

De gevolgen van de Vierde tranche Awb voor de btw-praktijk

Mr. R. Vos , Mr. R. Maigret , datum 09-01-2010

Datum

09-01-2010

Auteur

Mr. R. Vos [\[i\]](#), Mr. R. Maigret [\[i\]](#)

Auteursprofiel

Mr. R. Vos

Mr. R. Maigret

Vakgebied(en)

Omzetbelasting / Algemeen

Op 1 juli 2009 is de Vierde tranche Algemene wet bestuursrecht (Vierde tranche Awb) ingevoerd. Het fiscaal boeterecht is daarmee uitgebreid met twee aan het strafrecht ontleende daderschapsvormen: medeplegen en feitelijk leidinggeven. Maar wat zijn hiervan de precieze gevolgen voor de btw-adviespraktijk?

Mr. R. Vos [\[i\]](#), Mr. R. Maigret [\[i\]](#)

Met ingang van 1 juli 2009 is de Vierde tranche Algemene wet bestuursrecht (Vierde tranche Awb) ingevoerd. Het fiscaal boeterecht is daarmee uitgebreid met twee aan het strafrecht ontleende daderschapsvormen: medeplegen en feitelijk leidinggeven. Maar wat zijn hiervan de precieze gevolgen voor de btw-adviespraktijk? Hierover blijkt nog veel onduidelijkheid te bestaan bij veel belastingadviseurs en accountants. Om deze onduidelijkheid weg te nemen, wordt hieronder allereerst de betekenis uiteengezet van de daderschapsvormen medeplegen en feitelijk leidinggeven naar Nederlands strafrecht. Vervolgens wordt de reikwijdte van deze begrippen binnen het fiscale boeterecht behandeld waarbij aandacht wordt besteed aan de btw-praktijk in praktische zin.

Achtergrond

Tot de invoering van de Vierde tranche Awb kon een fiscale boete in principe alleen worden opgelegd aan de belastingplichtige (ondernemer) zelf. Op basis van de nieuwe Awb-regelgeving kan echter ook degene die een fiscale overtreding medepleegt dan wel hieraan feitelijk leidinggeeft worden beboet. Dit volgt uit art. 5:1 Awb. In de wetsgeschiedenis bij de Vierde tranche Awb is bepaald dat de strafrechtelijke bepalingen voor medeplegen en feitelijk leidinggeven, respectievelijk de artt. 47 en 51 Wetboek van Strafrecht (Sr), van overeenkomstige toepassing zijn. Verder wordt in de Awb onder een overtreding een gedraging verstaan die in strijd is met het bepaalde bij of krachtens enig wettelijk voorschrift. In het strafrecht wordt verschil gemaakt tussen misdrijven en overtredingen naar gelang van de ernst van het strafbare feit. De Awb kent dit onderscheid niet. Dit betekent dat alle beboetbare feiten uit het belastingrecht overtredingen vormen op grond van art. 5:1 Awb.

Medeplegen

Wanneer is sprake van medeplegen (art. 47 Sr)? Voor deze daderschapsvorm is in beginsel het zogenoemde 'dubbel opzet' vereist. Dit betekent dat de medepleger zowel opzet dient te hebben op het strafbare feit als opzet op een nauwe en bewuste samenwerking met de (mede)pleger met het oog op het begaan hiervan. Deze nauwe en bewuste samenwerking kenmerkt de daderschapsvorm medeplegen. Niet vereist is dat alle medeplegers ieder voor zich alle uitvoeringshandelingen van het strafbare feit verrichten. Voldoende is dat de samenwerking intensief is. Dit kan blijken uit voorafgaande afspraken, taakverdelingen, aanwezigheid tijdens het delict en het zich niet distantiëren hiervan.

De Hoge Raad heeft echter uitgemaakt dat voor het medeplegen van strafrechtelijke overtredingen géén dubbel opzet noodzakelijk is. Alleen bij opzetdelicten, bijvoorbeeld het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte (art. 69 Awr), moet sprake zijn van dubbel opzet: opzet op het delict en opzet op de samenwerking. Aangezien een overtreding (zoals bijvoorbeeld het niet voeren van een deugdelijke administratie (art. 68, eerste lid, onderdeel d, Awr)) geen opzetdelict is, volgt daaruit dat voor het medeplegen van een overtreding enkel sprake behoeft te zijn van opzet op de samenwerking. Opmerking verdient voorts dat een medepleger dezelfde straf boven het hoofd hangt als een pleger.

Hoe gaat de strafrechter in de praktijk om met de daderschapsvorm medeplegen? Hoewel het strafrecht vanuit materieel oogpunt afwijkt van het fiscale recht, is de formele toepassing in de praktijk van groot belang in het kader van de Vierde

tranche Awb. Wat betreft de daderschapsvorm medeplegen biedt de zogenoemde 'Antilliaanse zaak' een goed voorbeeld. In deze zaak hadden verdachte en medeverdachten het plan opgevat samen een beroving te plegen. Daartoe betrokken zij onder het appartement van de slachtoffers een leegstaand appartement waar zich vuurwapens bevonden. Met deze vuurwapens is vervolgens het appartement van de slachtoffers betreden hetgeen resulteerde in een schietpartij. In deze zaak werd door de verdachte aangevoerd dat uit het bewijsmateriaal niet zou blijken dat hij enige heerschappij had kunnen uitvoeren over de vuurwapens, noch dat hij zelf een vuurwapen zou hebben gehanteerd. Dit werd door de HR niet relevant geacht. Verdachte werd schuldig geacht aan 1) medeplegen van diefstal met geweld, de dood ten gevolge hebbende en 2) medeplegen van het voorhanden hebben van vuurwapens. Volgens de HR was sprake van een vooropgezet plan, bewuste samenwerking en een geplande gezamenlijke uitvoering.

Medeplichtigheid

Op grond van art. 48 Sr kan de medeplichtige aan een misdrijf worden gestraft. Medeplichtigheid aan een overtreding is niet strafbaar. Gelet hierop heeft de wetgever besloten geen aanleiding te zien de figuur van de medeplichtigheid in het bestuurlijke boeterecht te introduceren. Zoals gesteld bestaat binnen het strafrecht een onderscheid tussen overtredingen en misdrijven dat niet van toepassing is op het bestuursrecht. Desalniettemin heeft de wetgever besloten het strafrechtelijke begrip van de overtreding te hanteren voor de daderschapsvorm medeplichtigheid.

Feitelijk leidinggeven

Een overtreding kan ook worden begaan door een rechtspersoon (art. 5:1 Awb). Gezien de overeenkomstige toepassing van art. 51 Sr kan, wanneer een strafbaar feit is gepleegd door een rechtspersoon, degene die tot de overtreding opdracht heeft gegeven dan wel daaraan feitelijk leiding heeft gegeven, ook worden gestraft. Wanneer is hiervan sprake? Allereerst moet een rechtspersoon een strafbaar feit hebben begaan. Als hiervan sprake is, kan een feitelijk leidinggever dan wel opdrachtgever hiervoor strafrechtelijk aansprakelijk worden gehouden.

Zowel feitelijk leidinggeven als feitelijk opdracht geven is een vorm van functioneel daderschap. Dit betekent dat het strafbare feit wordt gepleegd door middel van een ander. Feitelijk opdracht geven onderscheidt zich voorts van feitelijk leidinggeven door de uitdrukkelijke opdracht die hierbij wordt gegeven aan degene die de strafbare gedraging daadwerkelijk pleegt. Dit vereiste is bij feitelijk leidinggeven minder streng: ook een nalaten kan in bepaalde gevallen voldoende zijn om feitelijk leidinggeven aan te nemen. Dit maakt dat strafrechtelijke aansprakelijkheid op basis van feitelijk leidinggeven in de praktijk vaker voorkomt dan feitelijk opdracht geven; hiervoor behoeft immers geen uitdrukkelijke opdracht te zijn verstrekt. In geval van feitelijk leidinggeven is feitelijke bemoeienis overigens niet vereist: het doen van een suggestie is voldoende. De Hoge Raad heeft - in de zogeheten Slavenburg-arresten - de criteria voor feitelijk leidinggeven nader uitgewerkt, die kort gezegd neerkomen op wetenschap, macht en aanvaarding. Allereerst moet de verdachte feitelijk leidinggever maatregelen ter voorkoming van de gedraging achterwege laten hoewel hij daartoe redelijkerwijs gehouden is. Ten tweede moet hij bewust de aanmerkelijke kans aanvaarden dat de verboden gedraging zich voordoet (voorwaardelijk opzet). Strafbaarheid kan met andere woorden het gevolg zijn van een nalaten. In dit verband is vereist dat de feitelijk leidinggever bevoegd was bepaalde maatregelen te nemen. Niet noodzakelijk is dat hij juridisch gezien een leidinggevende positie inneemt als directeur of formeel bestuurder.

Gevolgen voor de btw-praktijk

De strafrechtelijke theorie lijkt helder. Maar welke gevolgen heeft de invoering van de Vierde tranche Awb voor de btw-praktijk? In de wetsgeschiedenis is aandacht besteed aan de vraag of een belastingadviseur die tot de belastingplichtige gerichte normen overtreedt als medepleger in de zin van art. 5:1 Awb kan worden gezien. Inmiddels is duidelijk dat deze vraag bevestigend kan worden beantwoord. De Minister van Financiën vermeldt hierbij in de wetsgeschiedenis dat geen vrees hoeft te bestaan voor een uitbreiding van het aantal boeten. 'Ter vermijding van misverstand zij voorts opgemerkt, dat het het bestuursorgaan natuurlijk vrijstaat om te volstaan met het opleggen van een boete aan de normadressaat (bijvoorbeeld de belastingplichtige), indien aan het bestraffen van andere betrokkenen geen behoefte bestaat.' Regelgeving wordt doorgaans niet gecreëerd om niet te worden toegepast. In het BBBB is een dubbele garantie ingebouwd: de belastinginspecteur dient toestemming te hebben van zowel de voorzitter van het regionale managementteam als het Team Particulieren en Formeel Recht van Financiën. Op zich wordt hiermee het signaal afgegeven dat met het opleggen van een boete aan de adviseur of accountant behoedzaam wordt omgegaan. Ook de boetefraudecoördinator is een aantal jaar geleden als 'garantie' in het leven geroepen. De ervaring leert echter dat de boetefraudecoördinator vanuit managementperspectieven beslist op basis van informatie die de inspecteur aanlevert. Deze informatie is over het algemeen niet bijzonder objectief. Het zijn toch immers personen die bij dezelfde dienst horen en enige mate van tunnelvisie kan niet worden uitgesloten.

Een voorbeeld. In de belastingadviespraktijk is het denkbaar dat een adviseur te maken krijgt met foutief aangeleverde gegevens. Als de belastingadviseur als gevolg hiervan een onjuiste btw-aangifte indient, kan de ondernemer worden beboet. Stel nu dat de belastingadviseur de onderliggende facturen niet heeft gecontroleerd - bijvoorbeeld door tijdsnood in geval van een vaste cliënt - dan kan ook hem een boete worden opgelegd. Op basis van de Vierde tranche Awb is de adviseur dan strafbaar als medepleger doordat hij niet heeft voldaan aan zijn onderzoeksplicht.

Voor het onjuist/onvolledig doen van een aangifte kon een belastingadviseur reeds vóór de invoering van de Vierde tranche strafrechtelijk vervolgd worden. Een voorbeeld in dit kader betreft de zaak van de accountant van een bekende voetbaltrainer, wiens advies volgens de Rechtbank 's-Hertogenbosch had geresulteerd in een foutieve belastingaangifte. Als medepleger werd hij strafbaar geacht ex art. 69 Awr. Op basis van de Vierde tranche Awb kan een belastingadviseur nu met andere woorden als medepleger niet alleen strafrechtelijk worden aangepakt, maar ook administratiefrechtelijk. Dit geldt zoals reeds is gesteld ook voor de daderschapsvorm feitelijk leidinggeven. Een voorbeeld in dit kader vormt het belastingadvieskantoor waar de vaktechnische kwaliteit te wensen overlaat en dientengevolge frauduleuze adviezen kunnen worden verstrekt, waarop het management bewust de aanmerkelijke kans heeft aanvaard. Met andere woorden: als kan worden bewezen dat een leidinggevende heeft genegeerd dat zich onbehoorlijke activiteiten voltrokken op kantoor, is ook hij strafbaar.

De belastingadviseur of accountant die meewerkt aan een niet tijdig ingediende dan wel onjuiste belastingaangifte als medepleger kan dezelfde boete worden opgelegd als de belastingplichtige ex art. 5:1, tweede lid, Awb. Bij aansprakelijkheid op basis van feitelijk leidinggeven ex art. 5:1, derde lid, Awb hangt de belastingadviseur dezelfde boete boven het hoofd als de belastingplichtige.

Conclusie en slotopmerkingen

Hoewel sinds de invoering van de Vierde tranche Awb op 1 juli 2009 tot aan het schrijven van deze bijdrage nog geen enkele zaak heeft gespeeld, is door middel van de Vierde tranche Awb de mogelijkheid gecreëerd om medeplegers en feitelijk leidinggevers van een fiscaal beboetbaar feit een bestuurlijke boete op te leggen. De belastingdienst refereert regelmatig aan het feit dat er tot op heden nog geen zaken hebben gediend. De heer Poolen, lid van het managementteam van de belastingdienst, noemt dit 'tekenend' in Exposé 2010/16. 'We zijn er als Belastingdienst dan ook helemaal niet op uit om adviseurs te belemmeren in hun werk.' Ook volgens de minister is er geen reden tot vrees.

Aan dergelijke uitspraken in de wetsgeschiedenis zal een rechter vermoedelijk weinig aandacht besteden. Wat in de rechtszaal wél van belang zal zijn, is dat voor het medeplegen van overtredingen slechts opzet op de nauwe samenwerking is vereist. Het zal eveneens niet onmogelijk zijn om feitelijk leidinggeven (bijvoorbeeld op grond van nalaten) te bewijzen. Feit is dat met de Vierde tranche Awb de mogelijkheid is geschapen om ook degene tot wie een bepaalde fiscale norm níét is gericht - in casu de belastingadviseur - te beboeten als medepleger dan wel feitelijk leidinggever. De ervaring leert dat regelgeving niet wordt gecreëerd om niet te worden toegepast. Daarom is de vraag dan ook of de stilte sinds 1 juli 2009 gerust stemt of de spreekwoordelijke stilte voor een storm betreft.

Voetnoten

[*]

Mr. Roelof Vos is als advocaat en belastingadviseur verbonden aan VMW Taxand te Amsterdam.

[**]

Mr. Rosanna Maigret is als financieel/economisch en fiscaal strafrechtadvocaat verbonden aan VMW Taxand te Amsterdam.