

Opsporing verzocht: medepleger?

Mr.dr. R.M.P.G. Niessen-Cobben¹

Mr H.J.J. Oostdam²

1. Inleiding

De mondelinge behandeling door de Tweede Kamer van de Vierde Tranche Awb heeft op 6 juni 2007 plaatsgevonden en op 3 juli jl is het wetsvoorstel, met enige last minute wijzigingen van wat slordigheden aangenomen. De belastingadviseur in de parlementaire behandeling als voorbeeld genoemd bij de behandeling van overtredingen en het medeplegen daarbij. Om die reden is het zinvol na te gaan hoe de wetgever invulling heeft gegeven aan deze begrippen in relatie tot die belastingadviseur. Dit artikel is gebaseerd op een commentaar van de beide auteurs in het Tijdschrift voor Formeel Belastingrecht.

2 De schriftelijke voorbereiding.

Artikel 5.01 behandelt de overtreding en de medepleger. Een gedraging die in strijd is met het bepaalde bij of krachtens enig wettelijk voorschrift vormt een overtreding. Als overtreder wordt dan aangemerkt degene die de overtreding pleegt of medepleegt. Echter niet alleen aan de medepleger kan een bestuurlijke boete worden opgelegd. Doordat in artikel 5.0.1 Wetsvoorstel Awb artikel 51 Wetboek van Strafrecht van overeenkomstige toepassing is verklaard, kan ook aan de feitelijk leidinggever een bestuurlijke boete worden opgelegd.

De memorie van toelichting geeft als voorbeelden van een overtreding:

- het niet doen van een wettelijk verplichte aangifte;
- het laten voortbestaan van een verboden toestand;
- de gedraging die in de wet als een gevolg van een andere gedraging is omschreven.

De mogelijkheid een vergrijpboete op te leggen indien het aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige is te wijten dat een belastingaanslag te laag is vastgesteld, wordt door de wetgever als duidelijk voorbeeld van de laatste mogelijke gedraging genoemd.

3. Mondelinge behandeling Tweede Kamer

De mondelinge behandeling van het wetsvoorstel heeft een tijd op zich laten wachten. In de opening van het debat wordt wat gekibbeld over de vraag wie de meeste vertraging heeft veroorzaakt.

Met betrekking tot de mogelijkheid een vergrijpboete op te leggen aan de medepleger / belastingadviseur bij het onjuist doen van aangifte stelt de heer Teeven de volgende vragen:

- Is het wenselijk dat de inspecteur een boete kan opleggen aan zijn professionele tegenspeler?
- Hoe actief denkt de belastingdienst medeplegers, opdrachtgevers en feitelijk leidinggevendenden te beboeten?
- Gaat in alle gevallen waarin een beboetbaar feit is gepleegd de inspecteur actief op zoek naar een medepleger?
- Gaat in alle gevallen waarin een beboetbaar feit is gepleegd de inspecteur actief op zoek naar degene die leiding of opdracht heeft gegeven?
- Gebeurt dat ook bij verzuimboetes?

¹ Fiscaal advocaat bij AKD Prinsen Van Wijmen te Rotterdam.

² Belastingadviseur, Holland Tax Consult te Boskoop.

- Hoe kan de belastingdienst informatie krijgen om vast te stellen of iemand medepleger van een beboetbaar feit is? In hoeverre staat opsporing op gespannen voet met het uit art 6 EVRM voortvloeiende zwijgrecht en het door de Hoge Raad ontwikkelde Fair Play beginsel?

Met het stellen van deze vragen is het onderwerp belastingadviseur als medepleger aan de orde gesteld. De andere sprekers haken hierbij aan.

De door de minister van Justitie gegeven antwoorden zijn teleurstellend te noemen. De mogelijkheid om aan de medepleger een vergrijpboete op te leggen vormt voor de belastingdienst een nuttig aanvullend instrument, aldus de minister. Het moet namelijk mogelijk zijn een belastingadviseur, die een scheve schaats rijdt, zelfstandig te beboeten. De belastingdienst gaat niet actief op zoek naar medeplegers en feitelijk leidinggevend. Het zal van geval tot geval worden beoordeeld. Bij een controle of boekenonderzoek zal dan wel blijken of er sprake is van zo'n situatie.

4. Consequenties voor de praktijk

De mondelinge behandeling had wel wat uitvoeriger gemogen. Met name de vragen die Kamerlid Teeven stelde zijn vrij belangrijk voor de praktijk van alle dag. Op basis van onder andere het beleidsplan Belastingdienst 2007-2011 is het overigens goed voor te stellen hoe de antwoorden zouden kunnen luiden. Het blijft een vraag hoe een en ander zich verhoudt tot het EVRM en het fair play beginsel. Ook uit de beleidsvoornemens wordt dat niet duidelijk. Om de opzet tot samenwerking aan belastingontduiking aan te tonen zal inzicht moeten ontstaan in het verhandelde tussen adviseur en cliënt. Dat vereist openlegging van / inzicht in de vertrouwelijke correspondentie tussen adviseur en cliënt hetgeen strijdig is met het fair play beginsel.

De grens tussen medeplichtigheid en medeplegen is lastig te trekken. Het meest elementaire verschil ligt in het initiatief tot het plegen van de daad. De medepleger neemt mede het initiatief, de medeplichtige is slechts behulpzaam bij de uitvoering, bij hem ontbreekt het initiatief tot schending van de norm. De vraag of de medepleger niet slechts medeplichtige is zal afhangen van het bewijs dat ten aanzien van het initiatief tot overtreding van de norm gevonden kan worden. Aangezien de medeplichtige in het bestuursrecht niet strafbaar is, zal dit een belangrijk strijdpunt in toekomstige procedures worden. Een (belasting)adviseur zit vaak in het voortraject en neemt het voortouw bij de voorbereiding van rechtshandelingen. Als deze rechtshandelingen er toe leiden dat de fiscale regelgeving wordt overtreden dan is de onmiddellijke consequentie daarvan dat een adviseur verdachte kan zijn als medepleger bij het delict. Tot op heden was daar geen sprake van.

Hoewel in de Memorie van Toelichting expliciet als voorbeeld van medeplegen het opzettelijk onjuist doen van een belastingaangifte wordt genoemd en dat daarvan sprake is bij een bewuste samenwerking en gezamenlijke uitvoering, wordt in de parlementaire stukken en de mondelinge behandeling nauwelijks uitleg gegeven wanneer daarvan sprake is. Voor de beroepsuitoefening van een belastingadviseur of medewerker van een aangiftepraktijk ontstaat daardoor enige verwarring. Het Wormerveerse brandstichtingsarrest is ondanks haar respectabele leeftijd illustratief als het gaat om het toerekenen van handelingen aan de pleger of medepleger. De overweging van de Hoge Raad in dat arrest is als volgt: *'dat toch, ook in verband met de gemaakte afspraak om te samen brand te stichten, de samenwerking tussen beide personen zó volledig en zó nauw is geweest dat het ten slotte min of meer toevallig was, dat A de brandende lucifer bij het hooi heeft gebracht; dat dan ook de handeling van rekwirant (B), zoals deze hiervoren zijn omschreven niet het karakter van hulpverlening*

dragen, maar van een te zamen en in vereniging voltooide brandstichting'. Deze overweging geplaatst in de context van het doen van een aangifte levert een ontvullend stukje proza: "Dat toch ook in verband met de gemaakte afspraak om tezamen de aangifte in te vullen, de samenwerking tussen beide personen zo volledig en zo nauw is geweest, dat het tenslotte min of meer toevallig was dat A het biljet invulde, dat dan ook de handelingen van rekwalant (B) als hier omschreven niet het karakter van hulpverlening dragen maar van het tezamen en in vereniging indienen van een valse aangifte." Je kunt daarbij de vraag stellen welke invloed de elektronische kantoorhandtekening heeft. Dan immers wordt niet alleen geassisteerd bij de aangifte, maar wordt deze door de adviseur, ook getekend na het daartoe verleende akkoord van belastingplichtige. In de BECON afspraken wordt met een afdoende onderbouwing van het akkoord van de cliënt aangenomen dat de adviseur voor cliënt tekent, maar die afspraken zijn gemaakt voor HR 1 december 2006. Het ziet er steeds meer naar uit dat deze uitspraak een waterscheiding zal blijken te zijn.

Bedenk daarbij dat de Hoge Raad aanvaard heeft dat van medeplegen ook sprake kan zijn zonder dat een van de medeplegers aanwezig is bij de uitvoering van het delict. De aanwezigheid bij een diefstal is niet vereist om het medeplegen aan te nemen als de medepleger een belangrijke rol in de organisatie van die diefstal vervulde. Naarmate de aanwezigheid een minder belangrijke rol in de situatie speelt wordt het werken aan een gezamenlijk plan steeds belangrijker. Een voorbeeld daarvan is de Hiddink zaak. De adviseur bedacht een oplossing tot voorkoming van belastingheffing in Nederland. In de uitvoering werd belastingplichtige gewaarschuwd voor mogelijke problemen, nu de feitelijke uitvoering niet adequaat aansloot op het advies. Desondanks werd langs de lijnen van het advies en ondanks de halfslachtige uitvoering daarvan aangifte gedaan. De rechtbank 's Hertogenbosch achtte het medeplegen van de adviseur in deze situatie bewezen.

Het antwoord van de minister van Justitie op de vraag of de belastingdienst actief op zoek gaat naar medeplegers en feitelijk leidinggevend is nogal cryptisch. De belastingdienst gaat niet actief op zoek naar medeplegers en feitelijk leidinggevend, maar zal bij elk controleonderzoek beoordelen of daarvan sprake is. Wij zien niet goed waarin het verschil zit tussen actief op zoek gaan en bij elke controle apart beoordelen of sprake is van een medeplegen. Ons inziens is een 'opsporen van een medepleger' alleen mogelijk door dit bij elk controleonderzoek als aparte vraag op te nemen en te beantwoorden. Daarmee wordt toch actief gezocht? Een andere vorm van actief opsporen is niet goed denkbaar. Zijn de bewindslieden hiermee niet met een kluitje in het riet gestuurd?

Conclusies

De belastingadviseur die een scheve schaats rijdt dient te worden aangepakt, dat lijkt volgens de wetgever geen twijfel. Door de aanvaarding van de vierde tranche van de AWB lijkt de kans op een bestuursrechtelijke beboeting van de belastingadviseur fors toegenomen te zijn. De adviseur die tijdig de consequenties van het handelen van cliënt bekritiseert en becommentarieert ontspringt mogelijk de dans. Op welke wijze echter de opsporing van medeplegers gaat plaatsvinden, zal afhangen van de bereidwilligheid van de inspecteur.