

6 De adviseur als medepleger

Boete- en strafrechtelijke medeverantwoordelijkheid voor adviseurs bij fiscale fraude

Het formele belastingrecht, meer in het bijzonder nog fiscale fraude, kan zich verheugen over de extra aandacht die het de laatste tijd krijgt. Fiscale fraude is hot. Dat komt waarschijnlijk met name doordat op instigatie van onze overheid fiscale fraude hoe langer hoe meer prioriteit krijgt in het opsporingsbeleid. Behalve de frauderende belastingplichtige,¹ kan ook zijn adviseur op bijzondere aandacht rekenen. Adviseurs zijn in de regel nette mensen. In de gevallen dat dat wat blijkt tegen te vallen, is bijzondere aandacht op z'n plaats, lijkt de gedachtegang. Recentelijk heeft de strafrechtelijke vervolging van de (voormalig) adviseur van voetbalcoach Hiddink uitvoerig de landelijke pers en (in beschrijvende zin) veel vakbladen gehaald. Zeker sindsdien is het doorgedrongen dat de mogelijkheid om als adviseur te worden vervolgd niet een louter hypothetische is. Daar komt nog bij dat door de (naderende) inwerkingtreding van de vierde tranche Algemene wet bestuursrecht (Awb) een adviseur ook beboet kan gaan worden. Is dat reden voor ongerustheid? Neen, wel de hoogste tijd om de soms wat gemakzuchtige kantjes van de professionele beroepsuitoefening wat omzichtiger te gaan benaderen. Ook wellicht reden om ingebakken automatismen voortvloeiende uit de zorgplicht van de adviseur, maar soms ook mede ingegeven vanuit de optiek van de civiele aansprakelijkheid, te heroverwegen.

Ik begin met het schetsen van enkele hoofdlijnen van het fiscaal strafrecht en de achtergrond van het verhoogde risico voor adviseurs. Daarna volgt de naderende invoering van de vierde tranche Awb die de mogelijkheid van het beboeten van adviseurs kent. Een korte behandeling van enkele punitieve begrippen kan dan niet uitblijven, om ten slotte af te sluiten met attentiepunten voor de toekomst en de spagaat waarin de adviseur mogelijk terecht komt.

1 Het fiscaal strafrecht

1.1 De bepalingen van de AWR

In hoofdstuk 9 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR), art. 68 e.v. staan al sinds jaar en dag de (voornaamste) strafrechtelijke bepalingen

opgenomen van fiscale delicten. Deze fiscale delicten onderscheiden zich in een aantal bijzonderheden van commune strafbepalingen. Het fiscaal strafrecht is minder moralistisch dan het commune, zoals zich dat bij uitstek doet blijken in de zogenoemde inkeerregeling. De fiscaal delinquent kan (zelfs) op een (voltooid) fiscaal delict terugkomen door te biecht te gaan. Zolang betrapping nog niet redelijkerwijs vermoed wordt, wordt strafvervolging (en beboeting) uitgesloten zodra aan de Belastingdienst alsnog de juiste feiten en gegevens worden verschaft. Aan het alsnog op juiste wijze afdragen van wat de schatkist toekomt, wordt prioriteit gegeven boven de bestraffing van fiscale delinquenten.

Een andere bijzonderheid is dat een fiscaal delict een zogenoemd kwaliteitsdelict is. Om als pleger verantwoordelijk te kunnen worden gehouden voor de

¹ Gemakshalve heb ik het in dit stuk alleen over de belastingplichtige, maar hetzelfde geldt voor de inhoudingsplichtige.

geschonden rechtsnorm moet de pleger een bepaalde kwaliteit bezitten. Slechts degene tot wie de norm zich richt, de normadressaat van de gestelde verplichting, kan als pleger worden aangemerkt, derden niet², zo heeft de Hoge Raad onlangs nog eens uitdrukkelijk bepaald.³ Om als adviseur aangesproken te kunnen worden op de overtreding van een fiscale norm, moet worden teruggegrepen op een deelnemingsvariant, als bijvoorbeeld medeplegen of medeplichtigheid.

1.2 De ATV-richtlijnen

Het bij een aanslag opleggen van een boete sluit strafrechtelijke vervolging uit en vice versa. Mede vanwege dit zogenoemde una via-beginsel is het vanzelfsprekend van belang dat er overleg plaatsheeft tussen de Belastingdienst en Justitie over de te maken keuze. De uitgangspunten bij het maken van deze keuze hebben hun grondslag gevonden in de aanmeldings-, transactie- en vervolgingsrichtlijnen voor fiscale delicten en douanedelicten. Deze ATV-richtlijnen zijn laatstelijk per 1 januari 2006 ingrijpend gewijzigd.^{4,5} De per 1 januari 2006 geldende richtlijn voor de vervolging van fiscale vergrijpen heeft, zonder dat daar overigens een openbaar debat aan is voorafgegaan, gebroken met een van de uitgangspunten van het strafrecht. Sinds de invoering van het Wetboek van Strafrecht wordt (werd) in Nederland het strafrecht beschouwd als *ultimum remedium*. Inzet van het strafrecht is pas geboden indien minder ingrijpende handhavingsmechanismen ontbreken of falen. Aangezien de mogelijkheid van beboeting van fiscale overtredingen een zeer effectief handhavingsmechanisme is gebleken, is toepassing van strafrecht in de fiscale rechtspleging totnogtoe van subsidiaire betekenis geweest. Dat moest – kennelijk – anders. De inleiding bij de richtlijn verwoordt het zo:

“Vanwege de maatschappelijke wens de inzet van het strafrecht te concentreren op die zaken die maatschappelijk effect hebben (bijvoorbeeld gevallen waarin de rechtsorde in ernstige mate is geschokt) zijn de ATV-richtlijnen aangepast. Deze richtlijnen zullen ertoe leiden dat het strafrecht meer ingezet zal worden bij fiscale fraudezaken waarbij van de inzet van het strafrecht redelijkerwijs een extra maatschappelijk effect verwacht mag worden ten opzichte van een bestuurlijke afdoening.”

Niet slechts toepassing van het strafrecht indien andere middelen ontbreken of blijken te falen, nee,

inzet van het strafrecht indien daarvan een bonus mag worden verwacht. Tezamen met de trend dat justitie, net als de Belastingdienst, sneller de media opzoekt, is de bonus van het strafrecht met name gevonden in een sterk generaal preventief effect dat uitgaat van het publiekelijk aan de schandpaal nagelen van overtreders. Het blijft echter niet bij de snellere inzet van het strafrecht. De ATV-richtlijnen vervolgen met:

“Dit maatschappelijke effect komt tot uitdrukking in de wegingsaspecten genoemd in hoofdstuk 6. Deze 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 het algemeen gaan om zaken met een sterk generaal preventief effect. Veelal zullen dit zaken zijn, waarbij sprake is van een combinatie van aspecten genoemd in paragraaf 6. Het kan echter ook gaan om, gelet op het fiscale nadeel, enkele ‘kleinere’ zaken.”

Kort en goed komt de nieuwe richtlijn erop neer dat bij een opzettelijk⁶ toegebracht fiscaal nadeel van meer dan € 25.000 in beginsel strafrechtelijk zal worden opgetreden, indien ten minste één extra aspect aanwezig is. Naast de wat gebruikelijke aspecten als recidive, evenwichtige rechtshandhaving, dan wel indien boeteoplegging niet mogelijk is en/of de mogelijkheid tot het treffen van verhaal niet aannemelijk is, wordt in de richtlijn tevens als aspect de voorbeeldfunctie van een verdachte genoemd. De toelichting hierop 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, adviseurs, notarissen, bankiers en effectenhandelaars genoemd. Daarnaast is een van de nadrukkelijk genoemde aspecten ook ‘de medewerking van een adviseur’. Dit aspect is, aldus de toelichting, van groot belang, omdat het gaat om een situatie waarin het vertrouwen van de overheid wordt misbruikt. Beseft moet worden dat vooralsnog de adviseur alleen strafrechtelijk aan te pakken is. Reden temeer om dit misbruik als (extra) ernstig aan te merken, is dat de Belastingdienst adviseurs faciliteiten toekent. Hoewel de opsporingscapaciteit van het Openbaar Ministerie, meer in het bijzonder de FIOD-ECD, een

2 Een straf mag ook feitelijk niet ten laste van een ander komen: HR 28 november 2003, nr. C. 01/318HR, V-N 2003/63.17.

3 HR 17 oktober 2006, nr. 01599/05, LJN AU8286, NJ 2006/575 en V-N 2006/59.10.

4 Kennisgeving DG Belastingdienst van 12 december 2005, nr. DGB 2005/6956M, Stcrt. 2005, 247, V-N 2006/4.6.

5 Voorheen: Richtlijnen van 18 december 2001, nr. DGB 2001/1476, Stcrt. 2001,

248, V-N 2002/2.3.1.

6 Grove schuld valt op grond van de Richtlijn (nadrukkelijk) buiten de scope van het strafrecht.

bottleneck zal zijn bij de daadwerkelijke uitvoering van deze bewuste beleidskeuze, is het niet voor discussie vatbaar dat het de intentie is van het Openbaar Ministerie om meer dan vroeger verdachte adviseurs (als dader dan wel als medepleger) daadwerkelijk voor het hekje te krijgen.

2 De administratieve beboeting

2.1 De fiscale boete

Zoals elke bij de fiscaliteit betrokken adviseur wel weet, leidt het niet naleven van de fiscale verplichtingen bijzonder snel tot oplegging van boeten. Naast de verzuimboeten die zien op foutjes, zien op te leggen vergrijpboeten op het administratief bestraffen van verwijtbaar handelen. Een enkele uitzondering daar gelaten zijn de beboetingsmogelijkheden (eveneens) opgenomen in de AWR, direct voorafgaande aan de strafrechtelijke.

In art. 67a t/m c AWR staan de verzuimboeten. De (simpele) constatering dat een aangifte niet (tijdig) is gedaan, dan wel dat er niet (tijdig) is betaald, is voldoende voor beboeting, (groveweg) tenzij de boeteling stelt en bewijst dat haar geen enkele blaam treft (afwezigheid van alle schuld).

In art. 67d t/m f AWR zijn de vergrijpboeten geregeld: bij primitieve aanslag slechts indien er sprake is van opzet,⁷ bij navorderings- en naheffingsaanslagen⁸ eveneens indien het belastingtekort een gevolg is van grove schuld.

In beginsel worden verzuim- en vergrijpboeten tezamen met de aanslag opgelegd en treffen deze slechts degene aan wie de aanslag moet worden opgelegd, de aangifteplichtige. Even afgezien van civiele en eventueel tuchtrechtelijke consequenties, loopt de adviseur totnogtoe administratiefrechtelijk derhalve geen risico. Dat wordt binnenkort evenwel anders.

2.2 De vierde tranche van de Awb

Op 22 juli 2004 is het wetsontwerp vierde tranche Awb⁹ verschenen en op 3 juli 2007 is het wetsvoorstel door de Tweede Kamer aanvaard. Inwerkingtreding in 2008 is beoogd. Deze vierde tranche zal hoogstwaar-

schijnlijk ook integraal van toepassing zijn op het belastingrecht.¹⁰ Het wetsvoorstel bevat een algemene regeling met betrekking tot de bestuurlijke boete waarbij, zo moge uit de parlementaire behandeling blijken,¹¹ de wetgever nadrukkelijk de mogelijkheid onderkent (en beoogt?) om de (belasting)adviseur te kunnen beboeten.

Het tweede lid van art. 5.0.1 van het voorontwerp van de algemene bepalingen van de Awb zal namelijk bij invoering de mogelijkheid openstellen om naast de belastingplichtige, degene aan wie de aanslag wordt opgelegd, ook boeten op te gaan leggen aan medeplegers. Voor de toekomst zal dat betekenen dat behalve de belastingplichtige, tevens de feitelijk leidinggevende van de belastingplichtige, de feitelijke persoon die de aangifte heeft gedaan, en andere verantwoordelijken kunnen worden beboet, waaronder uitdrukkelijk ook de bij de aangiften dan wel het adviestraject daaraan voorafgaand betrokken adviseurs. Medeplichtigheid bij een fiscaal delict, dus slechts een ondergeschikt aandeel daarin hebben, kan niet leiden tot een boete.

2.3 Verzuimboeten en de vierde tranche

Vooralsnog is er geen wettelijke of beleidsmatige belemmering om bij verzuimen ook derden te beboeten. Aangezien er bij de beboeting van verzuimen in de regel geen enkel onderzoek wordt verricht, is het lastig aan te geven wie bij het verzuim betrokken zijn geweest, laat staan aan te wijzen wie de meeste (bij een verzuimboete niet noodzakelijke) blaam treft. Iedereen beboeten lijkt niet wenselijk, anderen slechts beboeten in de gevallen dat er toevallig wel wat bekend is, ook niet. Mede om deze reden bepleit het laatste geschrift van de Vereniging voor Belastingwetenschap¹² de mogelijkheid om derden bij verzuimen te kunnen beboeten uit te sluiten. Indien niet geopteerd wordt voor uitsluiting, bepleit het geschrift voorts¹³ te beboeten aan de hand van een verzuimenreeks van deze derde persoonlijk. Ik sluit me bij deze aanbevelingen van harte aan, maar de laatste zal mogelijk toch ook wel zonder beleidsmatige ingreep bij de rechter af te dwingen zijn op grond van de achtergrond van de verzuimenreeks en het evenredigheidsbeginsel.

7 Art. 67d, lid 1 AWR.

8 Art. 67e, lid 1 resp. 67f, lid 1 AWR.

9 Oorspronkelijk *Kamerstukken II 2003-2004*, 29 702, nr. 2, V-N 2004/41.2, thans *Kamerstukken I 2006-2007*, 29 702, nr. A.

10 Zie voor een beschrijving van de relevantie voor het fiscaal recht: E. Thomas, "Vierde tranche Algemene wet bestuursrecht (Awb): wat is de meerwaarde voor het fiscaal recht?", *FED 2007/12*.

11 *Kamerstukken II 2003-2004*, 29 702, nr. 3, p. 79-80, *Kamerstukken II 2005-2006*, 29 702, nr. 7, p. 32: "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 5.0.1". Zie hierover (ook): R.M.P.G. Niessen-Cobben en H.J.J. Oostdam, "Opsporing gezocht: medepleger?", *TFB 2007/5*, p. 5-8.

12 M.W.C. Feteris e.a.; *Aan wie kan een bestuurlijke boete worden opgelegd?*, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap nr. 233, december 2007.

13 M.W.C. Feteris, t.a.p., p. 58-59 en p. 148.

2.4 *Vergrijpboeten en de vierde tranche*

Zo administratieve beboeting bij verzuimen mogelijk nog wordt uitgesloten, bij vergrijpen is daar natuurlijk geen sprake van. Naar ik zo om me heen begrijp, zit de angst voor de beboeting er bij adviseurs al goed in. Niemand kan er echter veel op tegen hebben dat de welbewuste foute adviseur beboet wordt, sterker nog, hij verdient die boete misschien wel meer dan de belastingplichtige. De vraag is derhalve hoe deze extra mogelijkheden in de praktijk zullen worden toegepast, hoe de Belastingdienst zal gaan opsporen, welke afwegingen zullen worden gemaakt, oftewel of de Belastingdienst zich zal gaan beperken tot de evidente gevallen. Vooral nog is daar niet al te veel over te zeggen en moet beleid ter zake in de loop van volgend jaar opheldering gaan brengen. Zowel de wetgever als laatstelijk de staatssecretaris hebben aangegeven dat er prudent met de nieuwe mogelijkheden tot het opleggen van boetes zal worden omgesprongen. Een dergelijke toezegging biedt echter niet al te veel (rechts)zekerheid, zo leren min of meer vergelijkbare uitlatingen uit het verleden. Het in de strafrechtelijke jurisprudentie vervagende onderscheid tussen medeplegen en medeplichtigheid, alsmede de mate waarin (voorwaardelijk) opzet inmiddels is opgerekt, om nog maar te zwijgen van de mate waarin de belastingadministratie veelal weg lijkt te komen met een gebrekkige stelplicht ter zake van de motivering voor beboeting, zijn wel reden voor zorg.

Het is te hopen dat er, zoals voor het strafrecht is gebeurd met de ATV-richtlijnen, beleid komt over de beboeting van derden en dat niet elke belastingambtenaar zijn eigen lijn kan gaan trekken. Naast een gewenste beperking tot die gevallen waarbij de derde een evident verwijt kan worden gemaakt, lijkt het ook wenselijk daarbij richtlijnen op te nemen die gaan over de samenloop van beboeting bij meerderen voor hetzelfde feitencomplex en de hoogte van die beboeting. Feteris e.a.¹⁴ bepleiten de (procentuele) koppeling tussen boete en belastingschade (meer) los te laten en naar de verwijtbaarheid en omstandigheden te kijken. De toekomst zal het leren, maar onontkoombaar is dat er nog meer dan voorheen begrippen uit het strafrecht hun intrede zullen doen in het administratieve recht.

2.5 *De vierde tranche en de AWR*

De AWR zal nog aangepast moeten worden aan de vierde tranche Awb. Dit zal gebeuren met een afzonderlijk wetsvoorstel. Welke afwijkingen het belastingrecht ten opzichte van het 'gewone' bestuursrecht gaat kennen, is onduidelijk. Het ligt echter niet in de lijn der verwachtingen dat de AWR de strekking van de handhabingsbepalingen van de Awb vergaand zal gaan beperken.

Aangezien totnogtoe, een enkele uitzondering daargelaten, de administratieve boete is gekoppeld aan de aanslagregeling, zullen er nog aanpassingen moeten volgen, omdat de daaruit voortvloeiende gelijktijdigheid geen (althans veel minder) een automatisme is. Mede gelet op het speculatieve gehalte van de uiteindelijk invulling gaat het hierop vooruitlopen het bestek van dit artikel te buiten. Duidelijk is wel dat er naast de onderwerpen die zich volgens de voorgaande paragraaf lenen voor wettelijke of beleidsmatige invulling, er bij voorkeur ook nog iets geregeld moet worden over de termijn waarop de boete aan een derde kan worden opgelegd, over de doorwerking van beslissingen bij de één naar gerelateerde beschikkingen van anderen, en de waar mogelijk wenselijke coördinatie van meer procedures over hetzelfde feitencomplex. Er bestaan inmiddels vele administratieve sanctiebepalingen in de steeds omvangrijker wordende hoeveelheid toezichtwetgeving. Veel van die wetten,¹⁵ die toch veelal van recente datum zijn en ondanks dat het de bedoeling is dat de Awb harmoniserend en uniformerend werkt, kennen afwijkende handhabingsbepalingen. Zo schrijven de Wet identificatie bij dienstverlening en de Wet melding ongebruikelijke transacties voor dat adviseurs die een (wettelijk erkend) tuchtrecht kennen niet kunnen worden beboet.¹⁶ Het tuchtrecht prevaleert als handhavinginstrument. Het wetsvoorstel vierde tranche Awb kent geen uitsluiting van beboeting bij adviseurs met tuchtrecht.¹⁷ De memorie van toelichting vermeldt hieromtrent dat vraagstukken van cumulatie en samenloop vooral op de verhouding tussen straf- en tuchtrecht zien, waardoor deze niet voor regeling in de Awb in aanmerking komen.¹⁸ Gelet op het karakter van de boete niet erg overtuigend, gelet op de genoemde andere wetgeving zelfs bevreemdend. Het zou wat mij betreft aanbeveling verdienen indien er bij te ontwikkelen beleid ook nog aandacht wordt besteed aan de samenloop van tuchtrecht en beboeting, wellicht dat het primaat van

14 M.W.C. Feteris, t.a.p., (eveneens en onder meer) p. 148.

15 Zie onder andere A.R. Hartmann en L.J.J. Rogier, "Bestuurlijke handhaving in het wetsvoorstel Vierde tranche Awb", *NJB* 36 van 8 oktober 2004, p. 1877-1882.

16 Art. 8c, lid 2 WID, art. 17d, lid 2 Wet MOT.

17 De vraag wordt daarmee opportuun of het primaat van het tuchtrecht in deze wetten met invoering van de vierde tranche Awb gaat verdwijnen: gelet op de parle-

mentaire behandeling, *Kamerstukken II* 2005-2006, 29 702, nr. 7, p. 23-24, de beantwoording van vraag 34, lijkt het daar wel op.

18 *Kamerstukken II* 2003-2004, 29 702 nr. 3, p. 75.

het tuchtrecht in het beleid wordt vastgelegd. Voor zover het feit dat de Belastingdienst in een andere relatie staat tot een adviseur met wettelijk tuchtrecht dan de opdrachtgever een belemmering vormt bij de indiening van klachten, zou ernaar gestreefd moeten worden die belemmeringen op te heffen in plaats van naar andere maatregelen te moeten grijpen. De uiterst geringe mate waarin de overheid (niet alleen belastingambtenaren, maar ook rechters) naar het middel van een tuchtklacht grijpt, staat in schril contrast met de geëtaleerde behoefte aan beboetingsmogelijkheden van dezelfde adviseurs.

3 Het punitieve begrippenkader

3.1 De 'criminal charge'

Zowel strafrechtelijk als administratiefrechtelijk kan de adviseur geconfronteerd worden met punitieve, bestraffende, maatregelen. Beide maatregelen hebben gemeen dat ze, in tegenstelling tot het materieel belastingrecht, vallen onder de vigeur van art. 6 EVRM. Zodra er sprake is van een uitgesproken voornemen tot het treffen van een van beide maatregelen dan wel de adviseur uit een handeling van het bestuursorgaan in redelijkheid kan opmaken dat hem (mede) een verwijt wordt gemaakt, komen aan de 'verdachte' de waarborgen van voornoemd artikel toe. De adviseur komen het zwijgrecht,¹⁹ het recht niet mee te werken aan zijn eigen veroordeling, en het recht op bijstand toe. De informatieverplichtingen en meewerkverplichtingen zijn (nog) minder vanzelfsprekend en ook naar het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs moet genuanceerder worden gekeken. Hoewel het laatste woord er nog niet over is gezegd, sterker nog, de lijn van de Hoge Raad anders is, kan worden afgevraagd of medewerking ten aanzien van de vaststelling van het materiële recht nog kan worden verlangd indien er sprake is van een 'charge'²⁰. Dulden moet, maar actief stukken overdragen hoeft (mogelijk) niet.

3.2 Het begrip 'opzet'

"Het wetboek geeft geen definitie van 'opzet'. In zijn kern is het begrip trouwens voor ieder helder. Opzet

bestaat in ieder geval ten aanzien van dat gedrag waarop onze wil gericht is geweest, ten aanzien van de daarmee beoogde gevolgen en ten aanzien van de omstandigheden en gevolgen die men zich als zeker er mede verbonden heeft voorgesteld. In zover is opzet willens én wetens."²¹

Voor de toetsing in het strafrecht hoeft dit willen en weten zich overigens slechts uit te strekken tot de gedraging zelf, niet tot het wederrechtelijke karakter daarvan (boos opzet). In de literatuur is dit wel betoogd,²² maar totnogtoe is de rechterlijke macht niet erg gevoelig gebleken voor het inperken van opzet bij fiscale delicten, ondanks dat de handeling zelf, het doen van aangifte, (in de regel) een verplichting is.

3.3 Voorwaardelijk opzet

Opzet kent vele vormen. Allereerst, aan de bovenkant, het zekerheids-, noodzakelijkheids- of waarschijnlijkheidsbewustzijn. Daarnaast, aan de onderkant, opzet als mogelijkheidsbewustzijn, ofwel voorwaardelijk opzet. Voorwaardelijk opzet (in fiscale zin) is het zich willens en wetens blootstellen aan de aanmerkelijke kans dat de gedane aangifte onjuist is, in de zin van het aanvaarden van die kans en dat op de koop toe nemen.²³ Het bewust zijn van de mogelijkheid, maar die niet aanvaarden, noch het bewust horen te zijn of het redelijkerwijs horen te begrijpen, is voldoende voor opzet. In een dergelijk geval is (eventueel) sprake van 'grove schuld'. Ervan uitgaan en er (blind) op vertrouwen dat de adviseur op juiste wijze invulling geeft aan de fiscale verplichtingen, is – zonder bijkomende omstandigheden – geen opzet. Volstrekt geen interesse hebben in wat de adviseur doet en om die reden niets controleren, net wel. De ondergrens van voorwaardelijk opzet is lastig te trekken, maar er is meer voor nodig dan het aanvaarden van het geenszins te verwaarlozen risico dat te weinig belasting wordt voldaan. In het onderkennen van het risico ligt immers niet besloten dat daarmee willens en wetens dat risico is aanvaard.²⁴ Het lijkt erop dat de Hoge Raad de in de loop der tijd ogenschijnlijk wat verwaterde grens tussen opzet en grove schuld met de hiv-arresten weer wat heeft aangescherpt²⁵ en minst genomen een

19 In beperkte vorm (tevens) gecodificeerd in art. 5.0.11 Awb.

20 EHRM 3 mei 2001, nr. 31827/96 (JB/Zwitsersland), BNB 2002/26 en V-N 2002/4.4, zie ook: A-G Wattel 1 juni 2007, nr. 43.070, V-N 2007/35.8, onder 4.17 en 4.18: "(...) dat bij documenten niet beslis-send is of zij reeds bestaan (of zij wel of niet door de verdachte opgesteld zouden moeten worden), maar of zij een bestaan als bewijsmateriaal hebben los van de wil van

de verdachte, dus of de vervolgende instan-tie hen zonder actieve medewerking van de verdachte legaal kan bemachtigen."

21 Noyon-Langemeijer-Remmelink, *Het Wetboek van strafrecht, Inleiding Opzet*(*1) Aantekening 2, digitaal.

22 Zie hiervoor de conclusie van A-G Jörg bij HR 22 september 1998, nr. 108.687, NJ 1998/911 en voorts G.J.M.E. de Bont, "Opzet in fiscaal boete- en strafrecht", TFB 2002/6, p. 5-11.

23 HR 15 oktober 1996, nr. 102826 (Porsche-arrest), NJ 1997/199.

24 HR 2 oktober 1991, nr. 27.566, BNB 1991/323 en V-N 1991/2971.

25 HR 25 maart 2003, nr. 02664/01, NJ 2003/552, HR 24 juni 2003, nr. 01513/02, NJ 2003/555, HR 18 januari 2005, nr. 02659/03, NJ 2005/154 en HR 20 februari 2007, nr. 02965/05, NJ 2007/313.

inzichtelijke motivering verlangt van waarom er sprake is van aanvaarding van het gevolg. Feit blijft dat, ondanks deze laatste arresten, er regelmatig weinig voor nodig is om de mate van bewustzijn nodig voor (voorwaardelijk) opzet bewezen te achten.

3.4 *De aanmerkelijke kans en het strekkingsvereiste*

“De beantwoording van de vraag of de gedraging de aanmerkelijke kans op een bepaald gevolg in het leven roept, is afhankelijk van de omstandigheden van het geval, waarbij betekenis toekomt aan de aard van de gedraging en de omstandigheden waaronder deze is verricht. Er is geen grond de inhoud van het begrip ‘aanmerkelijke kans’ afhankelijk te stellen van de aard van het gevolg. Het zal in alle gevallen moeten gaan om een kans die naar algemene ervaringsregelen aanmerkelijk is te achten.”²⁶

Me beperkende tot het misdrijf van het doen van een onjuiste aangifte, is een belangrijke vraag of de beoordeling van de aanmerkelijke kans dat het gevolg zich voordoet, tevens ziet op de kans dat met die aangifte te weinig belasting wordt geheven (het zogenoemde strekkingsvereiste). Het antwoord op deze vraag, althans de huidige lijn daarin, is enigszins gegeven in paragraaf 3.2, waar geconstateerd wordt dat de rechtspraak niet uitgaat van ‘boos opzet’. Elke adviseur weet wel dat de belastingwetgeving dermate omvangrijk en ingewikkeld is, nog afgezien van de vele elkaar opeenvolgende wijzigingen die nauwelijks meer bij te houden zijn, dat het naïef zou zijn te beweren dat een (niet al te basale) aangifte foutloos is. Door betrokken te zijn en te blijven bij het doen van aangiften aanvaardt elke adviseur dat hij bij tijd en wijle onjuiste aangiften doet en neemt hij het risico daarvan op de koop toe. Deze constatering is overigens niet nieuw, ook Wattel²⁷ constateerde aldus in 1989. Dat de adviseur niet bij voortdurende misdrijven pleegt, is enerzijds een gevolg van de nuancering van de aanvaarding (hij weet dat het fout kan gaan, maar streeft naar het doen van juiste aangiften en aanvaardt het gevolg derhalve niet), anderzijds van het strekkingsvereiste. Alle onjuiste aangiften die (uit de geobjectiverde aard van de onjuistheid) niet leiden tot belastingnadeel voor de overheid zijn niet strafbaar onjuist. Met dit strekkingsvereiste heeft de wetgever duidelijk gemaakt dat het niet alleen of zozeer gaat

om de valsheid, maar mede om het gevolg van die valsheid, zoals ik ook al beschreef bij de inkeer (in par. 1.1). Deze bedoeling overziende, is de vraag of een op zichzelf genomen onjuiste aangifte, die geen aanmerkelijke kans in zich draagt dat er te weinig belasting wordt betaald, nog mag worden bestraft? Mag de Belastingdienst (of het OM) bijvoorbeeld iemand nog voor de voeten werpen dat gegevens die bij de Belastingdienst bekend zijn maar niet in de aangifte worden verwerkt, hetwelk vanzelfsprekend bij de aanslagregeling wordt onderkend, een strafbare aangifte oplevert? De huidige jurisprudentie lijkt uit te gaan van het mogen bestraffen van niet in de aangifte opgenomen, maar wel aan de Belastingdienst gerenseigneerde, gegevens. Ik zou menen dat wegens het ontbreken van de aanmerkelijke kans dat er te weinig belasting wordt geheven, of dat nou een gebrek is aan het opzet, dan wel een gebrek aan het strekkingsvereiste, dit soort onjuistheden niet meer in aanmerking komt voor beboeting of vervolging.

3.5 *Toerekening van willen en weten*

In het standaardarrest van 15 juli 1988²⁸ oordeelde de Hoge Raad dat opzet of grove schuld van de belastingadviseur de belastingplichtige niet disculpeert, tenzij hij in redelijkheid aan de fiscale aanvaardbaarheid van de gedragingen van de adviseur niet behoefde te twijfelen. Slechts bij zorgvuldige selectie van de adviseur en duidelijk getroffen maatregelen waaruit blijkt dat de belastingplichtige de begane fout heeft trachten te voorkomen, vond de min of meer automatische toerekening van kennis, kunde en opzet of grove schuld van de adviseur aan de belastingplichtige niet plaats. In zijn arrest van 1 december 2006²⁹ komt de Hoge Raad op dit oordeel terug. De Hoge Raad komt tot het inzicht dat de min of meer automatische toerekening van opzet of grove schuld van een ander aan de belastingplichtige in strijd zou kunnen zijn met de onschuldpresumptie van het EVRM. In het vervolg geldt dat slechts toerekening plaatsvindt indien de belastingplichtige niet de zorg heeft betracht die redelijkerwijs van hem kon worden gevergd bij de keuze van zijn adviseur en/of in de samenwerking met die adviseur. Hiermee is een einde gekomen aan het verschil dat er sinds 1988 bestond tussen de strafrechtelijke wijze van toerekening en de fiscaalrechtelijke. Sindsdien zijn veel boeteopleggingen gesneuveld,³⁰ omdat de Belastingdienst de mate van verwijtbaarheid

26 Overweging 3.6 van het in voorgaande noot eerstgenoemde hiv-arrest.

27 P.J. Wattel, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, 2e herziene druk, Deventer: FED 1989, p. 126, zie ook: R.W.J. Kerckhoffs, “Strafrechtelijke risico’s van de belasting-

adviseur”, *TFB* 2000/7-8, p. 13-17.

28 HR 15 juli 1988, nr. 24.483, *BNB* 1988/270 en *V-N* 1988/2039.

29 HR 1 december 2006, nr. 40.518 en 40.369, *LJN* AZ3355 en AU7741, *BNB* 2007/151 en *V-N* 2006/62.4.

30 Onder andere Hof Den Bosch 4 augustus 2006, nr. 04/2458, *BNB* 2007/206, Rb. Leeuwarden 23 januari 2007 met nr. AWB 06/1592, *V-N* 2007/32.2.1 en Hof Den Haag 27 februari 2007, nr. BK-06/00156, *V-N* 2007/23.7.

bij de belastingplichtige zelf onvoldoende had gemotiveerd. De motiveringen beschreven enkel de verwijtbaarheid van de adviseur die zonder bijkomende omstandigheden te schetsen aan de belastingplichtige werd toegerekend. Ik neem aan dat de Belastingdienst zich zal instellen op de nieuwe toerekeningsregels en de motivering van de boeteoplegging meer zal toesnijden op (ook) de verwijtbaarheid van de belastingplichtige. Ik vermeld nu alvast, maar zal dat hierna nader uitwerken, dat (ook) na invoering van de vierde tranche Awb boetes waarvan de (motivering van de) verwijtbaarheid louter ziet op de adviseur, niet in stand kunnen blijven.

3.6 Medeplegen

“De rechtspraak van de Hoge Raad heeft de laatste decennia een verruiming van het medeplegen ten koste van de medeplichtigheid getoond. Dat voor medeplegen niet meer noodzakelijk is dat de verdachte zelf een uitvoeringshandeling pleegt is inmiddels vaste rechtspraak. Als er maar van een bewuste, nauwe en volledige samenwerking sprake is. Die volledige en nauwe samenwerking zal erin hebben kunnen bestaan dat de medepleger nauw bij de planning, voorbereiding en organisatie van het voorgenomen misdrijf betrokken is geweest. (...) Voor medeplegen is niet eens nodig dat men lijfelijkelijk aanwezig is op de plaats van de uitvoering van het delikt. Wel nodig is dat men hetzij een uitvoeringshandeling heeft gepleegd, hetzij bewust volledig en nauw heeft samengewerkt. Ontbreekt zowel het een als het ander dan zal van medeplegen geen sprake kunnen zijn.”³¹

Er moet sprake zijn van een bewuste samenwerking en een gezamenlijke uitvoering. Voor strafbaarheid van de medepleger is niet vereist dat zowel hij als de pleger alle bestanddelen van het delict vervullen³², wel – zo lijkt het – dient niet alleen de samenwerking bewust te zijn, maar moet dit bewustzijn zich ook uitstrekken tot de beoogde strafbare gedraging.³³ Samenwerken kan voorts ook bestaan uit niets doen, daar waar handelen (meestal in de zin van je distantiëren) verwacht mocht worden.³⁴ Hoewel het verschil tussen medeplegen en medeplichtigheid straks bij boete-procedures doorslaggevend gaat zijn, is het velen duidelijk dat de strafrechtelijke jurisprudentie weinig aanknopingspunten biedt voor een helder en eenduidig onderscheid.

3.7 Het pleitbaar standpunt

Nagenoeg alle van de hiervoor besproken begrippen zijn vanuit het strafrecht in het (fiscaal) bestuursrecht overgenomen en worden, enkele nuanceringen daargelaten, op dezelfde wijze uitgelegd. Zelfs bij de toerekening zit de belastingrechter inmiddels op de strafrechtelijke lijn. Een van de weinige begrippen die vanuit het fiscaal boeterecht langzaam maar gestaag zijn intrede doet in het fiscaal strafrecht is het pleitbaar standpunt. Volgens een recente wijziging van het boetebesluit (BBBB 1998) is van een pleitbaar standpunt sprake als een door belanghebbende ingenomen standpunt, gelet op de stand van de jurisprudentie en de heersende leer, in die mate juridisch pleitbaar of verdedigbaar is dat belanghebbende redelijkerwijs kan menen juist te handelen.³⁵

De – bij mijn weten – eerste erkenning van het pleitbaar standpunt in een strafzaak is door de Rechtbank Zwolle³⁶ als volgt verwoord:

“Als beperking van deze in potentie ruime aansprakelijkheid is in het fiscale boeterecht de rechtsfiguur van het ‘pleitbare standpunt’ tot ontwikkeling gekomen. (...) Deze materieel strafrechtelijk gezien dicht tegen de dwaling en derhalve de buitenwettelijke schulduitsluitingsgrond ‘afwezigheid van alle schuld’ aanleunende rechtsfiguur functioneert in de op het fiscale boeterecht ontwikkelde rechtspraak als een bewijsuitsluitingsgrond ten aanzien van verweten opzet dan wel grove schuld. Gezien de grote begripsmatige overeenkomsten tussen het fiscale boeterecht en het fiscale strafrecht ziet de rechtbank aanleiding de rechtsfiguur van het ‘pleitbare standpunt’ te betrekken bij de bewijsvraag van het in de onderhavige strafzaak ten laste gelegde opzet. De rechtbank neemt dan ook tot uitgangspunt dat indien kan worden geoordeeld dat verdachte bij het doen van een aangifte een redelijkerwijs verdedigbaar standpunt heeft ingenomen in die zin dat de verdachte redelijkerwijs kon en mocht menen dat een bepaalde fiscale regeling op hem van toepassing is, een dergelijke vaststelling in de weg staat aan een bewezenverklaring van opzet in fiscaal-strafrechtelijke zin.”

Rechtbank Zwolle lijkt de fiscale leer te willen incorporeren en het lijkt het erop dat de straffkamers er een ietwat eigen interpretatie van de leer op na houden. De fiscale leer is een geobjectiveerde. Dat wil zeggen dat de vraag of de belastingplichtige bij het doen van

31 Noyon-Langemeijer-Remmelink, *Het Wetboek van strafrecht, Eerste boek, Titel V Deelneming aan strafbare feiten*(*1), artikel 47 Medeplegen, aantekening 29, digitaal.

32 Rb. Den Bosch 27 februari 2007, nr. 01/996038-05, de adviseur van Hiddink,

LJN AZ9322.

33 HR 11 januari 2000, nr. 113.115, NJ 2000/228.

34 Hof Amsterdam 14 maart 2006, LJN AV4924.

35 Besluit Staatssecretaris van Financiën van 21 maart 2007, nr. CPP2006/2918M, *Stcr.* 2007, 63, V-N 2007/17.14.

36 Rb. Zwolle 13 september 2005, nr. 07/794512-02, LJN AU2558.

aangifte meende juist te handelen (hetgeen immers op zichzelf al een gebrek aan het opzet oplevert) niet doorslaggevend is, maar de vraag of het in de aangifte ingenomen standpunt op zichzelf genomen redelijkerwijs verdedigbaar is (desnoods achteraf). Strafrechtelijk wordt duidelijk de subjectieve leer aangehouden, zoals uit de Hiddink-uitspraak³⁷, maar ook uit andere recente jurisprudentie mag blijken.

4 Attentiepunten voor de toekomst

4.1 De adviseur als verdachte

Erg algemeen, maar toch: adviseurs zullen vaker dan voorheen als verdachte worden aangemerkt, of dat nou uiteindelijk strafrechtelijk of bestuursrechtelijk wordt afgedaan. Ik kan mij niet aan de indruk onttrekken dat de meeste adviseurs richting fiscus een natuurlijke neiging hebben tot compliance. Adviseurs zullen zich bewust moeten worden van hun rechten bij een verdenking en zich bij een verdenking moeten afvragen of medewerking blijven verlenen en informatie blijven geven alsdan wel de meest aangewezen houding is. De praktijk leert dat het in de regel verstandig is eerst goed te achterhalen wat de achtergrond van de verdenking is en op welke gegevens die verdenking is gebaseerd.

Voorts zullen adviseurs, meer nog dan voorheen, ruggengraat moeten tonen. Toch maar even zonder stukken op de laatste dag de aangifte doen, omdat de onderbouwing nog wel komt? Een beetje schuiven in de aangifte omdat een tijdelijk liquiditeitsprobleem de afdracht in de weg staat, maar het volgende maand recht wordt getrokken? Een advies doorvoeren in een aangifte, ondanks dat aan de randvoorwaarden niet strikt is voldaan? Meer dan ooit is dat niet verstandig.

4.2 Medeplegen, toerekening en opzet

Voor medeplegen is bewuste samenwerking nodig. Bewuste samenwerking impliceert opzet bij zowel pleger als medepleger. Automatische toerekening van kennis, kunde en geestgesteldheid is er sinds 1 december vorig jaar niet meer bij. Tezamen betekent dit dat bij het ontbreken van opzet bij de belastingplichtige, de adviseur ook niet kan worden beboet en/of veroordeeld.³⁸ In procedures wordt met enige regelmaat gesteld dat de belastingplichtige het belastingrecht niet beheerst en toch niet voor niets een

adviseur in de arm heeft genomen. Als er al een onjuiste aangifte is gedaan, dan is dat de fout van de adviseur.

Voor de adviseur is het op zo'n moment natuurlijk lastig er even het zwijgen toe te doen en niet mee te gaan in het 'zwartepieten', maar vanuit de dogmatiek is dat wel verstandig. Het vaak gehoorde argument dat een potentiële civiele aansprakelijkheid dwingt tot spreken gaat niet op. Een juist bepaalde heffing zonder boete en/of vrijspraak leidt in de regel niet tot schade.

4.3 Advisering, pleitbaar standpunt en de zorgplicht

Elke adviseur heeft een zorgplicht jegens zijn cliënt. Voor het grootste gedeelte ziet de zorgplicht op elementaire regels van professioneel handelen. Daarnaast wordt de uit de zorgplicht voortvloeiende informatieplicht jegens cliënten ook vaak gebruikt om civiele aansprakelijkheid af te houden. Alsdan houdt de adviseur, zoals een goed jurist (meestal) betaamt, voldoende slagen om de arm. Risico's van adviezen worden geschetst en de cliënt wordt voorgehouden dat het gegeven advies wel eens niet in genade bij de Belastingdienst zou kunnen vallen. Hoe voorzichtiger de formulering, hoe meer de cliënt er dus kennelijk rekening mee moet gaan houden dat het advies niet (helemaal) deugt. Het advies wordt echter – naar ik aanneem – slechts gegeven als het redelijkerwijs verdedigbaar is, gelet op de stand van de jurisprudentie en de heersende leer. De kans bestaat dat een objectief bezien pleitbaar standpunt met voldoende slagen om de arm verwordt tot een subjectief niet meer pleitbaar standpunt. Mocht het advies uiteindelijk net de grens van het juridisch haalbare hebben overschreden (en zijn opgevolgd), dan kan een te voorzichtige formulering het verschil betekenen tussen een onjuist advies en een strafbaar onjuist advies. De kans op civiele aansprakelijkheid overzie ik niet helemaal, maar vanuit deze optiek is het in ieder geval raadzaam stellig en overtuigend te adviseren.

4.4 Aangifte doen, opzet en de zorgplicht

Hoewel de elektronische aangifte het steeds lastiger maakt voor adviseurs om aangiften niet zelf te doen, doet een heel aantal standaardformuleringen bij het aanleveren van een aangifte aan de cliënt de ronde. De strekking van de tekst is meestal dezelfde: ondanks

37 Rb. Den Bosch 27 februari 2007, nr. 01/996040-05, Hiddink, LJN AZ9321: "Anders dan door de verdediging aangevoerd kan in casu niet worden aanvaard dat sprake was van een pleitbaar stand-

punt. [Verdachte] is immers feitelijk niet uitgegaan van een onjuiste juridische opvatting omtrent datgene wat daadwerkelijk nodig was voor het kwalificeren van hem als fiscaal inwoner van België."

38 HR 6 december 2005, nr. 03430/04, NJ 2007/456: geen medeplegen van oplichting als opzet bij mededader ontbreekt.

de betrachte zorg kan het natuurlijk zo maar zijn dat de aangifte niet wordt gevolgd, de kans bestaat dat de Belastingdienst zal afwijken.

Bewust zijn van de mogelijkheid dat een aangifte onjuist is, dat aanvaarden en tot indiening overgaan, is het criterium voor (voorwaardelijk) opzet. Me dunkt dat veel van de teksten bij de aanlevering van de aangifte, dan wel bij de opdrachtbevestiging van het doen van aangiften, een formulering kennen die het criterium van opzet benadert. Een daaruit voortvloeiend verwijt is te voorkomen door te benadrukken dat de kans op een onjuistheid altijd aanwezig is, maar dat die kans, indien die zich voordoet, niet de bedoeling is, laat staan wordt aanvaard.

5 Ter afsluiting

Hoewel ik me wel verbaas over de hoeveelheid fiscale strafzaken waarbij de adviseur wordt aangemerkt als medeverdachte, blijft, ondanks de focus bij opsporing en vervolging, de drempel om vervolgd te worden redelijk hoog. Met enig gevoel voor eufemisme merk ik op dat bij vervolging de adviseur vaak niet al te handig heeft geopereerd. Vooralsnog even uitgaande van de veronderstelling dat de Belastingdienst prudent zal omgaan met haar nieuwe beoetingsinstrument (welke veronderstelling in de reguliere boetepraktijk wel eens gelogenstraft wordt), is er in mijn ogen niets mis mee om de adviseur die opzettelijk onjuist handelt,

(mede) te beboeten. Zeker bij de kleinere ondernemers treft de adviseur in mijn ogen vaak ook meer blaam dan de ondernemer als de aangifte onjuist is.

Gelet op de in de (toelichting op de) ATV-richtlijnen genoemde aspecten die ertoe leiden dat een fiscaal delict voor vervolging in aanmerking komt, zou de mogelijkheid van beboeting wel eens een mitigerend effect op vervolging kunnen hebben. Indien ook de adviseur kan worden beboet, dan verdwijnt de irritatie dat zij de dans ontspringen, is boeteoplegging dus wel mogelijk en vergroot het de mogelijkheid tot het treffen van verhaal. Aangezien strafrechtelijke vervolging, niet in de laatste plaats omdat er al lang niet meer mals wordt gestraft, vele malen belastender is dan beboeting, zou dit (mogelijke) effect op vervolging wel eens een leuke bijkomstigheid van de invoering van de vierde tranche Awb kunnen worden. Rest de beboete adviseur zich bewust te worden van het strafrechtelijk begrippenkader en, zeker in het begin, zich niet al te snel neer te leggen bij een aan hem opgelegde boete. Al is het maar omdat hoe meer er van de Belastingdienst bij dergelijke boeteopleggingen wordt geaccepteerd, hoe meer die ruimte benut zal worden.

Mr. B.J.G.L. Jaeger

Werkzaam als fiscaal advocaat bij Jaeger Advocaten-belastingkundigen