

Witwassen, inkeer en de rol van de financiële adviseur

Mr. P.E. Muller en mr. B.J.G.L. Jaeger*

In dit artikel wordt ingegaan op witwassen, de dwarsverbanden met fiscale fraude en de positie van mogelijke medeplegers en medeplichtigen daarbij. Aanleiding voor het schrijven van dit artikel vormt het bijwonen van het Congres van de Nederlandse Vereniging van Advocaten-belastingkundigen op Curaçao dat plaatsvond in april 2009.

1. Wat is witwassen?

Witwassen bestaat uit een combinatie van handelingen die erop zijn gericht om zwart geld dat zijn oorsprong in illegale activiteiten vindt te 'witten' door dit geld afkomstig te doen lijken uit legale activiteiten.

Het geheel van handelingen heeft als doel 'rechtvaardiging', hetgeen wil zeggen het bedenken van een ogenschijnlijk wettige oorsprong van het geld, zo schrijft Mul in zijn nog immer lezenswaardige dissertatie uit 1999.¹ De intentie is – vanuit het perspectief van de witwasser – om in het maatschappelijk verkeer het vrije genot over het illegaal verkregen inkomen te verkrijgen. Wetgevers misgunnen dit de witwasser uiteraard en hebben witwassen strafbaar gesteld. Daarnaast kennen we in Nederland en de Nederlandse Antillen de zogenoemde 'Pluk ze'-wetgeving die als doel kent het gehele wederrechtelijk verkregen voordeel weg te nemen.

Witwassen is in Nederland strafbaar gesteld in art. 420bis, 420ter en 420quater Wetboek van Strafrecht (hierna: Sr) en in de Nederlandse Antillen in art. 435a, 435b en 435c Wetboek van Strafrecht (zoals in werking getreden bij Pb. 2008/46).

2. Geschiedenis

De wieg van het witwasbegrip staat in Wenen, waar in 1988 het VN-verdrag tegen sluikhandel in verdovende middelen en psychotropische stoffen werd gesloten (Verdrag van Wenen, 18 december 1988). Dit verdrag is goedgekeurd voor het gehele koninkrijk en de Nederlandse Antillen hebben daaraan in 1993 gevolg gegeven (zie hierna).

Daarna is er in Europa nog een aantal relevante verdragen tot stand gekomen, alsook Europese richtlijnen. Het

gaat het bestek van dit artikel te buiten om die hier te behandelen.

Voor invoering van de witwaswetgeving kon vervolging plaatsvinden op basis van opzetheling, gewoonteheling en schuldheling. Volgens vaste rechtspraak valt het helen van een gestolen goed door degene die de diefstal begaat niet te bestraffen. In de strafrechtpraktijk wordt dit de 'heler-steler-regel' genoemd. Voor het Openbaar Ministerie vormde deze rechtspraak derhalve een beletsel bij de vervolging van 'witwassen'. Enkel het helen van de opbrengst van een ander viel te bestraffen. De Nederlandse advocatuur heeft, omdat het in sommige gevallen redelijk evident is dat advocaten worden betaald uit gelden met een criminele herkomst, met justitie een 'herenakkoord' gesloten ter voorkoming van vervolging voor heling. Deze zogenoemde Buijninckx-richtlijn maakt dat advocaten deze cliënten (op betalende basis) kunnen bijstaan zonder zelf het risico te lopen te worden blootgesteld aan strafvervolging op grond van schuldheling.²

3. Witwassen in het Wetboek van Strafrecht van Nederland en Nederlandse Antillen

In art. 420bis, lid 1, onder a, Sr en het gelijklopende artikel in het Nederlands-Antilliaanse Wetboek van Strafrecht wordt witwassen als volgt omschreven: 'Hij die van een voorwerp de werkelijke aard, de herkomst, de vindplaats, de vervreemding of de verplaatsing verbergt of verhult, dan wel verbergt of verhult wie de rechthebbende op een voorwerp is of het voorhanden heeft, terwijl hij weet dat het voorwerp – onmiddellijk of middellijk – afkomstig is uit enig misdrijf.' De Hoge Raad heeft in 2004 (LJN AP 2124, HR 02679/03) beslist dat 'afkomstig uit enig misdrijf' in de delictomschrijving gelezen dient te worden als dat het niet anders kan zijn dan dat het desbetreffende geldbedrag middellijk of onmiddellijk afkomstig is uit enig misdrijf. In de literatuur ontstond een discussie over de interpretatie van deze gedachtegang. Die discussie kan als volgt worden samengevat. Stel dat aangetoond wordt dat iemand beschikt over zwart geld, dat wil zeggen gelden die voor de fiscus zijn verzwegen. Verder is echter duidelijk dat deze gelden op zich niet de opbrengst vormen van illegale activiteiten. Kan het Openbaar Ministerie dan de stelling betrekken dat het jaarlijks foutief invullen van de aangifte het misdrijf vormt op basis waarvan sprake is van witwassen? Immers, het verzwijgen van de rendementen

* Mr. P.E. Muller en mr. B.J.G.L. Jaeger zijn werkzaam bij Muller & Associates Belastingadviseurs/Tax Lawyers te Curaçao.

1 V. Mul, *Banken en witwassen*, Gouda Quint, Deventer 1999.

2 Ontleend aan: *Nieuwsbrief Strafrecht* 2000, nr. 13.

op deze gelden is fiscaal onjuist,³ maar het niet afdragen aan de Belastingdienst is niet de herkomst van het geld: er is sprake van het crimineel behouden van geld, niet van het door criminaliteit verwerven van geld. Koster heeft dit verwoord op de website van *Accountancynieuws*.⁴ In twee artikelen bespreekt zij de gevolgen van een uitspraak van de Rechtbank Amsterdam waarbij de verdachte door deze gelden weg te zetten op een Luxemburgse coderekening en ze niet op te geven aan de Belastingdienst zich schuldig heeft gemaakt aan overtreding van art. 69 Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR), hetgeen een misdrijf oplevert. Op 7 oktober 2008 heeft de Hoge Raad aan deze discussie een einde gemaakt:⁵ ook het belastingmisdrijf kwalificeert als witwasdelict, ook het ontduiken van belastingen maakt dat een gedeelte van het geld afkomstig is uit misdrijf. Nu de verwachting is dat een aantal landen die voorheen vasthielden aan het bankgeheim binnen afzienbare tijd meer transparantie zullen gaan vertonen, zult u begrijpen dat dit ook voor de praktijk een zeer relevante vraag was. In het kader van de inkeerregeling is het een belangrijke vraag gebleven, aangezien de inkeer slechts straffeloosheid voor het belastingmisdrijf toezegt en het de vraag werd of vervolging voor witwassen na inkeer wel mogelijk zou zijn. Hoewel er op dit onderdeel nog wel de nodige onduidelijkheid is blijven bestaan, kan uit de beantwoording van Kamervragen worden opgemaakt dat het niet de bedoeling is dat er na inkeer wordt vervolgd voor witwassen als de herkomst van de gelden legaal is.⁶

4. Inkeerbepalingen in de ALL en AWR voorkomt strafvervolging

Nederland en de Nederlandse Antillen kennen in respectievelijk art. 67n en art. 69, lid 3, AWR (P.B. 2001, nr. 89)⁷ en art. 49, lid 3, Algemene Landsverordening Landsbelastingen (hierna: ALL) zogenoemde inkeerbepalingen. Deze houden kort gezegd in dat indien men alsnog juiste en volledige aangifte doet dan wel juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen verstrekt, voordat men weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur of een van de in art. 48, lid 2, ALL, bedoelde ambtenaren en personen met de onjuistheid of onvolledigheid bekend is

De Nederlandse advocatuur heeft met justitie een 'herenakkoord' gesloten ter voorkoming van vervolging voor heling

of bekend zal worden, fiscale beboeting of strafvervolging achterwege zal blijven. Daarbij moet bedacht worden dat de inkeerregeling momenteel enorm aan populariteit wilt bij degenen die in het verleden gelden in het buitenland hebben gestald. Hiervoor zijn drie redenen aan te voeren. Als eerste geldt de toenemende informatie-uitwisseling tussen landen als gevolg van de Europese Spaarrenterichtlijn en ook zogenoemde *Tax Exchange Information Agreements* die tussen een aantal landen bestaan. Ook de Nederlandse Antillen hebben een aantal van dergelijke verdragen afgesloten. Daarnaast is er een aantal incidenten bij banken geweest, zoals de KB Lux-zaak en de Van Lanschot Bank te Luxemburg en meer recentelijk de LGT Bank te Liechtenstein. Onlangs heeft Nederland zelfs informatie gekocht van een vermogensbeheerder en een vergoeding voor die informatie toegekend op basis van een percentage van het na te vorderen belastingbedrag. Als derde reden geldt dat het langzaam duidelijk wordt dat het bankgeheim zoals dat in genoemde landen en ook in Zwitserland bestaat zijn langste tijd heeft gehad. Al deze omstandigheden betekenen echter dat het hoe langer hoe meer de vraag wordt of het moment 'voordat hij weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de Inspecteur of een van de in artikel 48, tweede lid bedoelde ambtenaren en personen de onjuistheid of onvolledigheid bekend is' niet is gepasseerd. Een enigszins geïnformeerde burger begrijpt immers dat de pakkans groter wordt wanneer de opsporingsambtenaren al figuurlijk bij zijn tuinhokje staan.

Hierbij doet zich dan overigens nog het fenomeen voor dat de fiscale en de strafrechter deze kennis bij de toekomstige verdachte anders duiden. De fiscale rechter neigt naar een objectievere inschatting, terwijl de strafrechter van huis uit meer kijkt naar de subjectieve inschatting die is gemaakt dan wel gemaakt had kunnen worden door degene die voor

hem staat. Dan kan het opeens van grote betekenis worden of men zich dient te verantwoorden voor een strafrechter dan wel een belastingrechter. De strafrechter heeft in een dergelijk geval de zaak namelijk 'rond' door de inkeer als bekentenis aan te merken.

5. De positie van de (financiële) dienstverlener als medepleger en medeplichtige bij witwassen

Mede door de per 1 juli 2009 ingevoerde vierde tranche van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) is in Nederland momenteel sprake van verhoogde belangstelling voor de plaats van de financiële dienstverlener als medepleger of medeplichtige bij het begaan van een fiscaal delict. Tot 1 juli 2010 konden medeplegers alleen strafrechtelijk worden aangesproken op betrokkenheid bij een fiscaal delict, nu kan een medepleger ook worden beboet,

3 Voor de Nederlandse inkomstenbelasting geldt dat ook indien er geen sprake is van opbrengsten er geacht wordt fictief opbrengst te worden genoten vanwege de zogenoemde box 3 in de Nederlandse inkomstenbelasting.

4 Koster, *www.accountancynieuws.nl*.

5 HR 7 oktober 2008 met nr. 03511/06, LJN BD2774.

6 Kamerstukken II, 2008-2009, 959 respectievelijk Kamerstukken II, 2008-2009, 2064.

7 Het niet-beboeten respectievelijk het niet-bestrafen na inkeer. Met ingang van 1 januari 2010 is boetebepaling 67n ingrijpend gewijzigd en is een inkeer alleen boeteloos bij inkeer binnen twee jaar, daarna geldt een inkeer louter als strafverminderend, waarbij thans wordt gedacht aan een beboeting van 15% i.p.v. de gebruikelijke 50% of zelfs 100% van het fiscaal nadeel. De strafrechtelijke vrijwaring blijft wel intact.

hetgeen natuurlijk een lagere drempel is om adviseurs aan te spreken. Zoals aangegeven, bepaalt de Awb sinds de invoering van de vierde tranche onder meer dat een adviseur – naast degene op wiens schouders de verplichting rust – ook beboet kan worden bij een fiscaal vergrijp. Een financiële dienstverlener zal, tenzij het om zijn eigen aangifte gaat, niet snel worden beschouwd als pleger van een fiscaal delict. Dit omdat een fiscaal delict een zogenaamd kwaliteitsdelict is, waarbij derhalve geldt dat de pleger een bepaalde kwaliteit moet bezitten. De adviseur beschikt – in zijn hoedanigheid van adviseur – niet over deze kwaliteit en zal derhalve enkel vervolgd kunnen worden als deelnemer.

Het strafrecht kent vier typen deelnemers, te weten:

1. de medepleger;
2. de doen-pleger;
3. de uitlokker;
4. de medeplichtige.

De eerst drie typen kunnen betrekking hebben op zowel een overtreding als een misdrijf. Medeplichtig kan men echter enkel zijn aan een misdrijf. De medepleger is iemand die naast de materiële dader staat in een min of meer horizontale verhouding. Voor strafbaarheid van medeplegen is een zogenaamd dubbel opzetvereiste nodig. Opzet dient te zijn gericht op het feit en op de samenwerking met de materiële dader en er moet gezamenlijke uitvoering zijn. De doen-pleger is de *auctor intellectualis* van het strafbare feit, die zich bedient van een materiële dader. Ook hierbij is sprake van dubbel opzet van de doen-pleger: op de gedraging van de materiële dader, alsmede bewustheid van de doen-pleger op het handelen van de materiële dader. De materiële dader moet hierbij straffeloos zijn (is hij dat niet, dan is sprake van bijvoorbeeld uitlokking en niet meer van doen-plegen). Als laatste geldt dat het door de materiële dader begane feit strafbaar moet zijn.

Voor strafbare uitlokking gelden de volgende vier eisen:

1. wederom dubbel opzet, gericht op het uitgelokte feit als ook op de uitlokking zelf;
2. de materiële dader moet tot initiatieven zijn gewekt;
3. de uitlokking kan enkel worden bestraft indien deze plaatsvindt door middel van in de wet genoemde uitlokkingmiddelen;
4. het uitgelokte feit moet strafbaar zijn.

Voor medeplichtigheid geldt (in tegenstelling tot medeplegen) dat meer sprake is van een verticale verhouding ten opzichte van de hoofddader. Ook hier geldt wederom een dubbel opzet (gericht op het strafbare feit alsook de ondersteuning daarvan); de ondersteuning moet als doel hebben het plegen van het misdrijf en het ondersteunde feitencomplex moet een strafbaar feit opleveren. Zoals hiervoor al genoemd, is een fiscaal delict een zogenaamd kwaliteitsdelict en kan een fiscaal adviseur daarin nimmer de hoofdpleger zijn, maar enkel een deelnemer zoals een

medepleger. De fiscale boete heeft te gelden als een straf zoals bedoeld in art. 6 EVRM en boeteoplegging behoort in dat kader dan ook met waarborgen te zijn omgeven.

6. 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. 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 liep de adviseur in Nederland tot 1 juli 2010 administratiefrechtelijk derhalve geen risico.

7. Het punitieve begrippenkader

7.1. De 'criminal charge'

Zowel strafrechtelijk als (inmiddels) administratiefrechtelijk kan de adviseur worden geconfronteerd 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 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,⁸ 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'.⁹ Dulden moet, maar actief stukken overdragen hoeft (mogelijk) niet.

7.2. Het begrip 'opzet'

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

⁸ In beperkte vorm (tevens gecodificeerd in art. 5:10a Awb).

⁹ EHRM 3 mei 2001, nr 31827/96 (JB/Zwitserland), BNB 2002/26 en VN 2002/4.4, zie ook A-G Wattel 1 juni 2007, nr. 43070, VN 2007/35.8, onder 4.17 en 4.18: '[...] dat bij documenten niet beslissend 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 instantie hen zonder actieve medewerking van de verdachte legaal kan bemachtigen.'

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 en wetens'.¹⁰

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,¹¹ maar tot nog toe 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.

7.3. 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.¹² Het bewust zijn van de mogelijkheid, maar die niet aanvaarden, noch het bewust horen te zijn of het redelijkerwijs horen te begrijpen, is onvoldoende 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. 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 aangescherpt¹³ en een 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.

7.4. 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'.¹⁴

Ons 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 hiervoor enigszins weergegeven, waar geconstateerd wordt dat de rechtspraak niet uitgaat van 'boos opzet'. Elke adviseur weet wel dat belastingwetgeving 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 aangifte 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 Wattel¹⁵ constateerde aldus in 1989. Dat de adviseur niet bij voortdurend misdrijven pleegt, is enerzijds een gevolg van de nu-

De fiscale rechter neigt naar een objectievere inschatting, terwijl de strafrechter meer kijkt naar de subjectieve inschatting van de verdachte

ancingering 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 geobjectiveerde 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. 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

¹⁰ Noyon-Langemeijer-Remmelink, *Het wetboek van strafrecht, inleiding Opzet* (*1) Aantekening 2, digitaal.

¹¹ Zie hiervoor de conclusie van A-G Jorg 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.

¹² HR 15 oktober 1996, nr. 102826 (Porsche-arrest), NJ 1997/199.

¹³ 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.

¹⁴ Overweging 3.6 van het in noot 13 eerstgenoemde hiv-arrest.

¹⁵ P.J. Wattel, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, 2e herziene druk, FED: Deventer 1989, p. 126, zie ook: R.W.J. Kerckhoffs, 'Strafrechtelijke risico's van de belastingadviseur', *TEB* 2000/7-8, p. 13-17.

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.

7.5. Toerekening van willen en weten

In het standaardarrest van 15 juli 1988¹⁶ 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 2006¹⁷ 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. Sindsdien geldt dat slechts toerekening plaatsvindt indien de belastingplichtige niet de zorg heeft betracht die redelijkerwijs van hem kon worden geveerd 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. Daarna zijn veel boeteopleggingen gesneuveld,¹⁸ omdat de Belastingdienst de mate van verwijtbaarheid 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.

7.6. 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 lijfelijk 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.'*¹⁹

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 vervullen²⁰, wel – zo lijkt het – dient niet alleen de samenwerking bewust te zijn, maar moet dit bewustzijn zich ook uitstrekken tot de beoogde strafbare gedraging.²¹ Samenwerken kan voorts ook bestaan uit niets doen, daar waar handelen (meestal in de zin van je distantieren) verwacht mocht worden.²² 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. Zoals in voorgaande paragraaf is aangegeven, kan (ook) bij fiscale beboeting sinds 1 december 2006 kennis, kunde en geestesgesteldheid van de adviseur niet meer automatisch worden toegerekend aan de belastingplichtige. In deze paragraaf is aangegeven dat voor medeplegen bewuste samenwerking nodig is. Bewuste samenwerking impliceert opzet bij zowel de pleger als de medepleger. Overeenkomstig oordeelde de Hoge Raad (in een niet-fiscale procedure) dat van medeplegen geen sprake kan zijn als opzet bij de mededader ontbreekt.²³ Beide uitspraken gecombineerd, houdt in dat indien het opzet van de belastingplichtige niet kan worden bewezen, de adviseur ook niet kan worden beboet of worden veroordeeld.

De lijn van deze jurisprudentie betekent aldus evenzeer dat indien een belastingplichtige ter zake een verwijt de duimschroeven worden aangedraaid en alsdan zijn adviseur aanwijst als degene die moet worden aangekeken op de fout, de adviseur er geen goed aan doet dit doorgeschoven verwijt te weerleggen. Gelet op de primaire focus bij adviseurs op beroepsfouten en civiele aansprakelijkheid, zal het nog een enorme opgaaft zijn te weten wanneer er boete-/strafrechtelijk beter kan worden gezwegen en een verwijt van een cliënt zinvoller kan worden geslikt of zelfs moet worden onderschreven.

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

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

18 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 met nr. BK-06/00156, V-N 2007/23.7.

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

20 Rb. Den Bosch 27 februari 2007, nr. 01/996038-05, de adviseur van Hiddink, IJN AZ9322.

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

22 Hof Amsterdam 14 maart 2006, IJN AV4924.

23 HR 6 december 2005, nr. 03430/04, NJ 2007/456.

7.7. Het pleitbaar standpunt

Nagenoeg alle hiervoor besproken begrippen zijn vanuit het strafrecht in het (fiscaal) bestuursrecht overgenomen en worden, enkele nuancerings 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 Nederlandse boetebesluit 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.²⁴

Het heeft er de schijn van dat de strafkamers er een ietwat eigen interpretatie op na houden. De fiscale leer is een geobjectiverde. Dat wil zeggen dat de vraag of de belastingplichtige bij het doen van 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 bijvoorbeeld bij de Hiddink-uitspraak²⁵, maar ook uit andere recente jurisprudentie moge dit blijken.

De fiscale boete heeft te gelden als een straf zoals bedoeld in art. 6 EVRM

8. Conclusie

De strijd tegen witwassen en het corrumpen van het financiële systeem lijkt zijn hoogtepunt nog niet te hebben bereikt. Bovendien lijkt de strijd tegen witwassen hoe langer hoe meer synoniem te zijn met de strijd tegen niet verantwoord buitenlands vermogen. Het belang van de uitspraak van de Hoge Raad van 7 oktober 2008 kan hierbij dan ook moeilijk worden onderschat. Immers, als gevolg van deze uitspraak geldt dat de bezitter van zwart geld, die dit telkenjare bij het doen van zijn aangifte verzwijgt, zich wegens de verhulling van het kapitaal, naast het jaarlijkse aangiftedelict, bij voortduring schuldig maakt aan het witwasdelict. Hierdoor zal het delict niet verjaren. Naast de extra aandacht dat het belastingdelict heeft gekregen door zijn samenloop met witwassen, is ogenschijnlijk de publieke verontwaardiging over het niet afdragen van belasting, in het bijzonder het zwart sparen, erg toegenomen. Was sjoemelen met een aangifte in de jaren

zeventig van de afgelopen eeuw nog een volkssport, thans lijkt het naast het incasseren van een te hoge bonus een halsmisdrijf. De strafmaat loopt gelijk op met een – in ieder geval in Nederland – repressief politiek klimaat en een toenemende uitbreiding bij wetgeving van fiscale delicten. Het strafrecht is geen *ultimum remedium* meer, daadwerkelijk ‘zitten’ voor een belastingmisdrijf is inmiddels niet meer uitzonderlijk, boetes ontstijgen de 100%.

Opeens opduikende informatie over zwartsparenders, de crisis, toenemende mogelijkheden voor informatie-uitwisseling tussen overheden (en niet te vergeten toenemende druk op landen die niet mee willen in deze ontwikkeling), veel bangmakerij in de media en voornoemde ontwikkelingen verklaren de aandacht voor de ‘vrijwillige verbetering’. Inkeer lijkt aantrekkelijk, maar hoe lang kan nog worden ontkend dat ‘hij weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de Inspecteur of een van de in artikel 48, tweede lid AWR, bedoelde ambtenaren en personen de onjuistheid of onvolledigheid bekend is of bekend zal worden’, gelet op het feit dat de pakkans wordt vergroot door onder meer de uitbreiding van informatie-uitwisseling

met landen die voorheen het bankgeheim als marketinginstrument zagen? Feit is wel dat de ontwikkeling op de Antillen niet parallel loopt aan die in Nederland. De inkeerregeling in Nederland wordt vanaf 2010 beperkt, inmiddels is de parlementaire

discussie wanneer de boete bij inkeer (van nu 15%) moet worden opgehoogd. Op de Antillen is de inkeerregeling juist nieuw leven ingeblazen.

De belastingadviseur ontspringt de hier aangehaalde repressieve tendens niet. Terecht of onterecht wordt de belastingadviseur veelal gezien als de *facilitator* van al dit kwaad, minst genomen een gereede kandidaat die onwenselijk fiscaal gedrag kan tegengaan. Het strafrecht bood altijd al de mogelijkheid de adviseur mede te bestraffen voor zijn rol, maar die drempel, al is het maar vanwege de capaciteit bij het OM, bleef en blijft betrekkelijk hoog. De vierde tranche van de Awb maakt dat de adviseur in Nederland nu ook administratief als medepleger van een fiscaal delict kan worden beschouwd. Aangenomen mag worden dat een aantal bestuursrechtelijke tendensen zich op enigerlei wijze naar het Nederlands-Antilliaanse belastingrecht zal gaan uitbreiden, aan de internationale ontwikkelingen kunnen de Antillen zich al helemaal niet onttrekken. Het is wel te hopen dat – in tegenstelling tot Nederland – de Antillen de ernst van het belastingmisdrijf een beetje in perspectief blijven zien.

²⁴ Besluit staatssecretaris van Financiën van 21 maart 2007, nr. CPP2006/2918M, *Stcr.* 2007, 63, V-N 2007/17.14.
²⁵ Rb. Den Bosch 27 februari 2007, nr. 01/996040-05, Hiddink, IJN AZ9321: ‘Anders dan door de verdediging aangevoerd kan in casu niet worden aanvaard dat sprake was van een pleitbaar standpunt. [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.’