

Line of fire; de adviseur onder vuur

398

Mr. A.B. Vissers¹

Strafrechtelijke vervolging of beboeting van de adviseur zijn zeker geen louter theoretische mogelijkheden meer. In deze bijdrage zullen deze ontwikkelingen nader worden bezien. Het eerste gedeelte van deze bijdrage is meer theoretisch van aard. Hierin zullen de deelnemingsvarianten die zich in de strafrechtelijke jurisprudentie hebben ontwikkeld en met de invoering van art. 67o AWR inmiddels eveneens binnen het fiscale boeterecht hebben te gelden vanuit het perspectief van de adviseur nader uiteen worden gezet. In het tweede gedeelte zal worden ingegaan op de uitwerking in de praktijk en de gevolgen voor de (advies)praktijk.

1. Inleiding²

Dat ook adviseurs straf- en boeterechtelijke risico's lopen mag inmiddels niet meer verbazen. Met het op 1 juli 2015 in werking getreden AAFD-protocol, waarin de selectiecriteria voor strafrechtelijke vervolging zijn opgenomen, wordt wederom duidelijk dat de betrokkenheid van een adviseur volgens het Openbaar Ministerie en de Belastingdienst een separate 'rechtvaardiging' vormt voor de inzet van het strafrecht.

In het protocol vinden we tevens een overweging ter zake van de achterliggende gedachte van dit specifieke criterium: 'Een reden te meer om dit misbruik aan te pakken is dat de Belastingdienst adviseurs en douane-expediteurs (vergaande) faciliteiten toekent of met hen afspraken maakt over horizontaal toezicht.³ Ook een (te) passieve houding kan de adviseur duur komen te staan. In het AAFD-protocol wordt namelijk vervolgd met de volgende (verontrustende) passage: 'De Belastingdienst moet de vaststelling dat de adviseur, deskundige derde of douane-expediteur vermoedelijk op de hoogte was van de fraude én daaraan actief dan wel *passief* (cursivering AV) zijn medewerking verleende,

met aanwijzingen onderbouwen. Daarbij hoeft niet komen vast te staan dat sprake is van een verdachte.'

Deze overwegingen sluiten aan bij de jurisprudentie van de strafkamer in zaken waarin een adviseur wordt vervolgd. Daarin vinden we (ter zake van de strafmaat) soortgelijke overwegingen waarin de strafrechter gewicht toekent aan het vertrouwen dat door de fiscus in de adviseurs wordt gesteld.⁴ Er wordt een enorme verantwoordelijkheid bij de adviseur gelegd. Als een aangifte door een adviseur is ingevuld dan neemt deze adviseur – in de perceptie van het Openbaar Ministerie, de Belastingdienst en de strafrechter – een gedeelte van de taak van de inspecteur over.

Er wordt steeds meer verwacht van de adviseur en er wordt steeds meer vertrouwen gesteld in zijn handelen. Met de ontwikkeling en invoering van Horizontaal Toezicht gaat de adviseur nog meer als voorportaal van de fiscus fungeren. Keerzijde van die ontwikkeling is dat het handelen van de adviseur steeds kritischer wordt getoetst.

DEEL I

2. Pleger

2.1. De adviseur als pleger?

De pleger van een delict dient alle bestanddelen van de delictomschrijving zelfstandig te vervullen. Het meest relevante fiscale delict betreft het opzettelijk onjuist of onvolledig doen van een bij de belastingwet voorziene aangifte, zoals vervat in art. 69, lid 2, AWR. Op het eerste gezicht zou een adviseur daar, ook als het de aangifte van een derde betreft, best zelfstandig aan kunnen voldoen. Zoomen we echter nader in op het betreffende delict dan zien we dat daar een belangrijke nuancering moet worden gemaakt.

In het arrest van de Hoge Raad van 17 oktober 2006 was de vraag aan de orde of naast de vennootschap die was uitgenodigd voor het doen van aangifte, ook op degene die namens de vennootschap die de aangifte feitelijk had gedaan, de wettelijke aangifteplicht rustte. Deze vraag werd door de Hoge Raad ontkennend beantwoord.⁵

Uit een recente uitspraak van Hof Den Bosch volgt wel dat dit (fiscale) kwaliteitsonderscheid in de (lagere) rechtspraak (in dit geval door de rechtbank) niet altijd op een juiste wijze wordt gemaakt. Het betrof hier het onjuist doen van aangiften loonheffing. De aangiften loonheffing ten behoe-

1 Werkzaam bij De Bont Advocaten, Amsterdam.

2 Dit artikel is een bewerking van het hoofdstuk 'Deelnemingsvarianten' in het boek *De Belastingadviseur onder vuur, Enige beschouwingen uit de praktijk en de wetenschap*, De Bont Advocaten, Amsterdam 2015.

3 Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen. Protocol AAFD, 16 juni 2015, nr. BLKB/2015/572M, *Stcrt.* 2015, 17271, *NTRF* 2015/1904.

4 G.J.M.E. de Bont, *Een onderzoeksplicht voor de belastingadviseur?*, *Enige beschouwingen uit de praktijk en de wetenschap*, De Bont Advocaten, Amsterdam 2015.

5 HR 17 oktober 2006, nr. 01599/05, *ECLI:NL:HR:2006:AU8286*.

ve van eenmanszaak Y waren uitgereikt op naam van X. De broer van X werd vervolgens als 'pleger' van de onjuiste aangiften vervolgd. De rechtbank oordeelde dat, gelet op de omstandigheden in de zaak, te weten dat het ging om een eenmanszaak en de verdachte bij uitsluiting degene was die daadwerkelijk handelde onder de naam van eenmanszaak Y, de aangifteplicht met betrekking tot die eenmanszaak feitelijk bij de verdachte rustte.

Onder verwijzing naar de rechtspraak van de Hoge Raad concludeert het hof dat dit oordeel van de rechtbank blijkt geeft van een onjuiste rechtsopvatting. Het hof merkt op dat de opvatting van de rechtbank, dat de plicht tot het doen van een aangifte zou kunnen komen te rusten op een ander dan diegene die tot het doen van een aangifte is uitgenodigd, in strijd is met de rechtszekerheid die is vereist voor de duidelijkheid omtrent de plicht tot het doen van aangifte.

Het hof voegt daaraan toe:

'Nu de verdachte bij uitsluiting degene was die daadwerkelijk handelde onder de naam [Y] Personeelsdiensten en hij (dus) in werkelijkheid inhoudingsplichtige was (en niet zoals de rechtbank per abuis vermeldt: belastingplichtige, zie art. 6 in samenhang met art. 27 Wet op de loonbelasting 1964) had de rijksbelastingdienst de verdachte alsnog kunnen uitnodigen tot het doen van aangiften loonheffingen ten behoeve van [Y] Personeelsdiensten. Nu niet is gebleken dat de verdachte is uitgenodigd tot het doen van de in de tenlastelegging bedoelde aangiften, kan hij niet worden aangemerkt als pleger van het onjuist doen van die aangiften.'⁶

Bij het doen van een onjuiste of onvolledige aangifte staat in de delictomschrijving steeds dat het moet gaan om 'een bij belastingwet voorziene aangifte'. De wettelijke aangifteplicht rust in beginsel slechts op degene die is uitgenodigd tot het doen van deze aangifte. Om als pleger van dit delict te kunnen worden aangemerkt moet iemand dan ook steeds een bepaalde kwaliteit bezitten. Voor de adviseur in het inleidende voorbeeld betekent dit dat hij niet als pleger van de onjuiste aangifte kan worden aangemerkt. Niet hij, maar de belastingplichtige beschikt in dat geval immers over de vereiste kwaliteit.

Halverwege het jaar 2011 heeft de Hoge Raad twee arresten gewezen die eveneens betrekking hadden op de invulling en reikwijdte van het begrip 'bij belastingwet voorziene aangifte'. In het eerste arrest van 5 juli 2011 ging het om de situatie waarin de verdachte op grote schaal T-biljetten had ingevuld op naam van belastingplichtigen die daar niets

van afwisten. Vanzelfsprekend was deze verdachte niet 'uitgenodigd' tot het doen van deze aangiften. De Hoge Raad zag zich gesteld voor de vraag of in dit geval toch sprake kon zijn van een 'bij de belastingwet voorziene aangifte' als bedoeld in art. 69 AWR en overwoog:

'(...) 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 belastingwet voorziene aangifte als bedoeld in artikel 69, tweede lid (oud) AWR.'⁷

Precies een week later, in het arrest van 12 juli 2011, oordeelt de Hoge Raad wederom over de reikwijdte van het begrip 'bij de belastingwet voorziene aangifte'.⁸ Het betreft hier de situatie waarin de verdachte aangiften omzetbelasting had gedaan op basis van gegevens van een bv op aangiftebiljetten die op naam stonden van de verdachte. Op het aangiftebiljet was door verdachte met de hand de tekst 'is bv geworden' geschreven. Het hof overwoog dat verdachte en de bv met de betreffende aangiften hadden beoogd aangifte te doen namens de bv en de Belastingdienst de aangiften ook als zodanig heeft geaccepteerd. Gelet op de vorm en inhoud van de aangiften kon volgens het hof worden gesproken van het 'doen van een bij de belastingwet voorziene aangifte' als bedoeld in art. 68 AWR, zoals dit ten tijde van het gepleegde feit gold. Er werd door de verdediging aangevoerd dat nu er geen aangiftebiljetten waren uitgereikt aan de bv, er geen sprake kon zijn van een 'bij de belastingwet voorziene aangifte'. De Hoge Raad oordeelde:

'Het middel berust op de opvatting dat onder een bij de belastingwet voorziene aangifte dient te worden verstaan een aangifte die is gedaan door middel van het invullen, ondertekenen en inleveren of inzenden van een aanslagbiljet dat op grond van in de belastingwet voorgeschreven regelgeving aan de belastingplichtige door de inspecteur is uitgereikt. Die opvatting is onjuist, aangezien ook een onverplicht gedane aangifte heeft te gelden als een bij de belastingwet voorziene aangifte als bedoeld in art. 69, tweede lid (oud), AWR (vgl. HR 5 juli 2011, LJN BP3746).'

In dit verband is tevens een recent arrest nog relevant.⁹ Uit de onderliggende hofuitspraak wordt duidelijk dat het daarbij ging om een betrokkene die aangiften omzetbelasting had ingediend ter zake van een eenmanszaak die op naam stond van iemand anders. De betrokkene werd vervolgd als pleger van het doen van onjuiste aangiften en werd door het hof als zodanig veroordeeld. In cassatie

⁷ HR 5 juli 2011, nr. 08/04258, ECLI:NL:PHR:2011:BP3746, *NTFR* 2011/1882, r.o. 2.3.

⁸ HR 12 juli 2011, nr. 09/04763, ECLI:NL:HR:2011:BQ3673.

⁹ HR 16 september 2014, nr. 13/03563, ECLI:NL:HR:2014:2784.

wordt namens verdachte geklaagd over het feit dat art. 69 AWR een (impliciet) kwaliteitsdelict is.¹⁰ A-G Vegter overweegt dat dit middel kennelijk berust op de veronderstelling dat daaruit voor de motivering van de bewezenverklaring en kwalificatiebeslissing in het algemeen nadere vereisten voortvloeien. Ofschoon de A-G, evenals de insteller van het middel, van mening is dat sprake is van een kwaliteitsdelict, brengt dat verder geen strenge nadere eisen met zich mee.

De A-G verwijst ter onderbouwing van dit standpunt naar het hiervoor aangehaalde arrest van de Hoge Raad waarin werd overwogen dat ook een onverplicht gedane aangifte onder omstandigheden heeft te gelden als aangifte doen als belastingplichtige in de zin van de wet. A-G Vegter overweegt vervolgens:

‘De vereisten die in de schriftuur liggen besloten vinden geen steun in het recht. Alleen voor het bewijs van bestanddelen van de tenlastelegging geldt immers dat deze moeten worden belegd met enig bewijsmiddel. In de bewezenverklaring is niet vermeld dat verdachte de belastingplichtige is en dat hoeft dus ook niet te worden bewezen. Nadere motivering is evenmin in het kader van de kwalificatiebeslissing noodzakelijk, omdat de wettelijke kwalificatie niet de kwaliteit van belastingplichtige bevat. Ik begrijp ook meer in het algemeen niet goed wat het stellen van dergelijke eisen voor zin heeft ingeval de belastingdienst zich richt tot een burger, omdat de belastingdienst deze burger als belastingplichtige beschouwt en die burger vervolgens aangifte doet. Indien in een dergelijk geval door de aangeslagene noch tegenover de belastingdienst noch (in vervolg daarop) tegenover de feitenrechter wordt betoogd dat de kwaliteit van belastingplichtige ontbreekt, mag er vanuit worden uitgegaan dat die kwaliteit aanwezig is. Nadere motivering inzake de kwaliteit van belastingplichtige is alleen vereist indien die kwaliteit ten overstaan van de feitenrechter uitdrukkelijk en onderbouwd wordt betwist. Bij de omzetbelasting lijkt mij dat niet principieel anders te liggen dan bij de inkomstenbelasting. Verdachte die een aangiftebiljet invult om omzetbelasting terug te ontvangen gedraagt zich daarmee als belastingplichtige.’¹¹

De A-G overweegt dat noch uit de bewezenverklaring noch uit de kwalificatiebeslissing een nader motiveringsvereiste ter zake van de kwaliteit van belastingplichtige voortvloeit. Daarbij lijkt de A-G (onder meer) gewicht toe te kennen aan het feit dat de Hoge Raad heeft overwogen dat ook een onverplicht gedane aangifte kan kwalificeren als een aangif-

te in de zin van de wet. Ingeval over het ontbreken van die kwaliteit derhalve niet bij de feitenrechter is geklaagd mag ervan uit worden gegaan dat de kwaliteit aanwezig is.

De A-G concludeert in dat verband dat het middel faalt. De Hoge Raad onderschrijft het oordeel van de A-G impliciet door de cassatie af te doen op grond van art. 81 Wet RO.

Vraag is of hieruit een ontwikkeling kan worden afgeleid ten aanzien van het kwaliteitsaspect. In beginsel lijkt er nog steeds een zekere kwaliteit vereist. De verplichting tot het doen van aangifte rust immers op de uitgenodigde belastingplichtige. Daarnaast kan echter ook degene die onverplicht een aangifte indient en zich daarmee voordoet als belastingplichtige in de zin van de wet, als belastingplichtige worden aangemerkt. Ingeval de aanwezigheid van de kwaliteit niet ten overstaan van de feitenrechter wordt betwist, mag er voorts van uit worden gegaan dat de kwaliteit aanwezig is. De feitenrechter behoeft de aanwezigheid van de kwaliteit derhalve niet zelfstandig vast te stellen. Dit lijkt dan ook meer een bewijskwestie.

Samenvattend kunnen derhalve – kort gezegd – twee categorieën plegers van het delict opzettelijk, onjuist of onvolledig doen van een bij de belastingwet voorziene aangifte, zoals vervat in art. 69, lid 2, AWR, worden onderscheiden: (i) de uitgenodigde belastingplichtige en (ii) degene die onverplicht aangifte doet. De adviseur zal – voor zover het niet om zijn eigen aangifte gaat – doorgaans niet onder een van deze categorieën vallen en derhalve niet als pleger kunnen worden aangemerkt. Mede in dat verband spelen de deelnemingsvarianten binnen het fiscale strafrecht een belangrijke rol.

3. Medepleger

3.1. Inleiding

De deelnemingsvariant ‘medeplegen’ wordt in fiscaalstrafrechtelijke zaken met enige regelmaat van stal gehaald. We komen deze deelnemingsvariant tegen bij de vervolging van zowel belastingadviseurs, accountants, als bij derde betrokkenen. Daarbij wordt vaak primair medeplegen en subsidiair medeplichtigheid ten laste gelegd. De grenzen tussen beide varianten zijn niet altijd helder. Beide varianten zullen separaat worden behandeld, waarbij tevens aandacht zal worden besteed aan dit moeilijk waarneembare onderscheid.

3.2. Nauwe en bewuste samenwerking

Van medeplegen is sprake als twee of meer personen samen een strafbaar feit plegen. Het gaat om een bewuste samenwerking en een gezamenlijke uitvoering van een verboden

¹⁰ Hof Den Bosch 9 juli 2013, nr. 20-003113-12, ECLI:NL:GHSHE:2013:2970.

¹¹ Conclusie A-G Vegter bij HR 16 september 2014, nr. 13/03563, ECLI:NL:PHR:2014:1566.

gedraging met het oog op het verrichten van een strafbare gedraging tijdens de uitvoering dan wel in de voorfase. De medeplegers treden als het ware gezamenlijk in de plaats van de pleger. De bestanddelen van de delictsomschrijving dienen gezamenlijk te worden vervuld. Deze bestanddelen kunnen derhalve over de verschillende personen worden verdeeld. De Hoge Raad heeft reeds in 1934 bepaald dat er in geval van medeplegen sprake dient te zijn van 'een bewuste volledige en nauwe samenwerking'.¹²

De uitspraak van Hof Den Bosch van 6 januari 2006, biedt een mooi voorbeeld van een situatie waarin werd geoordeeld dat sprake was van een nauwe en bewuste samenwerking.¹³ In deze zaak werden een bouwbedrijf en een gemeente vervolgd ter zake van het medeplegen van het opzettelijk doen van een valse aangifte omzetbelasting. Het hof overweegt dat uit de gezegde bewijsmiddelen blijkt:

'(...) van een zodanig nauwe en volledige samenwerking tussen de verdachte en de gemeente [medeverdachte 1] dat van medeplegen moet worden gesproken; weliswaar is de uiteindelijke aangifte voor de omzetbelasting door de verdachte gedaan, maar dit doet niet af aan het mededaderschap van de gemeente [medeverdachte 1], nu de bewuste samenwerking (in de planvorming en de uitvoering in voorbereidende zin) tussen de verdachte en de gemeente [medeverdachte 1] in de daaraan voorafgaande periode zeer intensief is geweest en de beoogde 'opbrengst' van de fiscale constructie (met inbegrip van het strafbaar handelen) tussen de verdachte en de gemeente [medeverdachte 1] werd verdeeld.'

Het hof wijst op de planvorming en de uitvoering in voorbereidende zin. Tevens acht het hof van belang dat de opbrengst die door de constructie wordt gerealiseerd over de beide partijen wordt verdeeld. Er is volgens het hof dan ook sprake van een nauwe en bewuste samenwerking tussen partijen. Daaraan doet niet af dat de betreffende aangifte slechts door één van de partijen is gedaan. De bestanddelen van de delictsomschrijving worden derhalve over beide 'medeplegers' verdeeld.

Het feit dat geen directe betrokkenheid bij (indiening van) de uiteindelijke aangifte zelf vereist is, kan vergaande gevolgen hebben voor zowel accountants als adviseurs. In dat verband kan worden gewezen op een vonnis van Rechtbank Breda van 4 maart 2009.¹⁴ Het ging in deze zaak om een cliënt van een belastingadvies- en accountantskantoor, die een geantedateerde brief opstelde teneinde de overdracht van

een effectenportefeuille op een eerder tijdstip te realiseren. Om de verliezen in de portefeuille te kunnen verrekenen moest de portefeuille in het verleden aan de vennootschap van cliënt zijn overgedragen. Dit werd met een valse brief gefingeerd.

De accountant van het betreffende kantoor maakte op grond van dit geantedateerde stuk de jaarrekening op. Deze jaarrekening lag vervolgens ten grondslag aan de ingediende aangifte. Bij het opstellen of indienen van de aangifte had de betreffende accountant echter geen enkele betrokkenheid. Toch werd de accountant vervolgd als medepleger van het doen van een onjuiste belastingaangifte. De rechtbank overwoog dat de accountant de betreffende brief heeft gezien en direct had moeten constateren dat daarin zaken stonden die niet juist waren. De rechtbank oordeelde:

'(...) dat verdachte door, in weerwil van het hiervoor vermelde, aan te nemen dat de aandelen in januari 2002 aan de BV waren verkocht de aanmerkelijke kans heeft aanvaard dat medeverdachte [mededader] een vals stuk aan hem overlegde en daarmee tevens de aanmerkelijke kans dat door dat stuk de basis te laten vormen van de wijziging van de jaarstukken en daarmee van de aangifte, er opzettelijk onjuiste aangifte zou worden gedaan. Door geen nadere vragen te stellen heeft hij die kans aanvaard en op de koop toe genomen.'

De accountant wordt veroordeeld voor het medeplegen van de onjuiste aangifte. Hieruit kan worden afgeleid dat directe betrokkenheid bij de uiteindelijke aangifte niet noodzakelijk is voor een veroordeling voor medeplegen. Ook andere betrokkenheid in de vorm van bijvoorbeeld een advies of het opstellen van aan de aangifte ten grondslag liggende stukken, kan leiden tot een uiteindelijk verwijt ter zake van medeplegen. Deze uitspraak van de rechtbank is wel erg kort door de bocht.

Het feit dat de accountant naar het oordeel van de rechtbank nadere vragen zou hebben moeten stellen maakt nog niet dat sprake is van de voorwaardelijke opzet vereiste bewuste aanvaarding van de aanmerkelijke kans op heffing van te weinig belasting.¹⁵ Het is derhalve zeer de vraag of deze uitspraak door een hogere rechter en uiteindelijk door de Hoge Raad in stand zou zijn gelaten.

Een nauwe en bewuste samenwerking kan overigens ook worden aangenomen indien sprake is van 'passief medeplegen'.¹⁶ Het niet handelen, waar handelen wel geboden

12 HR 29 oktober 1934, ECLI:NL:HR:1934:BG9443, NJ 1934, 1673 (Wormerveerse brandstichting).

13 Hof Den Bosch 6 januari 2006, nr. 20-002037-03, ECLI:NL:GHSHE:2006:AU9261.

14 Rechtbank Breda 4 maart 2009, nr. 02/993014-08, ECLI:NL:RBBRE:2009:BH5435.

15 Ter zake van 'kwade trouw' waarvoor als ondergrens eveneens voorwaardelijk opzet geldt: HR 30 september 2011, nr. 10/01297, ECLI:NL:HR:2011:BT5846, NTFR 2011/2323 en HR 31 mei 2013, nr. 12/01060, ECLI:NL:HR:2013:BY7673, NTFR 2013/1219.

16 HR 12 november 1996, NJ 1997, 190.

was. De bewuste en nauwe samenwerking die leidt tot medeplegen kan ook stilzwijgend geschieden.¹⁷ Daarbij kan van belang zijn dat een betrokkene zich niet heeft gedistantieerd of niet heeft ingegrepen. Op dit punt is een uitstapje naar het fiscale boeterecht gerechtvaardigd omdat dit op een bijzondere manier uitwerkt. Veel delicten die fiscaal kunnen worden beboet zijn immers zogenoemde omissiedelicten. Dit zijn delicten die zich kenmerken doordat zij bestaan uit een nalaten. Hierin ligt dus al een zekere plicht tot handelen besloten.

Als voorbeeld kan worden gewezen op het niet (tijdig) doen van aangifte. Wat te denken van een belastingplichtige die zijn adviseur laat weten dat hij zijn, door de adviseur voorbereide, aangifte om hem moverende redenen niet (tijdig) zal gaan indienen. Kan de adviseur wanneer hij niets doet, niet ingrijpt, 'deelgenoot' worden van de verwijtbare gedraging? En is daarbij nog van belang of hij zijn cliënt vervolgens blijft 'vertegenwoordigen' en zich derhalve niet van de gedraging 'distantieert'?

Een dergelijke conclusie is te verstrekkend. Daarmee zou immers de discussie worden verschoven van strafrechtelijk verwijtbaar gedrag naar moreel verwijtbaar gedrag.¹⁸ Hetgeen strijd zou opleveren met het juricentriebeginsel, op grond waarvan recht en moraal zo veel mogelijk van elkaar moeten worden gescheiden.¹⁹ Een ontwikkeling die mijns inziens niet past binnen een systeem van bestraffing. In dit verband kan tevens worden verwezen naar een recent arrest van de strafkamer van de Hoge Raad, waarop later nog uitvoeriger zal worden ingegaan.

Daarin heeft de Hoge Raad ten aanzien van het 'niet distantiëren' overwogen dat daaraan op zichzelf geen grote betekenis toekomt aangezien de verdachte een wezenlijke bijdrage moet hebben geleverd aan het delict.²⁰

Hoewel ook de reikwijdte van de deelnemingsvarianten steeds verder wordt opgerekt, dient steeds voor ogen te worden gehouden dat het bij medeplegen moet gaan om de uitvoering van een gezamenlijk opgevat voornemen. Er zal dus steeds voldoende bewijs voorhanden moeten zijn van wilsgerechtigdheid op de samenwerking en het tot stand brengen van het beboetbare en strafbare feit en de medepleger zal daaraan een wezenlijke bijdrage moeten hebben geleverd. Daarvan is in het hiervoor beschreven voorbeeld geen sprake.

3.3. Dubbel opzet

Ofschoon de hiervoor besproken uitspraken enigszins verontrustend lijken (en wellicht ook zijn), is ten aanzien van alle deelnemingsvarianten de ondergrens voor een veroordeling altijd dat (voorwaardelijke) opzet ten aanzien van de deelnemer moet kunnen worden bewezen. Voor medeplegen geldt bovendien een dubbelopzetvereiste. Enerzijds moet de deelnemer opzet hebben op het grondfeit en anderzijds moet de deelnemer opzet hebben op de deelnemingshandeling. Dit vereiste leidt ertoe dat ingeval sprake is van een adviseur die een onjuiste aangifte doet voor een belastingplichtige die ten aanzien van de aangifte volledig te goeder trouw is, er geen sprake kan zijn van medeplegen. Van opzet ten aanzien van de nauwe en volledige samenwerking kan dan immers geen sprake zijn. Als hoofdregel geldt derhalve: 'geen medepleger zonder (mede)pleger'.

Hierop is echter door de Hoge Raad wel enige nuancering aangebracht.²¹ In het arrest van 6 maart 2012 betrof het een zaak waarin de overdracht van een effectenportefeuille, waarin flinke verliezen waren gerealiseerd, centraal stond. Teneinde te realiseren dat deze verliezen fiscaal verrekenbaar waren, werd gefingeerd dat de portefeuille in het verleden was overgeheveld van privé naar de bv. De privéverliezen werden op deze wijze afgewenteld op de bv.

In dit specifieke geval liepen er in het kader van een strafrechtelijk onderzoek telefoontaps mee, waardoor duidelijk was dat de adviseur het betreffende plan had opgezet en met de belastingplichtige, directeur-groootaandeelhouder (dga), had doorgesproken.

De dga werd uiteindelijk niet strafrechtelijk vervolgd. In de procedure tegen de adviseur oordeelde de Hoge Raad dat voor het bewijs van opzet bij de verdachte (in dit geval de adviseur) in zijn zaak niet ook sluitend bewijs van opzet van de medepleger (in dit geval de belastingplichtige) hoeft te worden geleverd. Het gaat om het vaststellen van het opzet van de verdachte in de betreffende zaak, en niet om het vaststellen van opzet bij zijn mededader(s). Dit is slechts anders indien in de zaak tegen een verdachte uitdrukkelijk wordt vastgesteld dat bij de mededader het opzet ontbreekt.²² In dat geval komt immers ook in de zaak tegen de verdachte zelf vast te staan dat een 'nauwe en bewuste samenwerking' ontbreekt.

In dat verband kan worden gewezen op de recente uitspraak van Hof Den Bosch, die al eerder werd aangehaald.²³ Nadat het hof had geoordeeld dat de verdachte niet als

17 HR 18 maart 2008, nr. 02922/06, ECLI:NL:HR:2008:BC6157.

18 Zie in dit verband ook de conclusie van A-G Wortel bij het arrest van HR 18 maart 2008, nr. 02922/06, ECLI:NL:PHR:2008:BC6157.

19 B.J.V. Keupink, 'Strafbaarstelling, schade en (im)moraliteit' in: *Strafrechtelijke rechts-handhaving: aspecten en actoren belicht voor het academisch onderwijs*, Boom Juridische uitgeverij, Den Haag 2007, p. 52.

20 HR 2 december 2014, nr. 12/04062, ECLI:NL:HR:2014:3474, NTFR 2015/971.

21 HR 6 maart 2012, nr. 09/04384, ECLI:NL:HR:2012:BQ8596, NTFR 2012/799.

22 HR 6 december 2005, nr. 03430/04, ECLI:NL:HR:2005:AU2246.

23 Hof Den Bosch 1 juli 2014, nr. 20-001389-13, ECLI:NL:GHSHE:2014:2341.

pleger kon worden aangemerkt omdat hij niet tot het doen van aangifte was uitgenodigd, moest worden beoordeeld of de verdachte als medepleger kon worden aangemerkt. Deze vraag was in eerste aanleg door de rechtbank bevestigend beantwoord. Daartoe had de rechtbank overwogen dat de broer van de verdachte, die tot het doen van aangifte was uitgenodigd, door niet op de hoogte te zijn van de op hem rustende verplichtingen met betrekking tot het voeren van een administratie en de belastingaangiften, alsmede door zich volledig te laten leiden door de verdachte en op diens verzoek alle facturen te tekenen zonder enige controle, de aanmerkelijke kans had aanvaard dat er een verschil bestond tussen de in de administratie opgenomen uren en de aan de opdrachtgevers gefactureerde uren. Daaraan heeft de rechtbank de conclusie verbonden dat de broer van verdachte daarmee tevens de aanmerkelijke kans heeft aanvaard dat door deze administratie de basis te laten vormen van de aangiften loonheffing, er opzettelijk onjuiste aangiften zouden worden gedaan.

Het hof komt tot een andere conclusie. Het hof overweegt dat de A-G tijdens de terechtzitting heeft toegelicht dat op grond van een aangetroffen machtiging aangenomen moet worden dat de elektronische aangiften niet zijn verzonden door de broer van verdachte, maar door een derde.

Mede gelet daarop is het hof van oordeel dat de broer van verdachte niet kan worden verweten dat hij met (voorwaardelijk) opzet onjuiste aangiften zou hebben gedaan. Bovendien zou hij gezien zijn leeftijd, toentertijd ongeveer 18 jaar, door zijn oudere broer, verdachte, volledig zijn overvleugeld en onwetend zijn gehouden.

Het hof acht het om die reden niet bewezen dat de broer van verdachte met (voorwaardelijk) opzet onjuiste aangiften heeft gedaan, zodat de verdachte – bij gebrek aan een nauwe en bewuste op het gronddelict gerichte samenwerking – niet als medepleger kan worden aangemerkt.

Op dit punt is wederom een uitstapje naar het fiscale boeterecht op zijn plaats. Gelet op het feit dat de uitleg van het begrip medepleger geschiedt aan de hand van de strafrechtelijke criteria, gelden voorgaande eisen voor medeplegen ook binnen het fiscale boeterecht. Bij de invoering van de Vierde tranche Awb is als voorbeeld van een mogelijke medepleger gewezen op degene die voor de belastingplichtige de belastingaangifte invult. De bewijslast ten aanzien van dit medeplegen rust in dat geval op de inspecteur.

Bij het vereiste van 'dubbel opzet' moet echter een belangrijke kanttekening worden geplaatst. De fiscale pendant voor het niet dan wel onjuist of onvolledig doen van een aangifte is vervat in art. 67d AWR. Deze boete kan slechts worden opgelegd indien en voor zover sprake is van opzet.

Hierdoor zal het vereiste van dubbel opzet afkomstig uit de strafrechtelijke jurisprudentie onverkort gelden bij het opleggen van een medeplegersboete. De overige vergrijpboeten kunnen echter zowel in geval van opzet als in geval van grove schuld worden opgelegd. Voorts kunnen verzuimboeten worden opgelegd waarvoor geldt dat opzet of grove schuld in het geheel niet vereist is.

Derhalve komt de vraag aan de orde of aan een adviseur een medeplegersboete kan worden opgelegd indien sprake is van grove schuld, alsook de vraag of aan een adviseur als medepleger een verzuimboete kan worden opgelegd.²⁴ Daarbij is tevens interessant om te bezien of er in die gevallen steeds sprake zal moeten zijn van 'dubbel opzet'.

Op dit vlak kan weer een bruggetje worden gemaakt naar de strafrechtelijke jurisprudentie. Ofschoon het in het strafrecht om een heel ander soort delicten gaat, is in de strafrechtelijke jurisprudentie²⁵ uitgemaakt dat ook het medeplegen van 'schulddelicten' mogelijk is.²⁶ Het opzet in geval van medeplegen behoeft in dat geval alleen op die bestanddelen te zijn gericht waarop ook de pleger opzet moet hebben.²⁷ Het opzetvereiste beperkt zich in dat geval tot de bewuste samenwerking bij de handeling die het delict blijkt op te leveren.²⁸

Volgen we deze lijn in het fiscale boeterecht dan kan een medeplegersboete worden opgelegd aan de adviseur ingeval er opzet bestaat op de samenwerking bij de handeling en beiden ter zake van de ingetreden 'gebeurtenis' grof-schuldig handelen.²⁹ Hieraan is in de parlementaire geschiedenis bij de uitbreiding van het boete-instrumentarium, in het geheel geen aandacht besteed.

Ook de feiten waarvoor verzuimboeten kunnen worden opgelegd kunnen (in die lijn) worden medegepleegd.³⁰ Voor de adviseur of accountant betekent dit dat als hij met zijn cliënt afspraken maakt over de verwijtbare gedraging en opzettelijk nalatig handelt, hij ook tegen een verzuimboete

24 Bij de medeplichtige en de uitlokker is uitdrukkelijk het woord 'opzettelijk' opgenomen (art. 47, lid 1, onder 2°, Sr.). Dit leidt ertoe dat in deze gevallen ondanks dat overtredingen het bestanddeel 'opzet' doorgaans niet kennen, toch opzet op de delictsbestanddelen moet worden bewezen. Zie J.B.J. van der Leij, *Plegen en deelnemen*, Kluwer, Deventer 2007.

25 J. R Emmelink, *D. Hazewinkel-Suringa's Inleiding tot de studie van het Nederlandse strafrecht*, Gouda Quint, Deventer 1996, p. 408.

26 Rechtbank Amsterdam 20 juni 1968, *NJ* 1969, 320.

27 J.B.J. van der Leij, *Plegen en deelnemen*, Kluwer, Deventer 2007.

28 HR 2 februari 1999, *NJ* 1999, 554 en HR 20 mei 1997, nr. 104.692 E, ECLI:NL:HR:1997:ZK0235.

29 In dezelfde zin: M.W.C. Feteris e.a., *Aan wie kan een bestuurlijke boete worden opgelegd?*, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 233, Kluwer, Deventer 2007, p. 59-63.

30 Medeplichtigheid ten aanzien van een verzuimboete is onmogelijk gelet op het bepaalde in art. 67o, lid 2, AWR.

zou kunnen aanlopen, ongeacht de vraag of men opzet had op het gevolg. De maximale verzuimboete bedraagt € 4.920.

Vraag blijft uiteraard wel of deze varianten zich in de praktijk zullen (gaan) voordoen.

4. Medeplichtige

De medeplichtige vertoont aanzienlijke gelijkenissen met de medepleger. De medeplichtige is iemand die hulp verleent bij een misdrijf dat door een ander wordt gepleegd. De medeplichtige is voorafgaand aan of tijdens het misdrijf 'behulpzaam'. De eerste vorm wordt ook wel consecutieve medeplichtigheid genoemd en de tweede vorm simultane medeplichtigheid.

Deze eerste vorm bestaat (bijvoorbeeld) uit het verschaffen van inlichtingen, middelen of gelegenheid. Ook bij medeplichtigheid is dubbel opzet vereist. Enerzijds op de totstandkoming van het misdrijf en anderzijds op het bevorderen van de totstandkoming.³¹

Medeplichtigheid onderscheidt zich van de andere deelnemingsvarianten doordat slechts medeplichtigheid aan een misdrijf strafbaar is.³² Medeplichtigheid ten aanzien van een overtreding is niet strafbaar. Medeplichtigheid kan derhalve niet leiden tot het opleggen van een verzuimboete.³³ Voorts wordt het strafmaximum ten aanzien van de medeplichtige met een derde verminderd.³⁴

4.1. Medeplichtigheid versus medeplegen

Dat de grenzen tussen medeplichtigheid en medeplegen niet altijd even duidelijk zijn, blijkt wel uit de praktijkvoorbeelden waarin beide varianten de revue passeren. Doorgaans wordt primair medeplegen en subsidiair medeplichtigheid ten laste gelegd. Daarbij is het opvallend dat over de toepasselijkheid van de varianten door de verschillende actoren en in verschillende instanties verschillend wordt gedacht.

Zo kan bijvoorbeeld worden gewezen op de Gumoptiezaak. Dit betrof een leverancier van kassasystemen, die op de door hem geleverde kassa's een speciale verborgen 'gumoptie' installeerde. Met deze optie konden bonnen uit het systeem worden verwijderd. Vraag was of de leverancier van de kassasystemen kon worden aangemerkt als medeplichtige dan wel als medepleger van de onjuiste aangiften die vervolgens door de afnemers van de kassasystemen op

basis van de (gemanipuleerde) kassa-administratie waren gedaan.

Rechtbank Rotterdam concludeert dat sprake is van medeplegen van het doen van onjuiste aangiften.³⁵ De rechtbank komt tot dit oordeel na te hebben overwogen dat de optie goed verborgen was en slechts kon worden gevonden als de leverancier dit aan de afnemer had uitgelegd. Bovendien konden de sporen van het gebruik – in tegenstelling tot de andere opties op de kassa's – definitief worden gewist. Volgens de rechtbank is dit bij uitstek een middel om omzet voor de fiscus verborgen te houden. Door het verkopen van deze software heeft de verdachte volgens de rechtbank willens en wetens de aanmerkelijke kans aanvaard dat de afnemer met het programma omzet zal wissen en aan de waarneming door de fiscus zal onttrekken, met alle fiscale gevolgen van dien.

In hoger beroep stelt de A-G zich op het standpunt dat de verdachte zowel van medeplegen als van medeplichtigheid aan het doen van onjuiste aangiften moet worden vrijgesproken, omdat de betrokkenheid van de verdachte bij de ingediende valse aangiften in een te ver verwijderd verband staat.³⁶ Het hof is echter – anders dan de A-G – van mening dat de verdachte wel als betrokkene bij de gepleegde feiten kan worden aangemerkt. Het hof komt tot een bewezenverklaring van medeplichtigheid. Ter zake van medeplegen overweegt het hof dat het dossier onvoldoende bewijsmiddelen bevat op grond waarvan bewezen kan worden dat de betrokkenheid van verdachte zodanig is geweest dat verdachte tezamen en in vereniging met de afnemers valse aangiften heeft gedaan.

Een andere zaak die in dit verband relevant is betreft een strafzaak in de clickfonds-affaire. Het ging hier om de vervolging van een uit Nederland afkomstige, in Zwitserland gevestigde, vermogensbeheerder. Deze vermogensbeheerder ontving van (onder meer) Nederlandse belastingplichtigen geldbedragen die hij onderbracht op (sub)rekeningen met verschillende codenamen. Hoewel Rechtbank Amsterdam eerst nog concludeert dat sprake is van medeplegen van het doen van onjuiste aangiften,³⁷ oordeelt Hof Amsterdam op 14 maart 2006 dat de betrokkenheid van de vermogensbeheerder kwalificeert als medeplichtigheid:

'Toegegeven zij dat de verdachte in de praktijk niet (altijd) met zekerheid wist of een specifieke cliënt metterdaad overging of zou overgaan tot het opzettelijk doen van een onjuiste en onvolledige belastingaangifte en hij evenmin

31 J.B.J. van der Leij, *Plegen en deelnemen*, Kluwer, Deventer 2007, p. 198.

32 J. de Hullu, *Materieel Strafrecht, Over algemene leerstukken van strafrechtelijke aansprakelijkheid naar Nederlands recht*, Kluwer, Deventer 2012, p. 416, 469.

33 Art. 67o, lid 2, AWR.

34 Art. 49 Sr. en art. 67o, lid 3, AWR.

35 Rechtbank Rotterdam 2 juni 2006, nr. 10/993175-05, ECLI:NL:RBROT:2006:AX6802.

36 Hof Den Haag 29 februari 2008, nr. 20-000635-07, ECLI:NL:GHSGR:2008:BC5500.

37 Rechtbank Amsterdam 16 januari 2003, nr. 13/129199-97,

ECLI:NL:RBAMS:2003:AF3008.

zekerheid had over het moment waarop zulks plaatsvond of zou plaatsvinden, aangezien hij (...) met hun belastingaangiften geen directe bemoeienis had. Voor strafbaarheid is deze zekerheid echter niet noodzakelijk. Vastgesteld moet worden dat de verdachte willens en wetens de aanmerkelijke kans op het begaan van het misdrijf op de koop toe heeft genomen, en dat hij zich ervan bewust is geweest dat zijn handelwijze daaraan rechtens relevant heeft bijgedragen.³⁸

Deze uitspraak werd in cassatie door de Hoge Raad bekrachtigd.³⁹ In een soortgelijk geval kwam Rechtbank Roermond op 14 december 2012 echter tot een andere conclusie. Ook hier betrof het een vermogensbeheerder die het vermogen van zijn klanten onderbracht op coderekeningen. De vermogensbeheerder werd (onder meer) het medeplegen van dan wel medeplichtigheid aan het doen van onjuiste belastingaangiften ten laste gelegd. De officier van justitie concludeerde dat de verdachte voor het medeplegen moest worden vrijgesproken, doch diende te worden veroordeeld voor medeplichtigheid.

De rechtbank kwam voor beide feiten tot een vrijspraak. Daarbij wordt overwogen dat iedere instelling die aan anderen diensten verleent met betrekking tot gelden, beleggingen of andere waardevolle zaken het risico loopt dat de rechthebbende van deze vermogensbestanddelen deze niet correct fiscaal verantwoordt. De verantwoordelijkheid voor een correcte fiscale aangifte ligt volgens de rechtbank primair bij de rechthebbende. De enkele omstandigheid dat de rechthebbende dit met betrekking tot de vermogensbestanddelen die aan de desbetreffende dienstverlener zijn toevertrouwd nalaat, maakt niet dat de dienstverlener zich daarmee automatisch schuldig maakt aan – kort gezegd – een strafbaar verschaffen van gelegenheid en/of middelen. Op de dienstverlener rust geen rechtsplicht om zich er voor zover mogelijk van te vergewissen dat zijn klanten zich aan de fiscale regelgeving houden.

Uit de hiervoor aangehaalde uitspraken volgt wel dat het soms moeilijk is de grenzen tussen medeplichtigheid en medeplegen te onderscheiden. In de literatuur wordt wel opgemerkt dat de grenzen tussen beide varianten aan het vervagen zijn.⁴⁰

Recent heeft de strafkamer van de Hoge Raad een arrest gewezen waarin is getracht een aantal aandachtspunten te formuleren die verduidelijking geven over de vraag

wanneer sprake is van een samenwerking die zo nauw en bewust is dat kan worden gesproken van medeplegen.⁴¹

Ter zake van het onderscheid tussen medeplegen en medeplichtigheid wordt overwogen:

‘Waar het verwijt van 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”’

De Hoge Raad overweegt voorts dat indien het ten laste gelegde medeplegen in de kern niet bestaat uit een gezamenlijke uitvoering, maar uit gedragingen die met medeplichtigheid in verband plegen te worden gebracht (zoals het verstrekken van inlichtingen, op de uitkijk staan, helpen bij de vlucht), op de rechter de taak rust om in het specifieke geval dat toch tot een bewezenverklaring wordt gekomen, het medeplegen nauwkeurig te motiveren.

Dit is een interessante overweging gelet op het feit dat, zoals ook bleek uit de eerder besproken jurisprudentie, in geval van het doen van een onjuiste aangifte, van een gezamenlijke uitvoering nogal eens geen sprake zal zijn. De rechter zal in dat geval dus nauwkeurig moeten motiveren waarom toch tot een bewezenverklaring van medeplegen wordt gekomen. Relevante criteria zijn in dat verband onder meer de intensiteit van de samenwerking, de onderlinge taakverdeling, de rol in de voorbereiding, de uitvoering of de afhandeling van het delict en het belang van de rol van de verdachte, diens aanwezigheid op belangrijke momenten en het zich niet terugtrekken op een daartoe geëigend tijdstip.⁴²

Op grond van deze recente jurisprudentie zal derhalve bij de vervolging wegens medeplegen van een onjuiste aangifte van een adviseur die geen directe betrokkenheid heeft gehad bij het indienen van de aangifte, doorgaans een nauwkeurige motiveringsverplichting gelden voor de rechter.

Het eerder besproken vonnis van Rechtbank Breda van 4 maart 2009 waarin een accountant een jaarrekening opmaakte die ten grondslag lag aan de uiteindelijke onjuiste aangifte, had dan ook thans op grond van deze jurisprudentie geen stand kunnen houden.⁴³

Overigens was het onderscheid tussen medeplegen en medeplichtigheid voor de invoering van art. 67o AWR

38 Hof Amsterdam 14 maart 2006, nr. 23-001082-03, ECLI:NL:GHAMS:2006:AV4924.

39 HR 21 december 2007, nr. 01430/06, ECLI:NL:HR:2007:BA8463.

40 *Fiscale Encyclopedie De Vakstudie*, aantekening 22, lid 4, bij art. 69 AWR.

41 HR 2 december 2014, nr. 12/04062, ECLI:NL:HR:2014:3474, *NJFR* 2015/971.

42 HR 2 december 2014, nr. 12/04062, ECLI:NL:HR:2014:3474, *NJFR* 2015/971, r.o. 3.2.2.

43 Rechtbank Breda 4 maart 2009, nr. 02/993014-08, ECLI:NL:RBBRE:2009:BH5435.

relevanter, omdat toen slechts de medepleger zelfstandig kon worden beboet.⁴⁴ Inmiddels vinden we alle deelnemingsvarianten ook in het fiscale boeterecht terug en is het onderscheid derhalve 'slechts' nog relevant voor het strafmaximum dat in geval van medeplichtigheid met een derde wordt verminderd.

In het recente arrest van de Hoge Raad wordt in dat verband nog een uitdrukkelijk advies gegeven aan het OM:

'Het ontbreken van een precieze afgrenzing tussen medeplegen en andere deelnemingsvormen brengt mee dat het Openbaar Ministerie er goed aan doet de rechter een keuzemogelijkheid te bieden door daarop toegesneden varianten in de tenlastelegging op te nemen.'⁴⁵

5. Doen plegen

De deelnemingsvariant van het doen plegen wordt, zeker in commune strafzaken, niet vaak uit de kast getrokken. Van 'doen plegen' is sprake wanneer iemand een ander een delict laat uitvoeren, waarvoor die ander (de uitvoerder) niet strafrechtelijk aansprakelijk is. Volgens de wetgever moet deze persoon kunnen worden aangemerkt als een 'willoos werktuig' die zonder opzet, schuld of toerekenbaarheid zou hebben gehandeld.

Ter zake van kwaliteitsdelicten kan de vraag aan de orde komen of iemand die niet over de vereiste kwaliteit beschikt als doen pleger kan worden aangemerkt. Deze vraag werd door de Hoge Raad reeds in 1913 bevestigend beantwoord.⁴⁶ In een geval uit 1990, waarin een man opzettelijk zijn echtgenote onjuiste en onvolledige aangiften had laten indienen, bevestigde de Hoge Raad het oordeel van het hof dat de doen pleger strafbaar kan zijn als de materiële dader geen opzet heeft om het fiscale delict te plegen maar de vereiste kwaliteit wel bezit, terwijl de doen pleger die niet de vereiste kwaliteit bezit, wel opzet kan worden verweten.⁴⁷

De man, die werd vervolgd voor het opzettelijk onjuist doen van aangifte op grond van art. 68 AWR (oud), had voorts nog aangevoerd dat zijn echtgenote wel degelijk strafbaar was ter zake van de niet opzettelijke variant van het betreffende delict (destijds eveneens strafbaar gesteld in art. 68 AWR). Derhalve zou zij wel degelijk verwijtbaar hebben gehandeld en niet als 'willoos werktuig' kunnen worden aangemerkt. De Hoge Raad overwoog echter dat de

straffeloosheid moet worden beoordeeld ten aanzien van het ten laste gelegde feit.

Doen plegen wordt vaak als alternatief naast medeplegen en medeplichtigheid ten laste gelegd. Zo ook in de zaak van Hof Den Bosch van 1 juli 2014 die eerder al aan de orde kwam.⁴⁸ Deze zaak biedt een mooi voorbeeld van het 'kwaliteitsvraagstuk'. Het betrof hier twee broers waarvan de jongste broer was uitgenodigd tot het doen van aangifte van de eenmanszaak die door hem was opgericht. Feitelijk had hij echter geen enkele bemoeienis met deze eenmanszaak, nu zijn oudere broer daar feitelijk aan de touwtjes trok. De jongere broer zou wel eenmalig een derde gemachtigd hebben om de aangiften in te dienen.

De oudere broer werd (onder andere) vervolgd voor het doen plegen van de onjuiste aangiften die waren ingediend. Het hof overwoog echter dat de jongere broer niet kon worden beschouwd als uitvoerder nu niet was gebleken dat hij de aangiften had ingediend. Van doen plegen door de oudere broer van de aangiften die door deze derde waren ingediend, kon evenmin sprake zijn, nu geen van beide betrokkenen over de vereiste kwaliteit beschikten.

Duidelijk mag zijn dat deze deelnemingsvariant voor adviseurs en accountants een rol zou kunnen spelen. Anderzijds ligt dit wellicht niet direct voor de hand. Vereist is immers dat de belastingplichtige zelf geen verwijt kan worden gemaakt. De adviseur of accountant zal doorgaans niet opzettelijk een onjuiste aangifte laten indienen door een belastingplichtige indien hij daarbij op geen enkele wijze baat heeft, bijvoorbeeld in de vorm van (geldelijke) waardering.

Het doen plegen kan bijvoorbeeld aan de orde komen indien aan de zijde van de adviseur sprake is van een 'fout' die dusdanig verwijtbaar is dat sprake is van voorwaardelijk opzet op de onjuiste aangifte die vervolgens door de onwetende belastingplichtige is ingediend. Gevallen waarin een adviseur of accountant strafrechtelijk wordt vervolgd wegens het doen plegen van een onjuiste aangifte, zijn dan ook zeldzaam. In dat verband kan worden gewezen op de vervolging van de adviseur van een voormalig trainer van PSV, waarbij naast medeplegen, als subsidiaire variant, doen plegen ten laste werd gelegd.⁴⁹ Deze subsidiaire variant bleek echter niet 'nodig' nu de adviseur in kwestie door het hof voor medeplegen werd veroordeeld.

44 Hierbij dient als kanttekening te worden opgemerkt dat sinds de invoering van de fiscale strafbeschikking op 1 juli 2011 alle deelnemingsvarianten, middels de weg van de strafbeschikking, een rol konden spelen.

45 HR 2 december 2014, nr. 12/04062, ECLI:NL:HR:2014:3474, *NTRF* 2015/971, r.o. 3.3.2.

46 HR 21 april 1913, *NJ* 1913, *W* 9501.

47 HR 11 september 1990, *NJ* 1991, 276.

48 Hof Den Bosch 1 juli 2014, nr. 20-001389-13, ECLI:NL:GHSHE:2014:2341.

49 Hof Den Bosch 4 maart 2009, nr. 21.001413-08, ECLI:NL:GHSHE:2009:5H5081, *NTRF* 2009/770.

6. Uitlokken

Van uitlokken is sprake indien iemand een ander door gebruik van een uitlokkingsmiddel ertoe aanzet een strafbaar feit te begaan. Onder de uitlokkingsmiddelen vallen giften, beloften, misbruik van gezag, geweld, bedreiging, misleiding of de verschaffing van gelegenheid, middelen of inlichtingen. Daarbij is dus van belang dat de uitgelokte door het handelen van de uitlokker en het uitlokkingsmiddel wordt bewogen tot het strafbare feit. Bij uitlokken handelt degene die het strafbare feit begaat – anders dan de doen pleger – dus zelf ook verwijtbaar. De uitlokker moet zowel opzet hebben op het uitlokken als op de bestanddelen van de verwijtbare gedraging.

Hoewel deze deelnemingsvariant een rol van betekenis heeft gespeeld bij de oorspronkelijke invoering van de deelnemingsvarianten in de toeslagensfeer, waartoe met name de zogenoemde *Bulgarenfraude* aanleiding gaf, is het vrij onwaarschijnlijk dat de accountant of de adviseur snel met deze variant van doen krijgt. De accountant of adviseur zou dan immers de belastingplichtige moeten uitlokken tot het doen van een onjuiste aangifte. Daartoe zal dan natuurlijk wel een zeker belang bij de adviseur moeten bestaan.

Een mogelijke situatie waarin sprake zou kunnen zijn van uitlokking door de adviseur is in geval van het bewust afgeven van een onjuist advies aan de belastingplichtige, waarbij de belastingplichtige bijvoorbeeld wordt voorgespiegeld welke besparing hiermee kan worden bereikt. Ingeval de belastingplichtige weet dat het advies niet klopt, maar deze door de informatie van de adviseur toch bewogen wordt daaraan uitvoering te geven, kan sprake zijn van strafbare uitlokking.

Ons zijn echter geen praktijkgevallen bekend waarin sprake is van uitlokking van het doen van een onjuiste aangifte. Overigens kan zich bij uitlokking nog wel de situatie voordoen dat wordt uitgeweken naar een ‘commuun delict’ waarbij het kwaliteitsvereiste niet aan de orde is. Zo werd de accountant die zijn kantoorbediende opdracht had gegeven om fictieve bedragen aan ontvangsten in een kasboek op te nemen, schuldig bevonden aan het door misbruik van gezag uitlokken van valsheid in geschrifte.⁵⁰

DEEL II

7. Inleiding

Dat de deelnemingsvarianten een belangrijke rol vervullen bij de strafrechtelijke en boeterechtelijke aanpak van adviseurs en accountants mag op basis van het voorgaande

duidelijk zijn. Alhoewel hiermee de kaders zijn geschetst, blijft het relevant om een concretere brug te slaan naar de praktijk. Adviseurs en accountants opereren immers binnen een speelveld van complexe wet- en regelgeving. Wat mag er nu concreet van hen worden verwacht en wanneer moeten zij een nader onderzoek instellen of vragen stellen? Wat als de adviseur ongeregelheden zijn gebleken en hij naar aanleiding daarvan niet in beweging komt? Wanneer komt de grens van boete- of strafrechtelijk verwijtbaar handelen nu daadwerkelijk in beeld?

7.1. Doorvragen?

In dat verband is allereerst relevant hetgeen in het reglement van de NOB⁵¹ en de RB⁵² is opgenomen. In art. 7, lid 2, van de reglementen kan het volgende worden gelezen:

‘Zolang in redelijkheid aanwijzingen van het tegendeel ontbreken, mag een lid afgaan op de juistheid en volledigheid van de gegevens die de cliënt heeft verstrekt. Indien die gegevens hiertoe aanleiding geven stelt een lid een nader onderzoek in.’

Volgens de Reglementen van de beroepsorganisaties is de hoofdregel dus dat op hetgeen de cliënt aanlevert, mag worden vertrouwd, tenzij (...). In de toelichting op deze regel is nog opgenomen:

‘Daarbij zal een lid in het algemeen moeten, maar ook mogen afgaan op de juistheid en volledigheid van die gegevens. Een lid dient de gegevens wel marginaal te toetsen op juistheid en volledigheid; bij twijfel moet nader onderzoek ingesteld worden. Zie hiervoor ook de Wwft, de Richtsnoeren Wwft en met name de Bijlage “Indicatorlijst” bij Uitvoeringsbesluit Wwft van 15 juli 2008.’

Een marginale toets voor de adviseur aldus. Hierbij worden door De Bont (terecht) enige kanttekeningen geplaatst.⁵³ Hij wijst erop dat de adviseur bij uitstek in staat is de door cliënt aangeleverde gegevens te beoordelen op de volledigheid. Die volledigheid houdt immers (mede) verband met de fiscale wetgeving die de (ir)relevantie van gegevens bepaalt. Daarvan is doorgaans nu juist niet de cliënt, maar de adviseur op de hoogte. De volledigheid van de gegevens kan onder omstandigheden dus wel degelijk tot de verant-

51 Reglement Beroepsuitoefening Nederlandse Orde van Belastingadviseurs. Vastgesteld en in werking getreden op 2 juni 2010. Gewijzigd op 15 juni 2011. Toelichting art. 4, lid 1, art. 7, lid 1 en art. 12, lid 2 gewijzigd op 8 oktober 2014.

52 Reglement beroepsuitoefening Register Belastingadviseurs. Vastgesteld en in werking getreden op 1 januari 2011, wijzigingen in art. 1, 2 en 15 goedgekeurd door het bestuur op 18 december 2014 en van kracht per 1 januari 2015.

53 G.J.M.E. de Bont, *Een onderzoeksplicht voor de belastingadviseur?, De belastingadviseur onder vuur, enige beschouwingen uit de praktijk en wetenschap*, De Bont Advocaten, Amsterdam 2015.

woordelijkheid van de adviseur behoren en dan zal bij een geconstateerde onvolledigheid aan de bel moeten worden getrokken.

De adviseur die aan een teruggave omzetbelasting facturen ten grondslag legde die niet voldeden aan art. 35a Wet OB 1968 alsook in een aantal gevallen faxen van cliënt aan die teruggave ten grondslag legde zonder dat hij beschikte over de facturen, werd veroordeeld voor het medeplegen van de onjuiste aangiften die hiervan het gevolg waren. Dit terwijl de rechtbank wel expliciet vaststelde dat de adviseur niet op de hoogte was van de valsheid van die stukken.⁵⁴

Van de adviseur mag dus ten minste worden verwacht dat hij de door de cliënt aangeleverde gegevens beoordeelt en een inschatting maakt van de volledigheid daarvan. Als hij zich vanuit zijn beroepsmatige kennis bewust moet zijn van het feit dat de aangeleverde gegevens niet volledig zijn, rust op hem de verplichting om nadere vragen te stellen en nadere gegevens te verlangen. Doet hij dat ten onrechte niet dan kan een boete- (of zelfs strafrechtelijk) verwijt in beeld komen.

7.2. Samenstellingsopdracht

Door accountants wordt voor het opstellen van de jaarrekening veelvuldig gebruikgemaakt van de samenstellingsopdracht. Bij een samenstellingsopdracht wordt door de accountant op basis van de door de onderneming verstrekte gegevens een jaarrekening opgemaakt. De Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) heeft daartoe onlangs een herziene standaard 4410 uitgebracht.⁵⁵ In die standaard is opgenomen wat er in geval van een samenstellingsopdracht al dan niet van de accountant mag worden verwacht en welke werkzaamheden in dat verband moeten worden uitgevoerd.

In dat verband is relevant dat onder paragraaf 13 in de standaard is opgenomen dat tenzij elders in de standaard vermeld de accountant bij de leiding van de entiteit geen inlichtingen hoeft in te winnen om de betrouwbaarheid en volledigheid van de verstrekte informatie vast te stellen en de verkregen informatie ook niet hoeft te verifiëren.

Vervolgens is in paragraaf 14 opgenomen dat indien de accountant constateert dat de door de leiding van de entiteit verstrekte gegevens onjuist, onvolledig of anderszins onbevredigend zijn, de accountant dient te overwegen de werkzaamheden als bedoeld in paragraaf 13 alsnog uit te voeren. Een onderzoeksplicht wordt dus in beginsel eerst

getriggerd als de accountant een onjuistheid of onvolledigheid heeft vastgesteld. Blijft de accountant na die constatering nog stilzitten dan kan hem dat later verweten worden.⁵⁶

Nu zijn er redelijk wat advieskantoren waarbinnen door de accountant-tak een jaarrekening wordt opgemaakt, waarna de advies-tak, op basis van die jaarrekening, een aangifte indient. De summiere onderzoeksplicht die is opgenomen in de standaard 4410 werkt dan indirect door op de aangifte die naar aanleiding daarvan wordt ingediend. Daarbij worden de gegevens in de jaarrekening door de adviseur nog wel bekeken, maar deze zal doorgaans ook geen nader onderzoek instellen naar de aan de jaarrekening ten grondslag liggende feiten.

Uit de praktijk is ons inmiddels gebleken dat de Belastingdienst zich in gesprekken met advieskantoren in het kader van het opzetten van een traject van Horizontaal Toezicht op het standpunt stelt dat de onderzoeksplicht krachtens standaard 4410 niet volstaat. De Belastingdienst meent dat van een kantoor dat zich committeert aan Horizontaal Toezicht meer kan worden verwacht. Dit kan uiteraard een zelfstandige reden zijn om geen HT-convenant te sluiten, maar het illustreert wel wat de opvattingen zijn van de Belastingdienst over (de reikwijdte van) de onderzoeksplicht.

Als hierbij bovendien de overwegingen in het AAFD-protocol worden betrokken, waarin Horizontaal Toezicht expliciet wordt genoemd als een faciliteit die de aanpak van adviseurs zou moeten rechtvaardigen, dan kan toch op zijn minst worden geconcludeerd dat waakzaamheid bij adviseurs geboden is. Van die adviseurs die zich inmiddels hebben gecommitteerd aan Horizontaal Toezicht verwacht de Belastingdienst klaarblijkelijk een (verdergaande) 'zorgplicht'.

7.3. Niet distantiëren

Eerder werd al opgemerkt dat ook sprake kan zijn van passief medeplegen. In dat verband is bijvoorbeeld de verplichting zoals vervat in art. 10a AWR relevant. Het eerste lid van dat artikel luidt als volgt:

'In bij algemene maatregel van bestuur aan te wijzen gevallen kunnen belastingplichtigen of inhoudingsplichtigen worden gehouden de inspecteur eigener beweging mededeling te doen van onjuistheden of onvolledigheden in voor de belastingheffing van belang zijnde gegevens en inlichtingen die hun bekend zijn of zijn geworden.'

⁵⁴ Rechtbank Breda 14 december 2005, nr. 993059-05, ECLI:NL:RBBRE:2005:AU8140.

⁵⁵ Handleiding Regelgeving Accountancy, 4410 Opdrachten tot het samenstellen van financiële overzichten.

⁵⁶ Accountantskamer 12 juli 2012, LJN: YH0228/11/2262 Wtra.

Een van die gevallen is de zogenoemde suppletieaangifte (art. 15 Uitv.besl. OB 1968). Op basis daarvan zijn ondernemers verplicht om uit eigen beweging onjuistheden in een aangifte omzetbelasting te corrigeren. In het derde lid van art. 10a AWR is opgenomen dat schending van deze verplichtingen, indien sprake is van opzet of grove schuld, een vergrijp vormt waarvoor een 100%-boete kan worden opgelegd.

Het gaat hier dus om een zogenoemde omissiebepaling. Het niet handelen wordt in dit geval bestraft. Er bestaat een verplichting een suppletieaangifte in te dienen zodra wordt geconstateerd dat in een tijdvak in de afgelopen vijf kalenderjaren een onjuiste of onvolledige aangifte werd gedaan waardoor te veel of te weinig belasting is betaald.

De situatie kan zich voordoen dat een adviseur een suppletieaangifte voor zijn klant voorbereidt, waarna de klant hem mededeelt dat hij deze aangifte (voorlopig) niet gaat indienen en dat vervolgens ook niet doet. De adviseur die – ondanks deze constatering – geen afscheid neemt van deze klant en ook latere aangiften (omzetbelasting) voor hem blijft indienen, bevindt zich op glad ijs. Naar de letter van de wet zou de adviseur hier immers als (passief) medepleger kunnen worden aangemerkt nu er een wettelijke verplichting tot handelen bestaat. Het niet beëindigen van de relatie vormt bovendien een niet distantiëren waaraan eveneens waarde kan worden toegekend bij het te maken verwijt.

In dat verband zou overwogen kunnen worden om op voorhand met klanten overeen te komen dat het kantoor zelfstandig bevoegd is de suppletieaangifte in te dienen zodra wordt geconstateerd dat daartoe een verplichting bestaat. Hiermee wordt voorkomen dat men uiteindelijk afhankelijk is van het al dan niet handelen van de klant.

7.4. Vragenbrief

Een ander voorbeeld uit de praktijk is de situatie waarin een adviseur een vragenbrief ontving van de Belastingdienst ter zake van de in een aangifte van een klant opgenomen bronbelasting. De brief was aan het advieskantoor gericht en de eerste vraag luidde als volgt:

‘Wie heeft de facto de aangifte (...) ten name van (...) digitaal ingediend met gebruikmaking van het aangifteprogramma? Zo uw cliënt deze aangifte niet persoonlijk heeft verzonden, verzoek ik u aan te geven wie, welke medewerker van uw kantoor, deze aangifte heeft ingediend.’

In het vervolg van de brief zijn vragen opgenomen over de kennis en wetenschap ter zake van de betreffende faciliteit. Het mag duidelijk zijn. De Belastingdienst wil middels deze

vragenbrief achterhalen wie de betreffende aangifte heeft ingediend en wat de wetenschap was van de medewerker die deze aangifte indiende. De Belastingdienst onderzoekt in dit geval dus (ook) de beboetingsmogelijkheden van de adviseur die deze aangifte heeft ingediend.

Ook een mogelijke ‘fout’ van een adviseur rechtvaardigt dus volgens de Belastingdienst een kritische vragenbrief aan de adviseur of het kantoor, waarin wordt ingezoomd op de betrokkenheid bij de aangifte. Een vragenbrief waarvoor overigens een wettelijke grondslag ontbreekt – op de adviseur zelf rust immers geen zelfstandige informatieverplichting en zeker niet over zijn eigen rol – en die ook de verhoudingen tussen de adviseur en de klant op scherp kan zetten. Ook in dit geval is zorgvuldig handelen en communiceren richting de Belastingdienst geboden. De pijlen zijn in dit concrete geval immers direct op de adviseur gericht.

7.5. Welke boete?

Indien en voor zover een boete kan worden opgelegd wegens strafbare deelneming, speelt er nog een andere interessante kwestie. De vergrijpboeten zoals opgenomen in de AWR koppelen de hoogte van de op te leggen boete aan het opzet bij de belastingplichtige. Er kan een boete worden opgelegd van maximaal 100% van de boetegrondslag.⁵⁷ De boetegrondslag wordt gevormd door het bedrag van de aanslag ‘voor zover dat bedrag als gevolg van opzet van de belastingplichtige niet zou zijn gegeven’.

Een kort en versimpeld voorbeeld kan dit verduidelijken. Indien een aanslag wordt opgelegd van € 10.000, maar vast komt te staan dat de belastingplichtige bij het doen van de onjuiste aangifte ‘slechts’ opzet heeft gehad op het ‘besparen’ van een bedrag van € 2.000, dan bedraagt de boetegrondslag dus € 2.000.⁵⁸ Immers, slechts op dat bedrag is het opzet van de belastingplichtige gericht.

Dat voor beboeting van de belastingplichtige aansluiting wordt gezocht bij de hoogte van de aanslag, is in beginsel goed verdedigbaar. De tekst van de wet is echter voor de overige deelnemers niet aangepast. Dat betekent dat ook bij het opleggen van een boete aan een deelnemer, naar de letter van de wet, aansluiting zal moeten worden gezocht bij de aanslag zoals opgelegd aan de belastingplichtige en dan ook nog eens slechts voor zover de belastingplichtige daarop opzet zou hebben gehad.

In geval van een derde ontbreekt echter in beginsel elk verband tussen het belastingnadeel en het voordeel voor

⁵⁷ Bij de deelnemingsvariant medeplichtigheid wordt de boete met een derde verlaagd.

⁵⁸ Zie in dit verband HR 4 januari 2013, nr. 11/05310, ECLI:NL:HR:2013:BX8543, *NTRF* 2013/127, *BNB* 2013/117, met noot van G.J.M.E. de Bont.

de derde. Het voordeel zal immers doorgaans bij de belastingplichtige liggen. Het voordeel voor de derde kan heel ergens anders uit bestaan. Bijvoorbeeld het aanbrengen van nieuwe klanten, het behouden van een klant of wellicht een verhoogde declaratie. Van een verband met het belastingnadeel kan in een dergelijk geval niet worden gesproken.

Ook een andere situatie kan zich voordoen. In het – erg theoretische – geval dat in het hiervoor genoemde voorbeeld een adviseur betrokken zou zijn die wel opzet zou hebben gehad op het volledige bedrag van € 10.000, dan zal naar de letter van de wet toch slechts een boete van € 2.000 kunnen worden opgelegd.

De tekst van de wet heeft voor de boete aan de deelnemer dus een vrij aparte uitwerking.⁵⁹ Het meest in het oog springend is in dat verband de situatie die zich voordoet bij doen plegen. Ingeval van doen plegen ontbreekt immers opzet bij de belastingplichtige, waardoor er van een boetegrondslag geen sprake zal zijn.

Indien voor de deelnemer inderdaad – naar de letter van de wet – aansluiting wordt gezocht bij de boetegrondslag, speelt tevens de vraag in hoeverre de inspecteur bij het bepalen hiervan ook zal moeten bewijzen dat – en voor welk bedrag – de belastingplichtige opzet had. Dat zou uiteindelijk neerkomen op een zwaardere bewijslast bij het opleggen van een fiscale boete, aangezien in een strafrechtelijke procedure het opzet van de mededader niet zelfstandig behoeft te worden bewezen.

Het zou – gelet op het voorgaande – aanbeveling hebben verdiend ter zake van de boete aan de deelnemer een systeem te ontwikkelen waarbij rekening wordt gehouden met de reikwijdte van het opzet van de deelnemer alsook met diens rol bij de verwijtbare gedraging en het door hem genoten voordeel. Uit de praktijk is ons echter inmiddels gebleken dat de Belastingdienst ter zake van de medepleger ook aansluiting zoekt bij het belastingnadeel. Deze aansluiting kan mijns inziens maar moeilijk worden gerechtvaardigd.

8. Tot besluit

Met de invoering van art. 67o AWR en de formulering van het AAFD-protocol wordt een heldere boodschap uitgezonden: men heeft de adviseur in het vizier! Bovendien rechtvaardigen de aan adviseurs toegekende faciliteiten en initiatieven als Horizontaal Toezicht volgens de Belastingdienst en het Openbaar Ministerie dat het handelen van de adviseur kritisch onder de loep wordt genomen. De deel-

nemingsvarianten die thans zowel binnen het boeterecht als het strafrecht hun inbedding hebben gevonden zijn een bruikbaar en noodzakelijk ‘middel’ om de adviseur te kunnen aanspreken.

Alhoewel er tot en met 2013 officieel pas twee medeplegersboeten zijn opgelegd,⁶⁰ zijn ons uit de praktijk inmiddels talloze discussies bekend waarin de Belastingdienst meent dat de betrokken adviseur mogelijk een verwijt kan worden gemaakt omdat hij als deelnemer kan worden aangemerkt. Deze gevallen kenmerken zich doordat de feiten over het algemeen genuanceerd liggen.

Voorts is ons inmiddels uit de praktijk gebleken dat de Belastingdienst thans actiever van de bevoegdheid tot het opleggen van de medeplegersboete gebruikmaakt. Naar alle waarschijnlijkheid houdt dit verband met het feit dat art. 67o AWR is ingevoerd als horizonbepaling met een daaraan gekoppeld evaluatiemoment. Als zou blijken dat de bepaling in de praktijk niet zou worden gebruikt dan is de kans groot dat deze weer komt te vervallen. Ook in dat opzicht ligt het voor de hand dat zich op dit vlak in de nabije toekomst nadere ontwikkelingen zullen voordoen.

59 M.B. Weijers, ‘Artikel 67o AWR; een mijnenveld voor de belastingadviseur?’, *FTV* 2014/38.

60 Kamerstukken I, 2013-2014, 33 754, nr. D, p. 46.