

REGISTER BELASTING ADVISEURS

Aan de Eerste Kamer der Staten Generaal,
T.a.v. de leden van de Commissie voor Justitie

Binnenhof 22

2513 AA Den Haag

GRIFFIE EERSTE KAMER	
NR.	139 320.03
RUB.	VI
DATUM	23 SEP 2008
KOPIE	Just
VERW.	29702

Culemborg, 19 september 2008
Kenmerk: 11/1070/oc

Betreft: Vierde tranche Awb (29.702); bestuurlijke boete bij medeplegen

Geachte leden,

Namens het Register Belastingadviseurs* (RB) willen wij u attenderen op de nog steeds bestaande onduidelijkheid over de reikwijdte van het begrip 'medeplegen' in het wetsvoorstel vierde tranche van de Algemene wet bestuursrecht (29.702) en daarover onze zorgen uiten.

Bestuurlijke boete nodig?

Binnen de voorgestelde wijzigingen is veruit de belangrijkste ontwikkeling voor de leden van onze verenigingen het voorgestelde artikel 5.0.1. Op basis van dit artikel kan de inspecteur op grond van 'medeplegen' aan een belastingadviseur een bestuurlijke boete opleggen. Voorop gesteld zij dat ook wij van mening zijn dat lieden die door middel van fraude willens en wetens trachten te bewerkstelligen dat hun cliënten bewust te weinig belasting betalen door de overheid moeten kunnen worden aangepakt. Wij wijzen er evenwel op dat dat ook nu reeds kan door middel van een strafrechtelijke vervolging. De noodzaak van de invoering van de mogelijkheid tot bestuurlijke beboeting is voor ons nog niet aangetoond, zeker niet nu die mogelijkheid met zoveel onduidelijkheid is omgeven.

Ook wijzen wij erop dat de verhoudingen tussen 'de overheid' en 'de burger' op het gebied van handhaving schever worden. De Belastingdienst beschikt immers al over een heel scala aan handhavingsbevoegdheden. Onder andere de Vereniging voor Belastingwetenschap wijst in het rapport "Aan wie kan een bestuurlijke boete worden opgelegd?" (Geschriften Vereniging voor Belastingwetenschap nr. 233, Deventer 2007) op de volgende middelen, waarover de Belastingdienst nu al beschikt: Het herroepen of herzien van handhavingsconvenanten, weigering van de adviseur van de belastingplichtige en het voordragen van de gemachtigde van de belastingplichtige bij de tuchtcommissie van zijn beroepsorganisatie. Prof. mr. dr. J.L.M. Gribnau wijst in zijn Opinie "Overkill in rechtshandhaving is dodelijk voor samenwerking" in NTFR 2008/428 op de gevolgen die zwaardere handhavingsbevoegdheden van de overheid kunnen hebben op een beleid dat steeds meer is gericht op horizontalisering door middel van handhavingsconvenanten.

Register Belastingadviseurs (RB) is de koepelorganisatie van het College Belastingadviseurs (CB) en de Nederlandse Federatie van Belastingadviseurs (NFB)

RB
Telefoon (0345) 54 70 00 • Fax (0345) 54 70 15
E-mail info@rb.nl • www.rb.nl

CB
Telefoon (0345) 54 70 00 • Fax (0345) 54 70 15
E-mail info@cb.nl • www.cb.nl
K.v.K. 40407334 • ABN/AMRO 44 54 55 004

NFB
Telefoon (070) 416 61 66 • Fax (070) 416 61 67
E-mail nfb@fb.nl • www.fb.nl
K.v.K. 40407313 • Postbank 228176

Wanneer is sprake van medeplegen in het strafrecht?

Voor de praktijk van een belastingadviseur is het van groot belang te weten wanneer sprake is van medeplegen in de zin van het wetsvoorstel en wanneer niet. Het begrip medeplegen is ontleend aan het strafrecht en het ligt voor de hand –mede geleet op de gegeven toelichting op het wetsvoorstel– dat dit begrip dan ook in strafrechtelijke zin wordt uitgelegd. Voor medeplegen is noodzakelijk dat er sprake is geweest van een bewuste en nauwe samenwerking, gericht op de uitvoering van het (strafbaar gestelde) feit (zie HR 12 april 2005, nr. 02346/04, na conclusie van A-G Vellinga, NJ 2005/277). In de ontwikkeling van het leerstuk van het medeplegen is onderkend dat bij deze strafbare vorm van samenwerking ook een intellectueel aspect te onderkennen valt. Zodoende is het accent (mede) komen te liggen op de fase van plannenmakerij, op afspraken en voorbereiding, en dat heeft er uiteindelijk toe geleid dat medeplegen is aanvaard in gevallen waarin iemand bij het eigenlijk begaan van het feit in geen velden of wegen te bekennen was, mits hij een rol van betekenis heeft gespeeld bij de voorbereiding. De uitvoeringshandelingen behoeven dus niet allemaal gezamenlijk te worden verricht. Het is voldoende dat de daders bij de uitvoeringshandelingen betrokken zijn. Deze samenwerking kan bestaan uit een tevoren afgesproken plan maar dat hoeft niet. Het gaat om de bewustheid van de samenwerking (Conclusie van A-G Fokkens voor HR 11 januari 2000, nr. 113.115, NJ 2000/228). De voor medeplegen vereiste bewuste en nauwe samenwerking kan ook "stiltzweigend" geschieden (vgl. HR 18 maart 2008, nr. 02922/06 (Rijswijkse stoeptegelmoord)).

Medeplegen en de praktijk van een belastingadviseur

Een goede beroepsuitoefening van een belastingadviseur brengt vrijwel per definitie mee dat er sprake is van een bewuste en nauwe samenwerking tussen de adviseur en de cliënt. Werkzaamheden als het geven van belastingadviezen, verzorgen van administraties, opmaken van jaarstukken en invullen en indienen van belastingaangiften brengen dat uit de aard der zaak met zich mee. Tevens dient te worden bedacht dat de regelgeving die moet worden uitgevoerd buitengewoon complex is en bovendien regelmatig – ingevolge een bewuste keuze van de wetgever – uiterst vaag. Het wordt veelal aan de praktijk overgelaten belangrijke begrippen en leerstukken nader in te vullen. Het is duidelijk dat zich in het belastingrecht dan ook met grote regelmaat situaties voordoen waarover verschillend kan worden gedacht. Het is de taak van de belastingadviseur in dergelijke 'grijze gebieden' de belangen van zijn cliënt optimaal te behartigen. Dit kan leiden tot een verschil van inzicht met de fiscus. De zeer omvangrijke fiscale jurisprudentie is hiervan een bewijs. Diezelfde jurisprudentie laat zien dat het geen uitzondering is dat de fiscus bij dergelijke geschillen boetes oplegt (die overigens in de ogen van de rechter veelal niet in stand kunnen blijven, omdat naar het oordeel van de rechter de belanghebbende een pleitbaar standpunt verdedigt).

Beziet men de ontwikkelingen in het strafrecht ten aanzien van het begrip medeplegen, het gemak waarmee de fiscus zich van het opleggen van boetes bedient in samenhang met de dagelijkse werkzaamheden van een belastingadviseur en het feit dat die werkzaamheden bewust in goed overleg met diens cliënten plaatsvinden, dan zal u duidelijk zijn dat binnen de beroepsgroep de introductie van de mogelijkheid tot het opleggen van een bestuurlijke boete aan de belastingadviseur niet met ovationeel applaus is begroet.

Voor het proces van een goede en vlotte belastingheffing is niet alleen een goed functionerende belastingdienst, maar tevens een goed functionerende belastingadviespraktijk van essentieel belang. De relatie van de belastingadviseur tot zijn cliënt, de belastingplichtige, dient dan ook niet te worden verstoord door een mogelijke boeteoplegging bij de adviseur wanneer die opereert binnen de grenzen van de – soms vage – belastingwet. Zoals eerder opgemerkt vinden ook wij dat degenen die de grenzen van het toelaatbare overschrijden, dienen te worden aangepakt. Dit dient echter alleen in evidente gevallen te gebeuren en dan bij voorkeur in het strafrecht. Indien het opleggen van een bestuurlijke boete aan een belastingadviseur door aanvaarding van het voorliggende wetsvoorstel evenwel ook tot de mogelijkheden gaat behoren dan zou het in onze optiek een goede zaak zijn wanneer dit middel uiterst terughoudend en alleen in evidente gevallen wordt gehanteerd. Wij menen dat anders van gelijkheid van partijen geen sprake meer is en de fiscale rechtshulpverlening ernstig in het gedrang komt.

In dit verband vragen wij u bij de behandeling van het wetsvoorstel bij de bewindslieden op dit vlak aan te dringen op het geven van meer duidelijkheid omtrent het antwoord op de vraag wanneer sprake is van medeplegen door de belastingadviseur. In de Nota naar aanleiding van het Verslag is in antwoord op vragen van de leden van de fractie van de LPF slechts één voorbeeld gegeven:

De leden van de LPF-fractie hebben over het tweede lid van artikel 5.0.1 de navolgende vragen. Kan de regering voorbeelden geven van situaties waarin het naar haar mening mogelijk en wenselijk is dat aan een belastingadviseur een bestuurlijke boete wordt opgelegd?

Het opleggen van een boete aan een belastingadviseur is alleen mogelijk indien deze kan worden aangemerkt als overtreder in de zin van het tweede lid van artikel 5.0.1. Een situatie waaraan kan worden gedacht is die waarbij een ondernemer en zijn adviseur na gezamenlijk overleg hebben besloten dat de belastingadviseur, als gemachtigde van de ondernemer, in de aangifte niet het door de adviseur berekende bedrag opgeeft maar een nihilaangifte in zal dienen. In een dergelijk geval is het naar onze mening mogelijk en wenselijk om aan de adviseur een bestuurlijke boete op te leggen.

Hoewel om meer dan één voorbeeld werd gevraagd is volstaan met bovenstaande passage. Het is dringend gewenst dat in de onderhavige problematiek door de bewindslieden meer duidelijkheid wordt verschaft. Een antwoord op de navolgende vragen zou tot meer duidelijkheid kunnen leiden:

Vraag 1

Deelt de regering de mening dat belastingadviseurs die in samenwerking met accountants een aangifte opstellen voor een cliënt en daarbij een standpunt innemen dat voor discussie (pleitbaar/niet pleitbaar) vatbaar is geen boete kan worden opgelegd? Kan de regering meer (praktijk)voorbeelden geven over situaties waarin aan de belastingadviseur als medepleger een bestuurlijke boete zal kunnen worden opgelegd? Kan de regering hierbij aangeven of opzet vereist is, of dat grove schuld volstaat?

Vraag 2

Stel dat een belastingadviseur zich vergist. Is de regering dan van mening dat, mede gelet op de argumenten die in deze brief zijn verwoord, het instrument van de bestuurlijke boete aan een belastingadviseur uiterst terughoudend dient te worden toegepast? Zo nee, waarom niet?

Vraag 3

Kan de regering (praktijk)voorbeelden geven onder welke omstandigheden een belastingadviseur een beroep kan doen op de afwezigheid van alle schuld (AVAS)?

Vraag 4

Is sprake van een bewuste samenwerking in iedere situatie dat de belastingadviseur de aangifte van de belastingplichtige of inhoudingsplichtige invult? Zo nee, in welke situatie(s) is dan wel sprake van een bewuste samenwerking?

Vraag 5

Is het voor de 'bewuste samenwerking' nog van belang of de belastingadviseur van belastingplichtige samenwerkt met een accountant die de jaarrekening samenstelt of moet beoordelen (goedkeuring, afkeuring of onthouding van oordeel?)

Zo ja, in welk opzicht moeten de belastingadviseur en accountant samenwerken om te kunnen spreken van een 'bewuste samenwerking'?

Zo nee, kan de rol van de accountant dan onder omstandigheden van belang zijn voor het medeplegerschap van de belastingadviseur? Zo ja, onder welke omstandigheden dan? Zo nee, waarom niet?

Vraag 6

Is het voor het element 'gezamenlijke uitvoering' nog relevant of de belastingadviseur de omzetcijfers of andere door belastingplichtige aangeleverde gegevens ten behoeve van de aangifte controleert op hun materiële juistheid? Zo nee, speelt bij het antwoord op de vraag nog een rol of de omzetcijfers afkomstig zijn uit een jaarrekening met een goedkeurende verklaring van een accountant? Speelt bij het uitvoeren van de controle eventueel een rol dat onder omstandigheden op basis van de beroepsregels voor de belastingadviseur een verplichting bestaat tot het controleren van de aangeleverde gegevens?

Vraag 7

Welke belastingadviseurs kunnen als medeplegers worden aangemerkt: (1) degene die de aangifte invult, (2) degene die de aangifte van de aangiftemedewerker controleert, (3) de belastingadviseur die een advies heeft verstrekt dat juist in de aangifte is verwerkt, (4) de partner/vennoot van de onder 1 t/m 3 genoemde personen en (5) het kantoor waartoe de aangiftemedewerker behoort?

Vraag 8

Onder welke omstandigheden kan aan de onder vraag 7 genoemde personen een boete als medepleger worden opgelegd?

Vraag 9

Is de veronderstelling juist dat een belastingadviseur, wiens advies onjuist in de aangifte is verwerkt, niet als medepleger een bestuurlijke boete kan worden opgelegd? Zo nee, waarom niet?

Toelichting bij de vragen 5 t/m 9

Voor medeplegen is vereist dat " twee of meer personen gezamenlijk een delict plegen. Voor strafbaarheid als medepleger is dan niet vereist dat de medeplegers ieder afzonderlijk alle bestanddelen van het delict vervullen, mits sprake is van bewuste samenwerking en gezamenlijk uitvoering (zie bijvoorbeeld HR 17 november 1981, NJ 1983, 84)."

Vraag 10

Overweegt de regering nog maatregelen om aangiftemedewerkers/belastingadviseurs in loondienst tegen het opleggen van bestuurlijke boetes als medepleger te beschermen? Zo ja, welke wijzigingen in het Burgerlijk Wetboek acht de regering dan noodzakelijk? Zo nee, is de veronderstelling dan juist dat artikel 7:611 BW verbiedt dat aan een aangiftemedewerker/belastingadviseur in loondienst een bestuurlijke boete als medepleger kan worden opgelegd?

Toelichting bij vraag 10

Het feit dat wellicht aan een aangiftemedewerker/belastingadviseur in loondienst een boete als medepleger kan worden opgelegd, is iets waarmee in lopende arbeidscontracten geen rekening is gehouden.

Het Burgerlijk Wetboek verbiedt niet dat aan een werknemer in loondienst een bestuurlijke boete als medepleger kan worden opgelegd, hoewel de norm van het goed werkgeverschap hier wellicht uitkomst biedt (artikel 7:611 BW)

Vraag 11

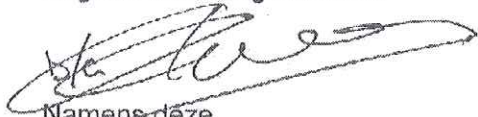
Is het mogelijk dat aan de regering nogmaals de vraag wordt voorgelegd over de door de Belastingdienst te hanteren werkwijze teneinde 'medeplegers' op te sporen?

REGISTER ■
BELASTING ■
ADVISEURS ■

Wij hopen dat u begrip heeft voor de zorg die binnen de beroepsgroep bestaat op het gebied van de bestuurlijke boetes en dat u bereid bent de regering te verzoeken op de deze brief en de daarin opgenomen vragen in te gaan. Een afschrift van deze brief hebben wij verzonden naar de Minister van Justitie en de Staatssecretaris van Financiën.

Hoogachtend,

De Commissie Wetsvoorstellen
Register Belastingadviseurs



Namens deze
Mr. H.J.J. Oostdam Fb
Mr. dr. R.M.P.G. Niessen-Cobben Fb
Mr. A.J. van Lint

*Het Register Belastingadviseurs (RB) is een samenwerkingsverband van het College Belastingadviseurs (CB) en de Nederlandse Federatie van Belastingadviseurs (NFB). CB en NFB vertegenwoordigen gezamenlijk meer dan 6.500 leden.

Register Belastingadviseurs (RB) is de koepelorganisatie van het College Belastingadviseurs (CB) en de Nederlandse Federatie van Belastingadviseurs (NFB)

RB
Telefoon (0345) 54 70 00 ■ Fax (0345) 54 70 15
E-mail info@rb.nl ■ www.rb.nl

CB
Telefoon (0345) 54 70 00 ■ Fax (0345) 54 70 15
E-mail info@cb.nl ■ www.cb.nl
K.v.K. 40407334 ■ ABN/AMRO 44 54 55 004

NFB
Telefoon (070) 416 61 66 ■ Fax (070) 416 61 67
E-mail nfb@fb.nl ■ www.fb.nl
K.v.K. 40407313 ■ Postbank 228176