

# 'Zonder kwaliteit geen strafbaarheid'

Jessica Heilbron

Het zal u niet zijn ontgaan. De fiscale strafzaak van een bekende voetbaltrainer vorig jaar (zie ook AN 6, 2007) was voor uw beroepsgroep waarschijnlijk minder ingrijpend dan de daarmee samenhangende zaak van zijn adviseur. Rechter deinzen er blijkbaar niet voor terug om ook degenen die de belastingplichtigen van adviezen voorzien net zo hard – en soms nog harder – te bestraffen.

**OOK DE ACCOUNTANT** kan onderwerp worden van strafrechtelijk onderzoek. Hij kan zelfs strafrechtelijk worden vervolgd en worden veroordeeld ten aanzien van het overtreden van de fiscale wetgeving. Ook al doet u als accountant nog zo uw best om op het rechte fiscale pad te blijven, een strafrechtelijk onderzoek kan iedereen overkomen. Fiscale wetgeving is complex en bepaalde in te nemen standpunten zijn bij voorbaat voor discussie vatbaar. Mocht de FIOD onverhoopt bij u op de stoep staan, dan is het van belang het volgende goed te beseffen.

'Een fiscaal delict is een kwaliteitsdelict.'

## Kwaliteitsdelict

Een fiscaal delict is een kwaliteitsdelict. Om strafrechtelijk verantwoordelijk te kunnen worden gehouden, moet de fiscale overtreder van dat delict, anders dan bij de meeste strafrechtelijke bepalingen, een bepaalde kwaliteit bezitten. In fiscale zaken beschikt alléén de belastingplichtige of degene die verplicht is inlichtingen te verstrekken over deze vereiste hoedanigheid. Anderen kunnen niet als pleger van het delict worden veroordeeld. In het verleden was nogal eens onduidelijk of dit

ten aanzien van alle fiscale delicten gold, er werd gesproken over expliciete en impliciete kwaliteitsdelicten. Ook werd er nog wel eens een derde zonder de vereiste hoedanigheid als pleger veroordeeld. Op 17 oktober 2006 heeft de Hoge Raad<sup>1</sup> uitdrukkelijk herhaald dat een derde, die niet over de vereiste kwaliteit beschikt, bijvoorbeeld een accountant, niet als pleger kan worden veroordeeld ten aanzien van fiscale delicten.

## Deelnemingsvarianten

Dat een accountant of adviseur niet kan worden veroordeeld als pleger, neemt niet weg dat hij toch strafrechtelijk aansprakelijk kan worden gehouden. De accountant kan nog steeds deelnemen aan fiscale delicten en in dié hoedanigheid tegen strafrechtelijke vervolging aanlopen. Dit alléén in de hoedanigheid

'De accountant kan nog steeds deelnemen aan fiscale delicten en in dié hoedanigheid tegen strafrechtelijke vervolging aanlopen.'

van medepleger, medeplichtige, uitlokker of zogenaamde 'doen pleger'. Voor een veroordeling van een accountant als deelnemer aan een fiscaal delict is het

echter vereist dat belastingplichtige, de pleger, degene die wél over de vereiste kwaliteit beschikt, eveneens strafrechtelijk een verwijt treft. Reden om de meest voorkomende deelnemingsvariant, de medepleger, eens nader onder de loep te nemen in combinatie met deze kwaliteitseis.

'Ten aanzien van het medeplegen dient er dus een bewuste samenwerking te worden vastgesteld.'

## Medeplegen

Bij medeplegen is het mogelijk dat de bestanddelen van het delict over twee (of meer) personen worden verdeeld. De verschillende medeplegers hoeven dus niet zelfstandig alle handelingen ter voltooiing van het delict te hebben gepleegd, zij kunnen elkaar aanvullen. Een medepleger is echter pas strafrechtelijk aansprakelijk op het moment dat de samenwerking tussen de deelnemers voldoende nauw en volledig is geweest. Daarnaast is vereist dat het delict door de medeplegers gezamenlijk is uitgevoerd. Het begrip medeplegen heeft in de strafrechtelijke jurisprudentie een grote ontwikkeling doorgemaakt. Indien de samenwerking nauwer is geweest, worden er minder hoge eisen gesteld aan de uitvoeringshandelingen en vice versa; de beide vereisten worden als communicerende vaten gezien.

## Dubbele opzet, ook opzet op samenwerking

Ten aanzien van het medeplegen dient er dus een bewuste samenwerking te worden vastgesteld. Dit betekent dat er niet alleen opzet moet zijn ten aanzien van de voltooiing van het delict, het overtreden van de fiscale wetgeving. Ook is het vereist dat er opzettelijk wordt samen-

gewerkt. Deze vereiste bewuste samenwerking kan niet worden vastgesteld op het moment dat één van de medeplegers van toeten noch blazen weet.

Wordt deze 'opzet-eis' gecombineerd met de eerder genoemde 'kwaliteits-eis', dan doet het volgende zich voor. Als er bij de pleger, de belastingplichtige, in het geheel géén opzet kan worden vastgesteld ten aanzien van de overtreden fiscale norm, dan kan de accountant nog zo'n frauduleus advies hebben gegeven en is het advies zelfs door de pleger opgevolgd, zonder opzet bij de pleger is er géén plaats voor strafbaarheid. En zonder strafbaarheid voor de belastingplichtige pleger kan de medeplegende accountant ook niet worden veroordeeld omdat hij simpelweg de vereiste kwaliteit mist.

De combinatie tussen deze twee eisen zou kunnen leiden tot opmerkelijke verweren. Een accountant die zich met strafrechtelijke veroordeling geconfronteerd ziet, zou zich op het standpunt kunnen stellen dat er géén enkele samenwerking is geweest tussen hem

en zijn opdrachtgever. Hij zou zich op het standpunt kunnen stellen dat hij bijvoorbeeld een onjuiste aangifte volledig op eigen initiatief heeft opgemaakt en ingediend. Als ook degene die de aangifte eigenlijk had moeten doen of namens wie de aangifte is gedaan zich op hetzelfde standpunt stelt, kan de aangifteplichtige niet veroordeeld worden ten aanzien van het doen van valse aangifte; dit betekent ook straffeloosheid ten aanzien van de accountant.

'...U moet allen uit de handen van de opsporingsdiensten blijven.'

### Blijf uit handen van opsporingsdiensten

Waar het uiteraard op neerkomt, is dat u allen uit de handen van de opsporingsdiensten moet blijven. Dit betoog is niet opgesteld om u als accountant te voorzien van handige tips om zand in de strafrechtelijke machine te strooien. De moraal van deze bijdrage is simpel. Ziet

u zich geconfronteerd met een strafrechtelijk onderzoek, dan ligt het niet altijd voor de hand om te proberen onder de schuld uit te komen. Juridisch is het soms veel beter haalbaar om juist de volledige schuld op u te nemen. De consequenties kunnen in een dergelijk geval veel minder verstrekkende gevolgen hebben. Als de FIOD onverhoopt ook bij u aanklopt, is het van belang in een zo vroeg mogelijk stadium deskundig strafrechtelijk advies in te winnen en tijdig, liefst voorafgaand aan het eerste verhoor – al dan niet in samenspraak met uw cliënt – een strategie te bepalen. **An**



Mr. J. Heilbron is verbonden aan Jaeger Advocaten te Amsterdam.

1 Hoge Raad, 17 oktober 2006, LJN: AU8286

# De DGA en de gevolgen van het Van der Steen-arrest

Andor Valkenburg

In een eerdere aflevering van AN werd behandeld dat het Hof van Justitie een ingrijpend arrest (voor DGA's) had gewezen, het zogenaamde Van der Steen-arrest van 18 oktober 2007. In dit arrest oordeelt het Hof van Justitie dat naar haar mening de natuurlijk persoon die een arbeidsovereenkomst heeft met de BV, waarvan hij enig aandeelhouder, bestuurder en personeelslid is, géén belastingplichtige voor de BTW is. Hiermee vindt het Hof van Justitie dat de DGA als enig aandeelhouder en enig personeelslid dus niet als ondernemer voor de BTW heeft te gelden. Dit impliceert dat de diensten die hij ten behoeve van zijn eigen BV verricht, buiten de werkingssfeer van de BTW vallen.

**UIT HET** Van der Steen-arrest volgt derhalve dat de DGA vanaf 18 oktober 2007 niet meer als ondernemer kan worden aangemerkt voor de in loondienst jegens de vennootschap verrichte werkzaamheden. Hiermee zijn het arrest van de Hoge Raad van 26 april 2002 en de daarop gebaseerde besluiten achterhaald. Reden waarom het ministerie van Financiën op 21 december 2007

een besluit het licht heeft doen zien, dat ingaat op de gevolgen van het Van der Steen arrest. De gevolgen kunnen verstrekkend zijn.

### Einde BTW-ondernemerschap

De Staatssecretaris overweegt in zijn besluit dat aan het Van der Steen-arrest volgens vaste jurisprudentie terugwerkende kracht kan worden verleend,

maar dat het vertrouwens- en rechtszekerheidsbeginsel met zich meebrengt de periode van 26 april 2002 (Het Hoge Raad arrest) en 18 oktober 2007 te eerbiedigen. Immers, de DGA mocht er, mede gebaseerd op besluiten van het Ministerie van Financiën als gevolg van het Hoge Raad-arrest van 26 april 2002, op vertrouwen dat hij voor deze periode voor zijn betaalde werkzaamheden voor de vennootschap BTW-ondernemer is. Dat wordt nu dus ook geëerbiedigd. Dit brengt dan evenwel met zich mee dat het BTW-ondernemerschap als gevolg van het Van der Steen-arrest wel eindigt per 18 oktober 2007. Dit einde van het ondernemerschap van de DGA leidt onder omstandigheden tot toepassing van artikel 3, lid 3, letter c Wet OB. Op grond van laatstgenoemd