

TFB 2021/24 - Gedane zaken nemen geen keer, of toch wel?

TFB 2021/24

SJ

Scheltema, J.J.

Regelmatig krijgen belastingadviseurs een vergrijpboete opgelegd wegens het deelnemen aan het opzettelijk doen van een onjuiste of onvolledige belastingaangifte. In sommige gevallen vindt zelfs strafrechtelijke vervolging plaats. De inkeerregeling biedt echter de mogelijkheid om alsnog een juiste aangifte in te dienen zonder het risico op een vergrijpboete of strafrechtelijke vervolging. Maar in hoeverre kan de belastingadviseur als strafbare deelnemer van de inkeerregeling gebruikmaken?

De belastingadviseur is niet meer weg te denken uit onze samenleving. De fiscale wetgeving is simpelweg te complex geworden om te verwachten dat iedere belastingplichtige met beperkte kennis van de fiscaliteit zelfstandig een juiste en volledige belastingaangifte kan indienen. De keerzijde hiervan is dat de invloed die de belastingadviseur heeft op de aangifte groot is. Het is daarom aan de orde van de dag dat belastingadviseurs een vergrijpboete opgelegd krijgen, en in sommige gevallen zelfs strafrechtelijk worden vervolgd voor het deelnemen aan het opzettelijk doen van een onjuiste of onvolledige belastingaangifte. Maar in hoeverre kan de belastingadviseur met gewetenswroeging straffeloos op zijn misslagen terugkomen?

In dit artikel wordt besproken of de belastingadviseur bestuursrechtelijk dan wel strafrechtelijk kan worden gesanctioneerd als zijn betrokkenheid bij het opzettelijk doen van een onjuiste of onvolledige belastingaangifte is aangetoond. Vervolgens komt de inkeerregeling aan de orde. In het bijzonder wordt stilgestaan bij de mogelijkheid voor derden, zoals de belastingadviseur, om zelfstandig gebruik te maken van dit fiscale fenomeen. Tot slot wordt nog besproken op welke wijze een strafbare deelnemer een beroep kan doen op 'derdenwerking' van de inkeerregeling.

1. De belastingadviseur als strafbare deelnemer

Het opzettelijk doen van een onjuiste of onvolledige belastingaangifte is strafbaar gesteld in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: [AWR](#)). ¹ Op 28 januari 2020 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat slechts de belastingplichtige of inhoudingsplichtige ² pleger kan zijn van dat misdrijf, dat immers een kwaliteitsdelict is. ³ Dit betekent dat de pleger alle bestanddelen van de delictsomschrijving zelfstandig dient te vervullen. De belastingadviseur die namens een ander aangifte doet, kan daarom niet worden aangemerkt als de pleger van het strafbare feit. ⁴ Door toepassing van de verschillende deelnemingsvormen kan de belastingadviseur echter wel degelijk worden getroffen door bestuursrechtelijke of strafrechtelijke sanctiëring.

Hoewel in het (fiscale) strafrecht al geruime tijd verschillende deelnemingsvormen van toepassing zijn, is dit niet het geval voor de bestuursrechtelijke sanctiëring.

Aanvankelijk kon slechts aan de belastingplichtige of de inhoudingsplichtige een fiscale boete worden opgelegd. Per 1 juli 2009 heeft door de inwerkingtreding van de vierde tranche van de Awb echter een ingrijpende uitbreiding plaatsgevonden. Sindsdien was het ook mogelijk om een fiscale boete op te leggen aan een medepleger of, indien de overtreding binnen

een rechtspersoon plaats heeft gevonden, aan degene die opdracht tot het feit heeft gegeven of daaraan leiding heeft gegeven.

Op 1 januari 2014 is vervolgens de Wet aanpak fraude toeslagen en fiscaliteit ingevoerd waardoor de regeling van mededaderschap uit het Wetboek van Strafrecht in zijn geheel is overgenomen. Inmiddels is het dus mogelijk om een fiscale boete op te leggen aan degene die als belastingplichtige of als inhoudingsplichtige moet worden aangemerkt, de medeplichtige, de medepleger, de doen-pleger, de uitlokker en de feitelijk leidinggever.

In zaken waarbij de belastingadviseur betrokken is komt voornamelijk de deelnemingsvorm medeplegen met enige regelmaat voor. Deze variant vereist primair een voldoende 'nauwe en bewuste samenwerking' tussen twee of meer personen waarbij de bestanddelen van de delictsomschrijving gezamenlijk zijn vervuld. Aangezien de fiscale dienstverlening zich kenmerkt door intensieve samenwerking tussen de belastingadviseur en zijn cliënt, is vrijwel altijd sprake van deze vereiste 'nauwe en bewuste' samenwerking. Dit neemt echter niet weg dat het onderscheid tussen medeplegen en medeplichtigheid niet altijd even duidelijk is door de sterk casuïstische aard van de jurisprudentie.

2. De inkeerregeling

De wetgever was zich er bij de invoering van de inkeerregeling van bewust dat, als belastingplichtigen niet verzekerd zijn van straffeloosheid, zij zich 'genoodzaakt' voelen om een eenmaal begonnen belastingontduiking voort te zetten. De inkeerregeling moest deze drempel bij belastingplichtigen wegnemen zodat het fiscale nadeel voor de staat zou worden beperkt. ⁵ De wet voorziet daarom in de mogelijkheid om alsnog een juiste en volledige aangifte in te dienen, dan wel juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen te verstrekken zonder het risico op een vergrijpboete of strafrechtelijke vervolging. Hierbij moet echter wel worden opgemerkt dat de inkeerregeling vanaf 1 januari 2018 niet meer geldt voor verbeteringen van het box 3-inkomen die betrekking hebben op de in het buitenland opgekomen en aangehouden vermogensbestanddelen. Met ingang van 1 januari 2020 is de inkeerregeling verder ingeperkt waardoor inkeren sindsdien ook niet meer mogelijk is voor box 2-inkomen en binnenlands box 3-inkomen. De inkeerregeling werkt nu alleen nog voor box 1-inkomen en bijvoorbeeld voor de schenk- en erfbelasting.

Hiervoor werd uiteengezet dat ook derden, zoals de belastingadviseur, door de toepasselijkheid van de verschillende deelnemingsvormen een bestuursrechtelijke boete opgelegd kunnen krijgen dan wel strafrechtelijk vervolgd kunnen worden voor het opzettelijk doen van een onjuiste belastingaangifte. Aan de hand van het thans geldende juridische kader wordt onderstaand een antwoord gegeven op de vraag of (I) een strafbare deelnemer zelfstandig kan inkeren en (II) in hoeverre hij een beroep kan doen op derdenwerking van de inkeerregeling.

2.1 Zelfstandige inkeer

De wetgever heeft in [art. 67n lid 1 AWR](#) en [art. 69 lid 3 AWR](#), respectievelijk de 'belastingplichtige' en de 'schuldige' aangewezen als normadressaten voor inkeer. In de wet bestaat geen bepaling die 'zelfstandige inkeer' voor deelnemers aan een fiscaal strafbare gedraging mogelijk maakt. Met zelfstandige inkeer wordt in dit kader bedoeld dat een deelnemer zonder enige vorm van medewerking – of wetenschap daarvan – door de belastingplichtige, alsnog juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen verstrekt. Aangezien in de wet geen bepaling bestaat die deze 'zelfstandige inkeer' door deelnemers mogelijk maakt, kan een deelnemende spijtoptant zich slechts zelfstandig op de inkeerregeling beroepen als art. 67n lid 1 AWR of art. 69 lid 3, AWR dat – wellicht onbedoeld – toelaat.

Uit de wetsgeschiedenis volgt dat voor de werking van art. 67n lid 1 AWR aansluiting wordt gezocht bij art. 69 lid 3 AWR. Mijns inziens geldt dit niet voor wat betreft het bereik van de genoemde normadressaten. Voornamelijk omdat de wetgever

ruimte heeft overgelaten voor een andere interpretatie vanwege het feit dat is afgeweken van de terminologie in art. 69 lid 3 AWR. ⁶ Hierna volgt daarom een afzonderlijke bespreking van zowel het begrip de ‘belastingplichtige’ als de ‘schuldige’.

Art. 69 lid 3 AWR: ‘de schuldige’

De strafrechtelijke inkeerregeling zoals opgenomen in art. 69 lid 3 AWR vermeldt dat strafvervolgning van de ‘schuldige’ is uitgesloten. Alhoewel de wettekst geen nadere definitie geeft van dit begrip kan wel uit het betreffende artikel worden opgemaakt dat met de *schuldige* degene wordt bedoeld die alsnog een juiste en volledige aangifte doet, dan wel juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen verstrekt. Dat is in ieder geval de belastingplichtige, maar het is de vraag of hieronder ook strafbare deelnemers kunnen worden begrepen. Het is immers denkbaar dat ook zij aan de Belastingdienst alsnog juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen verstrekken. Door het woord ‘danwel’ in art. 69 lid 3 AWR lijkt het alsof de wetgever de personen die deze capaciteit hebben als aparte categorie toelaat. In de context van het gehele artikel ligt zo’n interpretatie echter niet voor de hand. De *schuldige* zoals genoemd in het derde lid van art. 69 AWR, lijkt meer een verschijningsvorm te zijn van de belastingplichtige zoals genoemd in het eerste lid. Dit is ook in overeenstemming met de aanname dat onder de *schuldige* alleen degene moet worden verstaan die de delictsomschrijving heeft vervuld. ⁷ In het geval sprake is van een onjuiste aangifte kan dat slechts de aangifteplichtige zijn. Dit zou betekenen dat de deelnemer aan het fiscale delict nooit zelfstandig kan inkeren.

Toch heeft de rechtbank Alkmaar op 4 september 2003 anders beslist. In deze zaak stond een verdachte terecht voor het medeplegen van het doen van onjuiste en onvolledige loonbelastingaangiften voor een vof. ⁸ Nadien maakte de verdachte, zonder daartoe bevoegd te zijn, op eigen initiatief en zonder overleg met de vof, melding van de onjuistheden in de loonbelastingaangiften en deed ter terechtzitting een beroep op art. 69 lid 3 AWR. Omdat het ging om een medepleger was de vraag aan de orde of zij zelfstandig een beroep kon doen op de inkeerregeling. De rechtbank oordeelde dat zowel degenen die het fiscale delict hebben medegepleegd als degenen die aan het medeplegen feitelijke leiding hebben gegeven, kunnen worden aangemerkt als schuldigen in de zin van de inkeerbepaling zonder dat de belastingplichtige – in casu de vof – zelf tot inkeer komt. Vervolgens stelde de rechtbank vast dat de verdachte op eigen initiatief bij de Belastingdienst melding had gemaakt van de onjuistheden en onvolledigheden in de loonbelastingaangiften van de vof, voordat dit bij de bevoegde ambtenaren bekend was of bekend zou worden. Ook heeft de verdachte alsnog juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen verstrekt waardoor alsnog de door de vof verschuldigde loonbelasting kon worden vastgesteld. Omdat de verdachte aan alle vereisten voor de toepassing van de strafrechtelijke inkeerregeling had voldaan, verklaarde de rechtbank de officier van justitie niet-ontvankelijk in zijn vervolging.

In tegenstelling tot de voornoemde uitspraak van de rechtbank Alkmaar heeft de Hoge Raad op 5 april 2016 geoordeeld dat in beginsel slechts de schuldige – in de regel de belastingplichtige – van de inkeerregeling gebruik kan maken en niet degene die kennelijk op enigerlei wijze heeft bijgedragen aan de aan de *schuldige* verweten gedraging. ⁹

Uitgaande van het oordeel van de Hoge Raad dat onder de schuldige – in de regel – alleen degene moet worden verstaan die de delictsomschrijving heeft vervuld (de belastingplichtige), lijkt geen andere conclusie mogelijk dan dat de uitspraak van de rechtbank Alkmaar onjuist is. Degenen die hebben deelgenomen aan fiscaal strafbare feiten vallen immers in beginsel niet onder het bereik van art. 69 lid 3 AWR.

De belastingadviseur die gewetenswroeging krijgt kan als medepleger noch als belastingplichtige, zelfstandig straffeloos terugkomen op zijn handelen. Of bestaat er voor de deelnemende spijtoptant toch nog een mogelijkheid? Valkenburg en Van der Werff zijn van mening dat strafbare deelnemers die uit eigen beweging onjuiste aangiften bij de Belastingdienst melden en alsnog juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen verstrekken, een beroep moeten kunnen doen op de beginselen van een goede procesorde. ¹⁰ In dat geval is weliswaar geen sprake van een ‘zuivere inkeer’, zodat geen niet-ontvankelijkheid volgt op grond van art. 69 lid 3 AWR. Maar toch wordt een gelijk eindresultaat bereikt, namelijk niet-ontvankelijkheid van de officier van justitie, maar dan op grond van de werking van de beginselen van een goede

procesorde. Mij is hierover geen jurisprudentie bekend. Maar de casus van de zaak bij de rechtbank Alkmaar zou een goed voorbeeld zijn van een geval waarin de niet-ontvankelijkheid in verband met de beginselen van een goede procesorde had kunnen worden uitgesproken.

Art. 67n AWR: ‘de belastingplichtige’

De wetgever heeft in art. 67n AWR gekozen voor de ‘belastingplichtige’ als normadressaat voor toepassing van de bestuursrechtelijke inkeerregeling. Met inachtneming van de gekozen terminologie lijkt al snel de conclusie gerechtvaardigd dat art. 67n AWR niet van toepassing is op fiscale mededaders die zelfstandig willen inkeren. ¹¹ Een nadere bestudering van de AWR en het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (hierna: [BBBB](#)) rechtvaardigt echter een andere conclusie.

Naar aanleiding van wijzigingen die vanwege de invoering van de Algemene douanewet per 1 juni 1996 in de AWR zijn aangebracht, is art. 67p AWR ingevoerd. De reden hiervoor was dat de AWR ook van toepassing werd op de door een uitnodiging tot betaling geheven douanerechten en daarmee eveneens op de in de Algemene douanewet opgenomen boeten. Deze boeten konden ook worden opgelegd aan anderen dan de belastingplichtige. ¹² De wetgever achtte het raadzaam om voor deze groep dezelfde voorschriften en waarborgen te hanteren die van toepassing waren op de belastingplichtige of inhoudingsplichtige die een boete opgelegd kreeg op grond van de AWR. [Art. 67p AWR](#) luidt als volgt:

‘Deze afdeling is van overeenkomstige toepassing ten aanzien van anderen dan de belastingplichtige of de inhoudingsplichtige aan wie ingevolge de belastingwet een bestuurlijke boete kan worden opgelegd.’

Met art. 67p AWR wordt art. 67n AWR van overeenkomstige toepassing verklaard op anderen dan de belastingplichtige of inhoudingsplichtige. Mijns inziens kan art. 67p AWR dus ook worden toegepast op de belastingplichtige voor wie de bestuursrechtelijke inkeerregeling geldt op grond van art. 67n AWR. De wetgever heeft zich immers bij de invoering van de Vierde tranche van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) en de Wet aanpak fraude toeslagen en fiscaliteit niet uitgelaten over de werking van art. 67p AWR ten opzichte van de verschillende deelnemingsvarianten die sindsdien in werking zijn getreden. Deze opvatting lijkt steun te vinden in de literatuur. Het commentaar in de *Vakstudie* bij art. 67p AWR stelt dat de werkingssfeer van het artikel sinds de inwerkingtreding van de Vierde tranche van de Awb en de Wet aanpak fraude toeslagen en fiscaliteit is uitgebreid en dat ook voor de ‘anderen’ dan de belastingplichtige de voorschriften en waarborgen gelden zoals genoemd in afdeling 2 van hoofdstuk VIIIA. ¹³

De bovenstaande zienswijze lijkt ook bevestigd te worden door de minder strikte omschrijving van de normadressaat in de uitvoeringssfeer. In paragraaf 5 lid 1 BBBB is het volgende vermeld:

‘Van een vrijwillige verbetering is sprake als belanghebbende vóórdat hij weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur bekend is of zal worden met dat feit, uitdrukkelijk kenbaar maakt aan de inspecteur dat en tot welk bedrag niet of gedeeltelijk niet is betaald.’

In deze bepaling wordt gesproken over de ‘belanghebbende’. In paragraaf 2 lid 1 BBBB wordt de belanghebbende als volgt gedefinieerd:

‘Onder belanghebbende wordt voor de toepassing van dit besluit verstaan degene die, op grond van artikel 5:1, tweede en derde lid, van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) en artikel 67o, eerste lid, van de AWR, in de hoedanigheid van pleger, medepleger, doen pleger, uitlokker, medeplichtige, feitelijk leidinggever of opdrachtgever een bestuurlijke boete kan worden opgelegd.’

Op grond van het BBBB bepleit ik dus eveneens dat deelnemers aan fiscale delicten onder het bereik van art. 67n AWR behoren te vallen. In dat geval kan immers een beroep worden gedaan op het vertrouwensbeginsel als onderdeel van de beginselen van behoorlijk bestuur.

2.2 Derdenwerking in verband met ‘bijzondere omstandigheden’

In beginsel werkt de inkeerregeling alleen ten opzichte van degene die zich succesvol op de bepaling kan beroepen. ¹⁴ Dit is begrijpelijk in het licht van de wetssystematiek. De inkeerregeling wordt namelijk getypeerd als een vervolgingsuitsluitingsgrond, hetgeen betekent dat slechts de strafrechtelijke repressie wordt uitgeschakeld maar de strafwaardigheid van de overtreding noch de schuld van de overtreder worden weggenomen. ¹⁵ In sommige gevallen bleek het echter noodzakelijk om anderen dan de normadressaat te laten ‘profiteren’ van een beroep op de inkeerregeling. In dat geval wordt gesproken over ‘derdenwerking’ van de inkeerregeling. Hiervoor is gekozen om ondermijning van de doelstellingen van de inkeerregeling tegen te gaan. Derdenwerking van de inkeerregeling wordt aangenomen wanneer sprake is van ‘bijzondere omstandigheden’. ¹⁶

Bevorderen van de inkeer

Het ‘bevorderen’ van de inkeer heeft de Hoge Raad op 22 mei 2001 expliciet benoemd als ‘bijzondere omstandigheid’ om derdenwerking van de inkeerregeling aan te nemen. ¹⁷

In deze zaak betrof het een belastingadviseur die als (mede)vennoot was verbonden aan een accountantskantoor. De adviseur werd vervolgd voor het feitelijk leidinggeven aan medeplichtigheid van het accountantskantoor aan de door een bv gepleegde belastingfraude. De Hoge Raad overwoog als volgt:

‘Art. 68, derde lid (oud), AWR sluit onder de daar genoemde omstandigheden strafvervolgning van de ‘schuldige’ uit. Dat heeft tot gevolg dat degene die medeplichtig is aan de aan de schuldige verweten gedraging niet van de inkeer van de schuldige kan profiteren. Dat geldt ook voor degene die, zoals blijktens de bewezenverklaring de verdachte, feitelijke leiding heeft gegeven aan de medeplichtigheid. Bijzondere omstandigheden, waarbij te denken is aan een inkeer die is bevorderd door de medeplichtige of door degene die aan de medeplichtigheid feitelijke leiding heeft gegeven, kunnen tot een ander oordeel leiden. De stukken waarvan de Hoge Raad kennisneemt, houden niet in dat dergelijke bijzondere omstandigheden zijn gesteld.’ ¹⁸

In de bovenstaande rechtsoverweging spreekt het rechtscollege over de medeplichtige of de feitelijk leidinggever aan de medeplichtigheid die van de inkeer van *de schuldige* kan ‘profiteren’. Deze formulering wijst erop dat de inkeer van *de schuldige* een noodzakelijke voorwaarde is. ¹⁹ Voorts moeten er ‘bijzondere omstandigheden’ te onderkennen zijn om derdenwerking aan te nemen. Van ‘bijzondere omstandigheden’ is naar het oordeel van de Hoge Raad in ieder geval sprake in het geval de strafbare deelnemer de inkeer ‘bevordert’. Gezien de formulering van deze rechtsoverweging moeten ook andere bijzondere omstandigheden ertoe kunnen leiden dat een derde kan profiteren van de inkeer van de schuldige. Het is tot op heden onduidelijk gebleven wat andere overige ‘bijzondere omstandigheden’ zijn die derdenwerking van de inkeerregeling mogelijk maken.

De casus van het arrest van 22 mei 2001 leidde overigens nog tot een ander arrest. ²⁰ In die zaak betrof het de directeur-groootaandeelhouder die werd vervolgd in verband met het feitelijk leidinggeven aan het onjuist doen van aangiften door de bv. De Hoge Raad oordeelde als volgt:

‘Het bepaalde in art. 68, derde lid (oud), AWR, thans art. 69, derde lid, AWR, de zogenoemde inkeerbepaling, komt er op neer dat een betrokkene zich slechts dan op deze bepaling kan beroepen als hij tijdig is overgegaan tot het alsnog indienen

van een aanvullende aangifte of het verstrekken van aanvullende informatie, op zodanige wijze dat het voor de belastingdienst redelijkerwijs duidelijk moet zijn dat de betrokkene daarmee zijn eerdere onjuiste aangifte of verstrekte informatie rectificeert.’

Het is opmerkelijk dat de Hoge Raad in dit verband spreekt van de ‘betrokkene’ omdat naar het oordeel van de Hoge Raad slechts de *schuldige* een zelfstandig beroep kan doen op de inkeerregeling. Een mogelijke verklaring hiervoor is dat de Hoge Raad duidelijk heeft willen maken dat indien de feitelijk leidinggever namens de rechtspersoon de aangifte rectificeert het ‘bevorderen’ van de inkeer als ‘bijzondere omstandigheid’ in ieder geval kan worden aangenomen. Dit oordeel is overigens ook niet onbegrijpelijk gezien de gelieerdheid die de feitelijk leidinggever heeft met een rechtspersoon. Ik verwijs in dit kader naar punt 12 van de conclusie van A-G Jörg:

‘Nu C. BV de inhoudingsplichtige is, rijst allereerst de vraag of verzoeker — die als directeur van C. BV wordt vervolgd ter zake van het opdracht geven tot de door C. BV gepleegde belastingfraude — zou kunnen meeprofiteren van een eventueel succesvol beroep door C. BV op art. 68, derde lid (oud), AWR. Die vraag dient mijns inziens bevestigend te worden beantwoord, aangezien C. BV en haar directeur zo nauw met elkaar verbonden zijn dat indien de rechtspersoon zich met succes kan beroepen op de inkeerbepaling de directeur als opdrachtgever daarvan moet kunnen profiteren.’ 21

Op 19 december 2006 heeft de Hoge Raad een arrest gewezen waarbij expliciet is geoordeeld of het bevorderen van de inkeer als bijzondere omstandigheid voor de toepassing van derdenwerking aanwezig was. 22 De verdachte werd vervolgd voor het medeplegen van en feitelijk leidinggeven aan fiscale fraude. De Hoge Raad kwam tot het oordeel dat de verdachte geen beroep kon doen op de derdenwerking van de inkeerregeling omdat hij geen persoonlijke betrokkenheid had getoond bij de inkeer. De gecorrigeerde aangiften waren namelijk ingediend door een medewerker van een extern administratiebureau van de bv. Bovendien was de verdachte niet op de hoogte van die indiening en had hij er evenmin opdracht toe gegeven.

De Hoge Raad week met dit arrest af van de conclusie van A-G Wortel. 23 Deze stelt onder punt 13 van zijn conclusie dat het gaat om herstel van aangiften ten name van de vennootschap door een medewerker van een extern administratiebureau. Hieruit zou zijns inziens volgen dat het betreffende administratiebureau door de vennootschap gemachtigd was om de Belastingdienst alsnog de juiste gegevens te verstrekken. Aangezien de verdachte werd verweten feitelijke leiding te hebben gegeven aan de door de vennootschap gepleegde fiscale fraude, moet de verdachte – naar het inzicht van A-G Wortel – kunnen profiteren van de inkeer door de vennootschap. Het feit dat de verdachte niet persoonlijk betrokken was bij het verstrekken van de juiste gegevens en daar op dat moment ook niet van afwist, rechtvaardigt volgens A-G Wortel geen andere conclusie. De A-G gaf daarmee een (te) formele invulling van het juridisch kader dat de Hoge Raad op 22 mei 2001 zette. Daarin is alleen sprake van ‘bijzondere omstandigheden’ als de inkeer is ‘bevorderd’ door degene die aan de verweten gedraging feitelijke leiding heeft gegeven of die die gedraging heeft medegepleegd. In het begrip ‘bevorderen’ ligt immers een actieve betrokkenheid besloten. Mijns inziens ligt in het geven van een algemene bevoegdheid aan een administratiebureau om de aangiften in te dienen zo weinig actieve betrokkenheid dat niet kan worden gezegd dat daarmee de inkeer is ‘bevorderd’.

De juridisch-technische verhouding

In de literatuur wordt bepleit dat eveneens sprake is van een ‘bijzondere omstandigheid’ indien de ‘juridisch-technische verhouding’ daartoe aanleiding geeft. 24 Onder de juridisch-technische verhouding moet in dit verband worden verstaan dat partijen in civielrechtelijke zin zodanig met elkaar zijn verbonden dat derdenwerking van de inkeer wel moet worden verleend. Deze juridisch-technische verhouding is afgeleid uit een uitspraak van het gerechtshof ’s-Gravenhage. 25 In deze zaak was een vof ingekeerd in verband met het indienen van onjuiste aangiften. Eén van de vennoten had de inkeer ingediend en begeleid. Hij werd gevrijwaard van vervolging maar een medevenoot werd wel vervolgd voor het feitelijk leidinggeven aan het indienen van de onjuiste aangiften. Aangezien de vof was ingekeerd, en de eerstgenoemde venoot

niet meer kon worden vervolgd, oordeelde het hof dat ook tegen de medevennoot geen vervolging meer kon worden ingesteld. Het OM werd daarom niet-ontvankelijk verklaard. Hoewel de vennoten niet beiden betrokken waren bij de inkeer, konden zij dus toch beiden van de inkeer profiteren. Ik twijfel echter aan de juistheid van de uitspraak van het gerechtshof 's-Gravenhage. In de onderhavige zaak betrof het namelijk een belastingplichtige vof. Met de eerdere vaststelling dat de strafrechtelijke inkeer slechts persoonlijke werking heeft, ziet de inkeer dus alleen op de vof en niet (automatisch) ook op alle vennoten, waardoor strafbare deelnemers – ondanks de inkeer van de belastingplichtige – gewoon vervolgbaar blijven. Uiteraard geldt dit slechts voor zover zij de inkeer niet hebben bevorderd.

3. Conclusie

De afgelopen jaren is de reikwijdte van de inkeerregeling behoorlijk beperkt. Waar het voor 2018 nog mogelijk was om voor alle inkomsten of vermogensbestanddelen in te keren, heeft de inkeerregeling in 2021 nog slechts werking met betrekking tot box 1-inkomen en bijvoorbeeld voor de schenk- en erfbelasting. Toch is het in sommige gevallen nog steeds raadzaam om schoon schip te maken. Dit geldt niet alleen voor de belastingplichtige maar ook voor strafbare mededaders waaronder de belastingadviseur. In dit artikel is daarom besproken in hoeverre een belastingadviseur de mogelijkheid heeft om straffeloos op zijn misslagen terug te komen. De belastingadviseur die – in zijn hoedanigheid van adviseur – als strafbare deelnemer kan worden aangemerkt aan een fiscaal delict heeft daartoe een tweetal mogelijkheden tot zijn beschikking.

De eerste mogelijkheid is dat de belastingadviseur zelfstandig (dus zonder enige vorm van inmenging van de belastingplichtige) alsnog op zodanige wijze juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen verstrekt dat de belastingschuld op de juiste hoogte kan worden vastgesteld. Mocht het OM vervolgens overgaan tot vervolging van de belastingadviseur dan kan op grond van de beginselen van een goede procesorde worden bepleit dat de officier van justitie niet-ontvankelijk is in zijn vervolging. Bij een strafrechtelijke vervolging bestaat echter het risico dat het betreffende rechtscollege, in lijn met de Hoge Raad, zich op het formele standpunt stelt dat een strafbare deelnemer niet onder *de schuldlige* valt zoals genoemd in art. 69 lid 3 AWR. In het geval de belastingadviseur een vergrijpboete opgelegd krijgt, ligt de zaak anders. In dat geval kan hij zich mijns inziens succesvol beroepen op de bestuursrechtelijke inkeerregeling ex art. 67n AWR. Het opleggen van een vergrijpboete wordt immers belet door zowel art. 67p AWR als het bepaalde in het BBBB in samenhang met het vertrouwensbeginsel als onderdeel van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.

Een tweede mogelijkheid is dat de belastingadviseur zich beroept op derdenwerking van de inkeerregeling. Zoals gezegd heeft de inkeer in beginsel slechts persoonlijke werking maar de Hoge Raad heeft een uitzondering gemaakt voor de gevallen waarin sprake is van ‘bijzondere omstandigheden’. Naar het oordeel van de Hoge Raad is in ieder geval sprake van een ‘bijzondere omstandigheid’ in het geval de strafbare deelnemer de inkeer van de belastingplichtige bevordert. Het zou overigens ook ethisch verantwoordelijker zijn van de belastingadviseur om deze weg te kiezen. Hij is immers degene geweest die de belastingplichtige op het verkeerde pad heeft gezet. Het is in dit geval echter wel essentieel dat de belastingadviseur zijn ‘persoonlijke betrokkenheid’ bij de inkeer kan aantonen. Dit kan bijvoorbeeld door het initiëren en het begeleiden van de belastingplichtige gedurende het inkeerproces. Wat de overige ‘bijzondere omstandigheden’ zijn die derdenwerking van de inkeerregeling mogelijk maken, is tot op heden helaas onduidelijk.

Mr. J.J. (Jurgen) Scheltema

Werkzaam bij Jaeger Advocaten belastingkundigen.

Voetnoten

1) . Art. 67d en 69 AWR.

- 2). Waar in dit artikel verder over de belastingplichtige wordt gesproken, wordt ook de inhoudingsplichtige bedoeld, tenzij expliciet anders wordt vermeld.
- 3). HR 28 januari 2020, [ECLI:NL:HR:2020:121](#).
- 4). Behoudens het geval de belastingadviseur onverplicht aangifte doet. Zie bijvoorbeeld: HR 5 juli 2011, ECLI:NL:PHR:2011:BP3746, NJ 2011/323.
- 5). *Kamerstukken II* 1911/12, 144, nr. 3, p. 42; *Kamerstukken II* 1993/94, 23 470, nr. 3, p. 17.
- 6). *Kamerstukken II* 1993/94, 23 470, nr. 3, p. 54.
- 7). J.M. Sitsen, 'Inkeren: hoe werkt dat eigenlijk?', *fiscaal Tijdschrift Vermogen* 2005/4, p. 4.
- 8). Rb. Alkmaar 4 september 2003, NJ 2003/735, LJN: AO0508.
- 9). HR 5 april 2016, [ECLI:NL:HR:2016:555](#), NJ 2016/240, r.o. 3.3.2.
- 10). W.E.C.A. Valkenburg & J.H. van der Werff, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Deventer: Kluwer 2019 p. 71-72.
- 11). F.J.P.M. Haas, *Bestuurlijke boete in het belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2018, p. 112.
- 12). Hoofdstuk 5 Algemene douanewet is reeds vervallen.
- 13). *T&C Vakstudie* Algemeen Deel, artikel 67n AWR, aant. 2.
- 14). W.E.C.A. Valkenburg & J.H. van der Werff, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Deventer: Kluwer 2019 p. 71.
- 15). W.E.C.A. Valkenburg & J.H. van der Werff, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Deventer: Kluwer 2019 p. 69.
- 16). S.G. Kenschil, 'Derdenwerking van de vrijwillige inkeer', *TFB* 2008/08, p. 1; HR 19 december 2006, [ECLI:NL:HR:2006:AY6710](#), NJ 2007/411, r.o. 3.5.
- 17). HR 19 december 2006, [ECLI:NL:HR:2006:AY6710](#), NJ 2007/411, r.o. 3.5.
- 18). HR 22 mei 2001, [ECLI:NL:HR:2001:AB1761](#), NJ 2001/698, r.o. 3.4.
- 19). M. Kessler, 'De persoonlijke werking van de inkeerbepaling van de AWR', *Delikt en Delinkwent* vol. 32/2002 nr. 6, p. 574.
- 20). HR 22 mei 2001, [ECLI:NL:HR:2001:AB1760](#), NJ 2001/699, r.o. 4.7.
- 21). Concl. A-G N. Jörg, [ECLI:NL:HR:2001:AB1760](#), bij HR 22 mei 2001, NJ 2001/699.

- 22) . HR 19 december 2006, [ECLI:NL:HR:2006:AY6710](#), NJ 2007/411.
- 23) . Concl. A-G J. Wortel, [ECLI:NL:HR:2006:AY6710](#), bij HR 19 december 2006, NJ 2007/411.
- 24) . S.G. Kenswill, 'Derdenwerking van de vrijwillige inkeer', TFB 2008/08, p. 4; W.E.C.A. Valkenburg en J.H. van der Werff, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Deventer: Kluwer, 2019, p. 71.
- 25) . Hof 's-Gravenhage 2 oktober 1996, [ECLI:NL:GHSGR:1996:AB8113](#), NJ 1997/16.