

# De accountant als overtreder?

Marloes Rijkse

**Accountants kunnen beboet worden voor fiscale fouten in hun werkzaamheden ten behoeve van hun cliënt. De grens tussen medeplegen en medeplichtigheid is niet helder. Dat betekent dat accountants – en in het algemeen iedereen die beroepshalve fiscaal advies geeft – extra alert moeten zijn.**

Op dit moment is er een discussie in de literatuur over het risico op fiscale beboetbaarheid van de adviseur en de accountant, de zogenaamde ‘medeplegerboete’. Sinds de inwerkingtreding van de Vierde tranche Awb op 1 juli 2009 is het immers mogelijk naast de cliënt ook de accountant rechtstreeks te beboeten voor gemaakte fouten. Aanleiding voor de discussie is het arrest van de Hoge Raad op 6 maart 2012 in de strafzaak tegen de adviseur van de welbekende voetbaltrainer. Deze veroordeling riep de vraag op welke boeterechtelijke risico’s er nu daadwerkelijk voor de adviseur bestaan.

Er zijn (nog) geen zaken bekend waar de accountant of adviseur als medepleger fiscaal is beboet. Het opleggen van een bestuurlijke boete aan een accountant is alleen mogelijk voor aangiften die zien op de periode na 1 juli 2009. Omdat correcties veelal voortvloeien uit boekenonderzoeken en die boekenonderzoeken vaak een langere tijd na afloop van het tijdvak worden uitgevoerd, is het misschien niet vreemd dat de accountant en adviseur nog niet zijn beboet.

De staatssecretaris heeft onlangs besloten veel extra middelen en mankracht in te zetten voor fraudebestrijding. Het blijft daarom van belang dat de accountant bekend is met de risico’s die hij kan lopen en met de mogelijke verweren die tegen de beboeting van hem als medepleger kunnen worden gevoerd.

Het onderscheid tussen medeplegen en medeplichtigheid is van groot belang. In geval van medeplegen kan een boete tot 300% worden opgelegd, terwijl medeplichtigheid leidt tot verval van een boete. Uit de met name strafrechtelijke rechtspraak en literatuur blijkt dat het bepalen van de

scheidslijn tussen medeplegen en medeplichtigheid niet eenvoudig is. Hierin zal ik ter opfrissing de leerstukken medeplegen en medeplichtigheid aanhalen. Ik sluit af met een aantal belangrijke aandachtspunten voor de accountancy in verband met de kwalificatie als medepleger.

## Medeplegen (art. 47 Sr)

Een medepleger is vergaand betrokken bij het strafbare feit. Er is sprake van een nauwe en bewuste samenwerking tussen pleger en medepleger. Uit die nauwe en bewuste samenwerking wordt afgeleid dat er dubbel opzet aanwezig is. Het opzet is zowel gericht op de samenwerking als op het delict. Voorwaardelijk opzet - inhoudende het wilens en wetens aanvaarden van de aanmerkelijke kans dat een bepaald gevolg intreedt - is al voldoende om aan het opzetvereiste te voldoen. Zelf daadwerkelijk de aangifte (foutief) doen is niet vereist: als duidelijk is dat de adviseur in een voorfase een belangrijke rol heeft gespeeld, kan al tot medeplegen worden gekomen.

## Medeplichtigheid (art. 46 Sr)

Medeplichtigheid is een minder ernstige deelnemingsfiguur dan het medeplegen. Medeplichtigheid omvat hulp tijdens of voorafgaand aan het delict, of het gemakkelijk maken van het plegen van de strafrechtelijke gedraging. De bijdrage van de medeplichtige hoeft niet noodzakelijk geweest te zijn voor het slagen van het delict, maar het moet wel enige effectiviteit hebben gehad.

## Medeplegen vs. medeplichtigheid

Het verschil tussen medeplegen en medeplichtigheid schuilt (veelal) in het initiatief tot het plegen van het strafbare feit. De medepleger wordt gelijkgesteld aan de pleger en neemt mede het initiatief. De medeplichtige daarentegen is slechts be-

hulpzaam en geen initiator van de strafbare daad. Dit onderscheid in de mate van initiatief kan een belangrijk strijdpunt zijn in procedures over de overtreding.

Uit literatuur en jurisprudentie blijkt dat er bij fiscale delicten geen duidelijke scheidslijn bestaat tussen medeplegen en medeplichtigheid.<sup>1</sup> Bij medeplegen komt het vooral aan op het vereiste van samenwerken. In het fiscale recht is bij daadwerkelijke bemoeienis met het invullen en indienen van de aangifte aan dit vereiste voldaan. Het is duidelijk dat een adviseur als medepleger beboet kan worden als hij met medeweten van de belastingplichtige een onjuiste aangifte heeft opgesteld. In het arrest van de Hoge Raad had de adviseur wel samengewerkt met de pleger van het delict, maar niet daadwerkelijk zelf de onjuiste aangifte opgesteld of ingediend. Belastingplichtige had van zijn adviseur een advies gekregen waardoor hij minder belasting hoefde af te dragen. De adviseur werd als medepleger veroordeeld, omdat hij het advies doorzond aan degene die aangifte deed, terwijl hij toen al wist dat het advies onvoldoende was opgevolgd.<sup>2</sup>

## Passief medeplegen

Als de accountant zich in de nabijheid van zijn cliënt bevindt tijdens het onderzoek, leidt dit niet zonder meer tot medeplegen. De Hoge Raad heeft de ondergrens van het medeplegen in het ‘Sportkantine-arrest’<sup>3</sup> geformuleerd: de loutere aanwezigheid op de plaats delict leidt niet tot de gevolgtrekking dat er sprake is van medeplegen, mits er geen uitvoeringshandelingen worden verricht. De Hoge Raad noemt als voorbeeld van een uitvoeringshandeling het op de uitkijk staan. In de fiscaliteit zijn denkbare uitvoeringshandelingen bijvoorbeeld als de accountant documenten uit het zicht van de inspecteur houdt. Of als de accountant vooruitlopend op een komend boekenonderzoek alvast documenten in bewaring neemt, waardoor de cliënt de gevorderde documenten niet meer ter inzage kan verstrekken.



### Non-distantie

Een erg vergaande vorm waarin ook sprake kan zijn van medeplegen is in het geval van niet of onvoldoende distantie. Hierbij kan worden gedacht aan het overvallen raken door de absolute onjuiste stellingname van een cliënt. Belangrijk is de mate waarin de accountant zich dan distantieert. Indien hij zich niet voldoende distantieert, kan de accountant bewust de aanmerkelijke kans aanvaarden dat zijn cliënt naar die onjuistheid handelt en kan de accountant mogelijk als medepleger worden veroordeeld. Hier is de scheidslijn met medeplichtigheid erg onduidelijk. Als de adviseur slechts behulpzaam is geweest bij de overtreding of daartoe slechts gelegenheid, middelen of inlichtingen heeft verschaft, kan hooguit sprake zijn van medeplichtigheid en kan aan hem dus geen boete worden opgelegd.

### Bewijslast

Voor de kwalificatie als medepleger is een gezamenlijke uitvoering niet vereist. Ook het louter verrichten van enkele uitvoeringshandelingen voorafgaand aan het delict kan dus medeplegen opleveren. De inspecteur moet echter wel kunnen voldoen aan zijn bewijslast dat er sprake is van een bewuste en nauwe samenwerking. In dat kader zal hij geïnteresseerd zijn in de correspondentie tussen de adviseur en de belastingplichtige. Daaruit kan immers bij uitstek worden afgeleid of sprake is geweest van een bewuste en nauwe samenwerking.

Uit het 'Oplichtings-arrest'<sup>4</sup> van de Hoge Raad blijkt dat als het ontbreken van opzet van de hoofddader, de cliënt, vaststaat, dit aan een veroordeling wegens medeplegen in de weg staat. In een boetezaak tegen een accountant kan het verweer dat

van opzet bij de belastingplichtige geen sprake is dus relevant zijn. Een onwetende of slecht begrijpende cliënt kan dan een voordeel zijn. Het nadrukkelijk wijzen op het feit dat de cliënt is gewezen op risico's kan in dit kader een buitengewone strategie zijn.

Al met al hangt het dus zeer sterk van de feiten en omstandigheden af of een bepaalde gedraging medeplegen kan opleveren en hierdoor fiscaal beboetbaar is. Voor accountants en adviseurs maakt dit het er niet duidelijker op. Van belang is dat er 'awareness' heerst bij accountants en adviseurs van de reële kans op beboeting. De accountant moet op zijn hoede zijn. De vraag is of dit erg is. Het streven moet immers zijn om scherpe en mogelijk gedurfde adviezen te geven die toch binnen de regelgeving blijven, want die kunnen bijdragen aan de ontwikkeling van het fiscale systeem en mogelijk onvermoede legale mogelijkheden blootleggen. Het is belangrijk dat er een 'level playing field' bestaat tussen de belastingplichtige en de inspecteur. Te allen tijde moet worden vermeden dat een inspecteur druk kan uitoefenen om iets gedaan te krijgen door te suggereren (ook) de accountant of adviseur te beboeten. An

1. Zie onder andere: Hoge Raad 6 maart 2012, LJN BQ8596; Hof Leeuwarden 4 april 1957, NJ 1957/628, Rechtbank 's-Gravenhage 15 december 2006 LJN AZ4561; Rechtbank Breda 4 april 2009, LJN BH5435.
2. Hoge Raad 6 maart 2012, LJN BQ8596.
3. HR 19 oktober 1993, NJ 1994, 50 (Sportkantene).
4. HR 6 december 2005, LJN AU2246.



Marloes Rijkse, Jaeger Advocaten-belastingkundige te Amsterdam.