

# Fiscaal medeplegen of medeplichtigheid: waar ligt de grens?

Mr. V.S. Huygen van Dyck-Jagersma en mr. M.F.T. Rijkse\*

Medeplegen is 'hot' in het strafrecht. De grenzen tussen medeplegers en medeplichtigen zijn steeds meer vervaagd. Dit is niet alleen van belang voor het 'gewone' (commune) strafrecht of zelfs alleen voor het fiscale strafrecht, maar ook voor fiscale boetes. Hoewel fiscale boetes niet rechtstreeks onder de werking van alle strafvorderlijke regels en beginselen vallen, wordt voor de uitleg van vraagstukken in fiscale boeteprocedures aansluiting gezocht bij de bepalingen en uitleg daarvan in het strafrecht.<sup>1</sup> Nu sinds vorig jaar ook medeplichtigen en andere deelnemers fiscaal kunnen worden beboet, is de vraag relevant hoe deze vormen zich tot elkaar verhouden. Recent heeft de Hoge Raad in een overzichtsarrest uiteengezet hoe hij de grenzen tussen medeplegen en medeplichtigheid ziet.

## 1. Overzichtsarrest 2 december 2014

De casus die aanleiding gaf tot het overzichtsarrest medeplegen<sup>2</sup> betrof een commune zaak: de verdachte werd vervolgd wegens het medeplegen van een overval. De verdachte was met twee jongens op scooters aan komen rijden. De twee medeverdachten hebben onder bedreiging met een (echt lijkend) vuurwapen twee personen op een bankje onder meer van een horloge en een portemonnee beroofd. De verdachte wist van het plan, was erbij en stond vijf meter verderop bij de scooters te wachten. Hij heeft bij de medeverdachten aangegeven dat hij niets met de overval te maken wilde hebben. Wel is hij blijven staan en na afloop van de beroving met de twee medeverdachten op de scooters weggereden.

### 1.1. Afbakening

De vraag in cassatie was: is hier sprake van een voldoende bijdrage aan het delict om te kunnen spreken van medeplegen? De strafkamer van de Hoge Raad grijpt deze zaak aan om in een kort college uiteen te zetten waar naar zijn opvatting de grenzen liggen ten opzichte van andere deelnemingsvormen.<sup>3</sup> Bekend is dat sprake moet zijn van een 'voldoende nauwe en bewuste samenwerking' en dat het accent meer ligt op de samenwerking dan op de vraag wie exact welke feitelijke handelingen heeft verricht.<sup>4</sup> Maar wanneer is concreet voldaan aan de eis dat voldoende 'nauw en bewust' is samengewerkt?

In zijn conclusie voorafgaand aan dit arrest benadrukt Knigge dat de rechtspraak weinig houvast biedt voor de vraag

waar het onderscheid ligt tussen medeplegen en medeplichtigheid en pleit hij ervoor dat de Hoge Raad hierin duidelijkheid biedt:<sup>5</sup>

*'Ik stel voorop dat in de jurisprudentie van de Hoge Raad een ontwikkeling valt te bespeuren waarin aan factoren die betrekking hebben op de hoogte van de maximaal op te leggen straf eisen worden gesteld die recht doen aan het verschil in rechtsgevolgen waarom het daarbij gaat. (...) In deze ontwikkeling zou mijns inziens ook passen dat aan het onderscheid tussen medeplichtigheid en medeplegen gelet op het daaraan verbonden verschil in strafbedreiging weer wat meer reliëf wordt gegeven. Zoals De Hullu stelt, is de afbakening tussen medeplegen en medeplichtigheid er, doordat het medeplegen een ruim bereik heeft gekregen, niet eenduidiger op is geworden. Het weinige houvast dat theorie en rechtspraak lijken te bieden, is het "oriëntatiepunt" dat medeplichtigheid minder betrokkenheid bij het delict vergt dan medeplegen. Daarbij kan men letten op de objectieve zijde (het aandeel in de samenwerking) en op de subjectieve zijde (het opzet of misschien beter het motief: de medeplichtige wil alleen behulpzaam zijn).'*

### 1.2. Medeplegen versus medeplichtigheid

Uiteraard blijft de uitleg casuïstisch, afhankelijk van 'alle feiten en omstandigheden', maar de Hoge Raad geeft met dit arrest wel enkele aandachtspunten wanneer kan worden gesproken van medeplegen:<sup>6</sup>

- de bijdrage moet materieel of intellectueel van voldoende gewicht zijn;
- het kernverwijt zal in de hoofdregel niet zijn het bevoor-

**Fiscaal medeplegen of medeplichtigheid: waar ligt de grens?**

- deren of vergemakkelijken van het misdrijf;
- gedragingen tijdens het delict leveren sneller medeplegen op dan gedragingen voorafgaande of na het strafbare feit;
- medeplegen is niet vast te stellen aan de hand van begrippen ontleend aan andere deelnemingsvormen, zoals het functionele daderschap.

Wanneer de kern van het tenlastegelegde medeplegen niet bestaat uit het gezamenlijk uitvoeren van een strafbaar feit, maar uit het vergemakkelijken of bevorderen daarvan of andere gedragingen die met medeplichtigheid in verband worden gebracht, is sprake van een contra-indicatie voor medeplegen. In zodanig geval zal de rechter moeten motiveren waarom hij desondanks komt tot een bewezenverklaring voor medeplegen. Daarbij kan hij rekening houden met de volgende factoren:

1. de intensiteit van de samenwerking;
2. de onderlinge taakverdeling;
3. de rol van de verdachte in:
  - a. de voorbereiding;
  - b. de uitvoering of;
  - c. de afhandeling van het delict;
4. het belang van de rol van de verdachte;
5. diens aanwezigheid op belangrijke momenten; en
6. het zich niet terugtrekken op een geëigend tijdstip.

Dat laatste aspect, het zich niet distantiëren oftewel 'je was erbij dus je bent erbij', kan volgens de Hoge Raad als zodanig niet tot de conclusie leiden dat sprake is van medeplegen, aangezien het moet gaan om een *wezenlijke bijdrage* aan het delict.<sup>7</sup>

Ook als het kernverwijt niet 'medeplichtige handelingen' betreft, maar het verwijt met name inhoudt dat handelingen zijn gepleegd voorafgaand aan of ná het strafbare feit, zal de rechter in steeds sterkere mate moeten motiveren waarom voldoende nauw en bewust is samengewerkt en 'in het bijzonder dat en waarom de bijdrage van de verdachte van voldoende gewicht is geweest'. Wanneer sprake is van 'een geringe rol of het ontbreken van enige rol in de uitvoering van het delict zal in dergelijke uitzonderlijke gevallen wel moeten worden gecompenseerd, bijvoorbeeld door een grote(re) rol in de voorbereiding',<sup>8</sup> aldus de Hoge Raad.

### 1.3. Medeplegen versus functioneel daderschap

Als laatste handreiking naar de (rechterlijke) praktijk geeft de Hoge Raad mee dat medeplegen zijn eigen begrippen kent. Dat er geen harde grenzen bestaan tussen medeplegen en andere deelnemingsvormen 'neemt niet weg dat wanneer medeplegen wordt tenlastegelegd, dit medeplegen moet worden beoordeeld aan de hand van de voor medeplegen geldende maatstaven'. Een kennelijke doorn in het oog van de Hoge Raad is wanneer voor de bewijsvoering van medeplegen gebruik wordt gemaakt van constructies op basis van andere deelnemingsvormen, in het bijzonder het functio-

nele daderschap. Dergelijke gebruiken verdienen volgens de Hoge Raad 'geen aanbeveling'.<sup>9</sup>

## 2. Medeplegen en medeplichtigheid in fiscaal perspectief

De Hoge Raad geeft in zijn overzichtsarrest een uitdrukkelijke leidraad aan de rechter (en het Openbaar Ministerie) dat voor een veroordeling voor medeplegen meer concrete motivering noodzakelijk is wanneer de gedragingen zich vooral laten typeren als medeplichtige gedragingen. Een als medeplegen te kwalificeren bijdrage kan ook zijn geleverd in de vorm van verscheidene gedragingen voor, tijdens of na het strafbare feit. Ook is niet uitgesloten dat de bijdrage in hoofdzaak vóór het strafbare feit is geleverd.<sup>10</sup> Een geringe rol of het ontbreken van enige rol in de uitvoering van het delict zal in dergelijke uitzonderlijke gevallen wel moeten worden gecompenseerd, bijvoorbeeld door een grote(re) rol in de voorbereiding.

De Hoge Raad noemt als voorbeeld van 'medeplichtige' gedragingen het verstrekken van inlichtingen, het op de uitkijk staan en het helpen bij de vlucht. Hierna zal worden bekeken in hoeverre deze gedragingen kunnen worden 'vertaald' naar bijdragen bij fiscale (beboetbare) delicten.

### 2.1. Fiscale medeplichtigheid

In het fiscale zal medeplichtigheid zich kunnen voordoen als een adviseur uit de doeken doet hoe belastingheffing kan worden ontdoken en (daarmee) gelegenheid verschaft voor het doen van onjuiste aangiften, zonder dat hij hier actief aan deelneemt.

Hof Den Bosch oordeelde op 22 juni 2010 dat geen sprake was van medeplegen in een zaak waarin de verdachte als tussenpersoon tussen beleggers en buitenlandse banken optrad.<sup>11</sup> Verdachte bezocht de beleggers, waarvan een aantal over zwart geld beschikte. Verdachte gaf te kennen dat hij het zo kon regelen dat de gelden geheel buiten het zicht van de fiscus bleven. Door zijn tussenkomst werden telkens een 'witte' rekening en een 'zwarte' rekening geopend, waarbij naar de 'zwarte' rekening werd overgeboekt wat buiten het zicht van de Belastingdienst werd gehouden. Vervolgens bezocht de verdachte deze personen om met hen de resultaten te bespreken. Met de desbetreffende aangiften heeft de verdachte zich echter niet beziggehouden. In dit geval was volgens het hof geen sprake van medeplegen, maar van medeplichtigheid. Verdachte had door zijn handelen opzettelijk *gelegenheid* verschaft tot en was opzettelijk *behulpzaam* geweest bij het buiten het zicht van de Belastingdienst houden van banksaldi.

Hof Amsterdam liet zich in de zogenoemde clickfondszaken ook uit over de vraag of sprake was van medeplegen van of medeplichtigheid aan het doen van opzettelijk onjuiste belastingaangifte.<sup>12</sup> De bijdragen bestonden in deze zaken

uit het bieden van de mogelijkheid tot het plegen van belastingfraude door het aanbieden van een constructie waardoor de kans op ontdekking zeer klein werd. Het hof oordeelde dat er geen aanwijzingen bestonden dat de verdachte enige bemoeienis had gehad met het doen van onjuiste of onvolledige aangifte voor de inkomsten- en vermogensbelasting. Van een gezamenlijke uitvoering bij het doen van onjuiste belastingaangifte was geheel niet gebleken. Het verband tussen enerzijds de activiteiten van de verdachte en anderzijds de specifieke gevallen van belastingfraude was naar het oordeel van het hof te ver verwijderd om te oordelen dat de verdachte in zijn algemeenheid het doen van onjuiste en onvolledige belastingaangifte had medegepleegd. Het hof kwam in deze zaken tot het oordeel dat de handelwijze van verdachte medeplichtigheid opleverde. Het hof hecht belang aan de betekenisvolle hulpverlening van verdachte.<sup>13</sup>

De hiervoor genoemde voorbeelden illustreren dat wanneer een rechtstreekse betrokkenheid bij het doen van onjuiste aangiften ontbreekt, in beginsel sprake is van het verschaffen van gelegenheid of het opzettelijk behulpzaam zijn. Van een voor medeplegen vereiste ‘nauwe en bewuste samenwerking’ is dan geen sprake, tenzij het ontbreken van een rol in de uitvoering op een andere manier kan worden gecompenseerd.

## 2.2. Fiscaal medeplegen

Voor medeplegen is vereist dat sprake is van een ‘nauwe en bewuste samenwerking’. De bijdrage van een medepleger hoeft echter niet noodzakelijkerwijs tijdens het strafbare feit te hebben plaatsgevonden. Wanneer echter geen sprake is van betrokkenheid bij de feitelijke uitvoering van het fiscale delict, zal minder snel sprake zijn van een voldoende nauwe en bewuste samenwerking. In dat geval komt een grotere betekenis toe aan het werken aan een gezamenlijk plan.

Bij fiscaal medeplegen zal snel worden gedacht aan het opstellen van een opzettelijk<sup>14</sup> ‘onjuist’ advies, waarbij geen beroep kan worden gedaan op een pleitbaar standpunt.<sup>15</sup> Een advies, dat wel of niet kan worden opgevolgd, laat zich echter goed plaatsen in de categorie ‘gelegenheid bieden’ door het verstrekken van inlichtingen: bij uitstek een handeling die door de Hoge Raad als typische medeplichtigheid wordt aangemerkt. De vraag is dan ook of een advies alléén kan leiden tot een veroordeling voor medeplegen.

Een voorbeeld in de fiscaliteit waarbij de adviseur een grote rol in de voorbereiding had en op basis daarvan als medepleger werd veroordeeld, is de welbekende zaak tegen de adviseur van een zekere voetbaltrainer.<sup>16</sup> De adviseur bedacht een oplossing ter voorkoming van belastingheffing in Nederland. Hoewel de belastingplichtige het advies in de praktijk niet geheel uitvoerde, werd wel langs de lijnen van het advies aangifte gedaan. De adviseur werd ondanks het ontbreken van een rechtstreekse betrokkenheid bij het verzorgen van de aangiften als medepleger veroordeeld. De belastingadviseur

had immers het plan bedacht en was betrokken geweest bij de informatieverstrekking aan het kantoor dat de aangiften uiteindelijk heeft opgesteld.

In een andere zaak is de adviseur van een gemeente als medepleger veroordeeld, omdat hij opzettelijk middelen had verschafte tot het plegen van een onjuiste aangifte. De middelen bestonden uit het advies geven aan de gemeente dat ertoe zou moeten leiden dat de gemeente minder omzetbelasting hoefde af te dragen dan zij eigenlijk op grond van de belastingwet verschuldigd was. Hiervoor had de adviseur samen met de gemeente een constructie bedacht en hierover met de gemeente en een bouwbedrijf onderhandeld. De adviseur had actief meegewerkt aan de uitvoering van de constructie en was zich ervan bewust dat hierdoor een strafbaar feit werd begaan. Hof Den Bosch veroordeelt de adviseur tot een boete wegens het medeplegen van het doen van valse belastingaangifte en het medeplegen van valsheid in geschrifte.<sup>17</sup> De Hoge Raad heeft de uitspraak van het hof bekrachtigd.<sup>18</sup>

In de bovengenoemde zaken is sprake van een (adviserende) rol voorafgaand aan het onjuist doen van aangifte, zonder dat rechtstreekse betrokkenheid bij het doen van de aangifte bestond. Er is dan dus volgens de Hoge Raad méér nodig om tot een veroordeling van medeplegen te komen: het ontbreken van een rol bij de uitvoering moet worden gecompenseerd. Deze voorbeelden tonen dat die compensatie een substantiële rol moet betreffen. In het eerste geval was de adviseur de ‘architect’ van het delict én was hij betrokken bij de informatieverstrekking aan de daadwerkelijke opsteller van de aangiften. In het tweede geval was niet alleen sprake van een opgesteld advies (constructie), maar had de adviseur ‘actief meegewerkt aan de uitvoering’ daarvan.

Het enkele opstellen van een ‘onjuist’ advies zal niet voldoende zijn om tot medeplegen te komen. Advisering valt naar zijn aard te kwalificeren als een handeling ‘vooraf’, het verstrekken van inlichtingen of het bieden van gelegenheid, waarbij compensatie moet worden gezocht voor die beperktere rol om toch tot een kwalificatie van medeplegen te komen.

## 3. Bewijsproblematiek: opzet mededader bij kwaliteitsdelicten

### 3.1. Kwalificatie fiscale delicten als kwaliteitsdelicten

De fiscale delicten van art. 68 en 69 Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) worden beschouwd als (impliciete) kwaliteitsdelicten: als pleger van dergelijke delicten kan alleen diegene worden veroordeeld tot wie de overtreden norm zich richt, oftewel de normadressaat. Veelal zal het in het fiscale strafrecht gaan om de belastingplichtige, althans om degene die ‘ingevolge de belastingwet verplicht is’ iets te doen of te verschaffen.

Minder ‘hard’ als kwaliteitsdelict wordt aangemerkt ‘een

**Fiscaal medeplegen of medeplichtigheid: waar ligt de grens?**

bij de belastingwet voorziene aangifte onjuist of onvolledig [doen]' in art. 69, lid 2, AWR. In 2011 oordeelde de Hoge Raad dat deze strafbaarstelling zich niet alleen richt op degene die is verplicht of uitgenodigd tot het doen van aangifte.<sup>19</sup> Het hof oordeelde dat het onverplicht en namens een ander indienen van een onverplichte belastingaangifte (middels een T-biljet), buiten medeweten van de belastingplichtigen, kan

*'worden beschouwd als bij de belastingwet voorziene aangifte, zoals bepaald in artikel 69, tweede lid AWR, nu de aangiften op de juiste wijze en in de juiste vorm zijn ingediend bij de belastingdienst en de aangiften door de belastingdienst ook als zodanig zijn behandeld en beoordeeld.'*<sup>20</sup>

A-G Vegter concludeerde in deze zaak dat art. 69, lid 2, AWR wel als impliciet kwaliteitsdelict moet worden aangemerkt, zodat hiervoor geen veroordeling kon volgen.<sup>21</sup> De Hoge Raad oordeelde echter dat

*'ook een onverplicht gedane aangifte, zoals een aangifte die is gedaan door middel van een zogenoemd T-biljet of een daarmee vergelijkbare, langs elektronische weg gedane aangifte, heeft te gelden als een bij de belastingwet voorziene aangifte als bedoeld in art. 69, tweede lid (oud), AWR.'*<sup>22</sup>

Dit oordeel heeft de Hoge Raad een week later herhaald voor het namens een bv doen van aangiften omzet- en loonbelasting, terwijl die bv hiertoe geen uitnodigingen had ontvangen.<sup>23</sup>

Dat sprake is van een (impliciet) kwaliteitsdelict, blijft staan, alleen wordt die 'kwaliteit' – wat wordt verstaan onder een 'bij de wet voorziene aangifte' – breder opgevat.<sup>24</sup>

### 3.2. Kwaliteitsdelict en medeplegen

Vaste rechtspraak is dat het ontbreken van de vereiste kwaliteit niet in de weg staat aan een veroordeling voor het medeplegen van dat feit, als een van de mededaders wel (bijvoorbeeld) aangifteplichtige is.<sup>25</sup> Een vervolgvraag is echter: maar wat als de kwaliteitsbezitter niet als pleger kwalificeert? In hoeverre kan een kwaliteitsdelict worden medegepleegd door iemand die de betreffende hoedanigheid niet bezit, terwijl de 'hoofddader' geen opzet kan worden verweten, bijvoorbeeld de belastingplichtige die volkomen onwetend is dat zijn belastingadviseur namens hem een aangifte opzettelijk onjuist invult? Het antwoord op die vraag is genuanceerd.

In zijn arrest van 6 december 2005<sup>26</sup> heeft de Hoge Raad geoordeeld dat de omstandigheid dat bij de 'ander' het vereiste opzet ontbreekt 'in de weg staat aan het oordeel dat de verdachte zich heeft schuldig gemaakt aan het medeplegen van dat misdrijf, aangezien in die situatie niet kan worden gesproken van een 'bewuste samenwerking op het opzettelijk begaan' van het tenlastegelegde feit. In de zaak voor het arrest van 6 maart 2012<sup>27</sup> stelde de verdediging onder

verwijzing naar deze uitsluitingsgrond dat veroordeling voor medeplegen niet kan volgen als opzet bij de belastingplichtige niet is vastgesteld. De advocaat-generaal ging in zijn conclusie mee in dit juridische standpunt, maar concludeerde tot verwerping, omdat de bewijsmiddelen wel degelijk blijk gaven van het 'dubbele opzet'.<sup>28</sup>

De Hoge Raad oordeelde echter anders: alleen in het 'specifieke geval' dat de rechter 'vaststelt' dat bij de mededader het vereiste opzet heeft *ontbroken*, staat dit aan veroordeling voor medeplegen in de weg. Het opzet van de verdachte in zijn eigen zaak staat echter centraal, de rechter hoeft niet 'steeds' actief te oordelen over eventueel ontbrekend opzet bij mededaders, zelfs niet als het gaat om kwaliteitsdelicten die niet door de – kwaliteit ontberende – verdachte 'zelfstandig' kunnen worden gepleegd.<sup>29</sup> Wil de verdediging een punt maken van vereist doch ontbrekend opzet bij de (kwaliteitsbezittende) mededader, dan zal zij daar actief verweer op moeten voeren en de rechter dwingen tot het oordeel dat dat opzet inderdaad ontbreekt.<sup>30</sup>

### 3.3. Kwaliteitsdelict en medeplichtigheid

Aangezien medeplichtigheid aan overtredingen niet strafbaar is en de meeste fiscale kwaliteitsdelicten zowel in de misdrijf- (opzettelijk) als overtredingsvariant kunnen worden gepleegd, is de vraag naar aanwezigheid van opzet bij de kwaliteitsbezitter hier extra relevant.<sup>31</sup> Wanneer aan een belastingadviseur (al dan niet subsidiair) medeplichtigheid ten laste wordt gelegd, sluit het ontbreken van opzet bij de belastingplichtige een veroordeling daarvoor uit. Het dubbele opzet vormt een essentieel onderdeel van het verwijt aan de medeplichtige belastingadviseur. Dit zou de rechter ertoe kunnen nopen hogere eisen te stellen aan de bewijsvoering, ten aanzien van de rol van de kwaliteitsbezitter. Zeker wanneer uitvoerig verweer is gevoerd op het ontbreken van dat opzet, zou dit kunnen leiden tot het oordeel van de Hoge Raad dat, hoewel dit 'niet steeds' is vereist, in zodanig geval wel degelijk het opzet van de mededader uit de bewijsvoering moet kunnen volgen.

### 4. Tot slot

De Hoge Raad heeft met zijn arrest van 2 december 2014 niet zozeer iets nieuws gebracht, maar wel een spoorboekje gegeven aan de hand waarvan de grens tussen medeplichtigheid en medeplegen wat scherper kan worden getrokken. Bij gedragingen die als 'typisch medeplichtigheid' kwalificeren, zal de rechter uitdrukkelijk moeten motiveren waarom er toch meer is en aan kwalificatie van medeplegen kan worden toegekomen.

In fiscale straf- of boetezaken is van belang wat de aard van de gedragingen is geweest en in welk stadium de bijdrage is geleverd. Indien de gedraging niet tijdens, maar voor- of achteraf is verricht, vormt dit een contra-indicatie voor het aannemen van medeplegen in plaats van het lichtere mede-

plichtigheid. Het opstellen van een opzettelijk onjuist advies vormt een handeling ‘vooraf’, waarbij compensatie zal moeten worden gezocht voor die beperktere rol om toch tot een kwalificatie van medeplegen te komen.

Hoewel fiscale delicten als (impliciete) kwaliteitsdelicten worden beschouwd, staat dit niet in de weg aan een veroordeling van anderen voor het medeplegen van of medeplichtigheid aan fiscale feiten. De Hoge Raad eist ‘niet steeds’ dat het bewijs van opzet van de kwaliteitsbezitter vast komt te staan voor een veroordeling van de mededader, maar het feitelijk ontbreken van die opzet staat nog altijd wel aan een veroordeling in de weg. Wanneer het handelen van een adviseur als medeplichtigheid wordt gekwalificeerd, kan uit het ontbreken van opzet bovendien volgen dat geen sprake is van een misdrijf, in welk geval de medeplichtige straffeloos is.

Terug naar onze ‘overvaller’. De Hoge Raad concludeerde in die zaak dat het enkele lijfelijk aanwezig zijn, ook al heeft het hof overwogen dat hiervan ‘een zekere mate van dreiging uitging’, en de omstandigheid dat de verdachte zich niet heeft gedistantieerd, onvoldoende motivering vormt voor het tenlastegelegde medeplegen. De Hoge Raad wijst de zaak terug naar het hof om opnieuw uitspraak te doen. Mocht het hof met deze aanwijzingen van de Hoge Raad tot de conclusie komen dat toch sprake is van medeplichtigheid, dan heeft deze verdachte geluk: die variant is in deze zaak niet (subsidiar) tenlastegelegd.

\* Mr. V.S. Huygen van Dyck-Jagersma en mr. M.F.T. Rijksen zijn werkzaam als advocaat-belastingkundige bij Jaeger Advocaten-belastingkundigen.

- 1 Bij de uitbreiding van overtredersbegrip in het boeterecht per 2014 (medeplichtigen, doen plegen en uitlokken) is uitdrukkelijk aangesloten bij het strafrechtelijke begrippenkader (*Kamerstukken II*, 2013-2014, 33754, nr. 3, p. 39). Zie hierover tevens M.W.C. Feteris, ‘Invloed van het strafrecht op het fiscale boeterecht’, *WFR* 210/140.
- 2 HR 2 december 2014, nr. 12/04062, ECLI:NL:HR:2014:3474.
- 3 De overwegingen ten aanzien van ‘medeplegen’ gelden ook indien dit als ‘in vereniging’ ten laste is gelegd. HR 24 maart 2015, nr. S 13/03713, ECLI:NL:HR:2015:716, rov. 3.2.2.
- 4 HR 2 december 2014, t.a.p., rov. 3.1, HR 24 mei 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP6581, *NJ* 2011/481, HR 6 juli 2004, ECLI:NL:HR:2004:AO9905, *NJ* 2004/443.
- 5 A-G mr. Knigge 13 mei 2014, nr. 12/04062, ECLI:NL:PHR:2014:1305, punt 4.6.
- 6 HR 2 december 2014, t.a.p., rov. 3.2.1-3.3.1.
- 7 HR 2 december 2014, t.a.p., rov. 3.2.2.
- 8 HR 2 december 2014, t.a.p., rov. 3.2.3, onder verwijzing naar HR 9 april 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ6505, *NJ* 2013/229.
- 9 HR 2 december 2014, t.a.p., rov. 3.2.4, onder verwijzing naar HR 18 december 2012, ECLI:NL:HR:2012:BX5140 en HR 1 juli 2014, ECLI:NL:HR:2014:1593.
- 10 Vgl. bijvoorbeeld HR 3 juli 2012, ECLI:NL:HR:2012:BW9972, *NJ* 2012/452. De Hoge Raad oordeelde in deze (Antilliaanse) zaak dat de verdachte ‘zodanig nauw en bewust heeft samengewerkt met de overvallers dat sprake is van “medeplegen”, omdat hij ‘als chauffeur een van de overvallers naar diverse plaatsen heeft gereden toen deze bezig was met de voorbereidingen voor de overval, dat hij voor wapens heeft gezorgd waarmee de overval is gepleegd en voorts dat hij na de overval in bezit is gekomen van een deel van de buit.’
- 11 Hof Den Bosch 22 juni 2010, ECLI:NL:GHSHE:2010:BM9142.
- 12 Hof Amsterdam 14 maart 2006, ECLI:NL:GHAMS:2006:AV4924 en Hof Amsterdam 4 april 2003, ECLI:NL:GHAMS:2003:AF6887.
- 13 Hof Amsterdam 14 maart 2006, t.a.p. rov. 58.
- 14 Er moet ten minste sprake zijn van voorwaardelijk opzet: bewust de aanmerkelijke kans aanvaarden.
- 15 De vraag wanneer ‘niet kan worden gezegd dat belanghebbende door dat standpunt in te nemen dermate lichtvaardig heeft gehandeld dat het aan haar grove schuld is te wijten dat te weinig belasting is geheven’ (pleitbaar standpunt), valt buiten het bereik van dit artikel. Zie bijv. HR 11 november 2005, nr. 40.421, ECLI:NL:HR:2005:AU6018, rov. 3.5.

- 16 HR 6 maart 2012, ECLI:NL:HR:2012:BQ8596, in cassatie op Hof Den Bosch 4 maart 2009, ECLI:NL:GHSHE:2009:BH5081.
- 17 Hof Den Bosch 6 januari 2006, ECLI:NL:GHSHE:2006:AU9266.
- 18 HR 29 april 2008, ECLI:NL:HR:2008:BB8978.
- 19 HR 5 juli 2011, nr. 08/04258, ECLI:NL:HR:2011:BP3746, *NJ* 2011/323.
- 20 Overwegingen van het hof zoals opgenomen in de (initiële) conclusie van A-G mr. Vegter 1 februari 2011, ECLI:NL:PHR:2011:BP3746, onder 3.2.
- 21 Conclusie A-G mr. Vegter 1 februari 2011, t.a.p., onder 3.1-3.6.
- 22 HR 5 juli 2011, t.a.p., rov. 2.3.
- 23 HR 12 juli 2011, ECLI:NL:HR:2011:BQ3673. A-G Silvis: anders (zie m.n. onder 16).
- 24 Vgl. conclusie A-G Vegter 10 juni 2014, nr. 13/03563, ECLI:NL:PHR:2014:1566, onder 5.
- 25 Zie bijv. HR 28 februari 2006, ECLI:NL:HR:2006:AU9096 onder verwijzing naar *NJ* 1926, p. 955.
- 26 HR 6 december 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU2246, rov. 4.6.
- 27 HR 6 maart 2012, ECLI:NL:HR:2012:BQ8596, reeds aangehaald.
- 28 A-G Aben 7 juni 2011, ECLI:NL:PHR:2012:BQ8596, onder 8.10.
- 29 Anders oordeelde de Hoge Raad wanneer het gaat om ‘doen plegen’: een bewezenverklaring is in dat geval ontoereikend gemotiveerd wanneer omtrent de straffeloosheid van feitelijke plegers niets is vastgesteld. HR 17 oktober 2006, nr. 01599/05, ECLI:NL:HR:2006:AU8286, *NJ* 2006, 575.
- 30 HR 6 maart 2012, nr. 09/04383, ECLI:NL:HR:2012:BQ8596, *NJ* 2012/176, rov. 5.3-5.6.
- 31 Art. 51 Wetboek van Strafrecht.