

Aan wie kan een bestuurlijke boete worden opgelegd?

Bespreking van het rapport van de Commissie ‘Aan wie kan een bestuurlijke boete worden opgelegd?’

## **1. Opening door de voorzitter**

*Mr. J.W. van den Berge*

Dames en heren. Het bestuur van de vereniging heeft prof. Feteris in 2006 gevraagd of de bestuurlijke boete geen interessant onderwerp zou zijn voor een commissie. Wij waren heel blij dat hij die opdracht wilde aanvaarden. Wij zijn nog blijer dat zijn commissie in staat bleek in heel korte tijd een rapport te vervaardigen. Dat rapport is de leidraad voor de discussie van vanmiddag. Om degenen die het rapport misschien nog niet helemaal hebben gelezen de gelegenheid te geven bij te tanken, geef ik het woord aan prof. Feteris voor een korte inleiding.

## 2. Inleiding door de voorzitter van de commissie

*Prof.dr. M.W.C. Feteris*

Dames en heren. Vandaag zullen wij een debat hebben over een onderdeel van het fiscale boeterecht. Waarom die boetes er zijn is duidelijk: sommige mensen doen het zwart. Het is daarom zeer toepasselijk dat wij vanmiddag bijeenkomen in Sociëteit De Witte. Namens de commissie heb ik de eer om een korte inleiding te houden. Wij hebben ons beperkt tot een deel van het boeterecht, namelijk tot de vraag aan wie de Belastingdienst een bestuurlijke boete kan opleggen. Tot op heden heeft die vraag eigenlijk nauwelijks aanleiding gegeven tot discussie. Het fiscale recht is wat dat betreft redelijk rechttoe rechtaan. De boete is meestal gekoppeld aan de belastingaanslag. De boete wordt dan ook opgelegd aan de belastingplichtige. Daarmee is wat de persoon betreft de kous af.

Daarin gaat verandering komen met de Vierde tranche van de Awb, die naar verwachting op 1 juli van dit jaar in werking treedt. Die Vierde tranche maakt het mogelijk dat ook een boete wordt opgelegd aan iemand anders dan de belastingplichtige. Dat kan zijn een medepleger van een beboetbaar feit, een rechtspersoon of iemand die opdracht of feitelijk leiding heeft gegeven aan een beboetbaar feit. Wij hebben in het rapport onderzocht welke knelpunten die nieuwe regeling zou kunnen oproepen en welke beleidsmatige keuzes zij vergt van de Belastingdienst, die nieuwe bevoegdheden krijgt. Wij hebben ook geprobeerd daarvoor een oplossingsrichting aan te geven en, waar dat concreet mogelijk was, aanbevelingen te doen.

Ik ga ervan uit dat u allen het rapport tot en met de aanbevelingen meteen nadat het op de website van de vereniging is geplaatst hebt gelezen, maar dat is alweer enige maanden geleden. Daarom is het wellicht handig om even uw geheugen op te frissen. Ik wil in het kort onze belangrijkste bevindingen weergeven.

Wij zien om te beginnen complicaties als het gaat om beboeting van een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting. De moedervenootschap moet aangifte doen, maar hoe zit het als daarbij een fout wordt gemaakt die uitsluitend is te wijten aan de dochtervenootschap in de fiscale eenheid? Naar onze inschatting is het niet mogelijk daarvoor een boete op te leggen ten name van de moeder, die immers niets te verwijten valt. Dat zo zijnde, is het ook niet mogelijk de dochter te beboeten als medepleger, eenvoudigweg omdat er geen beboetbaar feit is begaan. Wij vinden dat een onwenselijke situatie. Onze suggestie is, door wetswijziging mogelijk te maken dat in zo'n geval aan de schuldige dochter van de fiscale eenheid een eigen boete kan worden opgelegd.

Het is naar onze inschatting wezenlijk anders bij de fiscale eenheid voor de btw, die formeelrechtelijk wat anders geregeld is. De belastingplichtige is daar de eenheid, de combinatie. De aanslag en de eventuele boete worden opgelegd aan de combinatie. Het is dan vervolgens naar onze inschatting ook mogelijk dat aan onderdelen van de combinatie onder de Vierde tranche een boete wordt opgelegd als medepleger, indien zij verwijtbaar hebben gehandeld. Daarom zien wij geen noodzaak om op dit gebied aanbevelingen voor wetswijziging te doen, zoals wij die wel doen voor de fiscale eenheid vennootschapsbelasting.

Er zijn grenzen gesteld aan het mede plegen van vergrijpen. In het licht van strafrechtelijke jurisprudentie moet naar het oordeel van de commissie worden aangenomen dat pas van mede plegen sprake kan zijn als de belastingplichtige zelf met opzet of grove schuld heeft gehandeld. Anders is er geen beboetbaar feit en valt er niets mede te plegen. Volgens recente rechtspraak van de Hoge Raad mag eventuele opzet of grove schuld van een belastingadviseur niet worden toegerekend aan de belastingplichtige. Als je die twee gegevens met elkaar combineert, is de conclusie dat in de situatie waarin de adviseur een ernstige fout maakt, maar de cliënt, de belastingplichtige, niets valt te verwijten, de belastingplichtige niet beboetbaar is, omdat er geen beboetbaar feit is en de adviseur ook niet beboetbaar is, omdat er geen sprake is van mede plegen. Dat is nu al zo. Medeplegers kunnen nu überhaupt niet beboet worden. Naar ons oordeel blijft het onder de Vierde tranche zo, omdat de adviseur geen medepleger is van een beboetbaar feit. Er is in de literatuur wel gesuggereerd dat dit een gat zou slaan in de rechtshandhaving, maar daar plaatsen wij vraagtekens bij. Wij vragen ons af of hier echt een groot gat in de rechtshandhaving wordt geslagen. Onze aanbeveling is dan ook om eerst maar af te wachten en te zien of in de praktijk inderdaad blijkt dat hier een groot gat is geslagen, voordat tot een, naar onze inschatting toch vrij ingrijpende, wetswijziging zou moeten worden overgegaan.

Het volgende onderwerp is de aansprakelijkheid van derden voor bestuurlijke boetes. Onze aanbeveling is om die na invoering van de Vierde tranche af te schaffen. Wij vinden dat die maatregel onvoldoende gericht is om een effectieve bestraffing van schuldigen te geven. Bovendien wordt het onder de Vierde tranche mogelijk om medeplegers en feitelijk leidinggevenden rechtstreeks te beboeten. Dat is veel effectiever. Het overlapt voor een groot deel de aansprakelijkheid voor boetes. Die heeft naar ons oordeel onvoldoende toegevoegde waarde.

Er is vastgesteld dat de Belastingdienst onder de Vierde tranche ook beleid zal moeten gaan ontwikkelen voor de strafmaat bij boetes die aan derden worden opgelegd, aan medeplegers en feitelijk leidinggevenden. Het lijkt ons dat die beleidsregels ten minste aandachtspunten moeten geven voor de strafmaat. Vaste regels geven wordt waarschijnlijk wat lastiger. Wij zijn van oordeel dat het bedrag van de ontdoken belasting daarbij geen

prominente rol zou moeten vervullen, in ieder geval niet zo'n overheersende rol als momenteel het geval is bij de beboeting van de belastingplichtige zelf. De Belastingdienst zal ook keuzes moeten gaan maken hoe ruim hij de nieuwe bevoegdheid om derden te beboeten wil gaan inzetten. De commissie vindt dat er al diverse instrumenten bestaan om correct gedrag van derden, zoals belastingadviseurs, te bereiken. Wij bepleiten daarom in het algemeen dat de Belastingdienst terughoudend gebruik gaat maken van de nieuwe bevoegdheden, alleen als dat toegevoegde waarde heeft ten opzichte van de reeds bestaande instrumenten. Wij constateren overigens dat ook de wetsgeschiedenis aanwijzingen geeft voor een terughoudend gebruik van de nieuwe bevoegdheden.

Ik noemde al de belastingadviseurs, die onder omstandigheden als medepleger kunnen worden aangemerkt. Er is alleen wel een probleem hoe de inspecteur de daarvoor vereiste informatie krijgt. Bijvoorbeeld het fair play-beginsel roept hier vragen en complicaties op. De reikwijdte van dit beginsel is nog niet uitgekristalliseerd. Daar is nog discussie over mogelijk. Niettemin pleiten wij ervoor dat de Belastingdienst geen inzage in fiscale adviezen vraagt met het doel adviseurs te kunnen bestraffen.

Entiteiten hebben niet altijd het eeuwige leven. Zij kunnen ophouden te bestaan. Hoe zit het daar dan met de mogelijkheden tot beboeting? Naar huidig recht, heeft de Hoge Raad gezegd, kan over de tijd dat de entiteit wel bestond ook na haar einde een aanslag worden opgelegd en onder omstandigheden ook een boete. Onder de Vierde tranche van de Awb pleiten wij ervoor een andere lijn te volgen, namelijk de lijn die de strafrechter volgt. Die komt erop neer dat als een rechtspersoon niet meer bestaat die ook niet meer bestraft kan worden. Er hoeft geen gat te vallen, want de leidinggevenden en de medeplegers kunnen onder de Vierde tranche wel beboet worden. Er zit een zeker risico in dat er verdwijntrucs worden toegepast, via een juridische fusie of een juridische splitsing. Het zou ons echter te ver gaan daar een heel specifieke anti-misbruikbepaling voor te treffen. Dat zou dan niet alleen in het fiscale moeten, maar ook in het algemeen bestuursrecht en, als je consequent bent, eigenlijk ook nog in het strafrecht. Bovendien blijft het mogelijk leidinggevenden en medeplegers te straffen. Wij houden het zeker ook voor mogelijk dat in geval van misbruik de rechter zal toestaan dat een aanslag met boete ook aan de verkrijgende, nog steeds bestaande rechtspersoon wordt opgelegd.

Vervolgens signaleren wij een aantal processuele vragen wanneer hetzelfde feitencomplex aanleiding geeft tot aanslagen plus boetes bij de belastingplichtige en bovendien tot boetes bij een of meer derden, zoals medeplegers. Het zijn formeel beslissingen die los van elkaar staan. De rechter zal ze zelfstandig moeten beoordelen. Wij vinden dan ook dat een derde die een boete heeft gekregen andere verweren kan en mag voeren dan de belastingplichtige zelf, die vanwege hetzelfde feitencomplex een aanslag en misschien ook een boete heeft gekregen. En andersom mag de belastingplichtige naar ons

oordeel zelfstandig een verweer plegen, zonder gebonden te zijn aan wat een derde tegen aanslag en boete inbrengt. Maar wat moet er gebeuren als bij een van de betrokkenen komt vast te staan dat er überhaupt geen belasting verschuldigd was of dat de belastingschuld lager was dan waar de belastinginspecteur bij de ander van was uitgegaan? Wij zouden het dan, hoewel het formeel verschillende beslissingen zijn, wel zo redelijk vinden dat de een kan profiteren van de gunstige beslissing die bij de ander is bereikt. Waar nodig zou de inspecteur dat kunnen realiseren door de aanslag of boete ambtshalve te verminderen.

Een laatste punt is dat de beboeting van derden niet per se synchroon hoeft te lopen met de aanslagregeling en eventuele boete bij de belastingplichtige zelf. Dat is niet altijd uitvoerbaar. Soms wordt het bij de een eerder ontdekt dan bij de ander, maar waar het mogelijk is, is het wel wenselijk dat het synchroon gebeurt. Dan kunnen de beslissingen op elkaar afgestemd worden. Dat zou bijvoorbeeld kunnen worden bereikt doordat één ambtenaar beslist over de zaken van alle betrokkenen, belastingplichtigen en medeplegers, bij één feitencomplex. Coördinatie zou ook bereikt kunnen worden doordat verschillende ambtenaren voor verschillende personen beslissingen nemen, maar wel onderling overleg plegen om de beslissingen op elkaar af te stemmen. Dat is eigenlijk meer een organisatorische kwestie. Tot slot vinden wij dat de rechter waar dat mogelijk is zou moeten streven naar een gelijktijdige en gecoördineerde behandeling van dit soort samenhangende zaken.

### **3. Debat**

De voorzitter *mr. J.W. van den Berge*

Het programma van vanmiddag hield aanvankelijk in dat na de inleiding door de heer Feteris het woord zou zijn aan drie uitgenodigde debaters, mr. D.G. Barmantlo, van KPMG Meijburg & Co., drs. E. Poelmann, werkzaam bij de Belastingdienst en de heer mr. P. van der Wal, werkzaam bij de arrondissementsrechtbank Leeuwarden. De laatste is helaas door ziekte verhinderd. Zijn bijdrage zal worden ingebracht door de heer Barmantlo. Het woord is nu eerst aan de heer Poelmann.

*Drs. E. Poelmann*

Mijnheer de Voorzitter, dames en heren. Ik voel mij vrij om vrijuit te praten. Ik sta aangekondigd als medewerker Belastingdienst Grote Ondernemingen Amstelveen. Ik zou zeggen: ziet u mij maar te vinden.

In deze vergadering bespreken wij het rapport van, om het maar samen te vatten, de commissie-Feteris. Ik voel mij vereerd het rapport kort van enig commentaar te mogen voorzien. Ook moet mij van het hart dat het mij deugd doet dat de Vereniging voor Belastingwetenschap door middel van het nu te bespreken rapport het formele recht weer eens in het vizier heeft en ik hoop dat dat niet tijdelijk is. Gezien de ontwikkelingen in de rechtspraak en op wetgevend terrein meen ik dat er ook aanleiding is dat vizier wat langer op scherp te houden. Verder moet de commissie worden gecompimenteerd met het rapport zelf. Ofschoon het mijn rol is enige kritische kanttekeningen te plaatsen, spreek ik mijn oprechte waardering uit voor de prestatie van de commissie. Het rapport werkt zonder enige twijfel als broodnodige katalysator in de gedachtevorming rondom de problematiek van het mede plegen.

Ten aanzien van het rapport overheersen bij mij vragen ten aanzien van de verhouding tussen de AWR en de Awb. Iets scherper geformuleerd: de commissie doet in haar rapport een aantal keuzen, waarbij ik mij afvraag wat de onderliggende waarde(n) voor die keuzen zijn geweest. Als ik mij een prikkelende opmerking mag veroorloven: de karikaturale opmerkingen van een lid van de commissie in het Financieele Dagblad van 24 januari jl. dat de fiscus 'niet goed is toegerust' voor het beboeten van de belastingadviseur en dat de fiscus bij substantiële correcties 'min of meer automatisch' beboet, mogen een verklaring zijn voor het opmerkelijke ontbreken van de fiscus in de commissie, maar zij verklaren nog niet de in het rapport gedane keuzen.

Ik zal mijn vraag aan de hand van een voorbeeld illustreren. In het rapport wordt geadviseerd dat aansprakelijkstelling voor boetes kan vervallen nadat de Vierde tranche is ingevoerd. De kern van de motivering van die keuze is dat de commissie meent dat de wetgever zou hebben gekozen voor een stelsel waarin het opleggen van vergrijpboetes aan derden een vrij streng individueel verwijt vereist. Afgezien van het feit dat het opleggen van vergrijpboetes aan derden niet gelijk is aan het opleggen van vergrijpboetes aan medeplegers en afgezien van het feit dat uit de parlementaire behandeling van de Vierde tranche (nog) niet blijkt dat de regering de bedoeling heeft om deze aansprakelijkstelling te laten vervallen, geldt de voorwaarde van het persoonlijke verwijt echter evenzeer voor de aansprakelijkstelling, zoals de Hoge Raad in BNB 1997/225 heeft beslist. Naar mijn mening sluit aansprakelijkstelling in het algemeen ook meer aan bij plegen dan bij mede plegen. Ik vind aldus dat het argument van de commissie dit verstrekkende voorstel niet kan dragen.



Wel meen ik dat de fiscus bij samenloop van aansprakelijkstelling en beboeting wegens mede plegen een keuze moet doen. Je kunt het als humor zien dat aansprakelijkstelling kan samenlopen met een boete voor mede plegen maar dat lijkt mij te ver gaan.

Het bestaan van de Awb betekent m.i. niet dat er geen plaats meer is voor formeel belastingrecht, waartoe ik dan nu even voor het gemak ook het invorderingsrecht reken. Ik vind dat de vraagstelling van de commissie dan ook aanleiding had moeten zijn om een aanzet te geven tot een herbezinning op het onderhavige speelveld. De commissie gaat zelf ook in op bijvoorbeeld rechtsbeschermende aspecten. Ik meen dat dat breder had gekund. Maar als ik

- de due diligence-arresten en de bij de Hoge Raad aanhangige art. 8:42 Awb-problematiek,
- de toerekeningsarresten en de nu te bespreken medeplegerwetgeving
- en de beslissing van het EHRM in de Jussila-casus

in samenhang bezie, is het voor mij duidelijk dat er ook andere vraagtekens kunnen worden gezet bij het evenwicht van het speelveld. Alleen al het Jussila-oordeel van het EHRM roept die vraag op, want daar waar de Hoge Raad recentelijk in de toerekeningsarresten de nadruk op het strafrecht heeft gelegd, oordeelde het EHRM vlak daarvoor in algemene bewoordingen in een andere richting. Wie weet wat er was gebeurd als dat EHRM-oordeel De Telegraaf had gehaald?

Als willekeurig voorbeeld van mogelijke gevolgen van evenwichtszoekende krachten noem ik de verwachting van De Korte, verwoord in Tribuut 2007/01, dat een ontwikkeling in gang zal worden gezet waarbij de advisering van de adviseur aan zijn cliënt in de openbaarheid dient te komen. Analoog aan mijn aantekening bij de toerekeningsarresten (zie HR 1 december 2006, nr. 40 369, FED 2007/43) vraag ik mij dan ook af of wij op dit moment genoeg stilstaan bij de mogelijke gevolgen. Samenvattend mis ik in het rapport, gezien voornoemde keuzen van de commissie, een voorzet in die richting.

Vervolgens wil ik enkele opmerkingen maken over paragraaf 8.3. Ik lees die paragraaf als een oproep tot een boete-inspecteur en zelfs een boeterechter, c.q. één boeterechter. Ik vraag mij echter af of dat, gegeven de door de commissie gevreesde afstemmingsproblemen bij de fiscus, proportioneel is. In de regel zal immers sprake zijn van enkele medeplegers per jaar: Zelfs bij landelijk gecoördineerde acties zal er niet snel sprake zijn van onoverzichtelijke en niet te coördineren situaties ten aanzien van de beboeting van de medepleger(s). Een wildgroei aan medeplegerboetes zie ik ook niet ontstaan. De bewijslast die op de inspecteur rust is immers zeer specifiek en de stukken en/of verklaringen die zijn benodigd om aan die bewijslast te voldoen liggen m.i. niet voor het oprapen. Dat laat onverlet, of misschien moet ik zeggen: juist daarom onderschrijf ik het pleidooi van de commissie op pagina 142 voor afstemming. Maar dan zie ik niet in wat er mis is met de praktijk zoals de staatssecretaris die in 1999 in antwoord op Kamervragen van

mevrouw De Vries heeft geschetst (TK 1998–1999, Aangangsel van de Handelingen, 1345) en waarin de boete-fraudecoördinator een centrale rol in het proces van beboeting speelt. Los van het feit dat uiteraard fatsoen en jurisprudentie tot coördinatie dwingen, denk ik dat de boete-fraudecoördinator als het gaat om de medepleger een belangwekkende rol zou kunnen c.q. moeten krijgen.

Het argument dat de commissie in dezen aan art. 3 AWR ontleent, deel ik niet. De staatssecretaris heeft inderdaad verwoord dat er geen zeventien bestuursorganen bestaan, maar dat slechts de inspecteur bestuursorgaan is (besluit van 7 juni 2003, nr. WDB2003/47M, V-N 2003/31.17). Zoals ik in het WFR (Het risico van een rechtsvraag, WFR 2003/995) heb verwoord, meen ik dat er daarentegen argumenten zijn voor het standpunt dat de regio's bestuursorganen zijn en inmiddels is gelijklopende rechtspraak bekend (Hof Arnhem 15 november 2007, nr. 06/00327, NTFR 2007/2140, waarbij de regionale toepassing van de meerderheidsregel zelfs in het nadeel werkte van belanghebbende. Vgl. de minder expliciete uitspraak – zij was ook enkelvoudig – van de rechtbank Breda 18 januari 2007, nr. AWB 06/2437, FED 2007/13, m.m.n.). Ik vind art. 3 AWR dus geen argument om tot landelijke concentratie te komen daar waar al afstemming is voorgeschreven.

Doorslaggevender vind ik echter dat als, zoals de commissie suggereert, 'één ambtenaar de zaken van alle personen die (mogelijk) bij een beboetbaar feit betrokken zijn (...) beoordeelt', er m.i. andere onwenselijke effecten zullen optreden. Afgezien van het feit dat beboeting individueel maatwerk is, zoals menig adviseur terecht direct zal willen waarborgen, meen ik dat het risico van tunnelvisie niet mag worden onderschat. Als immers één persoon landelijk verantwoordelijk wordt voor beboeting van medeplegers zal eenieder begrijpen dat het nogal belangrijk is wie dat dan is. Ik meen dat een dergelijke personificatie niet gewenst is. Laten wij de second of liever nog de tenth opinie koesteren. Ik herhaal dat deskundigheid, landelijke en regionale afstemming noodzakelijk zijn, maar ik meen dat voornoemde schets van de staatssecretaris daartoe voldoende mogelijkheden biedt.

Eén en ander geldt mutatis mutandis ook voor de coördinatie bij de belastingrechter. Wie wil het meningsvormende proces bij verschillende rechters missen? Ik in ieder geval niet. Ik vind het een kostbaar goed dat een beperkt aantal rechtbanken, op dit moment vijf, kunnen oordelen over bijvoorbeeld de art. 8:42 Awb-problematiek en meen dat dat proces ook het draagvlak voor de uiteindelijke uitkomst vergroot.

De commissie ziet nog een samenhang tussen het aantal medeplegerboetes en de bepleite concentratie. Ik denk dat het aantal boete-fraudecoördinatoren, ongeveer één per Belastingdienstkantoor, daartoe passend is. Ik zou zeker niet naar meer willen. Verder maakt de commissie in voetnoot 339 nog de vergelijking met de concentratie van fiscale fraudezaken bij het functionele parket van het OM. Terzijde merk ik op dat zowel het feit dat de Officier van Justitie een wettelijke positie in het proces van beboeting krijgt, als ook de

samenhang daarvan met art. 80, lid 2, AWR wat mij betreft meer aandacht hadden mogen krijgen dan nu in de una-via-paragraaf van het rapport is gebeurd.

De vergelijking met het functioneel parket vind ik ook prikkelend omdat m.i. daaruit blijkt dat het verschil tussen concentratie en coördinatie er toe doet. Coördinatie betekent, zoals ik hiervoor al heb betoogd, het risico van een niet te onderschatten dynamiek. Ik wijs daarvoor bijvoorbeeld op de in de literatuur bekritiseerde aspecten van de ATV-richtlijnen, waaronder het aspect van de “regionaal of landelijk een maatschappelijk aansprekende persoon”. Voor de Big four dus eerder een medeplegerboete dan voor medeplegers die werkzaam zijn bij kleinere advieskantoren? Vennoten eerder dan werknemers? Ik denk dat wij die richting niet op moeten willen. Samenvattend meen ik dat coördinatie via bijvoorbeeld de boete-fraudecoördinatoren, inclusief onderlinge afstemming binnen die groep, zeer wel aan de behoeften van de commissie kan voldoen.

*De voorzitter mr.J.W. van den Berge: Dank u wel, mijnheer Poelmann.*

Vervolgens verzoek ik de heer Barmantlo naar het spreekgestoelte te gaan en aan te geven wanneer hij zijn eigen mening verkondigt en wanneer hij namens de heer Van der Wal spreekt.

*Mr. D.G. Barmentlo*

Mijnheer de voorzitter, dames en heren. Ik sta vanmiddag voor u in twee gedaanten, namelijk die van de heer Van der Wal, die helaas wegens ziekte afwezig moet zijn, en die van mijzelf. De heer Van der Wal heeft zijn bijdrage aan het debat uitgeschreven en mij verzocht zijn bijdrage voor te lezen. Aldus kunnen de vergadering en de commissie kennis nemen van zijn gedachtegoed. Ik begin daarmee. Als ik in de eerste persoon enkelvoud spreek, moet u maar even de heer Van der Wal visualiseren, hoewel wij geen enkele fysieke gelijkenis hebben.

Mijnheer de voorzitter, dames en heren. In november 2005 ben ik – de heer Van der Wal dus – gepromoveerd bij de voorzitter van de commissie. In die tijd stuurde ik hem meestal mijn conceptproefschrift per hoofdstuk toe. Vaak kreeg ik zo'n hoofdstuk per kerende post weer terug, stevast voorzien van allerhande opmerkingen, meestal zeer relevant en altijd vrij gedetailleerd. Ik heb toen stiekem wel eens gedacht: misschien komt er later een dag dat ik iets over zijn pennenvruchten mag zeggen ... Welnu, nu die dag is gekomen zit ik er behoorlijk mee in mijn maag. Het voorliggende rapport is niet alleen zeer doorwrocht, maar ook nog eens goed leesbaar. En wat erger is, ik ben het goeddeels met de inhoud ervan eens. Niettemin geeft het rapport mij – na enig zoeken – aanleiding om bij een aantal van de behandelde deelontwerpen een paar opmerkingen te maken.

Allereerst is er een technische kwestie. Ik ga er daarbij, net als de commissie, van uit dat bij de invoering van de Vierde tranche Awb de verwijzing naar artikel 51 Sr. wordt hersteld. De commissie (blz. 26) is van mening dat de Hoge Raad in het toerekeningsarrest van 1 december 2006 is teruggekomen van BNB 1988/298. De Hoge Raad zou in het fiscale boeterecht de IJzerdraadcriteria van toepassing achten, zonder dat daarvoor een expliciete verwijzing in de fiscale regelgeving nodig is. (blz. 20). Ik waag dat te betwijfelen. De Hoge Raad overweegt in het toerekeningsarrest ten aanzien van de IJzerdraadcriteria alleen maar dat opzet en grove schuld van iemand ook in het fiscale boeterecht niet langer aan een ander kunnen worden toegerekend. Ik lees er niet in dat de strafrechtelijke regels ten aanzien van de toerekening van fysieke gedragingen voortaan ook in het fiscale boeterecht van toepassing zouden zijn. De commissie stelt verderop in het rapport, op blz. 23, echter dat door de koppeling in de Awb met artikel 51 Sr. De IJzerdraadcriteria in het fiscale boeterecht van toepassing zouden zijn. Ik begrijp, kortom, niet goed wat de commissie nu precies vindt.

Op blz. 17 van het rapport lees ik dat de commissie meent dat de Algemene wet bestuursrecht niet derogeeft aan de regeling in de *lex specialis*, de AWR. Dat is naar mijn mening terecht. De AWR bepaalt wie pleger is. Een fiscale eenheid voor de omzetbelasting bijvoorbeeld kan om die reden gewoon pleger zijn, hoewel zij geen rechtspersoon is. Vindt de commissie desondanks dat artikel 5.0.1 van het ontwerp toch een beperking inhoudt? Of bestaat die beperking, in haar visie, reeds nu? Als ik het goed lees, vindt de commissie namelijk dat, binnen de fiscale eenheid, op het niveau van de daarin verenigde personen moet worden gekeken of sprake is van persoonlijke verwijtbaarheid. Als, in het geval van een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting slechts een dochter, en dus niet de moeder, opzettelijk heeft gehandeld, zou de fiscale eenheid als geheel niet kunnen worden beboet (blz. 29). De commissie kijkt kennelijk naar de moeder als belastingplichtige en dus formeel, als pleger, en niet naar de fiscale eenheid als geheel, waarbinnen de werkzaamheden van de dochter geacht worden deel uit te maken van de werkzaamheden van de moeder. De dochtermaatschappij zou wel medepleger kunnen zijn, zo meent de commissie, mits ook de moedermaatschappij opzet te verwijten valt (blz. 30). Ik vind dat moeilijk te begrijpen. Weliswaar wordt de belasting geheven bij de moeder, maar mede van de dochters, alsof er één belastingplichtige is. De moeder en dochters tezamen worden aangemerkt als fiscale eenheid. Een aan de moeder als pleger opgelegde boete is dus in wezen een boete opgelegd aan de fiscale eenheid. Is het dan nog nodig om binnen die fiscale eenheid specifiek voor de moeder, dus los van de dochters, na te gaan of haar wel persoonlijk een verwijt valt te maken? Ik vind dat wel heel theoretisch. Hier is naar mijn mening geen sprake van toerekening van opzet of schuld van de dochter aan een derde, te weten de moeder, maar veeleer van de zelfstandige beboeting van een fiscale entiteit als geheel. Bovendien, als een BV onderdeel is van de fiscale eenheid en dus, door wetsduiding, materieel integraal deel uitmaakt van de pleger, kan zij dan ook nog als medepleger worden vervolgd? Zou dat niet, ten onrechte, dubbele beboeting betekenen? Het is nog duidelijker bij de fiscale eenheid voor de omzetbelasting, die een separate fiscale entiteit vormt, los van haar onderdelen, en dus ook formeel als zodanig pleger is. Ook daar wil de commissie dogmatisch het liefst op het onderliggende rechtspersonenniveau de persoonlijke verwijtbaarheid toetsen. Dat lijkt mij niet nodig, niet in de huidige situatie, maar ook niet na invoering van de Vierde tranche Awb. Als de Awb immers het door de AWR ingevulde plegerbegrip wel zou beperken, kan de fiscale eenheid voor omzetbelasting als zodanig überhaupt geen pleger zijn. Ook hier kan ik mij weinig voorstellen bij de fiscale eenheid als pleger, met daarnaast onderdelen daarvan als medepleger.

De problemen die de commissie ziet in paragraaf 2.5 en 2.6 zie ik niet. Wat, volgens mij, hooguit wel een formeel probleem is, is dat de fiscale eenheid voor de omzetbelasting geen rechtspersoon is. Een feitelijke leidinggever en/of opdrachtgever van een fiscale

eenheid voor de OB lijkt dan ook niet te kunnen worden beboet. Desgewenst zou dat eenvoudig kunnen worden opgelost, door in de AWR voor de toepassing van artikel 5.0.1 van het ontwerp juncto artikel 51 Sr. De fiscale eenheid voor de OB met de rechtspersoon gelijk te stellen.

Een tweede kwestie waar ik aandacht voor wil vragen staat in paragraaf 6.2 op blz. 79. De commissie bepleit daar een terughoudende opstelling van de Belastingdienst als het gaat om het opleggen van een fiscale bestuurlijke boete aan een medepleger of een feitelijke leidinggever. Zij staat daarin niet alleen. In de literatuur is de laatste tijd veel kritiek geuit op het überhaupt invoeren van de mogelijkheid van het invoeren van een dergelijke boete. Ik deel die kritiek grotendeels. Niettemin vind ik dat de voordelen van de mogelijkheid tot het opleggen van een fiscale boete in het rapport wat onderbelicht zijn gebleven. Naar mijn mening is de mogelijkheid tot zelfstandige beboeting van adviseurs, theoretisch althans, primair een goede zaak. Iedereen is gebaat bij betrouwbare fiscale rechtsbijstandsverleners. Van de mogelijkheid tot beboeting van opzettelijk frauderende belastingadviseurs gaat ongetwijfeld een prikkel uit. Er zal uiteraard door de inspecteur wel prudent met die bevoegdheid omgegaan moeten worden.

In de huidige situatie staat het Openbaar Ministerie een scala aan juridische middelen ten dienst om een belastingadviseur strafrechtelijk aan te pakken. Niet zelden blijkt evenwel in de praktijk de capaciteit van het OM maatgevend te zijn voor de keuze tussen strafrechtelijke of bestuursrechtelijke afdoening van een fiscaal delict. Daarbij speelt dan ook een rol hoe "compleet" de zaak wordt aangeleverd. Met andere woorden: de bewijsbaarheid van een zaak is soms meer bepalend voor al dan niet strafrechtelijke vervolging dan de ernst van het delict. Zo heb ik al een aantal keren van een strafzaak kennis genomen waarvan ik de ernst van het delict niet dermate vond dat strafvervolging mij geraden voorkwam. Anders dan de fiscale bestuurlijke boete die bij de belastingrechter in de raadkamer wordt behandeld, is met name het publicitaire effect van een strafvervolging dikwijls zeer ingrijpend voor een verdachte. Soms is mijns inziens strafvervolging dan ook een disproportioneel middel. Anderzijds zijn er de grotere, vaak ingewikkelde, fraudezaken waarin strafvervolging naar mijn smaak zeer op zijn plaats zou zijn. Ook in dergelijke zaken regeert evenwel vaak de capaciteit van het OM. Lang niet alle daarvoor, vanwege de ernst van het feit, in aanmerking komende zaken worden vervolgd. Dat vind ik niet wenselijk. Misschien moeten wij het daarom maar omkeren: gegeven het feit dat de Awb straks de mogelijkheid biedt mede plegende belastingadviseurs te bestraffen met een bestuurlijke boete, zal er bij de keuze voor strafrechtelijke vervolging terughoudendheid moeten worden betracht. De ATV-richtlijnen zouden zodanig kunnen worden aangepast dat strafvervolging van fiscale rechtsbijstandverleners wordt gereserveerd voor ernstige gevallen van opzettelijke

belastingfraude. De beperkte capaciteit van het OM kan dan daarvoor volledig worden aangewend.

Een ander voordeel van het opleggen van een bestuurlijke boete boven strafrechtelijke sancties is naar mijn mening dat de belastingrechter de boetes toetst en niet de strafrechter. In de praktijk blijkt nog wel eens dat de kennis van vooral het materiële belastingrecht bij de strafrechter niet erg groot is. In dat verband verwijs ik naar de column van Romyn in het Weekblad (2007/271), die zelfs spreekt van "lekenrechtspraak in belastingzaken".

Ook bij de aansprakelijkheid voor bestuurlijke boetes zet de commissie vraagtekens. In hoofdstuk 5.4 (blz. 70) concludeert zij zelfs dat deze aansprakelijkheid kan komen te vervallen, omdat de Vierde tranche van de Awb de inspecteur gerichtere mogelijkheden biedt om schuldige derden aan te pakken. Om te beginnen wijs ik erop dat, zoals ik zo-even heb gememoreerd, de commissie nu juist bepleit dat de inspecteur ten aanzien van deze schuldige derden zijn beboetingsbevoegdheid terughoudend toepast. Bij een dergelijke (terughoudende) opstelling zal het vaak voorkomen dat alleen de pleger wordt beboet. Als het dan bijvoorbeeld gaat om de beboeting van een BV, zie ik geen reden om de bestuurdersaansprakelijkheid van art. 36 van de Invorderingswet 1990 te laten vervallen; zulks om te voorkomen dat de BV (en stel: de DGA) door een faillissement van de BV de dans volledig ontspringt. Stelt u zich bijvoorbeeld de situatie voor waarin het OM te kennen heeft gegeven een feitelijk leidinggever te zullen vervolgen, waardoor de inspecteur terugtreedt op grond van het *una via*-beginsel, en later blijkt dat de officier in verband met de werkdruk niet toekomt aan de vervolging van de feitelijk leidinggever. Ten aanzien van de aansprakelijkheid van de respectieve onderdelen van een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting, dan wel fiscale eenheid voor de omzetbelasting, betoogde ik hiervoor, dat onderdelen van een fiscale eenheid die als pleger beboet wordt niet ook nog eens als medepleger beboet moeten kunnen worden. Dan spreekt het bijna vanzelf dat ik ook de aansprakelijkheidsbepalingen van de artikelen 39 en 43, eerste lid, van de Invorderingswet 1990 zou willen handhaven. Daarbij neem ik mede in overweging dat de voor een boete aansprakelijk gestelde op grond van het arrest BNB 1997/275 zelfstandig een beroep kan doen op de waarborgen van artikel 6 EVRM, hetgeen impliceert dat onschuldige derden sowieso niet voor de boete van een ander aansprakelijk gehouden kunnen worden. Wel ben ik het met de commissie eens dat een ongewenste cumulatie van boetes moet worden voorkomen. Het komt mij echter voor dat daarvoor voldoende is dat dit in een beleidsregel van de Belastingdienst, bijvoorbeeld de Leidraad Invordering, wordt vastgelegd.

Ten slotte wil ik graag, heel kort, nog iets zeggen over hoofdstuk 8 van het rapport, dat gaat over de procedurele aspecten. Veel van de problemen die de commissie daar,

terecht, signaleert, houden verband met de koppeling tussen enerzijds de hoogte van de boete die aan de medepleger of feitelijk leidinggevende wordt opgelegd en anderzijds het bedrag van de ontdoken belasting. Is het dan niet veel praktischer om die koppeling los te laten of in ieder geval die koppeling iets minder direct te maken? Bij het laatste zou gedacht kunnen worden aan een koppeling met de categorieën in de huidige ATV-richtlijnen, waarbij binnen zekere bandbreedtes de belastingschade slechts een indeling in een bepaalde categorie ten gevolge heeft. Daar zou dan een gefixeerde boete aan gehangen kunnen worden, van een kleine boete in categorie I tot een zeer forse in de hoogste categorie. Omdat de directe koppeling met de boete die aan de pleger is opgelegd dan wordt losgelaten is, vind ik, ook beter verdedigbaar dat een latere verlaging van de boetegrondslag bij de pleger geen invloed meer heeft op de hoogte van de boete van de medepleger of feitelijk leidinggever, ook niet als dat achteraf zou leiden tot een andere boetecategorie. Ik zal wel veel over het hoofd zien, maar praktisch zou dat toch voordelen hebben. Bovendien wordt een deel van de angst die in de praktijk leeft ten aanzien van een mogelijke heksenjacht op belastingadviseurs hierdoor wellicht weggenomen, omdat de lichtere vergrijpen dan vaste en kleinere boetes opleveren.

Dit waren de woorden van de heer Van der Wal. Ik heb ze zo goed mogelijk uitgesproken, hoewel ik het daar – u zult dat begrijpen – niet voortdurend eens ben geweest.

Mijnheer de Voorzitter. Ik kom nu aan mijn eigen gedachtegoed. Het weergeven daarvan gaat mij naar ik vertrouw iets beter af.

Het onderwerp van deze vergadering, het rapport *Aan wie kan een bestuurlijke boete worden opgelegd*, is van groot belang. Van verschillende zijden is in de fiscale literatuur gereageerd op het wetsvoorstel Vierde tranche Awb - en het wetsvoorstel Aanpassingswet Vierde tranche Awb, kamerstuk 31124, is daarmee onlosmakelijk verbonden – en ook in de praktijk, in mijn geval voornamelijk de belastingadviespraktijk, bestaat grote belangstelling voor de ontwikkeling van het wetgevend proces van de Vierde tranche Awb, met name de vraag welke gevolgen daaruit voor de praktijk zullen voortvloeien. Ik wil mijn bijdrage beginnen met een welgemeend compliment aan de commissie, die met het rapport een belangrijke bijdrage heeft geleverd aan het debat. In het rapport is uitgebreid aandacht besteed aan verschillende aspecten die aan het wetsvoorstel zijn verbonden. Dat is winst, zowel voor het wetgevend proces als voor de praktijk. Tegelijkertijd heeft de commissie het de debaters met haar uitgebreide rapport niet eenvoudig gemaakt. Na bestudering van het rapport kom ik tot de volgende opmerkingen.

Voordat ik aan enkele opmerkingen van meer technische aard kom, neem ik de gelegenheid te baat eerst een principiële vraag aan de orde te stellen, namelijk: is de wetgever met de mogelijkheid van het opleggen van een bestuurlijke boete aan een medepleger wel op de goede weg. U zult het mij niet euvel duiden dat ik het vanmiddag



maar beperk tot onze eigen wereld. De vraag is dan: dient de inspecteur de wettelijke mogelijkheid in handen te worden gegeven een bestuurlijke boete aan een belastingadviseur op te leggen. De commissie gaat naar mijn mening enigszins om die vraag heen. Op blz. 52 e.v. van het rapport inventariseert de commissie de huidige mogelijkheden voor de inspecteur om fiscaal onwenselijke gedragingen van belangenbehartigers van belastingplichtigen aan te pakken. Dat varieert van boeteoplegging aan de belastingplichtige cliënt via tuchtrechtprocedures bij de betreffende beroepsorganisatie tot strafrechtelijke sancties voor de belastingplichtige en de medepleger. De commissie concludeert dat art. 5.0.1. van het wetsontwerp geen grote lacune in de rechtshandhaving opvult. Ik neem aan dat zij dan de fiscale rechtshandhaving bedoelt. Dat zou een geruststellende conclusie kunnen zijn maar ik krijg dat gevoel niet, ook niet als ik de woorden van de minister lees, zoals geciteerd op blz. 79 van het rapport, dat de Belastingdienst niet van plan is actief op zoek te gaan naar medeplegers en feitelijk leidinggevend. Ik had bij voorkeur een principiële beschouwing in het rapport gezien over de vraag naar de wenselijkheid van boeteoplegging aan de belastingadviseur. Het zou mij overigens niet verbazen dat de keuze van de commissie is bepaald door de overweging, dat de beboeting van de medepleger voor de wetgever een onomkeerbaar uitgangspunt is, mede gezien de aanvaarding van het wetsvoorstel door de Tweede Kamer, een *fait accompli* derhalve.

In de parlementaire behandeling van de Vierde tranche Awb is deze vraag ook slechts summier aan de orde gesteld, zodanig summier zelfs dat in het voorlopig verslag van de vaste commissie voor justitie in de Eerste Kamer door zowel de VVD-fractie als de CDA-fractie de vragen van het Tweede Kamerlid Teeven zijn herhaald. Kennelijk is de onduidelijkheid bij de Eerste Kamerleden omtrent de principiële vraag eveneens groot. Het is te hopen dat de regering in de beantwoording van de vragen meer duidelijkheid zal scheppen. Naar mijn mening is de keuze van de wetgever principieel onjuist en ook strijdig met de naar huidige inzichten gewenste transparantie van en vertrouwen tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst. Zij is onjuist omdat de inspecteur niet zou moeten worden belast met het feitenonderzoek ten behoeve van de boeteoplegging aan de medepleger, in wezen de vraag of opzet dan wel grove schuld bij hem of haar bewijsbaar is. Het is daarbij maar de vraag of de inspecteur dat bewijs 'rond' zal krijgen. Voorts is een dreiging van boeteoplegging aan de belastingadviseur allesbehalve bevorderlijk voor een klimaat van open overleg teneinde te komen tot een juiste belastingheffing. Dit geldt dan met name in de situaties waarin onjuist handelen van de belastingadviseur nog niet duidelijk kan worden vastgesteld. Vertaald naar de praktijk van een belastingcontrole kan een dergelijke dreiging prohibitief zijn voor een goede relatie tussen beide partijen. Bovendien zou het mij niet verbazen als in voorkomende gevallen een verdergaand gebruik van de boetebevoegdheid zou worden gemaakt, de goede bedoelingen in de parlementaire

behandeling ten spijt. Ik roep in herinnering dat dit in de jurisprudentie aangaande de boete ex art. 67d AWR ook al heeft gespeeld, welke boete ook bij voorwaardelijke opzet wordt toegepast. Ook de door de commissie terecht gesignaleerde leemte (blz. 59) dat het wetsvoorstel in de huidige vorm geen mogelijkheid biedt de 'foute' adviseur te beboeten als zijn cliënt geen opzet of grove schuld valt te verwijten, zou dan wel eens heel snel kunnen zijn gedicht. Ik merk in dit verband op dat de door de commissie gesuggereerde reparatiemogelijkheid van het loslaten van het kwaliteitsdelict mij in ieder geval veel te ver gaat. Of dan (beleids)regels in de uitvoerings sfeer voldoende bescherming bieden, betwijfel ik. Ik hoor graag de opvatting van de commissie.

In het verlengde van het voorgaande liggen de opmerkingen van de commissie op blz. 84 e.v. waar het gaat om de rechtsbescherming, meer in het bijzonder de toepassing van het en het verschoningsrecht. De commissie baseert haar analyse terecht op het arrest HR 23 september 2005 BNB 2006/21, waarin de Hoge Raad besliste dat het verbiedt dat fiscale analyses door de inspecteur op grond van art. 47 AWR ter inzage worden gevraagd. De commissie vraagt zich af, of dit ook heeft te gelden in situaties waarin de vraag speelt of een medepleger zal worden beboet. Zij is van mening dat de exacte juridische reikwijdte van het voor betwisting vatbaar is maar brengt wel als opvatting naar voren dat de inspecteur geen inzage kan krijgen in fiscale adviezen en correspondentie, kennelijk ook niet in boetezaken (blz. 89). Dat kan naar mijn mening ook bezwaarlijk anders zijn, gezien het principiële karakter van het arrest. Belangrijker is echter dat ik in dit verband geen duidelijke fundering van deze opvatting van de commissie lees. De commissie noemt wel het uitgangspunt van het verschoningsrecht zoals de Hoge Raad dat heeft geformuleerd, namelijk dat een belastingplichtige in vrijheid met zijn belangenbehartiger moet kunnen overleggen, maar kennelijk vindt zij daarin niet voldoende steun. Ik meen dat in een belastingzaak evenzeer een dergelijke vrijheid voor de belastingplichtige dient te bestaan. Zo versta ik althans de Hoge Raad in het arrest BNB 2006/21. Die vrijheid behoeft naar mijn mening echter geen bescherming in geval de adviseur de belastingplichtige zou adviseren bij belastingfraude.

Een interessant punt betreft ook de strafmaat voor medeplegers van vergrijpen. De commissie verdedigt mijns inziens terecht op blz. 61 dat het uitgangspunt bij bestraffing en dus ook bij bestuurlijke boeten behoort te liggen in het persoonlijke verwijt dat de overtreder kan worden gemaakt, diens persoonlijke omstandigheden in aanmerking genomen. De commissie merkt op dat de bijzondere omstandigheden van het geval bij beboeting van medeplegers een grote rol moeten en kunnen spelen. Zij staat voor dat in het Boetebesluit 1998 een aantal aandachtspunten worden geformuleerd, zoals de inhoud van de overtreden norm, de aard van de overtreding, de mate van verwijtbaarheid, de rol van de medepleger in de samenwerking, diens eigen gewin en nog een aantal omstandigheden. Daargelaten dat ik

het van harte eens ben met een boetebepaling die recht doet aan de omstandigheden van het geval, had ik graag een krachtiger verzet van de commissie gezien tegen het mathematisch automatisme van de procentuele straftoemeting. Immers, treft handelen van de medepleger een zwaarder verwijt naarmate het in geding zijnde ontdoken bedrag groter is? Het is toch slechts de belastingplichtige die daar meer voordeel van heeft! Dat zou alleen anders zijn als de medepleger deelt in het belastingvoordeel dan wel de omvang van zijn nota daarvan laat afhangen. In dergelijke gevallen zou juist die omstandigheid moeten worden meegewogen maar dan naar mijn mening niet bij wijze van percentage. Dat is kennelijk de bedoeling nu art. 67p AWR in werking blijft. Bovendien leidt afhankelijkheid van de omvang van de boete voor de medepleger van de ontdoken belasting tot allerlei lastige vragen in geval die belastingschuld in een procedure ten name van de belastingplichtige lager wordt vastgesteld, of wanneer de belastingplichtige geen of onvoldoende verweer voert.

In procedureel opzicht staat de commissie, zo begrijp ik, voor dat de verschillende boetezaken zoveel mogelijk worden gecoördineerd, zowel bij de Belastingdienst als bij de belastingrechter (blz. 129-131). Bij de belastingdienst ziet de commissie kennelijk graag zoveel mogelijk concentratie van de vereiste kennis ten aanzien van de geldende strafrechtelijke leerstukken. Dat heeft mijn volledige instemming maar wat vindt de commissie in dit verband van het voornemen van de wetgever, zoals voorgesteld in artikel 67pb AWR, dat de behandelend ambtenaar die de overtreding constateert ook de boete oplegt? In de memorie van toelichting op de Aanpassingswet vierde tranche Awb merkt de regering op dat op aandringen van de Tweede en de Eerste Kamer uitdrukkelijk in het verleden is afgezien van de invoering van de boete-inspecteur en dat daarom thans de bestaande praktijk moet worden gecontinueerd. Daarvoor dient het voorgestelde art. 67pb Awb. De ambtenaren dienen volgens de memorie van toelichting wel advies te vragen aan in het bestuurlijke boeterecht gespecialiseerde collega's. In haar aanbevelingen dringt de commissie wel aan op coördinatie maar zij roept niet op tot invoering van een boete-inspecteur. Ik merk in de praktijk dat aanslagregelend ambtenaren in discussies over boeten, bijvoorbeeld als het gaat om de vraag naar het bewijs of de mate van de verwijtbaarheid en de daarbij passende boete, een strafmaatverweer derhalve, al snel verwijzen naar de opvattingen, soms zelfs instructies van de gespecialiseerde collega. Deze neemt echter geen deel aan de discussie, waardoor al snel een schimmenspel ontstaat, wat in ieder geval niet productief is. Ik zou mij om die reden kunnen voorstellen dat de boeteoplegging door een gespecialiseerde ambtenaar plaatsvindt, die ook deze boete bij betwisting verdedigt. Ik hoor graag wat de visie van de commissie in dit verband is.

Een technisch punt betreft de mogelijkheid van beboeting van vennootschappen die ten gevolge van een juridische splitsing of fusie van rechtswege verdwijnen. De commissie is

van mening dat na invoering van de Vierde tranche naar analogie met het strafrecht geen boete meer kan worden opgelegd aan een niet meer bestaande rechtspersoon. Een boete is in die visie slechts mogelijk als zij aan de verkrijgende rechtspersoon kan worden opgelegd. Dat vereist echter dat de laakbare handelingen van de verdwijnende rechtspersoon aan de verkrijgende rechtspersoon kunnen worden toegerekend. De commissie is, kennelijk door de wenselijkheid van het resultaat gedreven, van mening dat die stap maar moet worden gezet. Ik vraag mij af of dat wel juist is. De Hoge Raad is van mening dat opzet of grove schuld van de ene persoon niet of nauwelijks aan de andere persoon kan worden toegerekend. Ik verwijs naar het arrest van 1 december 2006 BNB 2007/151. Daarmee gaat ook bij opvolgende verkrijgingen die verwijtbaarheid niet zo maar over, ook al vindt die verkrijging onder algemene titel plaats. Nu deel ik de opvatting van de commissie dat een dergelijke grote verdwijntruc niet behoort te werken en evenmin bij juridische splitsing. List BV behoort niet te profiteren van de verdwijning van Bedrog BV. Maar om, zoals de commissie doet, de oplossing van het probleem dan maar bij de rechter neer leggen, acht ik te riskant. Ik sta dan ook, anders dan de commissie, een wettelijke regeling op dit punt voor.

Mijnheer de Voorzitter. Ik heb in het voorgaande in enige mate een cri de coeur geuit, wat de commissie mij naar ik hoop niet euvel zal duiden. Ik ben zeer benieuwd naar haar reactie.

*De voorzitter mr. J.W. van den Berge:* Dank u wel, mijnheer Barmantlo.

Ik schors nu de vergadering om de commissie in de gelegenheid te stellen haar reactie op de inbreng van de debaters voor te bereiden.

De vergadering wordt enige tijd geschorst.

#### 4. Beantwoording van de debaters

*De voorzitter mr.J.W. van den Berge:* Ik geef het woord aan de heer Feteris om een begin te maken met de beantwoording van de debaters.

*Prof.dr.M.W.C.Feteris:* Dames en heren. Wij gaan eerst reageren op de bijdrage van de heer Poelmann. Wij hebben de taken in de commissie verdeeld, zodat u de leden van de commissie achtereenvolgens het woord zult horen nemen.

De heer Poelmann ging in op een publicatie in het Financieele Dagblad. Ik stel echter voor het debat vandaag te beperken tot de inhoud van ons rapport. De heer Poelmann had ook nog een toespeling op de samenstelling van de commissie. Hij zei namelijk dat de fiscus daarin ontbrak. Op het moment dat de commissie werd samengesteld verkeerde ik in de heilige overtuiging dat de heer Spek werkzaam was bij de Belastingdienst. Hij bleek toen echter net te zijn overgestapt naar het Hof. Wij hebben daarin geen aanleiding gezien om hem uit de commissie te verwijderen. Wij hadden echter wel de illusie dat wij met hem in ieder geval jaren ervaring bij de Belastingdienst in huis hadden.

Het eerste inhoudelijke punt ligt op het terrein van de heer Kerckhoffs.

*Mr.R.W.J.Kerkchoffs:* Wij willen als commissie allereerst reageren op de opmerking van de heer Poelmann over de aansprakelijkstelling en de suggestie van de commissie om deze af te schaffen nu de Vierde tranche de mogelijkheid biedt om een medepleger te beboeten. Daarmee kan ik tegelijkertijd ook een opmerking van de heer Van der Wal behandelen, die op dat punt ook wat vraagtekens heeft geplaatst.

De commissie is van mening dat de Vierde tranche Awb een uitgelezen mogelijkheid biedt om de straf daar te leggen waar deze thuishoort, namelijk bij degene die een persoonlijk verwijt kan worden gemaakt van de overtreding. De aansprakelijkheidsbepalingen in de Invorderingswet, die wij al heel wat jaren te beschikking hebben, beschouwt de commissie eigenlijk als een wat armzalige voorloper van de Vierde tranche, ook een voorloper die niet al te gericht functioneerde. Ik licht dat toe. In de eerste plaats treffen de aansprakelijkheidsbepalingen in de Invorderingswet maar een beperkte groep medeplegers. Zo geldt de aansprakelijkheid voor de boete bijvoorbeeld niet voor de ketenaansprakelijkheid. Men vond dat indertijd veel te ver gaan. Kijken wij naar de Vierde tranche Awb dan kunnen wij concluderen dat de notie dat je er heel terughoudend mee moet omgaan inmiddels wel is verlaten en dat medeplegers, als zij aan de criteria voldoen, gewoon in aanmerking moeten kunnen komen voor een boete.

In de tweede plaats heeft een aansprakelijkheid voor een boete per definitie een accessoir karakter. Dat wil zeggen dat de hoogte van de aansprakelijkheid afhankelijk is van de boete die je de belastingschuldige oplegt. Een arme belastingschuldige met weinig vermogen zal per definitie een lage boete krijgen vanwege gebrek aan draagkracht. Dat betekent dat per definitie de medepleger, vroeger de aansprakelijk gestelde, daarvan meeprofiteert zonder dat daarvoor misschien enige aanleiding zou bestaan. Wij zijn er met andere woorden voor om, nu wij het middel krijgen van de Vierde tranche Awb, dat in zijn algemeenheid door te trekken. Dan kun je de aansprakelijkheidsbepalingen eenvoudigweg missen. Wij hebben geen goede voorbeelden kunnen bedenken van gevallen waarin iemand een boete verdient maar die niet zal krijgen omdat de bepalingen van het medeplegerschap daarvoor onvoldoende ruimte bieden. Ik heb ook de debaters daarvan geen goede voorbeelden horen noemen. Op dat punt hebben wij dan ook geen aanleiding gezien om om te gaan. Wij houden dus vast aan onze suggesties op dat punt.

*Prof.dr.M.W.C.Feteris:* In het geval dat de belastingschuldige die beboetbaar gedrag heeft vertoond wel voldoende draagkracht heeft zal hij meestal ook in staat zijn om de boete te betalen. Dan komt de aansprakelijkheid ook al niet aan de orde. Het is dus een soort van omgekeerde Catch-22.

Het volgende punt dat de heer Poelmann ter sprake bracht lag op het terrein van de heer Koopman. Een zitting in Den Bosch waar hij als raadsheer bij moest zijn liep echter zozeer uit, dat hij nog steeds niet hier kan zijn, zodat ik de beantwoording op mij zal nemen.

De commissie heeft het over een speelveld. Wij hebben ons om praktische redenen specifiek gericht op de vragen die de Vierde tranche van de Awb oproept en dan voor zover het gaat om de vraag wie er bestuurlijk beboet kan worden. Dat is een nogal specifieke vraagstelling, die bovendien in een kort tijdsbestek behandeld moest worden, om wellicht nog enige invloed op de wetgeving en het vormen van beleid te kunnen hebben. Wij hebben daarom de nodige gegevens als *fait accompli* aanvaard. Wij hebben geen brede beschouwingen over hét evenwicht en hét speelveld. Persoonlijk verwacht ik ook niet dat wij als wij er verder over gefilosofeerden hadden in praktische zin heel veel verder zouden zijn gekomen. Wij zijn overigens wel gekomen tot een specifieke afweging van de situatie waarin de adviseur fout is en de cliënt helemaal te goeder trouw. Wij zijn daar in het rapport uitgebreid op ingegaan en tot een genuanceerde afweging gekomen. Wij onderkennen dat het een probleem kan zijn, maar wij willen de kat uit de boom kijken, voordat wij het hele wettelijke systeem ervoor op zijn kop zetten.

In het Jussila-arrest heeft het EHRM gezegd dat artikel 6 van het EVRM ook van toepassing is op lichte fiscale boetes. Daarmee wordt een half strafrechtelijk gedachtegoed ook geïntroduceerd bij de lichte fiscale boetes, maar het Hof houdt bij het arrest wel een slag

om de arm. Bij fiscale bestuurlijke boetes hoeven niet noodzakelijkerwijs alle eisen van artikel 6 EVRM op dezelfde strenge wijze te worden toegepast als wanneer het om traditioneel strafrecht gaat. Het probleem met die overweging vind ik dat eigenlijk heel weinig wordt gezegd over de concrete invulling ervan. Het Hof laat ook nog meewegen dat het om een heel lichte boete gaat. De vraag die blijft is in hoeverre de werking van artikel 6 EVRM wordt verdund als het om een zware boete gaat. Bovendien zegt het Hof niet welke eisen van artikel 6 verdund moeten worden, als er een soort basiseisen zijn en daarna een soort minder belangrijke eisen. Het zegt niet in welke mate een verdunning zou kunnen plaatsvinden. In die zin is er meer een algemeen voorgevoel, zonder dat wij precies kunnen zeggen waar het nu om gaat.

Als wij de lijn proberen door te trekken naar de arresten over toerekening van opzet en vooral van schuld, is zeker niet gezegd dat het EHRM gelet op Jussila ineens zou stellen dat het bij bestuurlijke boetes ineens heel anders zou moeten zijn dan bij traditionele straffen. Bovendien heeft de Hoge Raad de toerekening van opzet en grove schuld aan derden afgewezen op basis van twee argumenten. Het eerste was de parallel met het strafrecht, het IJzerdraad-arrest. Het tweede was de mogelijkheid van strijd met artikel 6 EVRM. Dat laatste was dus een tweede argument. Bovendien zegt de Hoge Raad niet dat hij vindt dat het in strijd is, maar voorzichtiger, dat met de nieuwe benadering het risico bestaat. Al met al is mijn idee dat het Jussila-arrest geen argument biedt om anders tegen de toerekeningsproblematiek aan te kijken dan de Hoge Raad heeft gedaan.

*Mr.drs. R.F.C. Spek:* Het volgende onderwerp van de heer Poelmann is de vraag of de advisering door de adviseur aan zijn cliënt in de openbaarheid moet komen. In de toekomst zou er een beweging daar naartoe kunnen komen.

*Drs. E. Poelmann:* Als voorbeeld! Ik heb niet gezegd dat ik er voor ben.

*Mr.drs. R.F.C. Spek:* De heer Poelmann zegt dat hij er niet voor is.

*Drs. E. Poelmann:* Nee, hij zegt dat hij niet heeft gezegd dat hij er voor is.

*Mr.drs. R.F.C. Spek:* Voor wij verder in de schizofrenie komen: in welke hoedanigheid spreekt de heer Poelmann hier?

Per 1 juli 2008 komt de figuur van de medepleger in de AWB. Dat wordt getransformeerd naar het fiscale recht. De inspecteur wordt er voor het eerst mee geconfronteerd dat hij een samenwerking moet aantonen tussen een belastingplichtige en een derde. Het voorbeeld dat de heer Poelmann aanhaalde is de adviseur. Als die

samenwerking uitsluitend heeft bestaan uit mondelinge communicatie, wordt het heel moeilijk. Als er stukken zijn, kan hij zich daarop baseren. De wens van de Belastingdienst zou dan kunnen zijn om de adviesdossiers openbaar te maken. De commissie is daar absoluut geen voorstander van. Het moet voor een belastingplichtige mogelijk zijn om in vrij verkeer, zonder toezicht van de inspecteur, te communiceren met zijn adviseur. Als daar aantekeningen van worden gemaakt, zal men niet willen dat die in de openbaarheid komen en zeker niet bij een inspecteur. Er is echter wel een spanningsveld. Op een gegeven moment zal de advisering zo ver gaan dat er een situatie van kwade trouw is. Er wordt geadviseerd tot strafbare feiten. Wij komen nog op dat verschijnsel, omdat daarover nog een andere vraag is gesteld. Openbaarheid van advisering, zoals in het Verenigd Koninkrijk, waar een adviseur verplicht is een constructie die hij aan zijn cliënt adviseert te melden aan de belastingdienst, is nog een grote stap.

*Prof.dr. M.W.C. Feteris:* Het volgende punt dat de heer Poelmann aan de orde stelde ligt meer in de organisatorische sfeer. Wij hebben de aanbeveling gedaan dat waar een feitencomplex is met een belastingplichtige als plegger van een beboetbaar feit en een of meer derden als medeplegers of leidinggevers de Belastingdienst waar dat mogelijk is hen in onderlinge samenhang aanpakt. Dat zou kunnen doordat één ambtenaar die samenhangende zaken doet, ook als zij onder verschillende regio's of kantoren van de belasting horen. Wij hebben ook aanbevolen dat zo'n feitencomplex zoveel mogelijk bij één rechterlijke instantie zou moeten komen. De heer Poelmann zegt dat er sprake zal zijn van enkele medeplegers, maar ik denk dat dit niet per se hoeft. Er zullen ook rechttoe rechtaan gevallen zijn waarin één belastingadviseur samen met zijn klant één fout advies implementeert.

*Drs. E. Poelmann:* In een enkel geval per jaar!

*Prof.dr. M.W.C. Feteris:* Dat had ik niet zo goed begrepen. Ik denk dat dit meer een organisatorisch onderwerp is dan een kwestie van belastingwetenschap. In die zin is onze aanbeveling meer temptatief geweest. De commissie schrijft op blz. 129 van het rapport dat bij de Belastingdienst een gezamenlijke beoordeling van het feitencomplex bereikt zou kunnen worden doordat één ambtenaar de samenhangende zaken behandelt. Verderop stellen wij dat als dit niet het geval is en meer ambtenaren de zaken behandelen zij met elkaar kunnen afstemmen. Wij hebben geen heel uitgesproken voorkeur voor het een of het ander. Wel denk ik dat het risico bestaat dat er nogal verschillende beslissingen worden genomen als verschillende zaken door verschillende ambtenaren worden afgehandeld met alleen een coördinator daarboven, als de coördinatie niet verder gaat dan dat de coördinator



alleen in abstracto algemene denkrichtingen aangeeft, die ieder dan naar eigen inzicht mag invullen. Het risico bestaat dan dat twee ambtenaren voor hetzelfde dossier op basis van hetzelfde feitencomplex toch nog tot verschillende feitelijke conclusies en strafmaten komen. Die twee zouden ook nog met elkaar kunnen gaan overleggen, maar het is de vraag of dat zo efficiënt is, want dan zijn er uiteindelijk drie ambtenaren bij betrokken. De meest probate manier om uniformiteit te bereiken lijkt ons om de zaak in handen van een persoon te leggen. In strafzaken zie je ook dat als er een pleger, een aantal medeplegers en een strafbaar feitencomplex zijn over het algemeen dezelfde officier van justitie vervolgt en dezelfde rechter behandelt. Overigens, als er één behandelend ambtenaar is zal hij nog altijd de input moeten vragen van zijn boete-fraudecoördinator. Ik kan mij voorstellen dat een boete-fraudecoördinator een zware zaak zelf behandelt. Wij willen ons niet te veel bemoeien met de interne organisatie van de Belastingdienst. Het gaat ons om het eindresultaat, een gelijkgestemde aanpak van betrokkenen.

Wij zien wel dat het nog ingewikkelder wordt als er verschillende regio's betrokken zijn, want dan zijn er twee verschillende ambtenaren en twee verschillende boete-fraudecoördinatoren. De zaak in één hand brengen heeft daar toch wel duidelijke efficiencyvoordelen. Ik merk ook nog op dat in de bezwaarfase sowieso een andere ambtenaar de zaak moet behandelen. Als het allemaal in handen van een ambtenaar komt, is het risico dat er een soort tunnelvisie ontstaat. In ieder geval komt er bij het horen en beslissen in de bezwaarfase uit hoofde van de Awb sowieso al een ambtenaar bij. Ik constateer overigens dat het probleem van de tunnelvisie niet specifiek alleen dreigt bij het beboeten van medeplegers, maar een veel breder probleem is, dat ook veel meer in den brede zou moeten worden opgelost.

Als er één feitencomplex is, één dader en een of twee mededaders die onder verschillende rechtbanken ressorteren, is het voor de pluriformiteit misschien ook wel eens goed om te zien dat er op een heel verschillende manier over wordt gedacht. Het zou echter heel onbevredigend zijn als er lineair tegengestelde beslissingen uit kwamen. Ik denk dat het gevaar van tunnelvisie daar sterk beperkt is. Dit soort zware zaken zal in het algemeen voor een meervoudige kamer beslist worden. Dan is er sowieso al de confrontatie tussen de opvattingen van een aantal rechters. Bovendien zijn er hoger beroep en beroep in cassatie mogelijk.

Even een kijkje over de schutting van het strafrecht: artikel 6 Sv. regelt de relatieve competentie van rechtbanken. Als er verschillende plegers of medeplegers van een strafbaar feit zijn, is de rechtbank die ten aanzien van een van hen bevoegd is op grond van artikel 6 Sv. automatisch ook relatief bevoegd voor de anderen. Het uitgangspunt van de wetgever is dat het mogelijk moet zijn dat één rechtbank, ook al zijn de zaken regionaal verspreid over het land, de zaak behandelt.

Indien de zaken aan een heel beperkt aantal ambtenaren bij het Openbaar Ministerie wordt gegeven, is het mogelijk dat daar een soort combinatie van hardliners ontstaat, waardoor de lijn nog harder wordt. Wij bepleiten ook niet om er een heel klein clubje van te maken. De regio's kunnen daar zeker een rol spelen, zodat verschillende visies bloeien. De heer Poelmann noemde als voorbeeld de ATV-richtlijnen. Ik weet niet of die anders geluid zouden hebben wanneer er geen functioneel pakket was geweest en de inbreng voor de richtlijnen uit alle arrondissementen zou zijn gekomen, maar dat is pure speculatie.

Ik geef het woord aan de heer Bröring, voor meer algemeen bestuursrechtelijke aspecten van de coördinatie.

*Prof.mr.dr. H.E. Bröring:* Voorzitter. Ik ben inderdaad bestuursgericht. Ik heb wel verstand van bestuurlijke boetes, maar buitengewoon weinig van fiscaal recht. Bij de interessante beraadslagingen in de commissie viel ik van verbazing af en toe bijna van mijn stoel, vooral bij onderwerpen als de fiscale eenheid, de moeder-dochterrelatie enz. Het belastingrecht is een heel bijzonder gebied. Ik heb mij overigens wel afgevraagd of het allemaal wel zo ingewikkeld zou moeten zijn. De overtreder is in de Awb gedefinieerd als "degene die". Dat is buitengewoon ruim: natuurlijke personen, rechtspersonen, maar ook heel bewust allerlei andere entiteiten. Misschien zou men in de AWR nog een bijzonder overtredderschap kunnen organiseren voor een moeder, een dochter of een fiscale eenheid. Een van de sprekers heeft gezegd dat de fiscale eenheid met de rechtspersoon gelijkgesteld zou kunnen worden. Dat zou inderdaad kunnen, maar voor mij zijn dit de wonderlijke dingen in het fiscale recht, hoewel ook enkele sociale verzekeringswetten een apart overtredderschap hebben voor een ander dan een uitkeringsgerechtigde. Daar zou nog specifiek iets over geregeld kunnen worden.

Omdat ik een boekje heb geschreven over de bestuurlijke boete heb ik mij erin verdiept. Ik wist er toen niet zo heel veel van. Ik kwam op het verschijnsel van mede plegen. Je gaat je dan verdiepen in wat er aanvankelijk over is gezegd. Ik citeer de regering, die onder verwijzing naar een publicatie van Blomberg stelt dat het echt niet zo'n vaart zal lopen met de uitbreiding van de beboetbaarheid. Dat zou erg meevallen. Je vraagt je dan af of het echt zo zal zijn. Als je hetzelfde leerstuk strafrechtelijk benadert, blijken er opeens toch wel veel meer mogelijkheden te zijn voor het boeterecht. Wie weet krijgt de werkelijkheid haar eigen dynamiek en gaat het mede plegen echt iets voorstellen.

Dan zit er in de Awb nog iets gekks, omdat er van een eigen begrip overtreding wordt uitgegaan, afwijkend van het strafrechtelijke begrip overtreding. Er wordt in het bestuursrecht geen onderscheid tussen misdrijven en overtredingen gemaakt. Het medeplegerschap geldt voor alles, dus ook voor heel kleine overtredingen.

Belangrijk is de vraag wat het medeplegerschap precies gaat voorstellen. Zo gauw het om een aantal gevallen gaat en in de praktijk echt iets voorstelt, ontstaat de behoefte aan en ook de noodzaak van beleid. De regering zegt dat de wetgever terughoudend moet zijn. Wij zijn nu op een niveau waarop de beleidsmaker, de minister, zegt dat het departement terughoudend moet zijn. Dan wordt het niveau waarop wordt gezegd dat men terughoudend moet zijn steeds lager. Straks is er een nieuwe generatie juristen en krijgt het begrip een eigen dynamiek. Wie weet gaat het mede plegen echt iets voorstellen in de praktijk. Je komt dan uit bij gelijke behandeling en bij coördinatie, niet alleen in organisatorische zin, maar ook in beleidsmatige zin. Je moet dan bij mede plegen beleid hebben voor de gevallen die je gaat vervolgen en de gevallen waarin je een bestuurlijke boete gaat opleggen. Je zou je kunnen voorstellen dat de ene regio het zus doet en de andere regio het zo doet, afhankelijk van de vraag of ergens een hobbyist zit die zich lekker wil uitleven. Als op de ene plaats heel veel werk wordt gemaakt van het opleggen van een boete aan medeplegers en elders niet, hoe zit het dan met de gelijke behandeling? Die gelijke behandeling betreft ook de vraag of een medepleger een boete wordt opgelegd en uiteraard de strafmaat.

Ik weet niet precies hoe daar in het belastingrecht mee wordt omgegaan. Volgens mij is er een belangrijk verschil tussen het strafrecht en het bestuursrecht. De bestuursrechter is in het algemeen meer geneigd om te letten op stelselmatigheid, ook ter zake van de vraag of je medeplegers een boete oplegt. Dat is een vraag van opportuniteit. Misschien is de vraag totaal irrelevant, omdat er maar een, twee of drie keer per jaar landelijk gezien een boete wordt opgelegd voor het mede plegen. Zo gauw het grotere aantallen worden, is er eenheid nodig.

Een interessant punt is dan ook wat in het belastingrecht het bestuursorgaan is. De heer Poelmann merkte al op dat je kunt kijken naar de regio als bestuursorgaan. Ook in de Vierde tranche van de Awb zit nog een bepaling over attributie. Dat is op zichzelf geen nieuw recht, maar codificatie. Er is bij geregeld dat de verantwoordelijke minister of staatssecretaris beleidsregels kan geven voor ondergeschikten, zoals gebruik is binnen het belastingrecht. De vraag is of je dan nog beleid per regio kunt hebben. Ik denk dat er op dit punt gewoon een landelijke coördinatie moet zijn, zeker waar er wordt bestraft. Dat is van een andere aard dan iets beleidsmatigs.

Er is een opmerking gemaakt over beleidsmatige coördinatie ook uit een oogpunt van toetsing. Dat hangt erg af van wat het mede plegen en de beboeting ervan in de praktijk precies gaat voorstellen. Ik kan diverse voorbeelden geven waarin de wetgever iets heeft opgemerkt, maar de werkelijkheid vervolgens een eigen loop heeft gekregen. Mocht het gaan zoals misschien gevreesd wordt, dan moet er beleid komen. Dat kan ook terughoudend beleid zijn, maar er is dan wel een juridische noodzaak tot beleid.

*Prof.dr.M.W.C.Feteris:* Ik wil nog iets zeggen naar aanleiding van de opmerking van de heer Poelmann over de landelijke bevoegdheid die inspecteurs tegenwoordig op grond van art. 3 van de AWR hebben. In het rapport hebben wij daaraan ook gerefereerd. Daarmee nemen wij geen uitgesproken standpunt in over de manier waarop het zich precies verhoudt tot een bevoegdheid van de regio's. Daarover kan men inderdaad verschillend denken. Het is geen dragend argument voor het standpunt dat alle samenhangende zaken door één ambtenaar moeten worden behandeld. Wij hebben niet meer willen zeggen dan dat, als men zou besluiten om zaken die eigenlijk afkomstig zijn uit verschillende regio's door één ambtenaar te laten behandelen, de wettelijke regeling daarvoor geen belemmering vormt. Er is dus geen wetswijziging nodig om dat ene poppetje voor al die zaken tegelijkertijd competent te maken.

Vervolgens komen wij toe aan de zaken die door de heer Van der Wal, die wij een spoedig herstel toewensen, zijn aangedragen. De eerste kwestie betreft de beboeting van fiscale eenheden en daarvoor geef ik graag het woord aan de heer Kerckhoffs.

*Mr.R.W.J.Kerckhoffs:* Als u mij toestaat wil ik ook één ander onderwerpje kort behandelen. De heer Van der Wal vroeg om verduidelijking van het toerekeningsarrest, zoals het in het rapport is genoemd, met betrekking tot het IJzerdraadcriterium. Van der Wal heeft gelijk als hij zegt dat de Hoge Raad in zijn 1-decemberarrest het IJzerdraadarrest niet expliciet van overeenkomstige toepassing heeft verklaard. De Hoge Raad heeft expliciet gesteld dat de toerekening van opzet of grove schuld niet vanzelfsprekend is maar hij heeft niet als zodanig expliciet dat IJzerdraadarrest wat betreft de toerekening van feitelijk handelen van toepassing verklaard. Wij zijn als commissie echter van mening dat het niet anders kan zijn dan dat de Hoge Raad daarmee wel impliciet het IJzerdraadarrest van toepassing heeft verklaard. Wij leiden dat in ieder geval af uit het feit dat in ieder geval A-G Niessen in zijn conclusie bij het arrest het IJzerdraadarrest nadrukkelijk wel van toepassing heeft verklaard. Als de Hoge Raad refereert aan een arrest ter verklaring van het feit dat hij omgaat, is het heel onaannemelijk om te veronderstellen dat hij het arrest als zodanig wat betreft het feitelijk toerekenen van handelen niet zou ondersteunen. Feitelijk betekent dit dat de Hoge Raad wat betreft het functionele daderschap, het daderschap van entiteiten, aansluit bij de criteria van het IJzerdraadarrest als het gaat om het toerekenen van feitelijk handelen van personen in de sfeer van de vennootschap.

Het is ook goed om te wijzen – wij hebben dat in het rapport ook gedaan – op het vrij recente zogenaamde drijfmestarrest, waarin de strafkamer van de Hoge Raad nog eens nadrukkelijk criteria heeft geformuleerd voor het toerekenen van feitelijk handelen van mensen in de sfeer van de vennootschap daar waar het gaat om beboetbare feiten. Wij mogen veronderstellen dat de wetgever art. 51 Sr. van overeenkomstige toepassing zou

willen verklaren, al weten wij dat niet helemaal zeker. Vlak voordat de wet werd aangenomen, werd een amendement aanvaard dat ertoe strekte om art. 51 Sr. er weer uit te laten vallen maar het ministerie van Justitie heeft ons informeel laten weten dat het de bedoeling is om het weer terug te brengen. Tot nu toe hebben wij er nog geen concrete signalen van gezien. In ons rapport zijn wij er echter wel van uitgegaan. Ga je ervan uit dat art. 51 Sr. van overeenkomstige toepassing is, dan heb je in de wet expliciet – daarvoor heb je de Hoge Raad niet nodig – de ijzerdraadjurisprudentie binnengehaald.

Tot zover de reactie op het verzoek van de heer Van der Wal om verduidelijking van de mening van de commissie over het 1-decemberarrest.

De commissie heeft wat opmerkingen gemaakt over de fiscale eenheden, zowel de fiscale eenheid voor de omzetbelasting als de fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting. Uit de reactie van Van der Wal kan gemakkelijk de indruk ontstaan dat hij de commissie beticht van het zoeken van spijkers op laag water. Ik kan daar heel gemakkelijk een praktisch argument tegen aanvoeren. Het moordende tempo dat de voorzitter ons oplegde bij het aanleveren van de concepten weerhield ons er eenvoudigweg van naar die spijkers te zoeken. Zij zijn dan ook niet gezocht. De problematiek die wij hebben aangesneden had wat ons betreft echt een fundamenteel karakter. De boete heeft de verhoging als voorloper gehad. De verhoging was een soort van extra belasting die je moest betalen. Toen die verhoging van toepassing was was het strafkarakter nog wat minder onder de aandacht van een ieder. Onder invloed van het Hof in Straatsburg zijn wij in Nederland met zijn allen gaan beseffen dat de boete een straf was. Een straf heeft nu eenmaal het karakter van een hoogst persoonlijke sanctie. De fiscale eenheden, zowel die voor de BTW als voor de vennootschapsbelasting, hebben de mogelijkheid in zich dat degene die de boete verdient haar uiteindelijk niet draagt. Dat is de achtergrond voor het feit dat de commissie er aandacht voor heeft gevraagd. Het speelt bij beide eenheden in een wat andere setting een rol, zoals men in het rapport kan lezen, maar dat is de reden waarom de commissie heeft gezegd dat ook voor de fiscale eenheden gebruik moet worden gemaakt van de tools die de Vierde tranche ons biedt. Die komen erop neer dat degene die opzettelijk fouten begaat een hoogstpersoonlijke boete kan oplopen via een boetebeschikking. Wij moeten dan voorkomen dat allerlei fiscale ficties worden geconfronteerd met boetes, waarbij wij het aan de fictie zelf overlaten om te bepalen waar de boete terecht komt. Ik neem de fiscale eenheid voor de omzetbelasting. De fiscale eenheid krijgt een boetebeschikking en uiteindelijk komt het erop neer dat de meest draagkrachtige vennootschap van de fiscale eenheid die boete zal betalen. Dat behoeft niet per definitie de vennootschap te zijn die opzettelijk fout heeft gehandeld. Dat probleem heeft de commissie willen signaleren. Dat probleem is geen spijker die op laag water is gezocht maar een serieus probleem. Dat zou eenvoudig kunnen worden opgelost door op dat punt de mogelijkheden van de Vierde tranche optimaal in te zetten.

*Prof.dr.M.W.C.Feteris:* Het volgende punt dat de heer Van der Wal aanstipt betreft de terughoudende opstelling van de Belastingdienst (paragraaf 6.2). De heer Spek zal daarop ingaan.

*Mr.drs.R.F.C.Spek:* De vraag is of de commissie zich heeft afgevraagd of het beboeten van de medepleger zinvol is. Het is een gegeven dat onder de Awb de medepleger wordt beboet. Wij hebben vervolgens gekeken hoe dat in dit geval uitwerkt. Zouden wij, als het beboeten van de medepleger niet was opgenomen in de Awb, ervoor hebben gepleit hem wel op te nemen in het fiscale recht? Het beboeten van een medepleger heeft voordelen. Die voordelen waren er in het verleden in het strafrecht en het ligt in zekere zin voor de hand het ook in het fiscale recht te doen. Van der Wal noemt ook een van de voordelen. In het strafrecht is de mogelijkheid om een vervolging in te stellen door capaciteitsproblemen beperkt. Bij de Belastingdienst is er mogelijk wel de ruimte om een medepleger te beboeten. Is beboeten van het mede plegen echter wel het meest zinvolle in deze situatie? Het grote nadeel van het beboeten van mede plegen is altijd dat eerst een beboetbare overtreding moet zijn begaan alvorens de boete kan overgaan naar de medepleger.

*Prof.dr.M.W.C.Feteris:* Onze algemene opvatting was dat er gevallen zijn waarin iemand een heel foute schaats rijdt en dat iemand die echt helemaal fout zit ook straf verdient. In die zin hebben wij ook alle begrip voor de keuze van de Awb-wetgever. Om praktische redenen hebben wij overigens niet de illusie gehad dat wij de Awb, die inmiddels door de Tweede Kamer was aanvaard, nog konden terugdraaien. Het ziet er ook niet naar uit dat het wetsontwerp in de Eerste Kamer op heel veel politieke weerstand stuit. Dat mag pragmatisch klinken maar ik wil ook niet verhelen dat wij er geen principiële bezwaren tegen hebben. Dat zo zijnde, moet je je afvragen waarom het voor het belastingrecht anders zou zijn. Het is niet alleen in het belastingrecht zo dat de burger in zijn contacten met het bestuursorgaan gebruik maakt van diensten van derden en daarvoor professioneel advies inhuurt. Tegelijkertijd hebben wij natuurlijk een hoop nadelen geconstateerd. Er bestaan alternatieve maatregelen om onjuist handelen van adviseurs tegen te gaan of af te straffen. Gezien de praktische problemen rond het vaststellen van de feiten hebben wij wel gepleit voor terughoudend gebruik maar zeker niet voor een principiële afwijzing van de mogelijkheid.

Wij hebben ook overwogen dat het begrip adviseur moeilijk is af te bakenen. Het is denkbaar dat iemand hulp vraagt aan zijn buurman bij het doen van zijn fiscale aangifte en dat die buurman adviseert, onder het motto dat de inspecteur er toch niet naar kijkt en dat

het er waarschijnlijk wel tussendoor glipt, een gefingeerde aftrekpost op te voeren. Iedereen zal dat een mooi voorbeeld van mede plegen noemen waarin het niet gek is dat die buurman een boete krijgt. Is die buurman adviseur? Er valt iets te zeggen voor het standpunt dat hij alleen maar buurman is. Is die buurman ook fiscaal deskundig? Stel dat hij het is, dan heeft hij als vriendendienst "over de heg" die suggestie gedaan. Wordt hij adviseur omdat hij fiscaal deskundig is en komt hij daardoor in aanmerking voor een boete? De volgende variant is dat hij het op professionele basis doet. Met deze casuïstiek kom je op een hellend vlak. De vraag doet zich dan ook voor hoe je de groep van adviseurs die een bepaalde bescherming genieten definieert, iets waarvoor de wetgever en de wetenschap nog steeds geen pasklare oplossing hebben gevonden. Om praktische redenen hebben wij er in het rapport niet een hele algemene beschouwing aan gewijd. Wij hebben er geen principiële bezwaren tegen mits het met verstand en terughoudendheid wordt toegepast.

Het laatste punt dat de heer Van der Wal aan de orde stelt, betreft de strafmaat en de relatie daarvan met de coördinatie tussen de verschillende betrokkenen bij eenzelfde feitencomplex. In ons rapport (blz. 61) hebben wij er ook voor gepleit om bij bestraffing van derden niet stelselmatig op de eerste plaats te kijken naar de hoogte van de ontdoken belasting. Aan de andere kant vinden wij het een factor die wel een rol kan spelen. In het geval van een dief die een diefstal pleegt en de buit in eigen zak steekt, ligt het voor de hand om bij de bepaling van de strafmaat rekening te houden of het ging om een kruimeldiefstal dan wel een miljoenenkraak. Evenzo zouden wij het begrijpelijk vinden dat iemand wiens hulp als medepleger in een doorsneekraak is ingeroepen door een dief maar niet deelt in de buit minder zwaar wordt gestraft dan wanneer hij zou hebben geparticipeerd in de treinroof van de eeuw. In die zin hebben wij er wel begrip voor dat de hoogte van de ontdoken belasting een factor van belang is.

Hoe werkt dit nu door als je kijkt naar de verhouding tussen de procedures? De belastingplichtige procedeeert over zijn eigen aanslag en boete en vindt dat de aanslag lager moet zijn. Wellicht vindt hij zelfs dat hij helemaal geen belasting heeft ontdoken. Eén loket verder houdt de medepleger precies hetzelfde verhaal. Van der Wal zegt dat het, wanneer je strafmaat voor de medepleger niet rechtstreeks koppelt aan de ontdoken belasting, voor de medepleger minder een rol speelt. Aan de andere kant is het niet helemaal irrelevant. Zelfs als je helemaal abstraheert van de hoogte van de ontdoken belasting, op het moment dat bij de belastingplichtige komt vast te staan dat de ontdoken belasting nihil is, is er geen sprake van een beboetbaar feit. Vanwege het accessoire karakter kun je dan ook niet spreken van mede plegen. In die zin ontcom je er sowieso, omdat het bijna altijd gaat om de voorwaarde dat te weinig belasting is geheven of dat belasting is ontdoken, niet aan om ook bij de medepleger naar de basale vraag te kijken of er enig bedrag aan belasting is ontdoken. In die zin is er sowieso sprake van een parallel. Kijk je daarenboven voor de strafmaat ook, al is

het maar globaal, naar het bedrag van de ontdoken belasting, dan lijkt het mij niet onredelijk dat je de procedures zo niet parallel laat lopen dan er toch wederzijds rekening mee houdt. Als achteraf blijkt, zo zegt Van de Wal, dat de belasting bij de belastingplichtige een stuk lager was maar dit niet één op één wordt gekoppeld, zou de medepleger niet mogen meeprofiteren. Daar heb ik toch wel enige moeite mee, met name als het in de richting gaat dat de belastingplichtige wel een effectief verweer voert. Dat is immers degene die het beste op de hoogte is van zijn eigen zaken. Hij kan uit de diepte het bewijs van een alibi naar voren brengen. Als de belastingplichtige alle schijn tegen heeft wat de verschuldigde belasting betreft kan ik mij voorstellen dat de medepleger het hoofd in de schoot legt. Gaat de belastingplichtige door omstandigheden pas later procederen, dan kan hij alles uit de kast halen, diep in zijn correspondentie en e-mailbox kijken en alle bekenden die bij de zaak betrokken zijn vragen voor hem te getuigen. Misschien komt hij dan wel met een prachtig verweer en zegt de medepleger: als ik dat had geweten, had ik het ook aangevoerd. Wellicht kun je het oplossen met herziening via art. 8.88 Awb. Het gaat immers om feiten die hij niet kende en ook niet kon kennen. In het Wetboek van Strafvordering kun je lezen dat tot de gronden voor herziening in een strafzaak onder andere het feit behoort dat in dezelfde zaak een onherroepelijk vonnis tegen een ander is uitgesproken dat onverenigbaar is met deze bewezenverklaring. Zo zie je dat zelfs in het strafrecht het uitgangspunt dat rechterlijke vonnissen onherroepelijk zijn wordt doorbroken als in hetzelfde feitencomplex tegen een ander een onherroepelijke uitspraak is gedaan.

Dan ga ik nu door met de bijdrage aan de discussie van de heer Barmantlo. De eerste vraag die hij aan de orde stelde was een principiële. Wat vindt de commissie eigenlijk van de beboeting van derden? Ik ben daar al op ingegaan.

Het tweede punt ligt weer op het terrein van Robert Jan Koopman, maar ik neem het graag van hem over. Wij noemen een wetswijziging waardoor de fiscaal beboetbare feiten geen kwaliteitsdelict kunnen zijn wel als een mogelijkheid om een eventueel gat te repareren, maar wij staan er zeker niet om te springen. Dat kan uit de sfeer van ons stuk worden afgeleid. Wij nemen een afwachtende houding aan. Wij willen eerst zien of er inderdaad een onaanvaardbaar gat valt. Als dat er is, moet je een wetswijziging overwegen. Vervolgens hebben wij wel, systematisch denkend, vastgesteld dat een eventueel gat zou kunnen zijn de onevenwichtigheid dat om de belastingplichtige en derden te kunnen straffen vereist is dat de belastingplichtige zelf een beboetbaar feit heeft begaan. Dat is het punt van het kwaliteitsdelict. Dat kan inderdaad worden opgelost door de kwaliteitseisen uit het fiscaal boeterecht te schrappen, maar tegelijkertijd signaleren wij dat wij dan als een soort tovenaarsleerling een onbeheersbare kraan openzetten. Het is moeilijk om te overzien welke kringen van andere beboetbare personen er dan bij komen. Dat kan iedereen zijn die er in de verste verte iets mee te maken heeft, zoals de echtgenoot die aan de andere onjuiste



informatie geeft, de werknemer die onjuiste informatie aan zijn werkgever geeft, enz. De hele wetssystematiek wordt ermee op zijn kop gezet. Als bijvoorbeeld iedereen door wiens opzet of grove schuld te weinig belasting bij een ander is geheven ook beboet kan worden, hoe verhoudt zich dat dan tot de mogelijkheid om in de Awb medeplegers en feitelijke leidinggevers te schrappen? Is dat niet een volledige overlap? Hoe is de overlap met de nu nog bestaande aansprakelijkheid van derden? Wij hebben ons gerealiseerd dat er als je zover gaat eigenlijk helemaal geen behoefte meer is aan al die mogelijkheden van de Awb in de Vierde tranche, dus opdrachtgevers, leidinggevend en medeplegers kunnen worden geschrapt. Je zou met die ene "toedoen"-bepaling kunnen volstaan. Het hele onderwerp waarover wij nu debatteren zou de prullenmand in kunnen. Wij zouden verder kunnen met de heel ruime, sjabloonachtige "toedoen"-bepaling.

Overigens constateren wij dat er in het douanerecht al geruime tijd een boetebepaling is waardoor ieder door wiens toedoen iets fout is gegaan een bestuurlijke boete kan krijgen. Het is niet mijn dagelijkse werkterrein, maar ik krijg ook geen signalen, uit welke hoek dan ook, dat er op het gebied van de douane rampen in het bestuurlijke boeterecht gebeuren.

De volgende vraag, over de fair play, is voor de heer Spek.

*Mr. drs. R.F.C. Spek:* Ik heb het onderwerp al aangekondigd in antwoord aan de heer Poelmann. Kan een inspecteur inzage krijgen in de fiscale adviezen van en de correspondentie met de belastingadviseur, om zijn boetezaak rond te krijgen, om het bewijs rond te krijgen dat er sprake is van medepleging? De heer Barmantlo refereert aan het arrest van 23 september 2005, BNB 2006/21, waarin de Hoge Raad het beginsel introduceert in het geval van het due diligencerapport. Hoever reikt het? Is het daardoor voor de inspecteur onmogelijk geworden om inzage in het advies en de correspondentie te krijgen? Het antwoord is ervan afhankelijk hoever het doorloopt. De Hoge Raad formuleert het als een algemeen beginsel van behoorlijk bestuur. Wij zien bij een ander algemeen beginsel, het vertrouwensbeginsel, dat dit in zijn werking wordt beperkt door de kwade trouw. Zou het ook de kwade trouw kunnen tegenhouden? Kan daar een beroep op worden gedaan?

Op zichzelf heeft een inspecteur inzagerecht. Dat inzagerecht is door de staatssecretaris beperkt. Er wordt niet naar fiscale adviezen en correspondentie gevraagd, maar waarom zou het het tegenhouden, als de inspecteur het recht ertoe op zichzelf heeft? De commissie heeft aangegeven dat er een constante weging plaatsvindt tussen de vertrouwelijkheid van het overleg tussen de belastingadviseur en zijn cliënt en het algemeen belang. Dat algemeen belang zal in sommige gevallen moeten prevaleren.

Overigens, wat het strafrecht betreft, je ziet dat bij FIOD-invallen het adviesdossier simpelweg wordt meegenomen en gekopieerd. Voor zover bekend wordt daartegen niet geageerd met een beroep op het .

Notarissen kunnen een beroep doen op het verschoningsrecht. Ook het verschoningsrecht is echter niet absoluut. Er kan in strafzaken inbreuk op gemaakt worden.

Over het spanningsveld van het fair play en de overgang daarvan naar het fair trial, het recht om te zwijgen, kunnen wij nog een heel boek schrijven.

## 5. Vrij debat

*Mr. G. Verbeek:* Zojuist was er een discussie over fair play en inzage in accountantsdossiers. Wij zouden kunnen aansluiten bij een ander aspect van het strafrecht, namelijk het verdachte zijn. Als, objectief bepaalbaar, de grens over wordt gegaan, omdat er voldoende aanwijzingen zijn voor het mede plegen van fiscaal boetewaardig gedrag, kan de overheid ook een grens overgaan en inzage wensen in de dossiers. Die grens wordt niet overgegaan zolang er nog geen redelijk vermoeden is.

*Prof.dr. M.W.C. Feteris:* Wij hebben dat meegewogen in ons rapport. Er zou een bescherming van de adviseurs c.q. accountants kunnen zijn tot het moment dat zij verdachten worden. Dan wordt die bescherming opgeheven. Vanuit dat perspectief zou het een redelijke redenering zijn. Wij hebben gekozen voor het , met dezelfde ratio als het verschoningsrecht in het strafrecht. Die ratio is door de Hoge Raad onder woorden gebracht. Het gaat niet zozeer om het belang van de rechtshulpverlener, maar om het belang van de rechtszoekende, de cliënt. Als die advies vraagt aan een onafhankelijke adviseur, moet hij ook zeker weten dat het advies dat hem wordt verschaft niet in handen van de tegenpartij, de inspecteur of wie dan ook, komt, onder welke omstandigheden dan ook. Als die adviseur of accountant toch ooit verdacht wordt – het is altijd nog mogelijk dat hij het niet heeft gedaan – dan is er toch een zekere mogelijkheid, misschien ten onrechte, dat dit advies niet vertrouwelijk blijft. Dat werpt zijn schaduw vooruit. In allerlei gevallen zal een rechtzoekende dan terughoudender zijn met het inwinnen van fiscaal advies. Dat heeft wat ons betreft de doorslag gegeven.

*Mr. G. Verbeek:* Als je spreekt over een mede plegen, is er ook sprake van iemand die pleegt. Ik vraag mij af in hoeverre de pleger dezelfde bescherming moet krijgen als in het algemeen degene die op zoek is naar een rechtshulpverlener. Degene die de rechtshulp inroept is zelf ook niet vrij van fiscaal verkeerde gedachten.

*Prof.dr.M.W.C.Feteris:* Dat moet worden vastgesteld.

*Mr. G. Verbeek:* Daarmee ben ik het eens en daarom constateer ik ook dat je de inzagereguleer pas opzij kunt zetten op het moment dat je redelijk vermoeden van mede plegen en mitsdien ook van plegen van het beboetbare feit hebt. In mijn beleving kun je dus niet van het begin van het onderzoek af aan inzage in de dossiers vragen. Op een bepaald moment kom je echter over een grens heen, tussen maatschappelijke en individuele bescherming, waarvan je naar mijn gevoel kunt zeggen dat het wetmatig of beleidsmatig het moment zou kunnen zijn dat de Belastingdienst gebruik gaat maken van zijn informatiebevoegdheden.

*De voorzitter mr. J.W. van den Berge:* Uw opvatting is duidelijk.

Ik geef vervolgens het woord aan de heer IJssink.

*Mr. J.W. IJssink:* Ik wil nog even inhaken op de kwestie van het inzagerecht. De commissie heeft al aangegeven dat het wat betreft het mede plegen wel eens heel problematisch zou kunnen gaan worden. Uit de zaal heb ik wel gehoord dat men er doodsbenauwd voor is. De vraag waarom dat zo is laat ik maar even onbeantwoord. Je kunt hier mijns inziens veel beter de route van het strafrecht volgen. Er is geen enkele reden om het adviesrapport van de belastingadviseur in beslag te nemen. Hij is geen geheimhouder. Dat staat het sowieso al niet in de weg en fair play natuurlijk al helemaal niet. Wie praat er immers over fair play als je wordt verdacht van een strafbaar feit! Je hebt wel recht op een fatsoenlijke behandeling maar je hebt niet het recht om de contrabande achter te houden. Daarvoor is immers in het geheel geen rechtvaardigingsgrond. Ook als het om verschoningsgerechtigden zou gaan, gaat het toch om een voorwerp dat deel uitmaakt van of heeft gediend tot het strafbare feit: corpora et instrumenti delicti. Art. 98 Sv. laat het helemaal toe om die in beslag te nemen. Dat probleem zie ik dus niet. Je kunt die regel eenvoudig transplanteren naar het belastingrecht.

Ik maak van de gelegenheid gebruik om nog een opmerking te maken. Ik had verder nog iets willen zeggen over het mede plegen, maar ik ben bang dat dat een beetje ingewikkeld wordt. Ik wil trouwens wel mijn bewondering uitspreken voor de commissie waar het het oplichtersarrest op het spoor is gekomen, waarvan het gewag maakt in het rapport. Dat arrest gaat over de vraag of een medepleger veroordeeld kan worden en het hem ten laste gelegde bewezen kan worden geacht als zijn kompaan niet strafbaar is. In dat geval was dat wel zo. Het ging om een onnozele snuiter die de oplichter ter wille was. Die man had helemaal niets door. Hij kreeg 2500 gulden terwijl de oplichting anderhalf miljoen beliep. Ik onderstreep dat het een heel specifiek arrest was. Er staat "in het onderhavige geval" en ik geef de verzekering dat je geweldig moet uitkijken als dat in een arrest staat. Je kunt het dan zeker niet breder maken.

Wat ik eigenlijk wil zeggen is dat het mij heeft verbaasd dat men niet zozeer in het rapport van de commissie als wel in de wetgeving van de Vierde tranche de medeplichtigheid buiten boord heeft gehouden. De argumenten van de wetgever daarvoor zijn heel pover. Er wordt ergens gezegd dat strafrechtelijke medeplichtigheid aan een overtreding niet mogelijk is - op zich is dat juist – en men voegt eraan toe dat het eigenlijk maar om lichte, beboetbare feiten gaat. Tegen die achtergrond heeft de wetgever geen behoefte aan medeplichtigheid. Pas nu, bij de behandeling in de Eerste Kamer, is een Eerste Kamerlid van het CDA zo helder om er indringende vragen over te stellen. Ik heb nog geen antwoord op de vragen gezien. Ik weet niet of de memorie van antwoord er al is.

*Prof.dr.M.W.C.Feteris:* De memorie van antwoord wordt over een week verwacht.

*Mr.J.W.Ilsink:* Ik ben benieuwd welke steekhoudende argumenten de wetgever daarvoor bedenkt. De commissie heeft er niets over gezegd. Heeft zij dat bewust gedaan, of heeft zij zich op het standpunt gesteld dat het geen zin heeft omdat het toch niet in de wet staat?

*Prof.dr.M.W.C.Feteris:* De heer Ilsink zegt dat het verschoningsrecht en fair play ook via het strafrecht kunnen. In ons rapport hebben wij gezegd dat het wettelijke verschoningsrecht wordt doorbroken als betrokkene wordt verdacht van een ernstig strafbaar feit. Als het gaat om een ernstig strafbaar feit lijkt het mij niet aangewezen om via een bestuurlijke boete op te treden. Dan moet het instrument van het strafrecht ook worden gebruikt.

In zeven verschillende fasen van de totstandkoming van het rapport heb ik nog gecheckt of het oplichtingsarrest intussen in de NJ had gestaan. Ieder keer trof ik geen treffer aan.

*Mr.J.W.Ilsink:* Het staat er nu wel in.

*Prof.dr.M.W.C.Feteris:* Wij konden er geen rekening meer mee houden. Wat de medeplichtige betreft: wij zijn er niet op ingegaan omdat wij niet de illusie hadden dat wij de Vierde tranche van de Awb nog konden keren. Wij hebben ons echter eveneens verbaasd over de motivering van de wetgever. Een ander argument van de wetgever was nog dat het opsporen van een medeplichtige zoveel onderzoek vergde en dat het niet paste in het karakter van de oplegging van een bestuurlijke boete dat een bestuursorgaan een uitgebreid onderzoek moest instellen. Wij hebben ons afgevraagd wat een wetgever zich dan voorstelde bij onderzoeken naar medeplegers. Het enige wat ik mij kan voorstellen is dat de

wetgever heeft gedacht: wij geven nu een heel algemene regel voor alle onderdelen van het bestuursrecht; in het algemeen gaan bestuurlijke boetes over wat lichtere zaken en daarom regelen wij overkoepelend voor het hele bestuursrecht geen medeplichtigheid. Loopt de bijzondere wetgever tegen heel zware feiten aan, dan moet deze in de visie van de wetgever wellicht ad hoc maar zien of hij er behoefte aan heeft om voor zijn gebiedje wel medeplichtigheid in te voeren.

*Mr.dr.P.G.H.Albert:* Ik heb een vraag aan de commissie over de inwerkingtreding van de Vierde tranche Awb en in het bijzonder de kwestie van de materieel terugwerkende kracht. Ik kan die het beste illustreren met een eenvoudig voorbeeld. Daarbij ga ik ervan uit dat de nieuwe wetgeving op 1 juli 2008 in werking treedt. Een belastingplichtige en zijn adviseur hebben bekostigd om in een aangifte IB 2005 die in de loop van 2006 wordt ingediend een fictieve aftrekpost op te voeren. Zij voldoen dus aan het criterium van opzet. De aanslag IB wordt in september 2008 opgelegd. Kan deze belastingadviseur voor zijn gedragingen medio 2006 beboet worden als medepleger?

*Prof.dr.M.W.C.Feteris:* U signaleert een punt dat wij in het rapport niet hebben meegenomen. Achteraf denk ik dat het jammer is dat wij het niet hebben opgepikt. Ik maak u mijn complimenten voor het feit dat u dit wel hebt gesignaleerd. Het is voor de praktijk ook relevant. Uiteraard is het afhankelijk van de overgangsbepalingen voor de inwerkingtreding van de nieuwe regeling. Maken die bepalingen het naar nationaal recht mogelijk de adviseur te beboeten voor zijn gedragingen in 2006 dan rijst wel de vraag in hoeverre het afketst op overgangsregelingen in EVRM en IVBPR, met name het verbod van terugwerkende kracht van strafbepalingen en verhoging van de strafmaat. Dat roept een heel lastige vraag op waarover bij mijn weten geen jurisprudentie bestaat. Je kunt zeggen dat de mogelijkheid dat iets wat nu onder het nationale strafrecht strafbaar is straks ook nog kan worden aangepakt via een ander sanctiesysteem moet worden aangemerkt als terugwerkende kracht. Anderzijds kun je zeggen dat je dat per systeem of meer globaal voor de diverse sanctiemogelijkheden uit het nationale recht moet bekijken. Er valt voor beide opvattingen wat te zeggen. Aan de andere kant heeft het naar mijn gevoel iets onbevredigends als inspecteurs nu alle gevallen uit het verleden van het mede plegen van adviseurs waarmee zij vanwege capaciteitsproblemen niets konden en waarmee de officier van justitie vanwege de bewijseisen uit het strafrecht ook niets kon, gaan opstapelen, deze per 1 juli uit de kast halen en de desbetreffende adviseurs op 2 juli allemaal een bestuurlijke boete opleggen. Dat geeft toch het gevoel van een zekere terugwerkende kracht.

Ik wijs ook nog op een verdragsrechtelijk aspect. Als dit in principe al zou mogen: het is wel strafbaar maar art. 69 Awr geeft aan dat het alleen geldt in geval van opzet. Bovendien

moet zijn voldaan aan het strekkingsvereiste. Wij hebben geconstateerd dat naar ons oordeel ook onder omstandigheden bij grove schuld sprake kan zijn van mede plegen. Je kunt zeggen dat het onder de overtredingsvariant van art. 68 Sr. valt maar dan kan het er wel toe leiden dat ineens een hogere straf wordt opgelegd dan onder de huidige wetgeving mogelijk is. Zelfs als je het principe zou aanvaarden zou je in voorkomend geval toch nog tegen allerlei haken en ogen kunnen aanlopen.

*Mevrouw drs. L.M. Brouwer-Harten:* Voorzitter! Ik maak de commissie mijn complimenten voor het mooie rapport. Het is te zien dat er veel werk aan is besteed. Het is zorgvuldig gemaakt en mooi om te lezen.

De commissie heeft ervoor gekozen uit te gaan van een verwijzing in de Awb naar artikel 51. De heer Kerckhoffs merkte al op dat er tot nu toe nog geen terugkoppeling is geweest van het ministerie van Justitie of dat daadwerkelijk gebeurt of niet. Die koppeling wil ik hier wel maken, want ik ben fiscalist en toch werkzaam bij het ministerie van Justitie. Er wordt gewerkt aan een nota van verbetering waarin de verwijzing naar artikel 51 wordt opgenomen. Daarmee zijn de IJzerdraadcriteria expliciet binnengehaald.

Over de medeplichtigheid moeten wij straks misschien nog even praten.

*Mr. M.W.C. Feteris:* De mogelijkheid is geopperd dat er complicaties ontstaan doordat bij een failliete, niet meer bestaande rechtspersoon geen boete meer kan worden opgelegd aan het kwade genius. Zou dan de mogelijkheid bestaan dat de Staat vanwege een onrechtmatige daad, de ontdoken belasting, een aanspraak doet? Die belasting kan door het faillissement niet meer geïnd worden. Als een vennootschap iets verkeerd heeft gedaan, zal het kwade genius wel als feitelijk leidinggever of medepleger beboet kunnen worden. Voorts kent de Invorderingswet al mogelijkheden om een bestuurder aansprakelijk te stellen. Dat zal niet voor alle belastingen gelden. Bij een failliete rechtspersoon zijn er meestal verliezen, dus er zal geen vennootschapsbelasting mogelijk zijn, maar met loon- en omzetbelasting en accijnzen is de harde kern van dat soort zaken toch wel te pakken.

Een lastige vraag is of het daar bovenop nog mogelijk is iemand op grond van een onrechtmatige daad aan te spreken, bijvoorbeeld als de wettelijke regeling over bestuurlijke aansprakelijkheid geen uitkomst biedt. Is dat geen ontoelaatbare doorkruising van de publiekrechtelijke begrenzingsen? Ik wijs op het Windmill-arrest en op het arrest van de Civiele kamer van de Hoge Raad, Van Maarseveen. Daar werd in ruime mate toegestaan dat een civiele actie tegen het kwade genius werd ingesteld, ook al bood de aansprakelijkheidsregeling van de Invorderingswet in dat geval geen uitkomst. De Hoge Raad heeft later ook gezegd dat de civiele actie mag worden ingezet als de aansprakelijkheidsbepaling zich niet specifiek richt op onrechtmatige daden. Misschien zou

op basis van dat arrest kunnen worden gezegd dat bestuurdersaansprakelijkheid zich per definitie op kennelijk onbehoorlijk bestuur als onrechtmatige daad richt. Er zou dan wel sprake zijn van doorkruising. Tot nu toe is het alleen in de lagere rechtspraak aan de orde geweest. De rechter heeft onrechtmatigedaadacties wel doorgelaten en geen doorkruising aangenomen. In die zin kan de vraagsteller worden meegegeven dat er ruime mogelijkheden zijn om zo'n kwade genius aan te pakken.

## **6. Sluiting**

*De voorzitter mr. J.W. van den Berge*

Dames en heren, het wordt tijd om deze discussie af te ronden. Wij kunnen terugzien op een interessante middag, met een discussie over een rapport waarin nuttige aanbevelingen zijn gedaan. Voor het rapport is al veel lof uitgesproken, waarbij ik mij graag aansluit. In de bijdragen van de uitgenodigde debaters en de deelnemers aan het vrije debat zijn veel interessante aspecten naar voren gebracht.

Een ding, dat al een paar keer aan de orde is gekomen, wil ik nog noemen: de beduchtheid die hier en daar naar aanleiding van het rapport en naar aanleiding van de Vierde tranche is uitgesproken over de nieuwe mogelijkheden om derden te beboeten voor fiscale gedragingen. Degenen onder de adviseurs en de accountants die zich houden aan de beroepsregels hebben niets te duchten.

Dat brengt mij op het volgende punt. Het belastingadviseurschap is niet wettelijk geregeld. Om de zoveel tijd komen er weer problemen naar voren waaruit blijkt dat dit een gemis is. Als de vrees wordt omgezet in een streven om die regeling eindelijk eens te realiseren, lijkt mij dat een omzetting van iets slechts in iets goeds.

Ik heb al indirect mijn dank uitgesproken aan de debaters. Ik wil nog uitdrukkelijk mijn dank uitspreken aan de heer Barmantlo, die in tweevoud optrad, aan de voorzitter van de commissie en aan alle leden van de commissie.

*(applaus)*