

# 31. Medeplegersboete voor belastingadviseur: typisch iets voor het bestuursrecht

MR. S.A.M. VERWEIJ & MR. V.S.T. LEENDERS

A-G Pauwels heeft onlangs conclusies genomen in cassatieberoepen die medeplegersboetes betreffen. De conclusies riepen twee vragen op. Hoe kan het al dan niet voldaan zijn aan het toestemmingsvereiste worden gewogen bij de beoordeling van de rechtmatigheid van de boete? En hoe kan de inspecteur tot het bewijs komen dat sprake is van opzettelijk of grofschuldig medeplegen door een belastingadviseur?

## 1. Inleiding

Op 7 juli 2023 heeft advocaat-generaal (A-G) bij de Hoge Raad mr. dr. M.R.T. Pauwels conclusies genomen in cassatieberoepen die medeplegersboetes (ook wel: vierde trancheboetes) betreffen.<sup>1</sup> De conclusies vormen aanleiding om enkele aspecten te belichten van dergelijke boetes in het fiscale recht. In de zaken waar het om draait, waren de medepleegboetes die de inspecteur had opgelegd door de rechtbank en het gerechtshof vernietigd, zowel omdat er onvoldoende bewijs was aangevoerd alsook omdat er het nodige schortte aan de toestemming van hogerhand die een inspecteur op grond van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst<sup>2</sup> (BBBB) dient te hebben alvorens hij zo'n boete oplegt (het toestemmingsvereiste).

De conclusies riepen bij ons twee vragen op. Allereerst: hoe zou het al dan niet voldaan zijn aan het toestemmingsvereiste kunnen worden gewogen bij de beoordeling van de rechtmatigheid van de boete? Aangezien het een boete betreft, een *criminal charge* waarop ook de 'regels' van art. 6 lid 1 en 2 EVRM van toepassing zijn<sup>3</sup>, kijken wij daarvoor naar het strafrecht: hoe wordt in het strafrecht (in Nederland) omgegaan met beleidsmatig voorgeschreven toestemmingen van hogerhand: wat zijn de consequenties van niet-naleving, en wat zit daarover in het (straf)dossier?<sup>4</sup> Een andere vraag is: hoe kan de inspecteur tot het bewijs komen dat sprake is van opzettelijk of grofschuldig medeplegen door een belastingadviseur? Daarbij speelt in het bijzonder het *fair play*-beginsel een rol. Ook hier maken wij een vergelijking met het strafrecht.

## 2. Achtergrond invoering deelnemersboete bestuursrecht

Sinds 1 juli 2009 is, middels de 'vierde tranche', in de Algemene wet bestuursrecht (Awb) vastgelegd dat niet alleen aan een pleger, maar ook aan een medepleger en een feitelijk leidinggever een bestuurlijke boete kan worden opgelegd. Dit werkt ook door naar de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR). Sindsdien kunnen dus ook anderen dan de belastingplichtigen zelf een vergrijpboete opgelegd krijgen. Deze wetwijziging had een lange aanloop. Eind jaren tachtig van de vorige eeuw werd duidelijk dat de toegepaste handhaving van bestuurlijke wetgeving te wensen overliet. Voor sanctionering van bestuursrechtelijke aangelegenheden werd vaak een beroep gedaan op het strafrecht. Ook vanuit de commune strafrechthoek bleef het beroep op het opsporingsapparaat stijgen. Hierdoor kwam het opsporingsapparaat onder druk te staan en ontstond in de ogen van de wetgever een handhavingstekort.<sup>5</sup> Om die reden werd met de vierde tranche Awb aan bestuursorganen een ruimere mogelijkheid tot het opleggen van boetes gegeven. Daarbij heeft het begrip 'medepleger' zijn intrede gedaan in het bestuursrecht.<sup>6</sup> Toegespitst op het fiscale recht leidde de invoering van de vierde tranche Awb tot de bevoegdheid van de inspecteur om aan bijvoorbeeld een belastingadviseur een boete op te leggen. Omdat het doen van een onjuiste belastingaangifte een kwaliteitsdelict is met de belastingplichtige als normadessaat moet eerst de overtreding door de belastingplichtige vaststaan. Als de belastingadviseur aan deze overtreding heeft deelgenomen, kan de inspecteur hem vervolgens

1 Conclusies A-G M.R.T. Pauwels, 7 juli 2023, ECLI:NL:PHR:2023:661 en ECLI:NL:PHR:2023:665.

2 Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst, *Stcrt.* 2016, 34921, laatstelijk gewijzigd bij besluit van 22 juni 2022, nr. 2023-13263, *Stcrt.* 2023, 17366.

3 Onlangs (weer) bevestigd in het arrest van het EHRM (Grote Kamer) van 3 november 2022, nr. 49812/09 (*Vegotex International S.A. t. België*).

4 Zie ook prof. dr. M.W.C. Feteris, *WFR* 2015/140, waarin hij schrijft dat het boeterecht steeds meer door het strafrecht wordt beïnvloed.

5 *Kamerstukken II* 2003/04, 29702, nr. 3, p. 73.

6 Ook de feitelijk leidinggever staat sinds 1 juli 2009 expliciet benoemd in art. 5:1 Awb. Dit artikel richt zich evenwel op de medepleger.

een medeplegersboete opleggen.<sup>7</sup> Tot 1 juli 2009 kon de adviseur alleen via het strafrecht worden bestraft.<sup>8</sup> Volledigheidshalve: vanaf 1 januari 2014 is in art. 67o AWR, in zoverre in afwijking van de Awb, ook de medeplichtige als overtreder aangemerkt.<sup>9</sup> In dit artikel beperken wij ons evenwel tot de medepleger.

### 3. Beboeting van een ‘medepleger’ in het bestuursrecht

#### 3.1 Wat is medeplegen?

Volgens de parlementaire geschiedenis moet voor de invulling van het begrip ‘medeplegen’ in art. 5:1 Awb aansluiting worden gezocht bij het strafrecht.<sup>10</sup> Onlangs is ook in bredere zin bevestigd, in twee uitspraken van de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State, dat in de sfeer van bestuursrechtelijke beboeting een (terminologische) aansluiting bij het strafrecht nodig is.<sup>11</sup> Over het begrip ‘medeplegen’ heeft de (strafkamer van de) Hoge Raad op 2 december 2014 een overzichtsarrest gewezen met concrete handvatten om te beoordelen wanneer hiervan sprake is.<sup>12</sup>

#### Degene die als medepleger wordt aangemerkt, moet aan de totstandkoming van het delict een wezenlijke bijdrage hebben geleverd

Om als medepleger te kunnen worden aangemerkt, moet er een voldoende nauwe en bewuste samenwerking zijn geweest, gericht op de totstandkoming van het delict. Degene die als medepleger wordt aangemerkt, moet aan de totstandkoming van het delict een wezenlijke bijdrage hebben geleverd. Het is niet noodzakelijk dat de medepleger de daadwerkelijke uitvoerder is geweest van het delict, noch hoeft hij alle handelingen zelf te hebben verricht. En over het onderscheid met medeplichtigheid oordeelt de Hoge Raad:

<sup>7</sup> *Kamerstukken II 2003/04, 29702, nr. 3, p. 79 en 80.*

<sup>8</sup> Inzet van het strafrecht tegen adviseurs blijft niet denkbeeldig. Tot op de dag van vandaag speelt de betrokkenheid van een adviseur een rol in de afweging tussen bestuurs- en strafrecht als zogenoemd ‘wegingscriterium’ in het Protocol AAFD 2023 (voorheen in de ATV-richtlijnen: ‘aspect’). Daardoor is ook bij een geschat fiscaal nadeel van onder de € 100.000, wat normaal gesproken de ondergrens is voor inzet van het strafrecht, strafrechtelijk optreden tegen een adviseur mogelijk.

<sup>9</sup> In art. XXVII van het op 20 september 2023 bij de Tweede Kamer ingediende Belastingplan 2024 wordt voorgesteld om deze beboetingsmogelijkheid, die eerst per 1 januari 2019 en later per 1 januari 2024 zou eindigen, thans te verlengen tot 1 januari 2029.

<sup>10</sup> *Kamerstukken II 2003/04, 29702, nr. 3, p. 78.*

<sup>11</sup> Beide zaken betroffen het strafrechtelijke begrip ‘functioneel daderschap’, ABRvS 31 mei 2023, ECLI:NL:RVS:2023:2067 en 2071, met voorafgaande conclusie d.d. 15 februari 2023 van staatsraad A-G Wattel, ECLI:NL:RVS:2023:579.

<sup>12</sup> HR 2 december 2014, ECLI:NL:HR:2014:3474.

‘Waar het verwijt bij medeplegen zich concentreert op het gewicht van de intellectuele en/of materiële bijdrage aan het delict van de verdachte, is het kernverwijt bij medeplichtigheid het bevorderen en/of vergemakkelijken van een door een ander begaan misdrijf.’

Hoewel dit een goed toetsingskader lijkt, blijft het lastig vast te stellen wanneer sprake is van een ‘voldoende nauwe en bewuste samenwerking’. Dit moet dan ook worden beoordeeld aan de hand van de concrete omstandigheden van het geval.

Verder volgt uit dit arrest dat, als de rechter tot een bewezenverklaring komt van medeplegen, maar het medeplegen in de kern niet bestaat uit een gezamenlijke uitvoering en de gedraging meer in verband moet worden gebracht met medeplichtigheid, de rechter dit medeplegen nauwkeurig moet motiveren. De rechter kan hierbij verschillende factoren in acht moeten nemen zoals de intensiteit van de samenwerking, de onderlinge taakverdeling, de rol in de voorbereiding, de uitvoering en de afhandeling van het delict, diens aanwezigheid op belangrijke momenten en het zich niet-terugtrekken op een relevant tijdstip. Zeker als geen sprake is van een gezamenlijke uitvoering en de gedraging plaatsvond voorafgaand aan het delict moet de rechter expliciet aangeven waarom toch sprake is van medeplegen. Hiervan zal binnen het fiscale recht regelmatig sprake zijn omdat een belastingadviseur veelal betrokken is bij de advisering die voorafgaat aan de aangifte.

Wanneer de inspecteur voornemens is om een boete op te leggen aan de belastingadviseur vanwege het ‘meehelpen’ aan het doen van onjuiste aangifte, dan zal de inspecteur langs deze lijnen moeten bewijzen – overtuigend moeten aantonen<sup>13</sup> – dat sprake is van een nauwe en bewuste samenwerking tussen de belastingadviseur en de belastingplichtige waardoor de adviseur als medepleger van het verwijtbare feit kan worden aangemerkt.

#### 3.2 Medepleegboetes opgelegd door andere bestuursorganen

Ook andere bestuursorganen maken sinds 1 januari 2009 gebruik van het verruimde overtredersbegrip van art. 5:1 Awb en leggen boetes op aan medeplegers. Gemeenten doen dat<sup>14</sup>, een toezichthouder als de Nederlandse Voedsel- en Warenautoriteit (NVWA)<sup>15</sup> en op financieel orderings-

<sup>13</sup> HR 8 april 2022, ECLI:NL:HR:2022:526.

<sup>14</sup> Zie bijv. Rb. Amsterdam 7 oktober 2021, ECLI:NL:RBAMS:2021:5755, waarin twee pandeigenaren werden aangemerkt als medepleger van het overtreden van de Huisvestingswet in verband met het onvergund verhuren van kamers aan studenten.

<sup>15</sup> Zie bijv. Rb. Rotterdam 25 april 2023, ECLI:NL:RBROT:2023:3393, waarin de NVWA een boete had opgelegd aan een producent van verwerkte dierlijke eiwitten die tegen de regels in naar buiten de EU werden verscheept. De producent werd aangemerkt als medepleger bij het verboden transport. En bijv.: <https://www.nvwa.nl/ondernemers/toezicht-maatregelen-boetes/bestuurlijke-boete/wat-is-een-bestuurlijke-boete>.

rechtgebied ook de toezichthouders De Nederlandsche Bank (DNB) en de Autoriteit Financiële Markten (AFM).<sup>16</sup> Over die laatste: in het Besluit bestuurlijke boetes financiële sector is het beleid opgenomen dat DNB en AFM bij het opleggen van een boete in acht nemen. In dit besluit is geen toestemmingsvereiste opgenomen voor medeplegersboetes zoals dat in het BBBB staat. Onbekend is of er wel interne regels zijn bij deze toezichthouders, hoewel het in zijn algemeenheid natuurlijk voor de hand ligt dat ingrijpende besluiten, wat een medeplegersboete aan een medewerker of leidinggevende van een financiële instelling veelal is, binnen DNB of de AFM 'in de lijn' worden afgestemd. Dat is echter iets anders dan dat er, zoals voor inspecteurs, een formele beleidsregel ligt die toestemming voorschrijft. Het toestemmingsvereiste voor de inspecteur is dus in zekere zin in het bestuursrecht een vreemde eend in de bijt. Dat vraagt om een nadere duiding. Wat is beoogd met dit vereiste en wat betekent het als het vereiste niet wordt nageleefd?

### Als extra waarborg dat de inspecteur boetes niet inzet als drukmiddel tegen de belastingadviseur is het toestemmingsvereiste opgenomen in het BBBB

In vergelijking met andere bestuursorganen heeft de inspecteur ook een lastigere bewijspositie bij het beboeten van adviseurs als medepleger. Dat heeft er mee te maken dat de inspecteur geen toegang heeft tot voor de bewijsvoering vaak relevante correspondentie (advisering) tussen een cliënt en zijn adviseur op grond van het zogenoemde 'informele verschoningsrecht' dat zo'n adviseur heeft tegenover de inspecteur als uitvloeisel van het *fair play*-beginsel, een algemeen beginsel van behoorlijk bestuur.<sup>17</sup> Juist als de rol van een adviseur als eventuele medepleger wordt onderzocht, zal er behoefte bestaan om toch die correspondentie te beoordelen. In andere delen van het bestuursrecht speelt dit probleem een stuk minder omdat de onderzochte medepleger in het algemeen geen verschoningsrecht of informeel verschoningsrecht toekomt.<sup>18</sup>

## 4. Het toestemmingsvereiste in het BBBB

### 4.1 Wat is het toestemmingsvereiste?

De aankondiging van de toentertijd nieuwe bevoegdheid van de inspecteur om aan een medepleger een boete op te

leggen, bracht de nodige maatschappelijke onrust teweeg.<sup>19</sup> Tijdens de behandeling van het wetsvoorstel in de Tweede en Eerste Kamer heeft de minister van Justitie gezegd dat de Belastingdienst niet gericht op zoek gaat naar medeplegers. Slechts als er tijdens de aanslagregeling een vermoeden van medeplegen rijst, dan wordt dit nader onderzocht. Als extra waarborg dat de inspecteur boetes niet inzet als drukmiddel tegen de belastingadviseur is het toestemmingsvereiste opgenomen in het BBBB.<sup>20</sup>

Het opleggen van de deelnemersboete is aan toestemming op een hoger niveau binnen de Belastingdienst gebonden.<sup>21</sup> Dit houdt in dat de inspecteur voor het opleggen van zo'n boete toestemming moet hebben van (thans) de algemeen directeur van een van de organisatieonderdelen én van de hoofd directeur van de concerndirectie Fiscale en Juridische Zaken van de Belastingdienst. Het toestemmingsvereiste fungeert als een vangnet tegen de willekeur van de inspecteur en tegen *détournement de pouvoir*.<sup>22</sup>

Het is lastig na te gaan hoe vaak op de voet van paragraaf 2 lid 6 BBBB toestemming is gegeven om een medeplegersboete op te leggen. Op rechtspraak.nl zijn vier medeplegerszaken te vinden.<sup>23</sup> Ook is een aantal feitelijk-leidinggeverszaken te vinden.<sup>24</sup>

### 4.2 Vergelijking: toestemmingsvereisten in het strafrecht

Ook het strafrecht kent enkele min of meer beleidsmatige 'toestemmingsvereisten'. De niet-naleving daarvan kan – onder omstandigheden – als een vormfout worden beschouwd die, al dan niet, sanctionering behoeft. Die sanctionering bespreken wij hierna in paragraaf 4.4.

In de eerste plaats kan gewezen worden op de 'interne' toetsing binnen het Openbaar Ministerie van de inzet van bepaalde bijzondere opsporingsbevoegdheden. Het gaat dan bijvoorbeeld om infiltratie of het direct af luisteren in een woning. Dit zijn opsporingsbevoegdheden die een vergaande inbreuk maken op het recht op privacy. In een beleidsregel, de Aanwijzing opsporingsbevoegdheden<sup>25</sup>, heeft het Openbaar Ministerie voor de inzet van enkele opsporingsbevoegdheden procedurele voorschriften voor-

16 Zie bijv. Rb. Rotterdam 4 juli 2022, ECLI:NL:RBROT:2022:5422, en voor een voorbeeld waarin de AFM volgens de rechter wel had kunnen beboeten voor feitelijk leidinggeven aan een verboden gedraging maar niet aan het medeplegen daarvan: Rb. Rotterdam 12 juli 2019, ECLI:NL:RBROT:2019:8214.

17 HR 23 september 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU3140. In par. 5 gaan wij hier nader op in.

18 Vanzelfsprekend heeft een potentiële boeteling altijd het recht om niet aan zijn veroordeling mee te werken, waaronder het recht om te zwijgen. Daar komen wij later nog op terug.

19 Voor een overzicht van de geuite zorgen, zie conclusie A-G Pauwels, ECLI:NL:PHR:2023:661, overweging 6.9 t/m 6.15.

20 Paragraaf 2, lid 6 BBBB.

21 Sinds de invoering van het toestemmingsvereiste bij besluit van 24 december 2009, is het in het BBBB aangewezen 'hoger niveau' diverse malen aangepast, zie voor een overzicht: conclusie A-G Pauwels, ECLI:NL:PHR:2023:661, overweging 6.21 t/m 6.25.

22 Conclusie A-G Pauwels, ECLI:NL:PHR:2023:661, overweging 6.27.

23 Dit betreft – vermeld worden alleen de bekendgemaakte uitspraken van de hoogste rechters: Hof Arnhem-Leeuwarden 23 mei 2018, ECLI:NL:GHARL:2018:4680 (notaris – overdrachtsbelasting); Hof Amsterdam 4 februari 2020, ECLI:NL:GHAMS:2020:803 (advieskantoor – suppletieaangifte); Hof Amsterdam 14 juni 2022, ECLI:NL:GHAMS:2022:1816 (adviseur – Maltastructuur) en Hof Den Haag 2 maart 2022, ECLI:NL:GHDHA:2022:314, 315 en 317 (CEO (315), CFO (314) en adviseur (317) – Guernseystructuur).

24 Rb. Den Haag 22 augustus 2017, ECLI:NL:RBDHA:2017:10715 (feitelijk leidinggever – geen suppletieaangifte); Rb. Gelderland 22 maart 2023, ECLI:NL:RBGEL:2023:1526 (feitelijk leidinggever – het opzettelijk niet-betalen van omzetbelasting door de bv).

25 *Stcrt.* 2014, 24442.

geschreven, zoals toestemming van de hoofdofficier van justitie en het college van procureurs-generaal (na advies van de Centrale Toetsingscommissie).

In de tweede plaats kan gewezen worden op de afstemming tussen de inspecteur en het Openbaar Ministerie als een overtreding zowel bestuursrechtelijk beboetbaar als strafrechtelijk vervolgbaar is. Deze afstemming dient een (geheel) ander doel dan het toestemmingsvereiste voor een deelnemersboete. Op grond van het una via-beginsel kan immers niet zowel een bestuursrechtelijke boete worden opgelegd als strafrechtelijke vervolging plaatsvinden.<sup>26</sup> De spelregels hiervoor staan (thans) in het Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen (Protocol AAFD 2023).<sup>27</sup> Hierbij spelen verschillende elementen een rol.<sup>28</sup> De uiteindelijke keuze voor een strafrechtelijke afhandeling wordt gemaakt tegen de achtergrond van de in het AAFD Protocol geformuleerde aanmeldingscriteria. Hoewel deze criteria in de loop der tijd steeds meer als open normen zijn geformuleerd, toetst de strafrechter indien nodig wel nog steeds of een juiste, althans verdedigbare, keuze is gemaakt.<sup>29</sup>

#### 4.3 Horen de ‘toestemmingsstukken’ in het procesdossier?

In de zaken waarin A-G Pauwels onlangs conclusie nam, voerden alle betrokkenen bij de rechtbank als verweer dat geen inzage was verleend in de ‘toestemmingsstukken’ en dat de boete om die reden al niet in stand kon blijven. De rechtbank vernietigde de boetes wegens gebrek aan bewijs voor opzet. Ook kende de rechtbank een hogere dan de standaard proceskostenvergoeding toe omdat de inspecteur de boete onzorgvuldig, op veel te korte termijn, had aangekondigd. Pas in hoger beroep werden de op de toestemming betrekking hebbende stukken – onder protest van de inspecteur en na een geheimhoudingsprocedure ex art. 8:29 Awb – alsnog bij de processtukken gevoegd.<sup>30</sup> Het hof vond dat deze stukken niet als ‘intern beraad’ konden worden aangemerkt. Er was volgens het hof sprake van ‘verticaal’ overleg buiten de eigen verantwoordelijkheidskring, en dat schaarde het hof niet onder ‘intern beraad’. De stukken mochten daarom niet op die grond geheimgehouden worden. Pas toen kon het hof over die stukken zijn – ongezouten – oordeel vellen.<sup>31</sup>

Eenzelfde geheimhoudingsincident speelde in de Malta-structuurzaak waarin gerechtshof Amsterdam op 14 juni

2022 uitspraak deed.<sup>32</sup> Ook hier probeerde de inspecteur de toestemmingsstukken buiten het procesdossier te houden. Anders dan in de Haagse zaak slaagde het beroep op geheimhouding van de inspecteur wegens ‘intern beraad’ in Amsterdam deels wel.<sup>33</sup>

#### *Uitstap naar het strafrecht*

De term ‘intern beraad’ speelt ook in het strafrecht een rol. Stukken die zijn opgemaakt in het kader van het afstemmingsoverleg als bedoeld in het Protocol AAFD behoren in beginsel niet tot het strafdossier. Alleen als – onderbouwd – verweer wordt gevoerd dat de vervolgingsbeslissing in het licht van het Protocol AAFD onbegrijpelijk is, kan voeging van deze stukken geboden zijn, zo oordeelde de Hoge Raad in 2009.<sup>34</sup> A-G Knigge vond, zo schreef hij in zijn conclusie voorafgaand aan dit arrest, het uitgangspunt van voeging in het strafdossier niet wenselijk ‘*omdat het gaat om intern overleg waarvan het vertrouwelijk karakter in beginsel dient te worden gerespecteerd*’. Met dit uitgangspunt in het achterhoofd worden in de praktijk AAFD-stukken niet vaak aan het procesdossier toegevoegd.<sup>35</sup>

Ook de stukken die verband houden met de interne toestemming op grond van de Aanwijzing opsporingsbevoegdheden hoeven in beginsel niet aan het procesdossier te worden gevoegd. De rechter zal zelf de zorgvuldigheid van de inzet van de opsporingsambtenaren moeten beoordelen. Maar als een feitenrechter moet beslissen op een verweer dat erop neerkomt dat de officier van justitie de Centrale Toetsingscommissie en/of het college van procureurs-generaal heeft misleid bij het vooronderzoek tot inzet van de bijzondere opsporingsbevoegdheden, zal het soms noodzakelijk zijn dat deze stukken wel worden overgelegd aan de rechter en aan de verdediging.<sup>36</sup> Ook hier is het uitgangspunt dus dat stukken die zien op de interne toetsing op grond van de Aanwijzing opsporingsbevoegdheden alleen in uitzonderingsgevallen, en na een stevig onderbouwd verweer, aan het procesdossier toegevoegd worden.

In het bestuursrecht staat echter niet, zoals in het strafrecht, de inhoudelijke beoordeling van het verwijt<sup>37</sup> en – bij bewezenverklaring – bestraffing voorop. Ook al betreft een boete een *criminal charge*, bij het bestuursrecht staat de bescherming van de burger tegen de overheid voorop. Het bestuursrecht kent niet voor niets een expliciete wettelijke bepaling die een bestuursorgaan verplicht te handelen overeenkomstig het geldende beleid, art. 4:84 Awb. In het BBBB is het toestemmingsvereiste opgenomen. Het BBBB bevat beleid voor het opleggen van bestuurlijke boeten bij de

26 Art. 5:44 Awb. Ook met andere toezichthouders dan de Belastingdienst maakt het Openbaar Ministerie veelal afspraken over welke zaken met een boete kunnen worden afgedaan en voor welke het strafrecht wordt ingezet.

27 *Stcrt.* 2023, 16878.

28 Zoals de omvang van het fiscale nadeel en de aanvullende wegingscriteria zoals de status van de verdachte, recidive en of een adviseur aan de vermoedelijke overtreding heeft meegewerkt.

29 En soms leidt dit ook tot niet-ontvankelijkheidsverklaring van het Openbaar Ministerie. Zie bijv. Rb. Roermond 15 september 2010, ECLI:NL:RBROE:2010:BN7174 en HR 6 september 2016, ECLI:NL:HR:2016:2020.

30 Hof Den Haag 30 september 2021, ECLI:NL:GHDHA:2021:1983 en ECLI:NL:GHDHA:2021:1985.

31 Hof Den Haag 2 maart 2022, ECLI:NL:GHDHA:2022:317, r.o. 5.11 en 5.12.

32 Hof Amsterdam 14 juni 2022, ECLI:NL:GHAMS:2022:1816.

33 Hof Amsterdam 6 mei 2022, ECLI:NL:GHAMS:2022:1436, r.o. 3.6.

34 HR 16 juni 2009, ECLI:NL:HR:2009:BI1430, r.o. 2.4.1.

35 Zie bijvoorbeeld Hof Amsterdam 3 mei 2021, ECLI:NL:GHAMS:2021:1338; Hof 's-Hertogenbosch 1 februari 2023, ECLI:NL:GHSHE:2023:393.

36 Zie overweging 64 van de conclusie van A-G Wortel voorafgaand aan het arrest van de Hoge Raad van 14 november 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA8295.

37 HR 1 december 2020, ECLI:NL:HR:2020:1889, r.o. 2.1.3.

heffing van rijksbelastingen.<sup>38</sup> Het beleid dat voorafgaand aan een bestuurlijke boete toestemming moet worden gevraagd, strekt ter voorkoming van het willekeurig handelen en het inzetten van deze bevoegdheid van de inspecteur met een ander doel en heeft voor de belanghebbende dus een waarborgfunctie. Met Van den Hoek zijn wij van mening dat belanghebbenden op nakoming van deze norm mogen vertrouwen. Dit heeft immers niet een louter interne werking.<sup>39</sup> De inspecteur dient zich hier eenvoudigweg aan te houden. Dat hij zich hieraan gehouden heeft, dient dan ook te blijken uit het procesdossier en dus behoren deze stukken tot de op de zaak betrekking hebbende stukken.

#### 4.4 Wat als er iets aan het toestemmingsvereiste mankeert?

De conclusies van A-G Pauwels betreffen cassatieberoepen naar aanleiding van uitspraken van het gerechtshof Den Haag uit 2022. In een van die uitspraken oordeelde het hof dat niet op ordentelijke wijze toestemming was verzocht en gekregen voor het opleggen van een medeplegersboete en dat daarmee een constitutief vereiste voor die boete ontbrak. De inspecteur had volgens het hof zijn meerdere niet volledig geïnformeerd en geen neutrale weergave van de feiten gegeven – het woord ‘abjecte structuur’ viel bijvoorbeeld in de stukken. Ook het concept van de kennisgeving voor de medeplegersboete werd niet aan hogerhand verstrekt. Verder werd als uitgangspunt gepresenteerd dat heffing over een ‘variabele beloning’ met de opgezette structuur werd ontweken terwijl het volgens belanghebbende ging om de opbrengst van een investering. Bedenkingen van een landelijk vaktechnisch coördinator werden in de wind geslagen. Dit alles onder een geclaimde tijdsdruk waar het hof onvoldoende aannemelijkheid voor ziet. Het hof beoordeelde dus niet alleen of al dan niet aan het toestemmingsvereiste was voldaan maar – vooral – of sprake is van een handelwijze die ‘zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, dat het gebruik daarvan onder alle omstandigheden ontoelaatbaar moet worden geacht’. Het hof vond dat aan dit criterium was voldaan en dat daarom het boetebesluit vernietigd moest worden.<sup>40</sup> De staatssecretaris van Financiën stelde tegen dit oordeel beroep in. A-G Pauwels is het er in zijn conclusie mee eens dat een belanghebbende rechten kan ontnemen aan het toestemmingsvereiste, en dat dit ook zorgvuldig tot stand moet zijn gekomen. Hij concludeert dan ook dat het cassatieberoep van de staatssecretaris tegen dit oordeel van het hof moet worden verworpen.

De vraag rijst of gebruikmaking van een strafrechtelijke bril (omdat het een om boete, een *criminal charge* gaat) nog ander licht op het oordeel van het hof en A-G Pauwels kan werpen.

#### *Strafrechtelijke beoordeling van ‘vormfouten’*

In zijn arrest van 1 december 2020<sup>41</sup> heeft de Hoge Raad een overzicht gegeven hoe de strafrechter dient om te gaan met vormverzuimen. In het strafrecht geldt dat de strafrechter het niet tot zijn taken en verantwoordelijkheden vindt behoren om de rechtmatigheid en de integriteit van het optreden van politie en justitie als geheel te bewaken. De strafrechter is daarvoor niet toegerust. Aangenomen wordt dat deze organisaties dit in eerste instantie zelf, rechtspositioneel, al dan niet via disciplinaire straffen en maatregelen, dienen te doen. Alleen bij ernstige schending van een strafvorderlijk voorschrift of rechtsbeginsel kan bijvoorbeeld bewijsuitsluiting nodig worden geacht ‘als rechtsstatelijke waarborg en als middel om met de opsporing en vervolging belaste ambtenaren te weerhouden van onrechtmatig optreden en daarmee als middel om te voorkomen dat vergelijkbare vormverzuimen in de toekomst zullen plaatsvinden’.<sup>42</sup> Daarbij slaat de strafrechter dan wel acht op de mate van het verwijt dat aan politie en justitie kan worden gemaakt en aan de omstandigheid of door politie en justitie al maatregelen zijn getroffen om herhaling tegen te gaan. In het strafrecht gaat het dus niet zozeer om de ‘tik op de vingers’ als sprake is van een door politie of justitie gemaakte vormfout, maar meer om de vraag in hoeverre belangen van de verdachte zijn veronachtzaamd (anders dan zijn belang dat het strafbare feit onontdekt blijft).

Het strafrecht kent een gedifferentieerde regeling voor de omgang met vormfouten: art. 359a Sv. Als sprake is van een vormverzuim tijdens het voorbereidende onderzoek, dat niet meer kan worden hersteld, kan de feitenrechter hier gevolgen aan verbinden. De verdachte moet dan laten zien welk belang het geschonden voorschrift dient, wat de ernst van het verzuim is en welk nadeel dit bij verdachte heeft veroorzaakt.<sup>43</sup> De rechter kan vervolgens kiezen uit vier smaken:

- a. het niet-ontvankelijk verklaren van het Openbaar Ministerie;
- b. bewijsuitsluiting;
- c. strafvermindering;
- d. het constateren zonder hier verdere gevolgen aan te verbinden.

Het niet-ontvankelijk verklaren van het Openbaar Ministerie vanwege een vormverzuim gebeurt slechts in zeer uitzonderlijke gevallen. Deze sanctie is gereserveerd voor situaties waarin sprake is van een doelbewuste of grove veronachtzaming van de rechten van een verdachte, met als gevolg een onherstelbare aantasting van iemands recht op een eerlijk proces.<sup>44</sup> Bewijsuitsluiting als sanctie komt wel voor als zonder voldoende grond een doorzoeking heeft plaatsgevonden of gefouilleerd is na een aanhouding. Strafvermindering wordt als een minder zware sanctie

38 Paragraaf 1, onderdeel 1 van het BBBB.

39 Hof Den Haag 2 maart 2022, ECLI:NL:GHDHA:2022:317, *NLFiscaal/773* m.nt. N. van den Hoek.

40 Wellicht omdat dubbel genaaid beter houdt, overwoog het hof ten overvloede dat er ook geen sprake was van opzet, zodat ook om die reden de boete niet in stand kon blijven. Zie r.o. 5.13 e.v. van de uitspraak van 2 maart 2023, ECLI:NL:GHDHA:2022:317.

41 HR 1 december 2022, ECLI:NL:HR:2020:1889.

42 HR 1 december 2022, t.a.p. r.o. 2.4.4.

43 Art. 359a lid 2 Sv.

44 HR 1 december 2020, t.a.p. r.o. 2.5.1. e.v.

dan bewijsuitsluiting ingezet als sprake is van een daadwerkelijk nadeel bij de verdachte en een voldoende ernstig vormverzuim. Maar in een heel aantal gevallen maakt de strafrechter ook van de mogelijkheid gebruik om een vormverzuim ‘enkel’ te constateren en daar verder geen consequenties aan te verbinden. Dit sluit ook aan bij het doel van het strafrecht. Als het enigszins ‘kan’, moet een inhoudelijke beoordeling van het aan een verdachte gemaakt verwijt door de strafrechter plaatsvinden en – indien dit verwijt bewezen wordt verklaard – bestraffing.

Toegepast op de eerder vermelde ‘toestemmingen’ die in het strafrecht zijn genoemd, levert dit het volgende beeld op. Als, in strijd met de Aanwijzing voor de opsporing, niet de vereiste toestemming is gevraagd en/of verkregen voor de toepassing van zware dwangmiddelen of opsporingsbevoegdheden, dan leidt dit in zijn algemeenheid niet tot niet-ontvankelijkheid van het Openbaar Ministerie, en ook niet tot bewijsuitsluiting. Weliswaar beogen de interne voorschriften de bescherming van de privacybelangen van een verdachte maar dat wil niet zeggen dat de schending daarvan per definitie tot een oneerlijk proces leidt in de zin van art. 6 EVRM.<sup>45</sup>

Voor de afstemming op grond van het Protocol AAFD ligt dit iets anders. Op grond van art. 167 Sv heeft het Openbaar Ministerie weliswaar de bevoegdheid om zelfstandig te beslissen of naar aanleiding van een ingesteld opsporingsonderzoek vervolging moet plaatsvinden, maar de juistheid en redelijkheid van deze beslissing worden wel tegen de achtergrond van het Protocol AAFD beoordeeld.<sup>46</sup> In die zin vormt het Protocol AAFD ‘recht’ waar een verdachte in een strafzaak zich op kan beroepen, zo bevestigde de Hoge Raad onlangs ook nog eens in een zaak waarin een vervolging was ingesteld in een zaak waarin het fiscaal belang slechts zo’n € 8.400 bedroeg.<sup>47</sup> De Hoge Raad vond dit goed, ondanks het uitgangspunt in het Protocol AAFD dat kleine fiscale vergrijpen met een fiscale boete worden afgedaan. In deze zaak was sprake van een aanvullend wegingscriterium, te weten de ‘thematische aanpak’, wat een strafrechtelijke afdoening rechtvaardigde. Zoals eerder opgemerkt, zijn de aanvullende wegingscriteria in de loop der tijd minder stringent geformuleerd. Hierdoor kunnen zaken al snel strafrechtelijk vervolgd worden. Dit laat zien dat een toetsing aan het Protocol AAFD tegenwoordig neerkomt op een vrij marginale toetsing waarbij het Openbaar Ministerie in de praktijk veel ruimte krijgt om een zaak strafrechtelijk te vervolgen. Een (evident) onredelijke vervolgingsbeslissing leidt wél tot de niet-ontvankelijkheid van het Openbaar Ministerie in de vervolging. Zo oordeelde rechtbank Zeeland-West-Brabant in 2013 dat het Openbaar Ministerie niet-ontvankelijk was omdat naast het belastingnadeel sprake moest zijn van één van de

in hoofdstuk 5 van de AAFD genoemde overige aspecten. Dat was niet het geval.<sup>48</sup>

*Toepassing van het strafrechtelijke kader op de ‘gemankeerde toestemming’*

Wat zou het strafrechtelijke kader opleveren in de ‘Haagse zaak’? Daarin liggen de feiten voor het oprapen op basis waarvan gesproken kan worden van een doelbewust of grove veronachtzaming van de rechten van belanghebbende. Daarmee is echter nog niet gezegd dat ook zijn recht op een eerlijk proces onherstelbaar is tekortgedaan. Dat blijkt immers alleen al uit het feit dat zowel de rechtbank als het hof na een inhoudelijke beoordeling tot een vernietiging van het boetebesluit komen. Kennelijk was die inhoudelijke beoordeling nog steeds goed mogelijk.

Wat zijn dan die (grove) vormfouten? Het meest in het oog springende punt is de wijze waarop de inspecteur de feiten en omstandigheden aan zijn meerderen heeft gepresenteerd om de vereiste toestemming te krijgen. De inspecteur is met de feiten aan de haal gegaan en heeft hiermee een vertekend beeld laten ontstaan. Het is de vraag of hij bij een juiste feitenpresentatie de vereiste toestemming alsnog had gekregen. Zulke gedragingen van de inspecteur staan haaks op de waarborgfunctie waarvoor het toestemmingsvereiste in het leven is roepen.

Verder werd betrokkene in de voorfase zo’n korte termijn geboden om op de aangekondigde boete te reageren dat, mede door de bij de inspecteur bekende afwezigheid van de medewerker van belanghebbende die zou moeten reageren, feitelijk de mogelijkheid werd ontzegd om weerwoord te geven op de aangekondigde boete van maar liefst € 1.000.000. In haar overwegingen over de proceskostenvergoeding vermeldt de rechtbank hierover:

*‘De rechtbank heeft daarbij in het bijzonder in aanmerking genomen dat verweerder de vergrijpboete aan eiseres heeft aangekondigd zonder vooraf in contact te treden met het bestuur van eiseres, dat eiseres slechts twee weken de tijd kreeg om op die aankondiging te reageren, terwijl de medewerkster van eiseres die het meest betrokken was bij de advisering en de uitvoering daarvan de gehele reactietermijn in het buitenland verbleef en verweerder hiervan op de hoogte was.’<sup>49</sup>*

Dit vormt een duidelijke aantasting van de verdedigingsrechten.

Ook een duidelijke aantasting van de verdedigingsrechten vormt het feit dat de toestemmingsstukken tot en met de rechtbankfase niet bij de ‘op de zaak betrekking hebbende stukken’ in de zin van art. 7:4 en 8:42 Awb waren gevoegd.

45 HR 28 maart 2023, ECLI:NL:HR:2023:479.

46 Hof ‘s-Hertogenbosch 1 februari 2023, ECLI:NL:GHSHE:2023:393.

47 HR 21 februari 2023, ECLI:NL:HR:2023:237.

48 Rb. Zeeland-West-Brabant 17 april 2013, ECLI:NL:RBZWB:2013:BZ9322.

49 Rb. Den Haag 20 juni 2019, ECLI:NL:RBDHA:2019:9410, r.o. 16.

## De strafrechtelijke maatstaf heeft niet zonder meer ook te gelden voor bestuurlijke boetes, hoezeer deze ook een ‘criminal charge’ vormen

Alle drie de aantastingen van de verdedigingsrechten zijn evenwel hersteld. Moet dan in lijn met het strafrecht de conclusie zijn dat vernietiging van de boete wegens onbehoorlijk bestuur niet aan de orde zou moeten zijn? Zou een ‘lichtere variant’ gekozen moeten worden? Ook de bestuursrechter kan een besluit immers in stand laten ondanks schending van het recht, mits een belanghebbende niet is benadeeld (art. 6:22 Awb). En ook een bestuursrechter kan een boete matigen omdat hij deze niet passend en geboden acht in het licht van alle feiten en omstandigheden. Maar de niet-ontvankelijkheidsverklaring uit het strafrecht is als zodanig niet terug te vinden in het bestuursrecht. Dit komt wellicht nog het meest overeen met de vernietiging van het boetebesluit. Zou die evenals in het strafrecht ook pas ingezet moeten worden bij onherstelbare aantasting van verdedigingsrechten bij het opleggen van een boete?

Wij menen van niet. De strafrechtelijke maatstaf heeft niet zonder meer ook te gelden voor bestuurlijke boetes, hoezeer deze ook een *criminal charge* vormen.

Het bestuursrecht heeft een ander doel dan het strafrecht. Niet de beoordeling van de ‘charge’ staat voorop maar de verhouding tussen overheid en burger. Dat een bestuurlijke boete een *criminal charge* is en bepaalde rechten met zich brengt, wil niet zeggen dat het gehele strafrecht daarop ineens moet worden losgelaten. De boete blijft een instrument dat een bestuursorgaan ter beschikking staat om een burger tot de orde te roepen, maar waarbij nog steeds ook geldt dat de burger beschermd moet worden tegen die overheid. Veel meer dan in het strafrecht dient daarom de zorgvuldigheid van het overheidsoptreden centraal te staan. Daarmee wordt uitdrukkelijk niet betoogd dat de zorgvuldigheid van het optreden van het Openbaar Ministerie in het strafproces ongetoetst zou moeten blijven. Integendeel. Vanuit het oogpunt dat de beoordeling van het verwijt zo veel als mogelijk doorgang moet vinden, dienen vormfouten evenwel anders te worden beoordeeld, op grond van het arrest van de Hoge Raad van 1 december 2020. Niet-ontvankelijkheidsverklaring is dan vrijwel nooit de aangewezen route. Maar als de zorgvuldigheid in het bestuursrecht met voeten wordt getreden is wel degelijk vernietiging van een (boete)besluit aangewezen en kan niet worden volgehouden dat, zoals in het strafrecht, toch de beoordeling van het verwijt en de daaropvolgende bestraffing voorrang dienen te krijgen.

## 5. Bewijs van medeplegen in het fiscale recht

Op de inspecteur rust de bewijslast voor een medepleegboete. Sinds het arrest van de Hoge Raad van 8 april 2022<sup>50</sup> dient de inspecteur niet ‘slechts’ aannemelijk te maken, maar overtuigend aan te tonen dat sprake is van verwijtbaar medeplegen. Het bewijs van de nauwe en bewuste samenwerking tussen een cliënt en zijn adviseur, en de opzet of grove schuld die daarmee is gemoeid, zal veelal geput moeten worden uit bewijsmiddelen die licht werpen op wat er tussen de cliënt en zijn adviseur is gewisseld.

Daar kunnen cliënt en adviseur natuurlijk verklaringen over afleggen – waartoe zij niet verplicht zijn op grond van het *nemo tenetur*-beginsel (zijnde het uit art. 6 EVRM voortvloeiende recht ‘to remain silent and not to contribute to incriminating himself’<sup>51</sup>). Toch kunnen verklaringen wel een rol spelen, zo blijkt uit de uitspraak van de rechtbank Gelderland over de aan een notaris opgelegde medeplegersboete. Daarbij werden als bewijsmiddelen verklaringen van de belastingplichtige gehanteerd, die zei te hebben gehandeld conform het advies van de notaris.<sup>52</sup>

Een andere mogelijke bron van bewijs vormen brieven, e-mails et cetera die tussen adviseur en cliënt gewisseld zijn. Dergelijke correspondentie was de inzet van de geheimhoudingsverzoeken namens belanghebbenden in de Haagse zaken en de Amsterdamse Maltastructuurzaak. Anders dan in het strafrecht<sup>53</sup> behoeven in fiscale zaken de adviezen van een adviseur aan zijn cliënt op grond van het *fair play*-beginsel niet aan de inspecteur te worden overgelegd.<sup>54</sup> Dit staat bekend als het ‘informele verschoningsrecht’ van zo’n adviseur.<sup>55</sup> Er zitten echter belangrijke verschillen in zowel de reikwijdte als de praktische werking van het informele verschoningsrecht in vergelijking met het ‘echte’ verschoningsrecht (voor onder meer advocaten en notarissen).

Allereerst de reikwijdte. Onder het verschoningsrecht van een advocaat en notaris valt al hetgeen hem ‘als zodanig’ is toevertrouwd. Onder het informele verschoningsrecht van een belastingadviseur vallen echter bijvoorbeeld niet de feiten die aan hem zijn toevertrouwd en die voor de belastingheffing van belang kunnen zijn. Deze feitelijke gegevens mag de inspecteur immers ook op grond van art. 47 AWR aan de belastingplichtige zelf opvragen. Wel onder het informele verschoningsrecht valt correspondentie waarin zaken

50 HR 8 april 2022, ECLI:NL:HR:2022:526.

51 EHRM 25 februari 1993, nr. 10828/84, r.o. 44, ECLI:NL:XX:1993:AW2060 (zaak *Funke t. Frankrijk*).

52 Rb. Gelderland 24 april 2017, ECLI:NL:RBGEL:2017:2297.

53 In 1986 heeft de Hoge Raad uitgemaakt dat aan een belastingadviseur geen verschoningsrecht toekomt (NJ 1986, 815). Hoewel dit uitgangspunt nog steeds wordt gehanteerd, is hier inmiddels wel het nodige op af te dingen. Dit gaat echter het bestek van dit artikel te buiten.

54 Met de Fiscale verzamelwet 2025 – die op dit moment ter consultatie voorligt – wordt de bevoegdheid van de inspecteur om stukken op te vragen in situaties waarin er geen verband meer is met de (belasting) heffing wettelijk vastgelegd.

55 HR 23 september 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU3140.

worden besproken zoals de verschillende fiscale opties die de belastingplichtige ten dienste staan, de toelaatbaarheid en eventuele risico's van bepaalde keuzes en de jegens de Belastingdienst te volgen strategie – kortom: de advisering.<sup>56</sup> Maar op het 'echte' verschoningsrecht geldt in het strafrecht weer een uitzondering die het fiscale 'informele verschoningsrecht' niet kent, te weten die van de 'corpora delicti' en de 'instrumenta delicti': *'brieven of geschriften (...) welke het voorwerp van het strafbare feit uitmaken of tot het begaan daarvan gediend hebben.'*<sup>57</sup> In het strafrecht is het dus denkbaar dat (bijvoorbeeld fiscale) adviezen van een advocaat of notaris als bewijsmiddel kunnen worden ingebracht indien dat advies 'fout' was en bijvoorbeeld tot indiening van een onjuiste aangifte hebben geleid.

Ook procedureel is er een verschil tussen beide 'verschoningsrechten'. Voor het 'echte' verschoningsrecht geldt dat het aan de verschoningsgerechtigde is om uit te maken wat daar onder valt<sup>58</sup>, en dat de rechter daar alleen van mag afwijken als er redelijkerwijs geen twijfel mogelijk is dat zijn standpunt onjuist is. Voor het 'informele verschoningsrecht' hebben inmiddels twee rechtbanken geoordeeld dat een adviseur informatie aan de inspecteur dient te verstrekken en toe te lichten waarom een beroep op het informele verschoningsrecht gerechtvaardigd zou zijn.<sup>59</sup>

In zowel de Haagse zaken als in de al vermelde Amsterdamse Maltastructuurzaak had de inspecteur onvoldoende bewijs geleverd voor opzet of grove schuld. Dit zou mede kunnen komen door de werking van het informele verschoningsrecht. In de Haagse zaak had niet alleen de inspecteur, maar hadden ook belanghebbenden verzocht om geheimhouding ten aanzien van bepaalde stukken. Het in de uitspraak van de geheimhoudingskamer van het hof geciteerde proces-verbaal van een zitting van de 'hoofdzetel' vermeldt namelijk:

*'De voorzitter constateert dat na een uitvoerig debat tussen partijen, de Inspecteur genoeg neemt met de door belanghebbende ingebrachte, geschoonde adviezen van [X N.V.]. Partijen zijn het erover eens dat de gezwarte passages uit deze adviezen geen betrekking hebben op de uiteindelijk gekozen structuur, maar niet-gekozen alternatieven betreffen.'*<sup>60</sup>

Met andere woorden: ook (een) belanghebbende(n), welke(n) is niet geheel duidelijk, had stukken ingebracht

en deed hiervoor beroep op geheimhouding. Dat beroep op geheimhouding kan eigenlijk alleen maar, gezien ook de mededelingen van het hof, betrekking hebben op de vraag of, en zo ja in welke mate, fiscale adviezen buiten het procesdossier gehouden kunnen worden. Het ligt voor de hand dat het hierbij gaat om stukken waarop het zogenoemde 'informele verschoningsrecht' rust dat adviseurs jegens de inspecteur mogen invoeren op grond van het bestuursrechtelijke *fair play*-beginsel.<sup>61</sup> Het ligt ook voor de hand dat, nu de stukken door belanghebbende werden ingebracht, het om ontlastende stukken ging. Ook in de al vermelde Amsterdamse zaak speelde het punt van de geheimhouding van adviezen een rol.<sup>62</sup> Belanghebbende had bij de rechtbank verzocht om bepaalde stukken deels geheim te mogen houden, hetgeen door de rechtbank was gehonoreerd.

Kortom: als de inspecteur bewijs van medeplegen overtuigend wil aantonen, en daarvoor inzicht nodig heeft in de communicatie tussen een cliënt en zijn adviseur, kan hij in bewijsnood komen doordat zowel een cliënt als zijn adviseur op grond van het *fair play*-beginsel niet gehouden is om deze communicatie, voor zover het fiscale advisering betreft, desgevraagd aan de inspecteur te verstrekken. Dit vormt een verschil met het strafrecht waarin de officier van justitie naar de huidige stand van het recht geschriften waarin dergelijke communicatie staat wél in beslag mag nemen, mits de adviseur niet tevens een 'echte' verschoningsgerechtigde is (zoals advocaat of notaris). Maar net als voor het verschil tussen bestuursrecht en strafrecht als het gaat om de door een rechter aan een vormfout te verbinden 'sanctie', geldt ook hier dat dit nu eenmaal een consequentie is van de keuze om een medepleger bestuursrechtelijk in plaats van strafrechtelijk (*ultimum remedium*) te (kunnen<sup>63</sup>) sanctioneren. Die keuze vormt geen reden om het strafrechtelijke kader van verschoningsrecht – en het in beginsel niet erkende verschoningsrecht voor de belastingadviseur in het strafrecht – ook toe te passen in het bestuursrecht.

## 6. Conclusie

Het BBBB bevat beleidsregels over het opleggen van bestuurlijke boeten bij de heffing van rijksbelastingen. Eén van deze beleidsregels omvat voor de inspecteur de verplichting om van hogerhand toestemming te vragen om een medeplegersboete op te mogen leggen aan een medepleger, zoals een belastingadviseur. Wat nu als deze toestemming niet is verkregen of er manco's aan kleven omdat de inspecteur richting zijn meerderen niet alle of zelfs onjuiste feiten en omstandigheden heeft verstrekt? Een fiscale boete is een *criminal charge*. Daarom is een vergelijking met het strafrecht ons inziens interessant.

56 Rb. Amsterdam 6 oktober 2011, ECLI:NL:RBAMS:2011:BT6955.

57 Art. 98 lid 5 Sv.

58 Dit is alleen anders indien sprake is van 'zeer uitzonderlijke omstandigheden' op grond waarvan het verschoningsrecht dient te wijken voor de waarheidsvinding. Daarvan kan sprake zijn bij een zeer ernstige verdenking jegens een verschoningsgerechtigde. In die situatie komt de beoordeling of een stuk onder het verschoningsrecht valt niet meer toe aan de verschoningsgerechtigde maar aan de rechter-commissaris. Zie voor een voorbeeld: ECLI:NL:RBAMS:2022:6496.

59 Rb. Noord-Holland 27 november 2020, ECLI:NL:RBNHO:2020:11279 en Rb. Gelderland 6 september 2022, ECLI:NL:RBGEL:2022:5481.

60 Hof Den Haag 30 september 2021, ECLI:NL:GHDHA:2021:1983, r.o. 3.1.

61 HR 23 september 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU3140, r.o. 3.2.

62 Hof Amsterdam 14 juni 2022, ECLI:NL:GHAMS:2022:1816.

63 In de Haagse zaken stelde de inspecteur dat strafrechtelijke vervolging niet mogelijk was omdat het verwijt was dat geen aangiftebiljetten voor de Guernsey vennootschappen waren aangevraagd.



## In het fiscale recht behoren de toestemmingsstukken ons inziens zonder meer tot de op de zaak betrekking hebbende stukken

In het strafrecht zouden de ‘toestemmingsstukken’ niet snel bij het strafdossier gevoegd worden. Daar zijn bijzondere omstandigheden voor nodig, een onderbouwd verweer waarom er iets zou schorten aan de toestemming. Maar in het fiscale recht behoren de toestemmingsstukken ons inziens in beginsel zonder meer tot de op de zaak betrekking hebbende stukken.

Immers, art. 4:84 Awb bepaalt dat de inspecteur zich aan het beleid moet houden dat in het BBBB staat. Een belanghebbende kan zich dan vervolgens ook op dit beleid beroepen en van de inspecteur kan verwacht worden dat hij aantoonst dat hij toestemming heeft gevraagd en gekregen en dat hij daartoe aan zijn meerderen juiste en volledige informatie heeft verschaft. Anders dan in het strafrecht bij bepaalde toestemmingstrajecten behoren deze BBBB-toestemmingsstukken dan ook ons inziens tot het fiscale procesdossier.

En welke consequenties zouden aan het ontbreken van toestemming of aan manco’s aan de toestemming moeten worden verbonden? Als in het strafrecht een dergelijke vormfout zou worden begaan, dan leidt dit niet snel tot niet-ontvankelijkheidsverklaring van het Openbaar Ministerie in de vervolging. Maar ons inziens kan ook dit niet een-op-een worden getransponeerd naar het bestuursrecht. In het strafrecht dient de beoordeling van het verwijt centraal te staan en zo veel mogelijk doorgang te vinden, ook als er vormfouten zijn geweest. Maar in het bestuursrecht staat de verhouding tussen overheid en burger

centraal, de behoorlijkheid van het overheidsoptreden. Als het bestuursorgaan (zeer) onbehoorlijk heeft gehandeld door bewust geen of zeer gemankeerd toestemming te vragen voor een medepleegboete, dan ligt het in de rede om het bestuursorgaan stevig op de vingers te tikken en het boetebesluit te vernietigen.

Een ander aspect dat in het fiscale procesrecht anders ligt dan in het strafrecht is de bewijspositie van de inspecteur in zaken waarin een medepleegboete aan een adviseur is opgelegd. Door de werking van het ‘informeel verschoningsrecht’ kan de inspecteur geen inzage krijgen in adviezen die door een adviseur aan een cliënt zijn gegeven. Bewijs van medeplegen wordt daardoor bemoeilijkt ten opzichte van het strafrecht. Toch vormt dit geen reden om het strafrechtelijke kader toe te passen in het fiscale procesrecht. Met keuze komt consequentie: ofwel het strafrecht als *ultimum remedium*, met meer bewijsgaringsmogelijkheden, ofwel het bestuursrecht met zijn eigen kaders voor bewijsgaring en -voering.

Onze conclusie is dan ook dat het strafrechtelijke kader voor vormfouten en bewijsgaring niet zonder meer toegepast kan worden in het bestuursrecht als het gaat om medepleegboetes. Dat zou geen recht doen aan de eigenheid van het bestuursrecht.

*Dit artikel is afgesloten op 10 oktober 2023.*

### Over de auteurs

**Mr. S.A.M. (Sarah) Verweij**

Advocaat en belastingkundige bij Jaeger Advocaten-belastingkundigen.

**Mr. V.S.T. (Vincent) Leenders**

Fiscaal-jurist bij Jaeger Advocaten-belastingkundigen.