafrechtelijke handhaving. Doordat tegelijk ook het commune strafrecht een steeds grotere handhavingsinzet vergde, kwam het strafrechtelijk handhavingsapparaat hierdoor onder druk te staan. In de nota ‘*Met vaste hand*’¹²⁰ werd deze stand van zaken benoemd als het ‘handhavingstekort’. Dit is het geval wanneer bij niet-naleving een tot handhaving bevoegde instantie rehtens moet handhaven, maar niet kan of wil handhaven.¹²¹ Het handhavingstekort is te wijten aan meerdere oorzaken, waaronder geen goede handhaafbare normen, lange procedures, onvoldoende handhavingsbevoegdheden en het ontbreken van een behoorlijk handhavingsbeleid.¹²² Het is van groot belang dat het handhavingstekort wordt teruggedrongen, omdat onvoldoende handhaving de rechtszekerheid en rechtsgelijkheid van de burgers aantast en het gezag van het recht in geding brengt. Versterking van de rechtshandhaving onder meer door het daadwerkelijk benutten en verder ontwikkelen van het bestuursrechtelijk handhavingsstelsel kan het handhavingstekort terugdringen.

¹¹⁷ J.T.K. Bos, G.A.M. Giesen, J. de Groot, F.C.M.A. Michiels, *Handhaving van het bestuursrecht*, Alphen aan den Rijn: Samsom H.D. Tjeenk Willink 1995, p. 12.

¹¹⁸ Kamerstukken II 2003/04, 29 702, nr. 3, p. 73.

¹¹⁹ Aldus Kamerstukken II 2003/04, 29 702, nr. 3, p. 73 waarin wordt verwezen naar Kamerstukken II 1990/91, 21 829, nrs. 1-2.

¹²⁰ Aldus Kamerstukken II 2003/04, 29 702, nr. 3, p. 73 waarin wordt verwezen naar Kamerstukken II 1990/91, 22045, nrs. 1-2.

¹²¹ F.C.M.A. Michiels, *Handhaven op niveau*, WODC, Commissie Bestuursrechtelijke en Privaatrechtelijke Handhaving, Deventer: Tjeenk Willink 1998.

¹²² F.C.M.A. Michiels, *Handhaven op niveau*, WODC, Commissie Bestuursrechtelijke en Privaatrechtelijke Handhaving, Deventer: Tjeenk Willink 1998.

Waarom de 4^e tranche Awb?

De vierde tranche Awb die op 1 juli 2009 in werking is getreden bevat regels betreffende de bestuursrechtelijke geldschulden, bestuurlijke handhaving (in het bijzonder de bestuurlijke boete) en attributie van bevoegdheden van ambtenaren. Bij elk van deze drie onderwerpen in de vierde tranche Awb gaat het om uitvoering van al eerder aangekondigde voornemens. Bij de totstandkoming van de derde tranche Awb is er door de Tweede Kamer op gewezen dat het wenselijk zou kunnen zijn om in de Algemene wet bestuursrecht enkele algemene bepalingen over bestuurlijke handhaving of beginselen betreffende bestuurlijke handhaving op te nemen.¹²³ De regering heeft hierop geantwoord dat de Commissie wetgeving algemene regels van bestuursrecht in het kader van de vierde tranche Awb zou nagaan of het wenselijk en mogelijk was dergelijke algemene bepalingen te formuleren.¹²⁴ Gebleken is dat aan een beperkt aantal algemene bepalingen inderdaad behoefte bestaat; deze zijn opgenomen in titel 5.1 van de vierde tranche Awb. Naast bepalingen betreffende cumulatie en samenloop gaat het daarbij onder meer om een vastlegging van het zogenoemde legaliteitsbeginsel voor bestuurlijke sancties.

Het laatste onderdeel van de vierde tranche Awb heeft betrekking op een regeling voor bestuurlijke handhaving en kan worden gezien als een afronding van een ontwikkeling die zich in de jaren tachtig heeft ingezet. In die ontwikkeling werd de strafrechtelijke handhaving van regelgeving steeds meer complementair ten opzichte van andere vormen van handhaving gezien.¹²⁵ Daarnaast kan gesproken worden van een trend, waarbij delen van het strafrecht overgaan naar het bestuursrecht, omdat het strafrecht niet meer in staat zou zijn haar gegroeide taken allemaal naar behoren uit te voeren.¹²⁶ Uitgangspunt is daarbij volgens de regering dat nodeloze verschillen tussen de rechtsgebieden moeten worden voorkomen. Wanneer de privaatrechtelijke- of strafrechtelijke regels ook voor bestuursrechtelijke verhoudingen goed voldoen, moet daarbij worden aangesloten. Dit zou geen probleem moeten zijn omdat veel van wat op het eerste gezicht typisch bestuurs-, straf- of privaatrechtelijk lijkt bij nadere beschouwing een uitwerking is van gemeenschappelijke rechtsbeginselen op verschillende rechtsgebieden. Zo berust ook de thans voorgestelde regeling betreffende de bestuurlijke boete op beginselen als ‘geen straf zonder schuld’, *ne bis in idem* en *nulla poena sine lege*. Bestrafing door het bestuursorgaan in plaats van door de rechter vraagt een iets andere uitwerking op het niveau van de precieze regels, maar de dragende beginselen zijn gelijk. Het gaat in deze gevallen dus steeds om het vinden van een evenwicht tussen enerzijds het geven van

¹²³ Kamerstukken II 1994/95, 23 700, nr. 7, p. 42 en 43 (vragen 6.9 en 6.14).

¹²⁴ Kamerstukken II 1994/95, 23 700, nr. 8, antwoorden 6.9 en 6.14.

¹²⁵ Vgl. NJCM-commentaar op het voorontwerp Vierde tranche Algemene wet bestuursrecht, p. 1.

¹²⁶ F.C.M.A. Michiels en R. Widdershoven, *De Bestuurlijke boete als instrument voor de gemeentelijke handhaving in Nederland*, p. 2.

eigen, afwijkende regels voor het bestuursrecht waar dat nodig is en anderzijds het aansluiten bij bestaande privaot- of strafrechtelijke regels waar dat mogelijk is.¹²⁷

In het belastingrecht kennen we de mogelijkheid tot boeteoplegging al heel lang. Voor het fiscale boeterecht verandert er door de invoering van de vierde tranche Awb weinig omdat in het fiscale recht al een set met handhavingsmogelijkheden bestond. De bij de boeteoplegging te volgen procedure blijft grotendeels ongewijzigd. Ook na de invoering van de vierde tranche Awb blijven de specifieke regelingen omtrent het opleggen van fiscale boeten, zoals de omschrijving van de beboetbare gedragingen en de hoogte van de maximale boetebedrag, opgenomen in de AWR. De algemene regels met betrekking tot het opleggen van bestuurlijke boeten zijn terug te vinden in de Awb. Ondanks het feit dat in de AWR reeds de mogelijkheid bestond om een bestuurlijke boete op te leggen heeft de inwerkingtreding van de vierde tranche Awb voor de fiscaliteit meer gevolgen dan alleen een herschikking van formeelrechtelijke bepalingen. Door de invoering van de vierde tranche Awb worden de handhavingsmogelijkheden namelijk uitgebreid doordat het nu ook mogelijk is aan een ander dan de belastingplichtige/ inhoudingsplichtige als medepleger een boete te kunnen opleggen.

4.3 Besluit Bestuurlijke Boete Belastingdienst

4.3.1 Vrijheid om een boete te kunnen opleggen.

Bij het *opleggen* van een boete heeft de inspecteur een zekere beleidsvrijheid. In het BBBB 2010¹²⁸ is deze beleidsvrijheid ingevuld met door de Staatssecretaris van Financiën gegeven regels. Dit is slechts een ‘besluit’ en bindt in zoverre alleen de fiscus op grond van het vertrouwensbeginsel. De inspecteur is in beginsel gehouden de voorschriften van het BBBB toe te passen. Hierbij dient te worden opgemerkt dat het BBBB minder stringent is dan de opsomming van de criteria, bedragen en percentages in de hoofdstukken 2, 3 en 4 van het besluit doen vermoeden. In paragraaf 6 van het BBBB wordt aangegeven dat het opleggen van een boete een vorm van straftoemeting is en dat de inspecteur bij uiteindelijk vaststelling van de boete dus niet is gebonden is aan vaste bedragen en percentages. De genoemde criteria, bedragen en percentages hebben betrekking op standaard gevallen. In concrete individuele gevallen dient de inspecteur rekening te houden met omstandigheden die aanleiding geven tot een lagere of hogere boete. Deze omstandigheden vormen het sluitstuk van behoorlijke straftoemeting bij bestuurlijke boeten. De boete die wordt opgelegd kan echter niet hoger zijn dan het wettelijk maximum.¹²⁹

¹²⁷ Kamerstukken II 2003/04, 29 702, nr.3, p. 73-76.

¹²⁸ Besluit van 28 juni 2010, nr. DGB2010/3203M, laatstelijk gewijzigd bij Stcrt. 2010, 20116.

¹²⁹ F.J.P.M. Haas, ‘Bestuurlijke boeten in het belastingrecht’, FED Fiscale studieresie nr. 36, Deventer: Kluwer 2009, p.75-77.

In paragraaf 2, tweede lid van het Besluit BBBB 2010 is het volgende bepaald:

‘Bestuurlijke boeten worden aan de medepleger, feitelijk leidinggever of opdrachtgever opgelegd, met voorafgaand toestemming van de voorzitter van het management team van de betreffende regio en het Directoraat –generaal Belastingdienst (DGBel) (team Particulieren en Formeel Recht).’¹³⁰

Het bovenstaande geeft aan dat de inspecteur niet zomaar kan overgaan tot het opleggen van een boete aan een belastingadviseur als medepleger. Hij dient daarvoor tweevoudig toestemming te verkrijgen, zowel van de voorzitter van het management team als van de DGBel. In afwijking van hetgeen door verschillende beroepsorganisaties is bepleit, is er geen afzonderlijke inspecteur belast met de boete oplegging aan medeplegers. Tot nu toe is geen verdere uitwerking van de procedure voor het opleggen van boeten in het BBBB opgenomen. Hierin zou bijvoorbeeld opgenomen kunnen worden onder welke voorwaarden toestemming tot het opleggen van een boete aan een adviseur zal worden verleend. Daarnaast is er ook geen inzicht in de wijze waarop de toestemming wordt verleend. Is dit slechts een formaliteit of vindt er daadwerkelijk een inhoudelijke toetsing plaats? Dit is nog onduidelijk en de toekomst zal moeten uitwijzen hoe dit uitpakt.

De vraag die hierbij gesteld kan worden is of de rechter de aan een adviseur opgelegde boete in stand kan laten indien er geen toestemming is verleend. Naar mijn mening zou de boete niet in stand kunnen blijven. Een belastingadviseur kan bij de rechter een beroep doen op het BBBB, welke voor de inspecteur bindend is. De inspecteur mag niet ten nadele van de adviseur daarvan afwijken. Door geen toestemming te vragen lijkt het mij dat de inspecteur ten nadele van de adviseur afwijkt van het BBBB. De rechter dient het BBBB op verzoek toe te passen als ware het recht in zin van artikel 79, eerste lid, Wet op de rechterlijke organisatie.¹³¹ Dit zou betekenen dat wanneer een rechter over een boete moet oordelen die aan een adviseur is opgelegd en er geen toestemming tot oplegging van die boete is verleend, hij deze de boete zal moeten vernietigen.

Er is ook een situatie denkbaar dat de toestemming voor het opleggen van een boete aan een adviseur achteraf wordt verleend en wordt overlegd tijdens de behandeling van het beroep. Hoe de rechter in een dergelijk geval dient te oordelen is afhankelijk van de vraag of het boetebesluit ex nunc of ex tunc getoetst moet worden. In het tweede geval was op het moment van opleggen van de boete geen toestemming verleend, waarop het de boete dient te worden vernietigd. In het geval van een ex nunc beoordeling, zijn op het moment van de toetsing de benodigde toestemmingen voorhanden en zou de boete niet kunnen worden vernietigd. Toch ben ik van mening dat indien de benodigde

¹³⁰ Paragraaf 2, Besluit van 28 juni 2010, nr. DGB2010/3203M, laatstelijk gewijzigd bij Stcrt. 2010, 20116.

¹³¹ HR 28 maart 1990, nr. 25 668, *BNB* 1990/194.

toestemmingen niet zijn verleend op het moment van het opleggen van de boete aan de adviseur, deze niet in stand kan blijven. De adviseur kan namelijk een gerechtvaardigd vertrouwen ontleen aan de expliciete mededeling in het BBBB 2010 dat zonder voorafgaande toestemmingen er geen boete door de inspecteur kan worden opgelegd.¹³²

4.3.2 *Strafmaat*

Het opleggen van een boete is een vorm van straftoemeting. Artikel 5:46 lid 1 Awb bepaalt dat de boete tot ten hoogste het wettelijk maximum kan worden opgelegd. Lid 2 van dit artikel bepaald dat de hoogte van de boete in overeenstemming dient te zijn met de ernst van de overtreding en de mate waarin de overtreding aan de overtreder kan worden toegerekend. Bij de bepaling van de hoogte van de boete dient zonodig rekening te worden gehouden met de omstandigheden waaronder de overtreding is gepleegd. In voorkomende gevallen kan draagkracht daarbij een rol spelen volgens de memorie van toelichting bij artikel 5.46 Awb.¹³³ Voor de medepleger is in de Awb geen afzonderlijke boetemaxima vastgesteld. Dat betekent dat aan de belastingadviseur als medepleger eenzelfde boete kan worden opgelegd als aan de belastingplichtige als pleger (maximaal 100%, artikel 67d AWR danwel 300%, artikel 67d lid 5 AWR).

De wettelijke maxima voor de fiscale overtredingen zijn terug te vinden in de AWR. De diverse bestuurlijke boeten voor fiscale overtredingen zijn te onderscheiden in verzuimboeten en de vergrijpboeten.¹³⁴ Deze boeten worden gematigd door het BBBB. In het BBBB is ook geen specifiek beleid opgenomen wanneer één van deze boeten opgelegd wordt aan een medepleger. Hierdoor ontbreekt beleid dat ziet op de maximale boete die aan een medepleger kan worden opgelegd.

Vergrijpboeten

Voor de vergrijpboete leidt de toepassing van het BBBB ertoe dat de maximale boeten uit de AWR slechts in uitzonderingsgevallen zullen worden opgelegd. Voornamelijk bij recidive, listigheid, valsheid of samenspanning kan en zal een vergrijpboete van 100% (en in sommige gevallen zelfs van 300%) van de enkelvoudige belasting worden vastgesteld.¹³⁵ In alle andere gevallen zal de vergrijpboete bij opzet worden gematigd tot 50% van de enkelvoudige belasting. De vergrijpboete voor grove schuld bedraagt 25%. Alleen in het geval van recidive kan deze op 50% worden vastgesteld.¹³⁶ Naar mijn mening kan verondersteld worden dat, nu beleid dat ziet op de bepaling van de maximale hoogte van een vergrijpboete op te leggen aan een adviseur als medepleger ontbreekt,

¹³² R.A.E.L Post, S.W.J. Baetsen, P.J. van Amersfoort, E.J.M. Rosier, A.J. van Lint en E.H. Muijen-van Bruinisse, *Fiscaal Advies: 'Wie durft Nog? 1 jaar vierde tranche Awb'*, Maastrichtse fiscale symposia 20, Deventer: Kluwer 2011, p. 24.

¹³³ Kamerstukken II 2003/04, 29 702, nr. 3.

¹³⁴ Verzuimboeten: artikel 67a t/m 67c, 67ca AWR en artikel 63b, lid 1 IW 1990. Vergrijpboeten: artikel 67d t/m 67f AWR.

¹³⁵ Paragraaf 8, Besluit van 28 juni 2010, nr. DGB2010/3203M, laatstelijk gewijzigd bij Stcrt. 2010, 20116.

¹³⁶ Paragraaf 25, Besluit van 28 juni 2010, nr. DGB2010/3203M, laatstelijk gewijzigd bij Stcrt. 2010, 20116.

aangesloten zal worden bij de geldende maatstaven voor belastingplichtige / inhoudingsplichtige. Dit betekent dat de vergrijpboete opgelegd aan een adviseur als medepleger een percentage van de enkelvoudige belasting zal bedragen. Dit zal bij de vergrijpboeten tot hele hoge boetes kunnen leiden.

Eén van de vragen die hierbij opkomt, is of het realistisch is om de hoogte van een vergrijpboete die opgelegd kan worden aan de adviseur als medepleger primair te laten afhangen van het bedrag dat door zijn cliënt aan belasting is ontdoken? Daarnaast kan de vraag gesteld worden hoe de samenloop van beboeting gaat lopen en wat de hoogte van de boete zal zijn wanneer er meerdere betrokkenen voor hetzelfde feit een boete opgelegd gaan krijgen? Het uitgangspunt bij bestraffing, en daarom ook bij het opleggen van een bestuurlijke boete, behoort te zijn het persoonlijk verwijt dat aan de overtreder kan worden gemaakt, rekening houdend met de persoonlijke omstandigheden van de betrokkene, bijvoorbeeld diens draagkracht.¹³⁷ Bij het opleggen van een vergrijpboete aan een medepleger zal naar mijn mening rekening moeten worden gehouden met de persoonlijk omstandigheden aangezien de medepleger een andere rol vervult dan de belastingplichtige. De medepleger heeft vaak geen belang bij het ontduiken van de belasting, wat anders is bij een belastingplichtige die door het ontduiken van belasting verrijkt zal worden. De Commissie ‘Aan wie kan een bestuurlijke boete worden opgelegd?’ (hierna: de Commissie) heeft bepleit om de (procentuele) koppeling tussen boete en belastingschade wanneer sprake is van medeplegen (meer) los te laten en in het BBBB 2010 aandachtspunten te formuleren die naar de verwijtbaarheid en de omstandigheden te kijken.¹³⁸ De Commissie merkt op dat een lijst met factoren die een rol kunnen spelen bij het opleggen van een vergrijpboete aan iemand anders naast de normadressaat uitkomst kan bieden. Het vastleggen van concrete regels waarin staat wanneer een vergrijpboete naast de normadressaat aan een derde kan worden opgelegd is volgens de commissie te star.¹³⁹ Ik deel deze mening van de Commissie omdat wanneer er concrete regels worden vastgesteld er altijd situaties zullen zijn waarbij deze regels geen uitkomst zullen bieden. Naar mijn mening zou per situatie naar de factoren moeten worden gekeken die daarbij een rol kunnen spelen. Een andere oplossing zou zijn om aansluiting te zoeken bij artikel 69 AWR. Voor het opzettelijk niet of te laat nakomen van verplichtingen geldt een maximum geldboete van de vierde categorie. Naast het (hogere) nadeelbedrag, is ter zake van het strafrechtelijke delict van het onjuist of onvolledig doen van aangifte de maximale straf bepaald op een geldboete van de vijfde categorie. Binnen deze categorieën zou ten behoeve van de beleidsmatig nagestreefde landelijke gelijkheid in de bestraffing kunnen worden

¹³⁷ M.W.C. Feteris, H.E. Bröring, R.W.J. Kerckhoffs, R.J. Koopman, R.F.C. Spek, W.E.C.A. Valkenburg. *Aan wie kan een bestuurlijke boete worden opgelegd?* Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, no. 233. Deventer: Kluwer 2007, p. 61.

¹³⁸ M.W.C. Feteris, H.E. Bröring, R.W.J. Kerckhoffs, R.J. Koopman, R.F.C. Spek, W.E.C.A. Valkenburg. *Aan wie kan een bestuurlijke boete worden opgelegd?* Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, no. 233. Deventer: Kluwer 2007, p. 62. Zie ook F.J.P.M. Haas en D.N.N. Jansen, ‘De vierde tranche Awb; de opmars van het strafrecht in het belastingrecht’, *FTV* 2009/09.

¹³⁹ M.W.C. Feteris, H.E. Bröring, R.W.J. Kerckhoffs, R.J. Koopman, R.F.C. Spek, W.E.C.A. Valkenburg. *Aan wie kan een bestuurlijke boete worden opgelegd?* Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, no. 233. Deventer: Kluwer 2007, p. 81.

gewerkt met percentages. Daarbij zou de inspecteur bij de boeteoplegging in acht dienen te nemen de al dan niet initiërende rol die de belastingadviseur heeft vervuld.¹⁴⁰

Verzuimboeten

De inspecteur zal bij het te laat indienen van bijvoorbeeld een aangifte vennootschapsbelasting in eerste instantie een verzuimboete opleggen die 50% van het wettelijk maximum bedraagt (€ 2.460 voor het jaar 2011).¹⁴¹ In uitzonderlijke gevallen zal de inspecteur een boete opleggen die 100% van het wettelijk maximum bedraagt. Van een uitzonderlijk geval is sprake indien een belanghebbende stelselmatig in verzuim is.¹⁴² Nu geen aparte boete regeling in het BBBB is opgenomen voor de medepleger betekent dit dat wanneer sprake is van een verzuim, ook de belastingadviseur als medepleger een boete opgelegd kan krijgen van 50% van het wettelijk maximum en in uitzonderlijke gevallen een boete van 100% van het wettelijk maximum. Wanneer sprake is van stelselmatig verzuim bij een medepleger en welke verzuimen daar voor meetellen is niet bekend. Wordt er gekeken naar verzuimen per belastingplichtige per belastingmiddel of naar het totaal aantal verzuimen die worden begaan door een bepaalde belastingadviseur? Daarnaast kan de vraag gesteld worden hoe omgegaan moet worden wanneer de verzuimboete bij de belastingplichtige 100% van het wettelijk maximum bedraagt omdat sprake is van een stelselmatig verzuim en aan de belastingadviseur nog niet eerder een verzuimboete is opgelegd? Vragen waarop in de parlementaire geschiedenis geen antwoord is gegeven. Naar mijn mening en zoals de Commissie¹⁴³ ook bepleit zou het systeem meer gediend zijn als de wetgever het beboeten van medeplegers van verzuimen wettelijk of door middel van het BBBB in algemene zin uitsluit.¹⁴⁴ Nu dit niet is gebeurd is het naar mijn mening onvoldoende inzichtelijk hoe de hoogte van een verzuimboete in verschillende situaties voor een medepleger vastgesteld moet worden. Dit kan leiden tot willekeur en diversiteit aan verzuimboetes waardoor de rechtsbescherming wordt geschaad. Daarnaast verwacht de regering dat verzuimboeten niet of nauwelijks zullen worden opgelegd aan medeplegers aangezien de automatiseringssystemen van de Belastingdienst namelijk geen ruimte bieden om medeplegers op te sporen. Aangezien er bij beboeting van verzuimen in de regel geen enkel onderzoek wordt verricht, is het lastig aan te geven wie bij het verzuim betrokken zijn geweest. Het medeplegen van verzuimen zal waarschijnlijk slechts in incidentele gevallen, bij bijvoorbeeld een belastingcontrole, geconstateerd worden.¹⁴⁵

¹⁴⁰ G.J.E de Bont, 'Het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst en de Vierde Tranche', *NTFR* 2009-1352.

¹⁴¹ Zie artikel 67a AWR jo. Paragraaf 21 BBBB 2010.

¹⁴² Paragraaf 21, lid 6b BBBB 2010

¹⁴³ M.W.C. Feteris, H.E. Bröring, R.W.J. Kerckhoffs, R.J. Koopman, R.F.C. Spek, W.E.C.A. Valkenburg. *Aan wie kan een bestuurlijke boete worden opgelegd?* Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, no. 233. Deventer: Kluwer 2007, p. 55.

¹⁴⁴ M.W.C. Feteris, H.E. Bröring, R.W.J. Kerckhoffs, R.J. Koopman, R.F.C. Spek, W.E.C.A. Valkenburg. *Aan wie kan een bestuurlijke boete worden opgelegd?* Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, no. 233. Deventer: Kluwer 2007, p. 56.

¹⁴⁵ Kamerstukken I 2007/08, 29 702, nr. C p. 49.

4.4 AAFD-Richtlijnen¹⁴⁶

De Belastingdienst hecht grote waarde aan juiste ingediende aangiften en de juiste afdracht van belasting. Om te bewerkstelligen dat daadwerkelijk juiste aangiften worden ingediend en daadwerkelijk het juiste bedrag wordt afgedragen, wordt zonodig gebruik gemaakt van bestuurs- en strafrechtelijke sancties. De Belastingdienst bepaalt aan de hand van de Richtlijnen Aanmelding en Afhandeling Fiscale Delicten, douane- en toeslagendelicten (AAFD-Richtlijnen) of een belastingplichtige bestraft wordt via de bestuurs- danwel strafrechtelijke weg. De AAFD-Richtlijnen beschrijven hoe de selectie van aanmeldingen, die voor strafrechtelijk onderzoek in aanmerking komen, verloopt voor de domeinen fiscaliteit en douanewetgeving inclusief omissiedelicten. Ze beogen duidelijk te maken welke zaken in aanmerking komen voor strafrechtelijke aanpak en in welke gevallen er wordt gekozen voor een bestuurlijke boete.

In gevallen waarin gekozen wordt om het strafrechtelijke traject in te gaan kan het Openbaar Ministerie (hierna: OM) kiezen om een strafbeschikking op te leggen of een strafzaak voor de rechter. Er zal een strafbeschikking worden uitgevaardigd op grond van de resultaten van het opsporingsonderzoek wanneer een strafbeschikking de gewenste (strafrechtelijke) afdoeningsmodaliteit is.¹⁴⁷ Per 1 juli 2011 is fiscale strafbeschikking door ‘het bestuur van de rijksbelastingen’ in de plaats gekomen van de transactie door ‘het bestuur van de rijksbelastingen’.¹⁴⁸ Op het moment dat de verdachte de door het OM voorgestelde strafbeschikking accepteert, volgt er geen procedure bij de rechtbank. In tegenstelling tot de transactie heeft het accepteren van een strafbeschikking wel een strafblad tot gevolg. Strafrechtelijke vervolging ziet dus zowel op een strafzaak als de strafbeschikking. De invloed van deze wijziging op de AAFD-Richtlijnen zal in dit hoofdstuk buiten beschouwing worden gelaten.

4.4.1 Ratio AAFD-Richtlijnen

De AAFD-Richtlijnen vormen beleidsafspraken tussen het OM en de Belastingdienst. Daarin is beleid geformuleerd betreffende wanneer en in welke gevallen er wordt overgegaan tot het instellen van een opsporingsonderzoek.¹⁴⁹ Deze zijn met ingang van 1 januari 2006 aanzienlijk herzien.¹⁵⁰ Voor 1 januari 2006 werd het strafrecht in de AAFD-Richtlijnen gezien als het sluitstuk van de rechtshandhaving. Het was complementair aan het optreden van de Belastingdienst. Strafrechtelijke afdoening was pas aan de orde als een bestuurlijke boete, gelet op het feit en/of de persoon van de

¹⁴⁶ Vastgesteld bij beleidsbesluit van 11 december 2009, nr. DGB 2009/6235M, zoals gewijzigd per 1 juli 2011, *BNB* 2011/228. Met ingang van 1 juli 2011 zijn de Aanmeldings, Transactie en Vervolgingsrichtlijnen omgedoopt in de Richtlijnen Aanmelding Afhandeling Fiscale Delicten. In deze scriptie zal de nieuwe naam worden gebruikt.

¹⁴⁷ Paragraaf 4.2, Richtlijnen Aanmelding Afhandeling Fiscale Delicten. Beleidsbesluit van 11 december 2009, nr. DGB2009/6235M, zoals gewijzigd per 1 juli 2011.

¹⁴⁸ Dit betreft een wijziging van artikel 76 AWR.

¹⁴⁹ Opsporingsonderzoek in de zin van artikel 139 e/v Sv.

¹⁵⁰ Aanmeldings-, transactie- en vervolgingsrichtlijnen 2010, 11-12-2009, Stcrt. 2009, 20351, DGB 2009-6253M, .V-N 2006/4.6.

dader, niet meer als een adequate reactie kon worden aangemerkt. In de herziene AAFD-Richtlijnen van 1 januari 2006 is dit losgelaten en wordt het strafrecht ingezet bij fiscale fraudezaken waarbij van de inzet van het strafrecht redelijkerwijs maatschappelijk effect mag worden verwacht ten opzichte van een bestuursrechtelijke afdoening.¹⁵¹ Het strafrecht wordt in de AAFD-Richtlijnen gezien als één van de afdoeningsmogelijkheden binnen de handhavingsketen en niet meer als het *ultimum remedium*. In de AAFD-Richtlijnen wordt beschreven hoe de selectieprocedure verloopt van de aangemelde zaken, maar daarnaast ook welke zaken in aanmerking komen voor een strafrechtelijk onderzoek. Dat het strafrecht niet meer wordt gezien als een *ultimum remedium* is een grote wijziging in de AAFD-Richtlijnen vanaf 2006 ten opzichte van zijn voorgangers. De AAFD-Richtlijnen zijn per 1 januari 2010 wederom vernieuwd waarbij de ingeslagen koers in 2006 wordt gehandhaafd.¹⁵²

4.4.2 Vervolgingsrichtlijnen: Overige aspecten

Al in de inleiding van de AAFD-Richtlijnen wordt gemeld dat er een maatschappelijke wens bestaat om de inzet van het strafrecht te concentreren op zaken die een maatschappelijk effect hebben.¹⁵³ Bij de afweging of in het concrete geval voor van een bestuurlijke of strafrechtelijke afdoening wordt gekozen spelen de genoemde overige aspecten in de AAFD-Richtlijnen een bepalende rol. Deze overige aspecten omvatten het leveren van een bijdrage aan de (financiële) belangen van de overheid, het bevorderen van de integriteit van het financiële stelsel, het realiseren van eerlijke concurrentieverhoudingen, dan wel het in zijn algemeenheid nastreven van een duidelijk verhoogd nalevingsniveau in een sector of branche. Het zal in zijn algemeenheid gaan om zaken waarbij door inzet van het strafrecht een extra maatschappelijk effect wordt verwacht. De bonus van het strafrecht wordt met name gevonden in een sterk generaal preventief effect dat uitgaat van het publiekelijk aan de schandpaal nagelen van overtreders.¹⁵⁴ Veelal zullen dit zaken zijn, waarbij sprake is van een combinatie van aspecten genoemd in paragraaf 5 van de AAFD-Richtlijnen. Het kan echter ook gaan om, gelet op het fiscale nadeel, enkele ‘kleinere’ zaken.¹⁵⁵

Het gaat voor de FIOD/ het OM naast de verwachting succesvol bewijs te kunnen leveren om de volgende aspecten: de status van verdachte (voorbeeldfunctie), of er sprake is van recidive, de (on)mogelijkheid om de betreffende belastingschuld te verhalen, of sprake is van een combinatie met andere delicten, of door de belastingplichtige gebruik is gemaakt van een belastingadviseur en de

¹⁵¹ Zie hoofdstuk I, Inzet strafrecht, Aanmeldings-, transactie- en vervolgingsrichtlijnen 2006, 12-12-2005, Stcrt 2005, 247, DGB 2005/6956M.

¹⁵² Aanmeldings-, transactie- en vervolgingsrichtlijnen 2010, 11-12-2009, Stcrt 2009, 20351, DGB 2009-6253M.

¹⁵³ Zie paragraaf 3.4.1 van deze scriptie.

¹⁵⁴ B.G.J.L. Jaeger, ‘De adviseur als medepleger’, *FTV* 2008/08.

¹⁵⁵ B.G.J.L. Jaeger, ‘De adviseur als medepleger’, *FTV* 2008/08.

(on)mogelijkheid om een bestuurlijke boete op te leggen.¹⁵⁶ Het is niet bekend welk gewicht aan de overige aspecten gehangen moet worden. Dit zal namelijk voor elke zaak anders zijn.

De toelichting van de AAFD-Richtlijnen op het overige aspect voorbeeldfunctie van een verdachte vermeldt dat gedacht zou kunnen worden aan personen die beroepsmatig invloed hebben op het handelen van derden of op de financiële integriteit van geldstromen. Uitdrukkelijk worden rechters, advocaten, notarissen, adviseurs en bankiers genoemd. Tot de groep van adviseurs behoren ook belastingadviseurs. Daarnaast geldt ook de omstandigheid dat een (belasting)adviseur of een andere deskundige zijn medewerking heeft verleend aan het plegen van het strafbare feit, als één van de aspecten die een rol spelen bij de afweging of overgegaan moet worden op strafrechtelijke vervolging. Met de medewerking van een (belasting)adviseur wordt hier de situatie bedoeld waarin de belastingplichtige bewust van een belastingadviseur gebruikt maakt - of geacht wordt gebruik te hebben gemaakt – om zijn strafbare gedraging te kunnen uitvoeren. Volgens de AAFD-Richtlijnen is dit aspect van groot belang omdat het gaat om een situatie waarin het vertrouwen van de overheid wordt misbruikt. Bovendien worden aan belastingadviseurs bepaalde faciliteiten toegekend, bijvoorbeeld de uitstelregeling. Indien daarvan misbruik wordt gemaakt, wordt het vertrouwen van de overheid geschaad. Het verzwarende aspect bestaat erin dat de Belastingdienst in belastingadviseurs in zijn algemeenheid vertrouwen pleegt te stellen. De Belastingdienst moet wel goed onderbouwd aangeven op welke aanwijzingen de mening is ontstaan dat een adviseur, deskundige derde of een douane-expediteur van de fraude op de hoogte is of deze daarbij zijn medewerking heeft verleend. Dit om te voorkomen dat er lichtvaardig wordt geoordeeld. Tot 1 juli 2009 kon de belastingadviseur in de AAFD-Richtlijnen geplaatst worden onder ‘het aspect’ de groep personen aan wie het niet mogelijk is een bestuurlijke boete op te leggen. De belastingadviseur kon niet aangemerkt worden als overtreder in de zin van de Awb, dat kon slechts de normadressaat. Met de introductie van het ‘medeplegen’ in het bestuursrecht is dit gewijzigd. Dit aspect zal naar mijn mening nog steeds een rol spelen maar met betrekking tot de medeplegende belastingadviseur in mindere mate omdat deze nu bestuursrechtelijk beboet kunnen worden.

4.4.3 Effect vierde tranche Awb op de AAFD-Richtlijnen?

De (belasting) adviseur wordt in de ‘overige aspecten’ van de AAFD-Richtlijnen drie maal als voorbeeld genoemd. Hij komt terug als (i) status verdachte / voorbeeldfunctie, (ii) als degene die van de fraude af weet en daar eventueel ook zijn medewerking aan heeft verleend of (iii) als degene waaraan voor 1 juli 2009 geen mogelijkheid open stond om een boete op te leggen (bestuursrechtelijke afdoening) als medepleger. Door de opgenomen aspecten in de AAFD-

¹⁵⁶ Paragraaf 5, Richtlijnen Aanmelding Afhandeling Fiscale Delicten. Beleidsbelsuit van 11 december 2009, nr. DGB2009/6235M, zoals gewijzigd per 1 juli 2011.

Richtlijnen zal de belastingadviseur eerder in het vizier van de Officier van Justitie (hierna: OvJ) komen voor strafrechtelijke vervolging dan in het verleden.¹⁵⁷ Of door de invoering van de vierde tranche Awb als alternatief deze tendens weer zal afnemen moet nog worden afgewacht. Het opleggen van een bestuurlijke boete aan belastingadviseurs zou volgens Jaeger weleens een mitigerend effect op vervolging kunnen hebben. Nu de belastingadviseur ook kan worden beboet onder de vierde tranche Awb, verdwijnt namelijk volgens hem de irritatie dat belastingadviseurs – zoals voor de invoering van de vierde tranche Awb - de dans ontspringen. Daarnaast vindt Jaeger dat door het opleggen van een boete aan de medeplegende belastingadviseur de mogelijkheid van het treffen van verhaal vergroot. Aangezien strafrechtelijke vervolging, vele malen belastender is voor de overheid dan beboeting, zou dit (mogelijke) effect een prettige bijkomstigheid van de vierde tranche Awb kunnen zijn.¹⁵⁸ Naar mijn mening zou bij een keuze voor bestuurlijke boete of strafrechtelijke vervolging goed gekeken moet worden naar de ernst van het begane strafbare delict en welk effect dit heeft voor de maatschappij. Door het opleggen van een bestuurlijke boete aan een belastingadviseur als medepleger in plaats van strafvervolging wordt het maatschappelijk effect verkleind en is het maar de vraag of de irritatie verdwijnt dat een belastingadviseur de dans ontspring. Het opleggen van een bestuurlijke boete wordt namelijk niet algemeen bekend gemaakt, de maatschappij merkt hier dus zeer weinig van. In tegenstelling tot het strafrecht waarbij een strafzaak veel vaker in de publiciteit zal komen.

4.5 Conclusie

Voor het fiscale boeterecht verandert er door de invoering van de vierde tranche Awb niet heel veel omdat we al een set met handhavingsmogelijkheden hadden. Door de invoering van de vierde tranche worden deze uitgebreid doordat het nu ook mogelijk is een ander dan de belastingplichtige/inhoudingsplichtige als medepleger een boete te kunnen opleggen.

Voor wat betreft de strafmaat voor medeplegers is de koppeling tussen boete en belastingschade in geval van medeplegen niet losgelaten. Het BBBB is op dit punt niet gewijzigd en er zijn mij geen aanwijzingen bekend dat dit op het punt staat te gebeuren. Tevens is er in de BBBB geen lijst met factoren opgenomen die een rol kunnen spelen bij de bepaling om over te gaan tot beboeting van een derde naast de normadressaat. De toekomst zal moeten uitwijzen of bijzondere omstandigheden een grotere rol zullen gaan spelen bij het opleggen van een vergrijpboete bij medeplegers en in welke omstandigheden er wordt overgegaan tot beboeting van een medepleger naast de normadressaat. Uit de MvT blijkt dat het de Belastingdienst vrij staat alleen te volstaan met een boete aan de belastingplichtige, indien aan het bestraffen van andere betrokkenen (de medepleger) geen behoefte

¹⁵⁷ M. Hendriks, 'De belastingadviseur in het fiscale strafrecht en boeterecht', *WFR* 2007/552.

¹⁵⁸ B.G.J.L. Jaeger, 'De adviseur als medepleger', *FTV* 2008/08.

zou bestaan.¹⁵⁹ De Belastingdienst is hierdoor niet verplicht om een boete op te leggen, maar zal per geval moeten beoordelen of daar behoefte toe bestaat.¹⁶⁰ Ik zou de wetgever willen aanbevelen om alsnog de aanbevelingen van de Commissie te volgen door in BBBB aandachtspunten te formuleren die in acht moeten worden genomen bij het bepalen van de hoogte van de boete bij medeplegers en factoren op te nemen die een rol kunnen spelen bij de keuze om over te gaan tot het opleggen van een vergrijpboete aan een medepleger naast de normadressaat. Dit zou naar mijn mening de rechtszekerheid ten goede komen en willekeur in de boeteoplegging voorkomen.

Voor de invoering van de vierde tranche Awb had de inspecteur al de mogelijkheid om de belastingadviseur als medepleger te bestraffen. Dit moest weliswaar via de weg van het strafrecht, maar het was niet onmogelijk. Zowel voor als na de invoering van de vierde tranche Awb loopt de belastingadviseur behoorlijke risico's als hij zich inlaat met evidente fiscale onjuistheden. Naar mijn mening zal voor de overduidelijke gevallen van medeplegen conform de voorschriften van de AAFD-Richtlijnen gekozen moeten worden voor de strafrechtelijke route en dienen deze zaken niet afgedaan te worden met een bestuurlijke boete. Indien zaken worden afgedaan met een bestuurlijke boete waar strafvervolgning op zijn plaats zou zijn geweest zal dit naar mijn mening er toe leiden dat het maatschappelijk effect dat wordt beoogd door de AAFD-Richtlijnen teniet wordt gedaan.

¹⁵⁹ Kamerstukken II 2003/04, 29702, nr. 3, p. 79.

¹⁶⁰ In gelijke zin voor het fiscale strafrecht W.E.C.A. Valkenburg, *Fiscaal Straf- en strafprocesrecht*, Deventer: Kluwer 2007, § 3.1.2.

5 Conclusie en aanbevelingen

5.1 Conclusie

Met de invoering van de vierde tranche Awb per 1 juli 2009, is het strafrechtelijke begrip ‘medepleger’ geïntroduceerd in het bestuursrecht.¹⁶¹ De medepleger is in beginsel een ieder die betrokken is geweest bij een handeling of een nalaten daarvan die heeft geleid tot een beboetbaar feit. Het is evident dat daar belastingadviseurs en accountants (voor zover deze laatsten zich met fiscale aangelegenheden inlaten; praktisch betreft dit de betrokkenheid bij het verzorgen van aangiftes) toe behoren. Dit betekent dat een belastingadviseur als medepleger een bestuursrechtelijke boete opgelegd kan krijgen, mits de pleger (normadressaat) ook deelneemt aan de overtreding. In deze scriptie is uitvoerig ingegaan wie als medepleger kan worden aangemerkt, welke bewijzaspecten een rol spelen om tot het opleggen van een bestuurlijke boete te komen en wat het handhavingsbeleid is van de wetgever en de Belastingdienst met betrekking tot het opleggen van een bestuurlijke boete aan een belastingadviseur/belastingadvieskantoor. Om het geheugen op te frissen zal ik nogmaals de probleemstelling weergeven:

‘In hoeverre zal artikel 5.1 Awb van de vierde tranche leiden tot een grotere groep van (rechts)personen aan wie – in verband met een overtreding krachtens hoofdstuk VIIIA Bestuurlijke boeten AWR – bestuurlijke sancties kunnen en / of zullen worden opgelegd?’

Ik ben van mening dat met de invoering van de vierde tranche Awb en daarmee het opnemen van het begrip ‘medeplegen’ in het bestuursrecht, er in de praktijk meer dan één persoon een bestuurlijke boete opgelegd kan krijgen, ook al is deze niet de normadressaat. Dit betekent dat een belastingadviseur als medepleger een bestuursrechtelijke boete opgelegd kan krijgen, mits de pleger (normadressaat) ook deelneemt aan de overtreding. Dit was voor 1 juli 2009 niet mogelijk. Daarnaast vallen in meer algemene zin ook opdrachtgevers en de feitelijk leidinggevendenden onder het medeplegerschap.¹⁶² Voor de belastingadvieskantoren betekent dit concreet, dat bijvoorbeeld een boete opgelegd kan worden aan de belastingadviseur die een aangifte voorbereidt, of controleert maar ook aan de partner of director van een dergelijk kantoor en het belastingadvieskantoor als organisatie zelf.

¹⁶¹ Besluit van 25 juni 2009, *Stb.* 2009, 264.

¹⁶² Zie artikel 5.1, lid 3 Awb en § 2.5 van deze scriptie.

Beboeting van de adviseur wegens medeplegen is alleen mogelijk indien er tussen cliënt en adviseur ‘dubbel opzet’ bestond, dat wil zeggen opzet op de samenwerking en opzet op de gedraging.

Naar mijn mening zal de toekomst moeten uitwijzen of de vierde tranche Awb zal leiden tot meer boetes aan de belastingadviseurs als medeplegers. In de dagelijkse praktijk zal de inspecteur naar mijn mening moeite krijgen om opzet van de belastingadviseur aan te tonen. De invoering van de vierde tranche Awb heeft namelijk geen wijziging gebracht in het uitgangspunt dat de inspecteur het bestaan van opzet dient te bewijzen. Alleen een nauwe en volledige samenwerking is niet voldoende om een vergrijpboete op te leggen. De betrokkenen zullen bewust moeten hebben samengewerkt waarbij zij opzet moeten hebben gehad op enerzijds de samenwerking en anderzijds op het plegen van het vergrijp. De bewijsproblemen worden daarnaast vergroot doordat toerekening van opzet of grove schuld van de belastingadviseur aan de belastingplichtige niet meer mogelijk is sinds de ‘toerekeningsarresten’¹⁶³. Een tweede kwestie is hoe de inspecteur aan de vereiste informatie komt om opzet van een belastingadviseur aan te tonen, aangezien in de controle sfeer geen inzage gevraagd mag worden in verstrekte adviezen en overige contacten op basis van het fair play beginsel. Naar mijn weten zijn er op dit moment nog geen bestuurlijke boetes aan belastingadviseurs opgelegd en ik vraag het me af of dit in de nabije toekomst snel zal gaan gebeuren.

Voor het fiscale boeterecht verandert er door de invoering van de vierde tranche Awb niet heel veel omdat we al een set met handhavingsmogelijkheden hadden. Door de invoering van de vierde tranche worden deze uitgebreid doordat het nu ook mogelijk is een ander dan de belastingplichtige/inhoudingsplichtige als medepleger een boete te kunnen opleggen. Dit betekent niet dat de inspecteur zomaar kan overgaan tot het opleggen van een boete aan een belastingadviseur als medepleger. Hij dient daarvoor tweevoudig toestemming te verkrijgen, zowel van de voorzitter van het management team als van de DGBel. Tot nu toe is geen verdere uitwerking van de procedure voor het opleggen van boeten in het BBBB 2010 opgenomen. Dit geldt ook voor onder ander de maximale vergrijpboete die aan een medepleger kan worden opgelegd. Daarvoor wordt nu aangesloten, blijkens de parlementaire geschiedenis, bij de hoogte van de niet aangegeven belasting bij de belastingplichtige. Naar mijn mening is een beleidsmatig kader wenselijk om excessen te voorkomen.

Verder lijken de ontwikkelingen op het gebied van strafrechtelijke vervolging door de AAFD-Richtlijnen met zich mee te brengen dat de belastingadviseur eerder in het vizier van de OvJ zal komen als het gaat om strafrechtelijke sancties dan het in het verleden. Of de invoering van de vierde tranche Awb als mogelijk alternatief die strafrechtelijke tendens weer zal doen staat te bezien.

¹⁶³ HR 1 december 2006, nr. 40.369, *BNB* 2007/151 en HR 1 december 2006, nr. 40.518, *V-N* 2006/62.4.

Op dit moment lijkt de invoering van de vierde tranche nog geen effect te hebben gehad in de praktijk. Naar mijn weten zijn er vooralsnog geen bestuurlijke boetes opgelegd aan belastingadviseurs. Het ligt niettemin voor de hand om aan te nemen dat de Belastingdienst van de weg van de bestuurlijke ook daadwerkelijk gebruik zal gaan maken. In de parlementaire geschiedenis is aangegeven dat de Belastingdienst niet actief op zoek zal gaan naar medeplegers of feitelijk leidinggevend. Het zal van geval tot geval worden beoordeeld.¹⁶⁴ Of dit ook zal blijven zal de toekomst moeten uitwijzen.

5.2 Aanbevelingen

Tot nu toe is geen verdere uitwerking van de procedure voor het opleggen van boeten in het BBBB opgenomen. Dit zou moeten worden opgenomen in het BBBB waarin wordt aangegeven onder welke voorwaarden toestemming tot het opleggen van een boete aan een adviseur zal worden verleend. Daarnaast dient er inzicht te worden gegeven in de wijze waarop de toestemming wordt verleend. Is dit slechts een formaliteit of vindt er daadwerkelijk een inhoudelijke toetsing plaats? Indien er een inhoudelijke toetsing plaatsvindt, dient aangegeven te worden waar deze uit bestaat.

Voor de medepleger zijn in de Awb en het BBBB geen afzonderlijke boetemaxima vastgesteld. Dat betekent dat aan de belastingadviseur als medepleger in het geval van een vergrijpboete eenzelfde boete kan worden opgelegd als aan de belastingplichtige als pleger (maximaal 100%, artikel 67d AWR danwel 300%, artikel 67d lid 5 AWR). De (procentuele) koppeling tussen boete en belastingschade wanneer sprake is van medeplegen (meer) los te laten en in het BBBB aandachtspunten te formuleren die naar de verwijtbaarheid en de omstandigheden te kijken.¹⁶⁵ Een lijst met factoren die een rol kunnen spelen bij het opleggen van een vergrijpboete aan iemand anders naast de normadressaat kan daarbij uitkomst bieden. Het vastleggen van concrete regels waarin staat wanneer een vergrijpboete naast de normadressaat aan een derde kan worden opgelegd is te star.¹⁶⁶ Naar mijn mening zou per situatie naar de factoren moeten dienen te worden gekeken die daarbij een rol kunnen spelen. Een andere oplossing zou zijn om aansluiting te zoeken bij artikel 69 AWR. Voor het opzettelijk niet of te laat nakomen van verplichtingen geldt een maximum geldboete van de vierde categorie. Naast het (hogere) nadeelbedrag, is ter zake van het strafrechtelijke delict van het onjuist of onvolledig doen van aangifte de maximale straf bepaald op een geldboete van de vijfde categorie. Binnen deze categorieën zou ten behoeve van de beleidsmatig nagestreefde landelijke gelijkheid in de

¹⁶⁴ Handelingen II 2006/07, p. 77-4071.

¹⁶⁵ Geschriften M.W.C. Feteris, H.E. Bröring, R.W.J. Kerckhoffs, R.J. Koopman, R.F.C. Spek, W.E.C.A. Valkenburg, *Aan wie kan een bestuurlijke boete worden opgelegd?* Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, no. 233. Deventer: Kluwer 2007, p. 62. Zie ook F.J.P.M. Haas en D.N.N. Jansen, 'De vierde tranche Awb; de opmars van het strafrecht in het belastingrecht', *FTV* 2009/09.

¹⁶⁶ Geschriften M.W.C. Feteris, H.E. Bröring, R.W.J. Kerckhoffs, R.J. Koopman, R.F.C. Spek, W.E.C.A. Valkenburg, *Aan wie kan een bestuurlijke boete worden opgelegd?* Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, no. 233. Deventer: Kluwer 2007, p. 81.

bestrafing kunnen worden gewerkt met percentages. Daarbij zou de inspecteur bij de boeteoplegging in acht dienen te nemen de al dan niet initiërende rol die de belastingadviseur heeft vervuld.¹⁶⁷

Met betrekking tot de verzuimboete merk ik op dat de regering verwacht dat verzuimboeten niet of nauwelijks zullen worden opgelegd aan medeplegers aangezien de automatiseringssystemen van de Belastingdienst namelijk geen ruimte bieden om medeplegers op te sporen. Aangezien er bij beboeting van verzuimen in de regel geen enkel onderzoek wordt verricht, is lastig aan te geven wie bij het verzuim betrokken zijn geweest. Het medeplegen van verzuimen zal waarschijnlijk slechts in incidentele gevallen, bij bijvoorbeeld een belastingcontrole, geconstateerd worden.¹⁶⁸ Daarnaast zijn vragen hoe omgegaan moet worden met stelselmatig verzuim in verschillende situaties niet beantwoordt in de parlementaire geschiedenis. Naar mijn mening zou het systeem meer gediend zijn als de wetgever het beboeten van medeplegers van verzuimen wettelijk of doormiddel van het BBBB in algemene zin uit sluit.¹⁶⁹

¹⁶⁷ G.J.E de Bont, 'Het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst en de Vierde Tranche', *NTFR* 2009-1352.

¹⁶⁸ Kamerstukken I 2007/08, 29 702, nr. C, p. 49.

¹⁶⁹ Geschriften M.W.C. Feteris, H.E. Bröring, R.W.J. Kerckhoffs, R.J. Koopman, R.F.C. Spek, W.E.C.A. Valkenburg, *Aan wie kan een bestuurlijke boete worden opgelegd?* Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, no. 233. Deventer: Kluwer 2007, p. 56.

Lijst van afkortingen

AAFD-Richtlijnen	- Richtlijnen Aanmelding en Afhandeling Fiscale Delicten, douane- en toeslagendelicten
ABRvS	- Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State
Awb	- Algemene wet bestuursrecht
ATV-Richtlijnen	- Aanmeldings, Transactie, en Vervolgingsrichtlijnen
AWR	- Algemene Wet Rijksbelastingen
BBBB	- Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst
Commissie	- De Commissie ‘Aan wie kan een bestuurlijke boete worden opgelegd?’
DGBel	- Directoraat –generaal Belastingdienst
FIOD	- Fiscale inlichtingen- en opsporingsdienst
HR	- Hoge Raad
MvT	- Memorie van Toelichting
OM	- Openbaar ministerie
OvJ	- Officier van Justitie
Rb.	- Rechtbank
Sr	- Wetboek van Strafrecht
Sv	- Wetboek van Strafvordering
Stcrt.	- Staatscourant

Bronnenoverzicht

Geraadpleegde en gebruikte literatuur:

Boer, Koopman en Wattel 1999

J. den Boer, R.J. Koopman en P.J. Wattel, *Algemeen Belastingrecht, Fiscaal Commentaar*, Deventer: Kluwer 1999.

Bos, Giesen, Groot en Michiels 1995

J.T.K. Bos, G.A.M. Giesen, J. de Groot, F.C.M.A. Michiels, *Handhaving van het bestuursrecht*, Alphen aan den Rijn: Samsom H.D. Tjeenk Willink 1995 (VAR-reeks 114).

Enschedé 2008

Ch J Enschedé, *Beginnselen van Strafrecht*, Deventer: Kluwer 2008.

Feteris e.a. 2007

M.W.C. Feteris, H.E. Bröring, R.W.J. Kerckhoffs, R.J. Koopman, R.F.C. Spek, W.E.C.A. Valkenburg, *Aan wie kan een bestuurlijke boete worden opgelegd?* Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, no. 233. Deventer: Kluwer 2007.

Haas 2009

F.J.P.M. Haas, *'Bestuurlijke boeten in het belastingrecht'*, FED Fiscale studieserie nr. 36, Deventer: Kluwer 2009.

Hullu 2009

J. de Hullu, *Materieel strafrecht: over algemene leerstukken van strafrechtelijke aansprakelijkheid naar Nederlands recht*, Deventer: Kluwer 2009.

Kelk 2005

C. Kelk, *Studieboek Materieel Strafrecht*, 3^e druk, Deventer: Kluwer 2005.

Keulen en Otto 1999

B.F. Keulen en M. Otte, *Strafrecht. Opzet & Schuld*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 1999.

Michiels 1998

F.C.M.A. Michiels, *Handhaven op niveau*, WODC, Commissie Bestuursrechtelijke en Privaatrechtelijke Handhaving, Deventer: Tjeenk Willink 1998.

Michiels en Widdershof

F.C.M.A. Michiels en R. Widdershoven, *De Bestuurlijke boete als instrument voor de gemeentelijke handhaving in Nederland*.

NJCM-commentaar

NJCM-commentaar op het voorontwerp vierde tranche Algemene wet bestuursrecht.

Post e.a. 2011

R.A.E.L. Post, S.W.J. Baetsen, P.J. van Amersfoort, E.J.M. Rosier, A.J. van Lint en E.H. Muijen-van Bruinisse, *Fiscaal Advies: 'Wie durft Nog? 1 jaar vierde tranche Awb'*, Maastrichtse fiscale symposia 20, Deventer: Kluwer 2011.

Reglement NOB

Reglement Beroepsuitoefening Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, 2010.

Remmelink 1996

J. Remmelink, *Mr. D. Hazewinkel-Suring's Inleiding tot de studie van het Nederlandse strafrecht*, Deventer: Gouda Quint BV 1996.

Valkenburg 2007

W.E.C.A. Valkenburg, *Fiscaal Straf- en strafprocesrecht*, FED fiscale studiereeks 25, Deventer: Kluwer 2007.

VAR 2000

VAR-werkgroep Vierde tranche Awb, *De Vierde tranche Awb: commentaar en vraagpunten*, Den Haag: Boom juridische uitgevers 2000.

Wedzinga 1999

W. Wedzinga, 'Medeplegen', in J.L. van der Neut (red), *Daderschap en deelneming*, Deventer: Gouda Quint 1999.

Geraadpleegde en gebruikte artikelen:**De Bont 2009**

G.J.E de Bont, 'Het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst en de Vierde Tranche', *NTFR* 2009-1352.

Bröring en Vermeer 2003

H. Bröring en F.R. Vermeer, 'De functionele dader in het bestuurlijk sanctierecht', *Jurisprudentie Bestuursrecht plus* 2003.

Corstens 2000

G.J.M. Corstens, 'Bestuurlijke boeten in de vierde tranche Awb', *Nederlands Juristenblad*, 2000, p. 1185-1190.

Drok 2007

D.M. Drok, 'Bestuurlijke boete, de gevolgen in de praktijk', *TFB* 2008/08.

Haas en Jansen 2009

F.J.P.M. Haas en D.N.N. Jansen, 'De vierde tranche Awb; de opmars van het strafrecht in het belastingrecht', *FTV* 2009/09.

Hendriks 2007

M. Hendriks, 'De belastingadviseur in het fiscale strafrecht en boeterecht', *WFR* 2007/552.

Jaeger 2008

B.G.J.L. Jaeger, 'De adviseur als medepleger', *FTV* 2008/08.

Niessen-Cobben en Oostdam 2007

R.M.P.G. Niessen-Cobben en H.J.J. Oostdam, 'Opsporing verzocht: Medepleger?', *TFB* 2007/05.

Niessen-Cobben 2007

R.M.P.G. Niessen-Cobben, 'De positie van de gemachtigde', *TFB* 2007/02.

Pelinck 2007

M.J. Pelinck, 'Boete voor de adviseur? Dan liever Amerikaanse toestanden', *TFB* 2007/2.

De With 2007

P. de With, 'Knelpunten fiscale boete recht opgelost door de Vierde tranche?', *TFB* 2007/2.

Gepubliceerd beleid:**ATV-richtlijnen 2006**

Aanmeldings-, transactie- en vervolgingsrichtlijnen 2006, 12-12-2005, nr. DGB 2005/6956M, *Stcrt* 2005, 247.

ATV-Richtlijnen 2010

Aanmeldings-, transactie- en vervolgingsrichtlijnen 2010, 11-12-2009, nr. DGB 2009/6253M, *Stcrt.* 2009, 20351.

BBBB 2010

Besluit bestuurlijke Boeten Belastingdienst, Besluit van 28 juni 2010, nr. DGB2010/3203M, laatstelijk gewijzigd bij *Stcrt.* 2010, 20116.

Richtlijnen AAFD 2011

Richtlijnen Aanmelding Afhandeling Fiscale Delicten. Beleidsbelsuit van 11 december 2009, nr. DGB2009/6235M, zoals gewijzigd per 1 juli 2011, Besluit van 24 juni 2011, nr. DGB 2011/4014M, *Stcrt.* 2011, 11782, *BNB* 2011/288.

Geraadpleegde jurisprudentie:

Voorzitter ABRvS

Voorzitter ABRvS 17 juli 2002, AB 2003/78, m.nt. Vermeer.

Voorzitter ABRvS 3 juli 2002, AB 2002/311, m.nt. Van Hall

Voorzitter ABRvS 19 juli 2002, AB 2003/206, m.nt. TN.

Rechtbank:

Rb. Leeuwarden 23 januari 2007, nr. 06/1592, *V-N* 2007/32.2.1.

Rb. Den Bosch 27 februari 2007, *LJN* AZ9322.

Hof:

Hof Arnhem 4 maart 2009, *LJN* BH5081

Hoge Raad der Nederlanden:

HR 21 juni 1926, *NJ* 1926, 955;

HR 29 oktober 1934, *NJ* 1934, 450.

HR 29 oktober 1934, *NJ* 1934, 1673.

HR 23 september 1954, *NJ* 1954, 378 m.nt. BVAR.

HR 9 november 1954, *NJ* 1955, 55

HR 22 juli 1963, *NJ* 1968, 217 m.nt. Enschedé,

HR 10 april 1973, *NJ* 1973, 468.

HR 25 maart 1975, *NJ* 1975, 270;

HR 23 juni 1976, *BNB* 1976/199.

HR 9 juni 1981, *NJ* 1983, 421 m.nt. Van Veen

HR 16 juni 1981, *NJ* 1981, 586.

HR 17 november 1981, *NJ* 1983, 84 m.nt. Van Veen.

HR 19 november 1985, *NJ* 1986, 125, m.nt. 't Hart.

HR 15 april 1986, *NJ* 1986, 740.

HR 16 december 1986 *NJ* 1987, 321.

HR 10 februari 1987, *NJ* 1987, 662.

HR 28 maart 1990, nr. 25 668, *BNB* 1990/194.

HR 4 juli 1990, *BNB* 1991/131.
HR 19 december 1990, nr. 25.301, *BNB* 1992/217.
HR 14 januari 1992, *NJ* 1992, 413, m.nt. 't Hart.
HR 21 januari 1992, *NJ* 1992, 414.
HR 21 mei 1996, *DD* 96.312.
HR 21 november 1995, *NJ* 1996/452, m.nt. Knigge.
HR 12 november 1996, *NJ* 1997, 190.
HR 12 november 1996, *NJ* 1997, 170.
HR 22 april 1997, *DD* 97.224.
HR 20 mei 1997, ZK0235.
HR 11 januari 2000, *NJ* 2000, 228.
HR 12 november 2002, nr. 01035/01, *NTFR* 2002/1784
HR 25 maart 2003, *NJ* 2003, 552 m.nt. Buruma.
HR 14 oktober 2003, *NJ* 2005, 183 m.nt. Knigge
HR 21 oktober 2003, nr. 02229/0, *NJ* 2006, 328
HR 26 oktober 2004, *NJ* 2004, 682.
HR 14 december 2004, *NJ* 2006, 448
HR 12 april 2005, *NJ* 2005, 577.
HR 6 december 2005, *NJ* 2007, 455.
HR 6 december 2005, *LJN* AU2246
HR 1 december 2006, nr. 40.369, *BNB* 2007/151
HR 1 december 2006, nr. 40.518, *V-N* 2006/62.4.
HR 29 februari 2008, *V-N* 2008/12.10
HR 13 februari 2009, *V-N* 2009/9.7.
HR 29 april 2011, *NTFR* 2011/1201.

Geraadpleegde Kamerstukken

Kamerstukken II, 2003-2004, 29 702, nr. 3 (Memorie van toelichting).
Kamerstukken II, 2005-2006, 29 702, nr. 7 (Nota naar aanleiding van het verslag).
Handelingen II, 2006-2007, nr. 77, blz. 4056-4071.
Kamerstukken I, 2007-2008, 29 702, nr. C (Memorie van antwoord).
Kamerstukken II, vergaderjaar 2006-2007, 31 124, nr. 3 (Memorie van toelichting)