

## Medepleger en mededaderschap

mr. M.B. Weijers<sup>1</sup>

Verslag van de algemene vergadering van de Vereniging voor Belastingwetenschap, gehouden op donderdag 8 december 2016 te Den Haag.

### 1. Inleiding

Op 8 december jl. vond weer een ledenvergadering van de Vereniging voor Belastingwetenschap plaats. Zoals gebruikelijk was die vergadering gekoppeld aan de behandeling van een actueel onderwerp. Dit keer stond de bijeenkomst in het teken van de medepleger en het mededaderschap. De aanwezigen werden welkom geheten door mr. Jacques Overgaauw. Een speciaal welkom richtte Overgaauw aan de sprekers van de dag: prof. Guido de Bont, mr. Vincent Leenders en – iets later aanwezig – em. prof. Theo de Roos.

De vergadering werd geopend met twee mededelingen over aanstaande vergaderingen. Allereerst werd gewezen op de promovendibijeenkomst op 3 februari 2017. Deze bijeenkomst zal plaatsvinden aan de Radboud Universiteit in Nijmegen.<sup>2</sup> Daarnaast zal in het voorjaar een bijeenkomst plaatsvinden die waarschijnlijk in het teken staat van grensarbeiders. Meer informatie daarvoor volgt later. Na deze huishoudelijke mededelingen stond Overgaauw stil bij de bestuurswisseling die zal moeten gaan plaatsvinden. De bestuurstermijn van em. prof. Richard Happé en prof. Peter Kavelaars zal namelijk per 1 maart 2017 aflopen. Bovendien kondigde Overgaauw aan dat hijzelf tegen het einde van 2017 met pensioen zal gaan, zodat ook hij per 1 maart 2017 zal aftreden. Doordat de leden door middel van applaus hun stem kenbaar maakten, is besloten dat de positie van Happé zal worden opgevuld door mr. dr. Melvin Pauwels<sup>3</sup> en dat de functie van Overgaauw wordt opgevuld door prof. Peter Essers.<sup>4</sup> Kavelaars is bereid zijn bestuursfunctie nog een aantal jaren voort te zetten, welk voorstel eveneens met luid applaus werd aangenomen. Daarmee is de vereniging – met inmiddels 1.318 leden – ook volgend jaar voorzien van een volledig bestuur.

Na de rondvraag was het tijd voor het wetenschappelijk deel, dat in het teken stond van ‘medeplegen en mededaderschap’. De dagvoorzitter, Happé, merkte op dat er aantal belangrijke ontwikkelingen gaande is in het fiscale recht. Zowel op het gebied van het materiële recht, de grensoverschrijdende informatie-uitwisseling als de handhaving. Aan de eerste twee deelgebieden besteedde de Vereniging al eerder aandacht. Happé refereerde daarmee aan het geschrift over misbruik van recht<sup>5</sup> en de bijeenkomst over internationale uitwisseling van informatie<sup>6</sup>. De huidige bijeenkomst raakt het laatste deelgebied; de handhaving. Happé memoreerde dat de ontwikkeling van daderschap in het fiscale boeterecht is ingezet met de invoering van de vierde tranche van de Algemene Wet Bestuursrecht (Awb) in 2009. Het overtredingsbegrip van artikel 5:1, lid 2, Awb werd toen uitgebreid met de medeplegersvariant. Door de staatssecretaris is bij de totstandkoming daarvan opgemerkt dat ‘de

---

<sup>1</sup> Martijn Weijers is werkzaam bij het wetenschappelijk bureau van de Hoge Raad der Nederlanden en UvA/ACTL.

<sup>2</sup> Zie voor nadere informatie de website van de Vereniging voor Belastingwetenschap.

<sup>3</sup> Rechter bij Rechtbank Zeeland-West-Brabant en Universitair docent bij Tilburg Law School.

<sup>4</sup> Hoogleraar belastingrecht bij Tilburg Law School en lid Eerste Kamer der Staten-Generaal.

<sup>5</sup> Commissie Misbruik van recht, *Misbruik van recht; een nationaal en Unirechtelijk perspectief*, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap no. 256, Vereniging voor de Belastingwetenschap: 2016.

<sup>6</sup> Zie hierover: L.J.A. Pieterse, ‘Internationale uitwisseling van informatie’, *WFR* 2015/979.

boete voor de medepleger [...] geenszins [is] bedoeld als drukmiddel voor de Belastingdienst om onwillige adviseurs te dreigen'.<sup>7</sup> Niet lang daarna werd voorgesteld de boetebepalingen in de Algemene Wet inkomensafhankelijke regelingen (Awir) uit te breiden met een aantal andere deelnemingsvarianten teneinde adequaat te kunnen optreden tegen (rechts)personen die deelnemen aan toeslagenfraude.<sup>8</sup> Na een amendement van kamerlid Neppéus zijn die deelnemingsvarianten ook in het fiscale boetrecht geïntroduceerd.<sup>9</sup> Als gevolg daarvan is in artikel 67o van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) het overtredersbegrip in fiscale (boete)zaken sinds 2014 uitgebreid met de doen pleger, uitlokker en medeplichtige.

## 2. De Roos: Deelneming in het gemeen strafrecht

De introductie van Happé vormde de opmaat naar de eerste spreker, em. prof. Theo de Roos.<sup>10</sup> De Roos merkte op dat hij vanuit het gemeen strafrecht een algemeen kader van de deelnemingsvormen zou schetsen. Een dergelijke inleiding hield hij bij de introductie van artikel 67o AWR al eens met – de eveneens aanwezige – prof. Guido de Bont. In zoverre was deze inleiding voor hem 'kat in het bakkie'. Toch merkte hij op dat er in de afgelopen jaren sprake is geweest van verdere rechtsonwikkeling door de strafkamer van de Hoge Raad. Die ontwikkeling is niet uit de lucht komen vallen, maar vormt een verdere invulling van de lijn die eerder was uitgezet. Dit bracht hem direct tot zijn eerste stelling, namelijk dat de duidelijke kaders die de Hoge Raad al lange tijd geleden in zijn rechtspraak heeft neergelegd ter zake van het plegen, medeplegen en medeplichtigheid, hebben bijgedragen aan de duidelijkheid en rechtsbescherming van justitiabelen. Daarmee vervlochten is volgens De Roos het achterblijven van (de rechtsonwikkeling van) de overige deelnemingsvarianten. Zo merkte De Roos op dat in het gemeen strafrecht al geruime tijd nauwelijks een beroep wordt gedaan op de deelnemingsvorm 'doen plegen'. Het meest bekende geval stamt alweer uit het Melk en Water arrest van 1916.<sup>11</sup> De Hoge Raad onderstreepte daarin het schuldbeginsel in relatie tot de feitelijk pleger. Ook uitlokken komt tegenwoordig zeer weinig voor. De Roos blikte terug naar de tijden waarin dat nog wel eens ten laste werd gelegd: 'het was toen voor de advocaat makkelijk scoren'.

De Roos ging vervolgens verder met een bespreking van de deelnemingsvormen die in het strafrecht een ontwikkeling hebben doorgemaakt, te beginnen met het medeplegen. Voor medeplegen is vereist dat tussen twee of meer personen sprake is van een voldoende nauwe en bewuste samenwerking. Dat betekent niet dat alle medeplegers fysiek bij het strafbare feit aanwezig moeten zijn geweest of daar fysiek aan bijgedragen moeten hebben.<sup>12</sup> Het is inmiddels vaste rechtspraak dat ook zonder uitvoeringshandeling kan worden medegepleegd, bijvoorbeeld bij een gemeenschappelijk plan<sup>13</sup> of doordat iemand zich gedurende het strafbare feit substantieel aansluit.<sup>14</sup>

Dat de (strafrechtelijke) praktijk weerbarstig kan zijn, illustreerde De Roos aan de hand van twee voorbeelden. De eerste betreft de zogenaamde Bacchus-zaak.<sup>15</sup> In die zaak gaat het om drie mannen

---

<sup>7</sup> *Kamerstukken I* 2007/08, 29 702, nr. C (MvA), p. 46.

<sup>8</sup> *Kamerstukken II* 2013/14, 33 754, nr. 3 (MvT), p. 8.

<sup>9</sup> *Kamerstukken II* 2013/14, 33 754, nr. 13 (Amendement Neppéus).

<sup>10</sup> Raadsheer-plaatsvervanger bij Hof Den Bosch en emeritus hoogleraar strafrecht en strafprocesrecht aan Tilburg Law School.

<sup>11</sup> HR 14 februari 1916 (Melk en water), NJ 1916, 681.

<sup>12</sup> HR 17 november 1981 (containerdiefstal-arrest), NJ 1983, 84, m.nt. Van Veen.

<sup>13</sup> HR 29 oktober 1934 (Wormerveerse brandstichting), NJ 1934, p. 1673 m.nt. T.

<sup>14</sup> HR 28 mei 2002, nr. 00777/01, ECLI:NL:HR:2002:AD9962, NJ 2003, 142 m.nt. Schalken.

<sup>15</sup> HR 8 mei 2001 (Bacchus-zaak), nr. 02894/00, ECLI:NL:HR:2001:AB1472, NJ 2001, 480.

(twee broers en één zwager) die tijdens een avond stappen na een ruzie uit de discotheek (Bacchus) werden gezet, om niet lang daarna terug te keren met een pistool. Toen hen de toegang tot de discotheek werd ontzegd, loste één van de broers een aantal schoten op de deur, waardoor twee bezoekers van de discotheek dodelijk werden getroffen en één gewond raakte. De drie mannen werden strafrechtelijk vervolgd voor o.a. het medeplegen van doodslag. De broer die niet had geschoten, werd niettemin schuldig verklaard aan het medeplegen van doodslag. Het Hof achtte het onder meer van belang dat de verdachte moet hebben geweten dat zijn broer een pistool bij zich droeg. Door samen door middel van heftig verbaal en lichamelijk geweld te pogen toegang tot de discotheek af te dwingen en zich daar niet van te distantiëren, had de broer volgens het Hof de aanmerkelijke kans aanvaard dat zijn broer hun gemeenschappelijk verlangen Bacchus binnen te komen kracht zou bij zetten door te schieten op de portier die deze door het ruitje in de deur van Bacchus zag, terwijl het te verwachten was dat zich achter die deur ook andere personen zouden bevinden.

Anders verliep het tot op heden in de Nijmeegse scooterzaak.<sup>16</sup> Het gaat in die zaak om twee mannen die van plan waren een gewapende overval te plegen op een hotel in Nijmegen. Nadat zij in de gaten kregen dat er politie aanwezig was, sloegen zij op de vlucht. Zij reden gezamenlijk op één scooter veel te hard door de straten, negeerden een rood verkeerslicht en raakten vervolgens een voetganger die daardoor kwam te overlijden. Nadat de rechtbank tot een veroordeling van één van hen kwam (als pleger), vernietigde het Hof die uitspraak en sprak het de mannen vrij van zowel plegen als medeplegen. Het Hof kon namelijk niet vaststellen wie van de mannen achter het stuur zat. Bovendien kon volgens het Hof niet worden vastgesteld dat sprake was van overleg of bewuste samenwerking tussen de bestuurder en bijrijder. Van de bijrijder kon naar het oordeel van het hof niet worden gezegd dat hij de scooter had bestuurd en kon evenmin worden vastgesteld dat hij invloed heeft gehad op de wijze van rijden van de bestuurder. Van volstreekte inwisselbaarheid van de rollen van bestuurder en bijrijder is dan geen sprake. Het Hof overwoog in zijn uitspraak dat de uitkomst 'onbevredigend' is, aangezien volgens het Hof wel vaststond dat de verdachten de voetganger hadden doodgereden. De Hoge Raad oordeelde in cassatie dat geenszins is uitgesloten dat de voor het medeplegen van dat misdrijf relevante samenwerking reeds bij de voorbereiding van de overval is ontstaan. 's Hofs oordeel was volgens de Hoge Raad onvoldoende gemotiveerd zodat hij de uitspraak van het hof vernietigde en de zaak verwees. De Roos wees erop dat A-G Knigge dat in zijn conclusie voor dat arrest expliciteerde met de opmerking dat het ook mogelijk is dat de overhaaste, en vanuit een oogpunt van verkeersveiligheid onverantwoorde, vlucht op de scooter bij een onverhoopte betrapting door de politie als een reële mogelijkheid in het plan om het hotel te beroven besloten lag. Inmiddels heeft Hof Den Bosch deze zaak behandeld en kwam het wel tot het oordeel dat sprake was van medeplegen. De zaak ligt voor een tweede maal bij de Hoge Raad.

Vanwege de resterende spreektijd – waar Happé strikt de hand aan hield – beperkte De Roos zijn verdere inleiding tot de ontwikkelingen die zich na zijn eerder gememoreerde inleiding uit 2014 hebben voorgedaan. Meest relevant is het arrest dat de strafkamer van de Hoge Raad op 2 december 2014 wees.<sup>17</sup> Daarin wordt een duidelijke afbakening gegeven van de deelnemingsvarianten medeplegen en medeplichtigheid. Meer in het bijzonder voor de gevallen waarin het medeplegen niet

---

<sup>16</sup> Deze procedure loopt nog. Laatstelijk oordeelde Hof Den Bosch: Hof Den Bosch 20 juni 2016, nr. 20-000075-14, ECLI:NLGHSHE:2016:2428, NJ 2016, 350.

<sup>17</sup> HR 2 december 2014, nr. 12/04062, ECLI:NL:HR:2014:3474, NJ 2015/390 m.nt. Mevis.

bestaat in een gezamenlijke uitvoering. Het arrest leest volgens De Roos als een handboek, daarbij refererend aan het standaardwerk van een van de raadsheren<sup>18</sup> die bij dat arrest in de zetel zat. Nieuw is met name de extra motiveringsplicht die geldt indien geen sprake is van een gezamenlijke uitvoering. Ook volgt volgens De Roos uit het arrest dat niet te veel belang aan het niet-distantiëren moet worden toegekend. Het kan immers voorkomen dat de feiten zich te snel voltrekken zodat distantiëren niet mogelijk is. Gemaand om omwille van de tijd tot een afronding te komen, wees De Roos ten slotte op de handhaving door de Hoge Raad van de lijn die met het arrest van 2 december 2014 is uitgezet.<sup>19</sup>

Voordat werd overgegaan naar de tweede inleiding van de dag, werd vanuit de zaal de vraag gesteld of steeds een pleger is vereist om een medepleger te kunnen aanwijzen. Volgens De Roos hoeft dat niet noodzakelijkerwijs het geval te zijn; dogmatisch is het ook toegestaan om drie medeplegers aan te wijzen. Wel is vereist dat komt vast te staan dat zij allemaal daadwerkelijk hebben aangesloten bij het strafbare feit. De Roos refereerde daarbij aan de zogenaamde *Nomads*-zaak,<sup>20</sup> waarin plegen of medeplegen niet bewezen kon worden geacht omdat – anders dan in de Nijmeegse scooterzaak – niets met zekerheid kon worden vastgesteld omtrent de betrokkenheid van de verdachten bij de strafbare feiten. In zijn slotoverweging stelde Hof Amsterdam ten overvloede dat ook als het hof buiten twijfel zou achten dat de strafbare gedragingen in aanwezigheid van nagenoeg alle verdachten zouden hebben plaatsgevonden, dan nog kan niet worden vastgesteld wie van de verdachten zich al dan niet heeft aangesloten bij de strafbare feiten.

### **3. Leenders: Faciliterende beroepsbeoefenaren als medepleger(s)/mededader(s)**

Vervolgens was het aan mr. Vincent Leenders om een inleiding te verzorgen vanuit het perspectief van het Functioneel Parket.<sup>21</sup> Leenders merkte vooraf bij wijze van grap op dat zijn inleiding goed paste in de opbouw van de dag, waarbij het algemene kader van De Roos zou worden ingevuld met ‘de chagrijnige blik van het Openbaar Ministerie’ om vervolgens af te sluiten met een meer positieve advocatuurlijke benadering door De Bont. Leenders kent de Vereniging nog van zijn tijd als fiscalist en typeerde de geschriften van de Vereniging als erudiete en indrukwekkende boekwerken die de fiscalist die werkzaam is in de praktijk de mogelijkheid bieden om ook los van de waan van de dag met de fiscaliteit bezig te zijn. Hij richtte nog een woord van dank aan de heer dr. André Kesteloo, die hem hielp structuur aan te brengen in zijn voordracht.

Leenders’ inleiding beperkte zich niet tot ‘fraudegevallen’ maar richtte zich op de faciliterende dienstverleners in breder perspectief. Dat kan niet los worden gezien van de rol van het Functioneel Parket, dat zich als onderdeel van het Openbaar Ministerie bezighoudt met strafrechtelijke handhaving op het gebied van financieel-economische criminaliteit, milieucriminaliteit, het afpakken van crimineel vermogen en bestrijding van witwassen. Het Functioneel Parket heeft tot missie om merkbaar en herkenbaar te opereren in de samenleving. Het gaat daarmee niet enkel om strafrechtelijke vervolging. Van de inzet van strafrecht moet namelijk een zo groot mogelijk maatschappelijk effect uitgaan. Daarmee wordt onder meer aanpak door beroepsorganisaties

---

<sup>18</sup> J. de Hullu, *Materieel strafrecht*, Deventer: Kluwer 2015.

<sup>19</sup> HR 15 november 2016, nr. 15/01000, ECLI:NL:HR:2016:2588, RvdW 2016/1191.

<sup>20</sup> Hof Amsterdam 15 juni 2007, nr. 23-002260-05, NJ 2009, 370 m.nt. Buruma.

<sup>21</sup> Plaatsvervangend hoofdofficier van justitie van het Functioneel parket van het Openbaar Ministerie.

gestimuleerd, bijvoorbeeld door aanscherping in het tuchtrecht. Op die manier kan vanuit meerdere hoeken op preventie wordt ingezet. Als voorbeeld noemde Leenders *Matchfixing*, waarbij de maatschappij beter af is met preventie.

Leenders ging vervolgens verder in op faciliterende beroepsbeoefenaren. Toegespitst op belastingen zijn dat met name dienstverleners wiens diensten in bepaalde omstandigheden verplicht dan wel vrijwillig worden afgenomen. Te denken valt aan advocaten, notarissen, accountants, belastingadviseurs, makelaars, trustkantoren, bankiers en vermogensbeheerders.<sup>22</sup> Zij kunnen in meerdere hoedanigheden strafrechtelijk handelen. Bijvoorbeeld als pleger, medepleger, doen pleger, uitlokker, medeplichtige, opdrachtgever, feitelijk leidinggever en deelnemer aan een criminele organisatie. In reactie op de inleiding van De Roos merkte Leenders op dat ook het doen plegen relevant blijft. Veel voorkomende strafbare feiten zijn de opzettelijk onjuiste belastingaangifte, valsheid in geschrift, (gewoonte)witwassen maar ook overige commune (WvSr) of bijzondere (WED) delicten.

Er wordt volgens Leenders niet per definitie uitgegaan van de slechte wil van de adviseurs. Facilitering van strafbaar handelen kan immers ook ongewild plaatsvinden. Bijvoorbeeld doordat de dienstverlener slechts betrokken is bij een klein onderdeel van de structuur die uiteindelijk voor strafbare doeleinden worden aangewend en daardoor het faciliterende karakter van zijn handelen in isolatie bezien niet had kunnen onderkennen. Ook kan het voorkomen dat de adviseur voor de gek wordt gehouden door zijn cliënt. Bovendien kan het voorkomen dat bepaalde beslissingen van de adviseur achteraf onjuist blijken. Bijvoorbeeld doordat de adviseur tot voortschrijdend inzicht komt. Het is volgens Leenders in dergelijke gevallen aan de adviseur om die onjuiste beslissing alsnog recht te zetten. Gedacht kan worden aan het doen van een Wwft-melding. Bij advocaten en notarissen kan 'rechtzetten' gecompliceerder zijn. Voor hen geldt immers een wettelijke geheimhoudingsplicht. Zij zullen volgens Leenders op zoek moeten naar alternatieve mogelijkheden om – achteraf gebleken – onjuistheden recht te zetten; bijvoorbeeld door in gesprek te treden met de cliënt of door overleg binnen de beroepsgroep. Het algemene uitgangspunt is in ieder geval dat als de inborst goed is, strafrecht niet snel aan de orde komt. Het is in dan veeleer aan de beroepsgroep om in te grijpen. Hij noemde als voorbeeld de accountants die bij de inzet van tuchtrecht grote stappen hebben gezet.

Toch is er ook nog een 'chagrijnige kant'. Die bestaat erin dat criminelen adviseurs nodig hebben om hun activiteiten te laten vermengen met de legale wereld. Er kan dus sprake zijn van een brugfunctie. Die functie kan zowel bedoeld als onbedoeld worden vervuld. Vanuit strafrechtelijke optiek moeten adviseurs daarom bedacht zijn op valsheid. Onder valsheid moet ook worden verstaan het creëren van een schijnwerkelijkheid. Bijvoorbeeld doordat een factuur wordt uitgereikt zonder dat er onderliggende diensten zijn. Leenders ging vervolgens in op de afweging die plaatsvindt bij de keuze voor inzet van het strafrecht. Dat proces bestaat er in hoofdlijnen uit dat een vermoeden van fiscale fraude aan de hand van vooraf vastgestelde criteria al dan niet wordt geselecteerd voor het afstemmingsoverleg waarin door vertegenwoordigers van het OM, de FIOD en de Belastingdienst wordt besloten of er een strafrechtelijk onderzoek zal plaatsvinden. Aspecten die daarbij meewegen zijn onder meer de bewijsbaarheid, de ernst van het feit en de bredere maatschappelijke context. Als bewust aan fraude wordt meegewerkt, is de keuze veelal zwart-wit. Ingeval van een lagere vorm van bewustheid, bijvoorbeeld het verwijtbaar niet doorvragen, kunnen ook andere modaliteiten

---

<sup>22</sup> In zijn PowerPointpresentatie maakt Leenders expliciet het voorbehoud dat zijn opsomming niet limitatief is bedoeld.

aangewezen zijn. Hij wijst op tuchtrechtelijke consequenties bij accountants en advocaten, die eruit kunnen bestaan dat iemand zijn beroep voor langere tijd niet meer mag uitvoeren. Dat kan een enorm belangrijk alternatief voor inzet van het strafrecht vormen. Bij belastingadviseurs is die ontwikkeling nog minder zichtbaar maar de discussie daarover vordert.

Als uiteindelijk wordt besloten dat tot vervolging wordt overgegaan, kunnen bij een bewezenverklaring verschillende sancties worden opgelegd. Die kunnen uiteenlopen van een geldboete tot gevangenisstraf. Bovendien kunnen aanvullende maatregelen of sancties worden opgelegd, waaronder een beroepsverbod, ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel of een schadevergoedingsmaatregel. Op landelijk niveau zijn door de afdelingen strafrecht van de rechtbanken en gerechtshoven oriëntatiepunten geformuleerd die kunnen dienen als aanbeveling en handreikingen bij de strafoplegging.<sup>23</sup> Die liegen er niet om; bij een benadelingsbedrag van € 1.000.000,- komt al een gevangenisstraf van twee jaar in beeld. Dat die straffen in de praktijk ook worden opgelegd, illustreerde Leenders aan de hand van een aantal voorbeelden uit de praktijk.<sup>24</sup>

#### **4. De Bont: Deelnemen aan boete-/strafrechtelijke feiten door de adviseur**

Het inhoudelijke deel van de middag werd afgesloten door prof. Guido de Bont.<sup>25</sup> Hij begon zijn inleiding met de kanttekening dat het beroep van belastingadviseur niet naadloos kan worden ingepast in het theoretisch kader zoals dat over een lange periode in het commune strafrecht tot stand is gekomen. Er is volgens De Bont een aantal 'typica', om met de woorden van wijlen Hans Hertoghs<sup>26</sup> te spreken, voor het beroep van de belastingadviseur die tot rare situaties kunnen leiden. Het meest pregnante 'typicum' is dat bij fiscale dienstverlening, aangiftewerkzaamheden in het bijzonder, nagenoeg altijd sprake zal zijn van een nauwe en bewuste samenwerking met de cliënt. Als er dan in die samenwerking iets fout is gegaan, ligt strafrechtelijke of boeterechtelijke aansprakelijkheid op de loer. De Bont wees in dat verband op het volgende citaat uit een boeterapport:

"Er is sprake van een langdurige, nauwe en bewuste samenwerking tussen u en X (en hun naar Y recht opgerichte vennootschappen). Die samenwerking vindt niet alleen plaats bij het opzetten van de structuur, maar ook bij de verdere uitvoering daarvan."

Naar de overtuiging van De Bont volgt uit dit citaat niet veel meer dan wat het beroep van (belasting)adviseur in essentie inhoudt: samenwerken doet een adviseur – als het goed is – altijd met zijn cliënten. Het zegt op zichzelf dus niets in het kader van de bestraffing. De vraag zou zich naar zijn mening moeten toespitsen op de vraag waarop de samenwerking was gericht. Pas wanneer met een onjuist oogmerk wordt samengespannen, zou de belastingadviseur in de gevarezone moeten komen. Het fair-play beginsel staat aan het vaststellen daarvan in boetezaken echter mogelijk in de weg.

De Bont pleit daarom voor een meer concrete afbakening van de taken en verantwoordelijkheden van een adviseur, en van wat een adviseur precies doet. Er zijn immers meerdere varianten denkbaar die ieder een afwijkende zorgplicht kennen. De Bont onderscheidt er in hoofdlijnen twee. In de eerste

---

<sup>23</sup> Zie de oriëntatiepunten voor straftoemeting en LOVS-afspraken.

<sup>24</sup> Hof Den Bosch 6 januari 2006, nr. 20-002038-03, ECLI:NL:GHSHE:2006:AU9266; Hof Amsterdam 27 februari 2015, nr. 23-000340-13, ECLI:NL:GHAMS:2015:633; Rb Gelderland 31 augustus 2016, nr. 05/980664-13, ECLI:NL:RBGEL:2016:4771; Rb Den Haag 20 december 2013, nr. 997571-10, ECLI:NL:RBDHA:2013:19.

<sup>25</sup> Hoogleraar formeel belastingrecht aan de Erasmus School of Law en advocaat bij De Bont Advocaten.

<sup>26</sup> Hans Hertoghs wordt ook wel beschouwd als een van de grondleggers van de Nederlandse fiscale advocatuur. Zie ook: G.J.M.E. de Bont, 'in memoriam', *WFR* 2016/101.

variant is de adviseur alleen een doorgeefluik. In dat geval heeft de adviseur geen andere rol dan het doorgeven en (fiscaal-)juridisch kwalificeren van de feiten. De juistheid van de door de cliënt aangedragen feiten hoeft niet te worden onderzocht; er is geen onderzoeksplicht. Deze opvatting staat haaks op het voorbeeld dat de staatssecretaris bij de totstandkoming van artikel 67o AWR gaf, namelijk dat voor het opleggen van een boete voldoende is dat de aangiftemedewerker kan 'worden verweten dat hij geen onderzoek heeft ingesteld naar de zakelijkheid van bepaalde betalingen'.<sup>27</sup> Dit impliceert een onderzoeksplicht. In de tweede variant draagt de adviseur dan ook verantwoordelijkheid voor de aangifte die via zijn kantoor wordt verzonden: zowel voor de juistheid van de feiten als voor de juridische duiding. De adviseur heeft als het ware een poortwachtersfunctie.

Daarmee rijst meteen de vraag hoever die onderzoeksplicht precies reikt. De Bont noemt het voorbeeld van een cliënt die zijn adviseur vertelt dat hij zijn auto niet voor privédoeleinden gebruikt. Is de adviseur dan gehouden de kilometeradministratie op te vragen en – in het verlengde daarvan – gehouden die administratie na te rekenen? De Bont leidt uit de jurisprudentie van de Hoge Raad af dat de belastingkamer bij het nalaten van onderzoek niet snel voorwaardelijk opzet aanneemt.<sup>28</sup>

Anders is dat bij de jurisprudentie van de strafkamer. De Bont merkte op dat de strafkamer van de Hoge Raad eerder (voorwaardelijk) opzet lijkt aan te nemen dan de belastingkamer. Illustratief is wat hem betreft de strafzaak jegens een juwelier die geen nader onderzoek had gedaan naar de identiteit van zijn kopers, zodat de verkoopfacturen op naam van personen werden gesteld die niet werkelijk de kopers van de horloges waren. Hof Den Bosch oordeelde dat de verdachte daarmee ook bewust de aanmerkelijke kans had aanvaard dat over de leveringen ten onrechte het 0% btw-tarief werd toegepast en aldus dat onjuiste aangiften voor de omzetbelasting werden gedaan. Deze uitspraak hield in cassatie stand.<sup>29</sup> A-G Vellinga concludeerde in zijn conclusie voor het arrest 'dat onder omstandigheden het bewust aanvaarden van een aanmerkelijke kans kan zijn gelegen in het achterwege laten van toezicht of onderzoek dat van de verdachte in de omstandigheden van het geval mocht worden verwacht'.<sup>30</sup> De Bont constateerde dat, toegepast op de belastingadviseur, de strafkamer naar de tweede variant neigt. De onderzoeksplicht lijkt volgens De Bont ook te gelden voor fiscale advisering. Hij wees in dat kader op een overweging van Hof Amsterdam waarbij het Hof een normatief element introduceert voor een geslaagd beroep op het pleitbaar standpunt, namelijk dat de adviseur adequaat onderzoek naar de feiten moet uitvoeren waarop de pleitbaarheid van het standpunt kan worden gefundeerd.<sup>31</sup> Een pleitbaar-standpuntverweer zou in dat geval alleen kans van slagen hebben als de adviseur ook daadwerkelijk onderzoek heeft gedaan. De vraag blijft ook dan hoever de adviseur in de praktijk moet gaan en – als geen afdoende antwoorden worden gegeven – wat de adviseur dan moet doen. Moet hij zijn cliënt er uit gooien of een aangifte weigeren in te dienen? De Bont zijn ervaring was dat dat bij veel belastingadviseurs nog steeds 'not done' is.

---

<sup>27</sup> *Kamerstukken I* 2013/14, 33 752, nr. D (MvA), p. 44.

<sup>28</sup> HR 31 mei 2013, nr. 12/01060, ECLI:NL:HR:2013:BY7673, BNB 2013/192 m.nt. Van Eijnsden en HR 30 september 2011, nr. 10/01297, ECLI:NL:HR:2011:BT5846, BNB 2012/13 m.nt. Van Eijnsden.

<sup>29</sup> HR 4 december 2012, nr. 11/00020, ECLI:NL:HR:2012:BY2275, *RvdW* 2013/22.

<sup>30</sup> Conclusie voor HR 4 december 2012, 11/00020, ECLI:NL:PHR:2012:BY2275.

<sup>31</sup> Hof Amsterdam 7 juli 2011, nr. 23-000628-09, ECLI:NL:GHAMS:2011:BR0739, *FutD* 2011/1677: Geen pleitbaar standpunt 'indien die belastingadviseur, in aanmerking genomen de van hem te verwachten deskundigheid, na adequaat onderzoek van de feiten die hem bekend zijn of redelijkerwijs bekend hadden kunnen zijn, redelijkerwijs zozeer heeft moeten twifelen aan de juistheid van dat standpunt dat hij dat standpunt niet, althans niet zonder meer, voor juist mocht houden.'

Een ander element dat de positie van de belastingadviseur raakt, is dat hij het feitencolplex ook kan beïnvloeden. De Bont wees op de zogenoemde Feyenoord-casus waarbij een transfer van een voetballspeler fiscaal zo gunstig mogelijk werd vormgegeven. Daarbij werd niet gekozen voor de 'variant' waarbij tekengeld aan die speler werd betaald, maar werd een (hogere) transfersom overeengekomen, waarna de verkopende club een deel daarvan (op basis van een reeds bestaand arbeidscontract) aan de betreffende speler (door)betaalde. Feyenoord en haar bestuursvoorzitter werden vervolgens vervolgd voor belastingfraude: zij zouden verkapt tekengeld hebben betaald zonder daarover in Nederland loonbelasting af te dragen. Na een lange procedure werden zowel Feyenoord als haar bestuursvoorzitter vrijgesproken.<sup>32</sup> De Bont vroeg zich hardop af wat in dit voorbeeld de maatschappelijke 'realiteit' moet zijn omdat aangenomen wordt dat die ten grondslag zou moeten liggen aan de heffing. Het verschil tussen belastingontduiking en -ontwijking is daarmee niet altijd even duidelijk. In beide gevallen is het opzet gericht op minimalisatie van belastingopdracht. Het verschil is gelegen in het streven om te handelen in strijd met (fraude) of binnen de grenzen van (fraus legis) de wet. Dit onderscheid zal volgens De Bont een thema worden voor de komende jaren. Hij sprak daarbij de hoop uit dat de discussie daaromtrent in het fiscale domein zal worden gevoerd, in plaats van het strafrechtelijke. Volstrekt ethisch verwerpelijk handelen brengt immers nog geen strafrechtelijk verwijtbaar handelen met zich.

Tot slot stond De Bont nog stil bij de straftoemeting ingeval van strafrechtelijke vervolging van een belastingadviseur. Hij merkte op dat de strafkamer van de Hoge Raad vindt dat adviseurs belangrijke verantwoordelijkheden hebben. De Belastingdienst zou op hun aangiften moeten kunnen vertrouwen. Het beschamen van dat vertrouwen zou dan strafverzwarend werken. Hetzelfde geldt bij de straftoemeting bij fiscale boeten. Bij de totstandkoming van de vierde tranche Awb zou zijn gewezen op bepaalde kwaliteiten zoals dat een belastingadviseur lid is van een brancheorganisatie of te boek staat als 'gerenommeerd'. *A contrario* zou de fiscaal adviserende onbenul een lagere straf moeten krijgen. Naar de overtuiging van De Bont zouden dit dan ook geen relevante argumenten mogen zijn. Slechts de voorbeeldfunctie zou strafverzwarend mogen werken.

## 5. Plenaire discussie

Na de inleidingen van De Roos, Leenders en De Bont, werd plenair een aantal stellingen behandeld. Zo werd allereerst gediscussieerd over de vraag of van alle hiervoor genoemde deelnemingsvormen alleen het medeplegen en de medeplichtigheid nog praktische betekenis hebben. Leenders refereerde aan zijn eerdere opmerking dat het doen plegen in fiscale straf- en boetezaken een belangrijker rol kan gaan innemen. Bijvoorbeeld in de gevallen waarin degene die de kwaliteit van belastingplichtige bezit, geen verwijt kan worden gemaakt. De Roos beaamde dat, maar constateerde dat die deelnemingsvariant in het commune strafrecht vooralsnog nauwelijks voorkomt. Vanuit de zaal werd de vraag gesteld wat een adviseur moet doen als hij wordt geconfronteerd met een inkomensbestanddeel dat door contractspartijen (bijvoorbeeld een belastingplichtige en zijn verzekeraar) op een bepaalde (onbelaste) wijze wordt gekwalificeerd terwijl de adviseur daar anders tegen aan kijkt. De Bont stelde dat hij (als hij überhaupt nog adviseur zou durven zijn) die aangifte niet op de door de cliënt gestelde wijze zou indienen. Als er al voor wordt gekozen het standpunt van de cliënt te volgen, dan verdient het in dergelijke gevallen de voorkeur dat expliciet en gelijktijdig met de aangifte aan de inspecteur kenbaar te maken. Een andere mogelijkheid is om het

---

<sup>32</sup> HR 19 december 2006, nr. 03530/05, ECLI:NL:HR:2006:AY8984, *FutD* 2007/0014.



inkomensbestanddeel in de aangifte op te nemen maar vervolgens overeenkomstig het standpunt van de cliënt een bezwaarschrift tegen de aanslag in te dienen.

Ook werd gediscussieerd over de vraag welk belang bij de adviseur voorop dient te staan. Is dat het belang van de samenleving of dat van de klant? Een aantal van de aanwezigen betoogde dat de adviseur slechts het belang van zijn cliënt dient en dat het overheidsapparaat de samenleving dient te dienen. Men was het er echter over eens dat die belangen niet per definitie tegenover elkaar staan. De cliënt zal er immers belang bij hebben om zich binnen de kaders van de, door het overheidsapparaat gestelde, regelgeving te bewegen. Anderzijds wees Leenders erop dat lastige situaties kunnen ontstaan indien de klant de adviseur opzettelijk onjuist heeft voorgelicht. De adviseur moet dan achteraf constateren dat de belangen van de klant en die van de samenleving in dat geval wel tegenover elkaar staan. Volgens Leenders zou de adviseur daar dan iets mee moeten, bijvoorbeeld door daar alsnog melding van te maken. Daarmee ontstond direct een levendige discussie over de betekenis van de geheimhoudingsplicht en het verschoningsrecht in belastingzaken. De voorstanders voor uitbreiding van het verschoningsrecht naar belastingadviseurs wezen erop dat klanten hun adviseur alleen volledig en juist zullen informeren indien zij vrijuit kunnen spreken. De tegenstanders wezen erop dat de adviseur in eerste instantie verantwoordelijk is voor een juiste rechtsbedeling. In zoverre zou het belang van de samenleving prevaleren. Happé merkte op dat de gedragsregels hier wellicht als basis kunnen dienen. Van adviseurs wordt immers verwacht dat zij hun beroep naar eer en waardigheid uitoefenen. Daarmee is echter nog geen harde regel gegeven.

Met de laatste stelling van de dag werd de vraag opgeworpen of de adviseur die een fout maakt, zwaarder gestraft moet worden. De stelling luidde: 'Bij de strafmaat zou het niet ter zake moeten doen of de adviseur lid is van een brancheorganisatie'. Ook hier was een tweedeling zichtbaar. Degenen die zich niet in de stelling konden vinden, wezen erop dat het lidmaatschap van een brancheorganisatie ook wel wordt gepresenteerd als kwaliteitskeurmerk. Daar staat dan tegenover dat misslagen die adviseur zwaarder moeten kunnen worden aangerekend. Voorstanders van de stelling meenden dat niet valt in te zien waarom een adviseur die lid is van een brancheorganisatie strenger gestraft moet worden dan een adviseur die overigens vergelijkbaar is qua kennis en kunde. Het lidmaatschap zou slechts tot zwaardere straffen moeten kunnen leiden doordat de adviseur ook tuchtrechtelijk kan worden aangepakt.

## **6. En toen de borrel..**

Nadat de plenaire discussie tot een einde was gekomen, gaf Happé voor een laatste maal de gelegenheid om prangende vragen te stellen. De overige vragen konden worden bewaard tot de borrel, want, zoals vaak het geval is, was ook tijdens de borrel voor de aanwezigen nog ruim de gelegenheid om van gedachten te wisselen.