

33. Medeplegers aan de schandpaal

Over openbaarmaking van boetes en boeterechtelijke aansprakelijkheid

MR. A.C.M. KLAASSE EN MR. A.J.C. PERDAEMS

Het wetsvoorstel 'Openbaarmaking medepleegboetes' is op Prinsjesdag in de Overige fiscale Maatregelen 2020 opgenomen. An Klaasse en Angelique Perdaems bespreken wat het voorstel inhoudt en wat de consequenties kunnen zijn.

1. Inleiding

Ondanks felle kritiek op het consultatiewetsvoorstel 'Openbaarmaking medepleegboetes'¹ is het wetsvoorstel tijdens de afgelopen Prinsjesdag toch in de Overige fiscale Maatregelen 2020 opgenomen. Het wetsvoorstel is op 14 november 2019 aangenomen door de Tweede Kamer, met een wijziging dat openbaarmaking ook zal gelden voor vergrijpboetes uit hoofde van de Wet Bronbelasting 2021. Het wetsvoorstel bevat een aantal verbeteringen ten opzichte van het consultatiewetsvoorstel. Zo wordt de mogelijkheid geboden een zienswijze omtrent de voorgenomen openbaarmaking in te dienen voordat besloten wordt of de boete openbaar wordt gemaakt. Ook is na advies van de Raad van State het doel van de openbaarmaking geconcretiseerd.² Het enige doel is het publiek voor te lichten over beroepsbeoefenaars die door middel van medeplegen belastingontduiking of toeslagfraude faciliteren, aldus de memorie van toelichting. Hoewel bestraffing volgens het kabinet niet het doel is van openbaarmaking, wordt de openbaarmaking van de boete uiteraard wel als straf erva-

Het wetsvoorstel 'Openbaarmaking medepleegboetes' komt op een moment dat de medepleegboete uit art. 5:1 Awb tien jaar bestaat. Ondanks de invoering in 2009 zag de eerste gepubliceerde medepleegboete pas het licht in 2017 met de uitspraak van Rechtbank Gelderland van 24 april 2017.³ In deze zaak werd een boete ex art. 67f Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) opgelegd aan een notaris wegens het medeplegen van het opzettelijk niet-voldoen van overdrachtsbelasting. Deze uitspraak kreeg een vervolg in hoger

beroep met de uitspraak van Hof Arnhem-Leeuwarden van 23 mei 2018.⁴ Het hof oordeelde evenals de rechtbank dat de boete terecht was opgelegd. Kort na de uitspraak van de Rechtbank Gelderland volgde de uitspraak van de Rechtbank Noord-Holland van 30 november 2017, waarin een vergrijpboete in stand werd gelaten die was opgelegd aan een adviseur wegens het opzettelijk niet doen van suppletieaangiften omzetbelasting (art. 10a AWR en art. 15 Uitv. besl. OB 1968).⁵

Hoewel in tien jaar tijd slechts acht medepleegboetes zijn opgelegd,⁶ meent het kabinet dat het tuchtrecht, bestuursrecht en strafrecht niet genoeg mogelijkheden bieden om de burger te beschermen tegen frauderende beroepsbeoefenaars. In dit artikel gaan wij in op het wetsvoorstel 'Openbaarmaking medepleegboetes' en het doel dat de wetgever wenst te bereiken. Om het wetsvoorstel in een bredere context te kunnen plaatsen, gaan wij eveneens in op de voorwaarden van medeplegen om te bezien wanneer een boete aan de orde kan komen. Omdat het boeterecht slechts twee (gepubliceerde) voorbeelden laat zien, is het nuttig ook de strafrechtelijke jurisprudentie over medeplegen te bespreken.

2. Wanneer komt openbaarmaking aan de orde en welke gegevens worden openbaar gemaakt?

Het wetsvoorstel ziet op boetes die aan de beroepsbeoefenaars, zoals belastingadviseurs, notarissen, accountants en advocaten, worden opgelegd. De wetgever wil voorkomen dat zij in de uitoefening van hun beroep als zogenoemde facilitator fiscale overtredingen mogelijk maken.⁷ De

1 <https://www.internetconsultatie.nl/openbaarmaking/document/4174> en 4175.

2 *Kamerstukken II 2019/20*, 35303, nr. 4, p. 3. Nader rapport inzake het voorstel van wet tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2020).

3 Rb. Gelderland 24 april 2017, ECLI:NL:RBGEL:2017:2297.

4 Hof Arnhem-Leeuwarden 23 mei 2018, ECLI:NL:GHARL:2018:4680.

5 Rb. Noord-Holland 30 november 2017, ECLI:NL:RBNHO:2017:9859.

6 Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 16 november 2017, kenmerk 2017-0000207262.

7 *Kamerstukken II 2019/20*, 35303, nr. 3, p. 65.

bevoegdheid een boete openbaar te maken, ziet echter niet op alle fiscale boetes.

Welke boetes kunnen openbaar worden gemaakt?

De mogelijkheid om opgelegde boetes openbaar te maken, ziet uitsluitend op boetes die zijn opgelegd aan medeplegers in de zin van art. 5:1 lid 2 Awb. Zowel natuurlijke personen als rechtspersonen kunnen als medepleger worden aangemerkt. Boetes die op grond van art. 67o AWR aan de medeplechtige, doen pleger of uitlokker worden opgelegd, kunnen niet openbaar worden gemaakt. De redenering van de wetgever is dat alleen boetes bij de zwaarste vorm van deelneming openbaar mogen worden gemaakt.⁸ Waarom de wetgever medeplegen laakbaarder acht dan doen plegen of uitlokken, wordt niet nader toegelicht.

Het is een verbetering ten opzichte van het consultatiewetsvoorstel dat openbaarmaking pas mogelijk is ten aanzien van overtredingen die na 1 januari 2020 worden begaan. Hoewel het kabinet benadrukt dat het besluit tot openbaarmaking geen punitief karakter heeft, worden de ingrijpende gevolgen onderkend en wordt voorkomen dat discussie ontstaat over de vraag of openbaarmaking punitief is en is toegestaan voor overtredingen die vóór 1 januari 2020 zijn begaan.

Een besluit tot openbaarmaking van de vergrijpboete kan alleen worden genomen als sprake is van (voorwaardelijk) opzet. Het kabinet overweegt nadrukkelijk dat grove schuld onvoldoende is voor openbaarmaking van de boete. Voorts ziet de mogelijkheid van openbaarmaking op vergrijpboetes en niet op verzuimboetes.⁹

Als de inspecteur besluit een boete aan een medepleger op te leggen, kan hij afzien van openbaarmaking. Een besluit tot openbaarmaking verdient een aparte, zorgvuldige afweging. Gelet op de in de memorie van toelichting genoemde situaties en het voorlichtingsdoel als enige doel, zou openbaarmaking van een medepleegboete eerder uitzondering dan regel moeten zijn. Het besluit tot openbaarmaking van de boete wordt uiterlijk genomen op het moment van het opleggen van de boete. Nadat het boetebesluit is genomen, kan de inspecteur niet meer tot openbaarmaking van de boete besluiten.¹⁰

Overigens is het openbaar maken van boetes in het bestuursrecht geen unicum. De Autoriteit Financiële Markten is reeds bevoegd bepaalde boetes openbaar te maken. Het doel is eveneens voorlichting. Een belangrijk verschil is dat het daar gaat om boetes die aan de financiële instelling als pleger van het beboetbare feit worden opgelegd en niet als medepleger. In die gevallen zal de financiële instelling zelf veelal financieel voordeel met de vermeende fraude hebben

behaald, in tegenstelling tot de adviseur als medepleger. Het financiële voordeel wordt immers doorgaans door de cliënt behaald en komt in de regel niet toe aan de adviseur.

Een onherroepelijke boetebeschikking: welke gegevens worden openbaar gemaakt?

Als de inspecteur besluit tot openbaarmaking van een boete aan een (rechts)persoon, dan wordt de boetebeschikking – nadat deze onherroepelijk is geworden – openbaar gemaakt. Naast de boetebeschikking worden op grond van het voorgestelde art. 67r lid 6 AWR de volgende gegevens openbaar gemaakt:

- a. de naam van de overtreder;
- b. de wettelijke grondslag van de boete;
- c. het bedrag van de boete;
- d. de dagtekening van de boete;
- e. het jaar waarin de beboetbare gedraging is begaan;
- f. de naam van de plaats waar de overtreder het vergrijp, bedoeld in het eerste lid, heeft begaan.⁷

Na openbaarmaking blijven de gegevens gedurende vijf jaar op de website van de Belastingdienst staan.¹¹ Deze termijn is niet toegelicht, zodat niet duidelijk is waarom voor een vijfjaarstermijn is gekozen. Door het hanteren van deze lange termijn wordt het de beroepsbeoefenaar onmogelijk gemaakt zijn leven te beteren, nu hij jaren later nog steeds wordt geconfronteerd met de openbaar gemaakte boete. Omdat een boete eerst openbaar kan worden gemaakt nadat deze onherroepelijk is geworden, is het denkbaar dat de openbaarmaking pas jaren later plaatsvindt. Doordat het informeren van het publiek in deze situatie als mosterd na de maaltijd komt, schiet de openbaarmaking zijn doel duidelijk voorbij (zie ook hierna in paragraaf 6).

Aangezien de gehele boetebeschikking wordt gepubliceerd, kan het nuttig zijn bij de aankondiging van de boete reeds aandacht te besteden aan de inhoud daarvan. Voor degene die medeplegen wordt verweten, zal het doorgaans prettiger zijn als de toelichting in die beschikking zo beperkt mogelijk is. Ook kan uiteraard reeds vóór het nemen van de boetebeschikking – als een voornemen tot openbaarmaking kenbaar wordt gemaakt – worden beargumenteerd waarom geen reden voor openbaarmaking aanwezig is. Bijvoorbeeld omdat het een incident is, de beroepsbeoefenaar op korte termijn zijn werkzaamheden beëindigt of omdat sprake is van een pleitbaar standpunt. Uit de memorie van toelichting blijkt immers duidelijk dat openbaarmaking van de medepleegboete alleen bedoeld is voor situaties van ernstige fraude, zodat belastingplichtigen weten dat de betreffende beroepsbeoefenaar fraude heeft gepleegd.

Daarmee is nog niet gezegd welke handelingen van een beroepsbeoefenaar het medeplegen van fraude impliceren. Op de vraag wanneer het verwijt van medeplegen om de hoek komt kijken, wordt hierna ingegaan.

8 *Kamerstukken II 2019/20, 35303, nr. 3, p. 4 en Kamerstukken II 2019/20, 35303, nr. 4, p. 4.*

9 *Kamerstukken II 2019/20, 35303, nr. 3, p. 65.*

10 *Kamerstukken II 2019/20, 35303, nr. 3, p. 66.*

11 *Kamerstukken II 2019/20, 35303, nr. 3, p. 67.*

3. De medepleegboete: wanneer is sprake van opzettelijk medeplegen?

Uit het wetsvoorstel komt naar voren dat een openbaarmaking van een boete slechts aan de orde kan komen, indien de overtreder als *medepleger* kan worden aangemerkt en wanneer *opzettelijk* is gehandeld. Het is daarom van belang deze begrippen nader te bezien. Hierna wordt ingegaan op de vraag wanneer kan worden gesproken van medeplegen en onder welke omstandigheden sprake is van opzet.

Medeplegen

Medeplegen kenmerkt zich door een bewuste en nauwe samenwerking tussen twee of meer (rechts)personen. Bij de beoordeling van de vraag of sprake is van medeplegen, wordt in de boeterechtelijke jurisprudentie het overzichtsarrest van de strafkamer van de Hoge Raad van 2 december 2014 als uitgangspunt genomen.¹² Dat ligt ook voor de hand, aangezien art. 5:1 Awb nadrukkelijk aansluit bij het strafrecht.¹³ In het arrest markeert de Hoge Raad de verschillen tussen medeplegen en medeplichtigheid. Van medeplegen is slechts sprake indien de bijdrage van de verdachte aan het strafbare feit van voldoende gewicht is. De medepleger dient een wezenlijke bijdrage te leveren aan het delict. Daar waar in eerdere jurisprudentie het aanwezig zijn en het zich niet-onttrekken aan de situatie medeplegen kon opleveren, eist de Hoge Raad in het arrest van 2 december 2014 dat de medepleger een wezenlijke bijdrage levert aan het strafbare feit.

De Hoge Raad stelt de gezamenlijke uitvoering van het delict voorop. Maar ook wanneer een van de medeplegers niet fysiek aanwezig is bij de uitvoering, kan sprake zijn van medeplegen. Het ontbreken van de rol bij de uitvoering dient dan wel te worden gecompenseerd door een grotere rol in de voorbereiding.

Hoewel de Hoge Raad de eisen aan medeplegen heeft aangescherpt, blijft het criterium uit eerdere jurisprudentie gehandhaafd. Het dient te gaan om een nauwe en bewuste samenwerking. Dit betekent dat zowel eisen worden gesteld aan de objectieve als subjectieve kant van de samenwerking.¹⁴ De samenwerking zelf dient nauw te zijn en iedere medepleger dient een wezenlijke bijdrage aan het delict te leveren. Daarnaast moet de intentie van de beide daders gericht zijn op het samenwerken en het plegen van het strafbare feit. De bewustheid van de samenwerking resulteert in de eis van dubbel opzet: het opzet van de medeplegers

dient zowel op de samenwerking gericht te zijn als op het plegen van het strafbare feit. Opzet impliceert willens en wetens handelen. De ondergrens van opzet wordt gevormd door voorwaardelijk opzet, wat inhoudt dat de medepleger bewust de aanmerkelijke kans moet hebben aanvaard dat de aangifte onjuist is.¹⁵

De beroepsbeoefenaar als medepleger

Uit de geschiedenis bij de totstandkoming van de vierde tranche Awb komt naar voren dat de wetgever uitdrukkelijk (mede) het oog had op de belastingadviseur als medepleger.¹⁶ Als voorbeeld wordt genoemd een ondernemer die samen met zijn adviseur besluit om ten onrechte niet het berekende bedrag op te geven maar een nihilaangifte in te dienen.¹⁷ Dat het in dergelijke situaties wenselijk kan zijn ook de adviseur te beboeten, laat zich indenken.

Interessanter is echter om te bezien wanneer professionele dienstverleners – zoals de belastingadviseur – geconfronteerd kunnen worden met een boete in een minder duidelijke casus. Komt boeterechtelijke aansprakelijkheid om de hoek kijken wanneer de belastingadviseur verder had moeten doorvragen? En hoe moet de samenwerking met de belastingadviseur er dan uitzien? Waar ligt de grens? De casus van de notaris in de zaak van Hof Arnhem-Leeuwarden en de zaak van Rechtbank Noord-Holland over de suppletieplicht bieden slechts beperkte aanknopingspunten. Om die reden is het nuttig om over de administratieve grens heen te kijken en een blik te werpen op de strafrechtelijke jurisprudentie over medeplegen door professionals, zoals belastingadviseurs, accountants en notarissen.

Objectieve zijde: een nauwe samenwerking en het leveren van een wezenlijke bijdrage

Wanneer wordt gekeken naar de objectieve kant van medeplegen – de nauwe samenwerking en het leveren van een wezenlijke bijdrage – is de relatie tussen een belastingplichtige en een professionele dienstverlener van belang. Samenwerking is inherent aan deze relatie. Het is immers onvoorstelbaar namens een belastingplichtige een aangifte in te dienen of een schenkingsakte te passeren zonder dat sprake is van enige vorm van samenwerking. Een belastingadviseur en notaris zijn in zekere zin afhankelijk van de belastingplichtige voor het aanleveren van informatie en van de belastingplichtige wordt verwacht dat deze de nodige zorg betracht in de samenwerking met een adviseur.¹⁸ Om die reden is een nauwe samenwerking tussen professional en klant op zichzelf niet voldoende voor het medeplegen van belastingfraude; dan zal er meer aan de hand moeten zijn.

12 HR 2 december 2014, ECLI:NL:HR:2014:3474, *NJ* 2015/390, m.nt. P. Mevis. De Rechtbank Noord-Holland verwijst naar het arrest van de Hoge Raad van 14 april 2015 (ECLI:NL:HR:2015:928), waarin de Hoge Raad de relevante overwegingen uit het arrest van 2 december 2014 herhaalt. Zie over dit overzichtsarrest onder meer K.A.F.M. Rasul, 'Het overzichtsarrest over medeplegen. Een doeltreffende handreiking aan de gerechtshoven?', *NJB* 2019/1927; E. Thomas, 'Medeplegen in het fiscale recht: een fiscale drietrapsraket', *WFR* 2019/26.

13 Zie ook M.W.C. Feteris, 'Invloed van het strafrecht op het fiscale boeterecht', *WFR* 2015/140; A. Postma, 'Facetten van medeplegen', *DD* 2015/14.

14 J. de Hullu, *Materieel strafrecht. Over algemene leerstukken van strafrechtelijke aansprakelijkheid naar Nederlands recht*, Deventer: Kluwer 2018, p. 462-473.

15 HR 25 maart 2003, ECLI:NL:HR:2003:AE9049, *NJ* 2003/552, m.nt. Y. Buruma. Zie ook HR 29 mei 2018, ECLI:NL:HR:2018:718, *NJ* 2019/103, m.nt. H.D. Wolswijk.

16 *Kamerstukken II* 2003/04, 29702, nr. 3 (MvT), p. 80; *Kamerstukken II* 2005/06, 29702, nr. 7 (Nota n.a.v. het verslag), p. 32.

17 *Kamerstukken II* 2005/06, 29702, nr. 7 (Nota n.a.v. het verslag), p. 32.

18 HR 1 december 2006, ECLI:NL:HR:2006:AU7741.

Dit uitgangspunt kan worden geïllustreerd aan de hand van het vonnis van Rechtbank Amsterdam van 26 juni 2018.¹⁹ In deze zaak werd een belastingadviseur verdacht van het opzettelijk onjuist doen van ruim 3800 aangiften inkomstenbelasting. De belastingadviseur deed de aangiften IB voor meerdere klanten in hun bijzijn en met hun DigiD-gegevens. Vaak deed de belastingadviseur belastingaangiften bij zijn klanten thuis. Hoewel de rechtbank concludeert dat de belastingadviseur (voorwaardelijk) opzet heeft gehad op de onjuistheid van diverse aangiften, is van medeplegen geen sprake. De rechtbank overweegt dat uit niets blijkt *'van enig plan dat is besproken en vervolgens is uitgevoerd.'* In onze optiek brengt de rechtbank hier terecht tot uitdrukking dat de samenwerking tussen adviseur en belastingplichtige dient te zien op het plegen van een beboetbaar feit, zoals in casu het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte inkomstenbelasting. Met andere woorden, er moet zijn samengewerkt *met als doel* het beboetbare feit te plegen.

Subjectieve zijde: dubbel opzet

Naast een nauwe samenwerking dient de samenwerking ook bewust te zijn en moet het opzet van de medepleger zowel zijn gericht op de samenwerking als op het beboetbare feit. In sommige gevallen komt vast te staan dat het aangeven van een te laag belastingbedrag een bewuste keuze van belastingplichtige en adviseur was. In de zaak van Rechtbank Noord-Holland hadden de ondernemer en de adviseur, in verband met de financiële problemen van de onderneming, in overleg ervoor gekozen nihilaangiften te doen. Een vergelijkbaar voorbeeld betreft de uitspraak van Rechtbank Overijssel van 12 augustus 2019, waarin geldgebrek eveneens de reden was om nihilaangiften te doen.²⁰

Interessant is de vraag of ook onoplettendheid kan leiden tot het bewust aanvaarden van de aanmerkelijke kans dat een belastingaangifte onjuist is. In de jurisprudentie zijn – hoewel schaars – voorbeelden te vinden van zaken waarin het niet-doorvragen wordt gekwalificeerd als voorwaardelijk opzet. Zo concludeert de rechtbank in het eerder genoemde vonnis van Rechtbank Amsterdam van 26 juni 2018 dat de belastingadviseur zijn zorgplicht als professioneel dienstverlener heeft geschonden door zorgkosten in aftrek te brengen zonder bewijsstukken.²¹ De rechtbank overweegt dat het op de weg van de adviseur had gelegen nadere informatie in te winnen of bewijsstukken op te vragen. Wij menen dat de rechtbank hiermee de grens voor voorwaardelijk opzet te laag legt.

Dat slordigheid of laksheid niet tot boeterechterlijke aansprakelijkheid leidt, wordt bevestigd in het arrest van Hof Amsterdam van 20 februari 2019.²² In deze zaak wordt een notaris vrijgesproken van het onjuist opmaken van akten, valsheid in geschrifte en witwassen. De nota-

ris had de aktes opgemaakt voor de koop en doorverkoop van een bedrijfspand. In maart 2004 werd het pand voor € 1.000.000 verkocht. De levering vond plaats op 6 september 2004. Diezelfde dag werd het pand doorverkocht voor € 1.850.000. De medeverdachte in deze zaak had verklaard dat in feite sprake was van een schijnconstructie met een stroman om de winst buiten het zicht van de Belastingdienst te houden. Het hof oordeelt echter dat de notaris geen strafrechtelijk verwijt valt te maken. De notaris heeft verklaard dat hij de prijsstijging tussen maart en september niet bijzonder hoog vond, gelet op de ontwikkeling van het bedrijfspand. De notaris denkt aantekeningen te hebben gemaakt, maar heeft niets vastgelegd in een dossier. Het hof is van oordeel dat de notaris onzorgvuldig heeft gehandeld door niets deugdelijk schriftelijk vast te leggen. Daaruit kan echter *'niet zonder meer worden afgeleid dat de verdachte weet had van de aanmerkelijke kans op een schijnconstructie, met alle gevolgen van dien, laat staan dat hij de kans op die gevolgen ook bewust heeft aanvaard.'*

Ethisch laakbaar is niet strafbaar

Tot slot is van belang op te merken dat het *ontwijken* van belasting door de wettelijke mogelijkheden te benutten, niet beboet kan worden. Hof Den Haag oordeelde in het arrest van 28 juni 2019 over een fiscalist die werd verdacht van deelneming aan een criminele organisatie met als oogmerk belastingfraude.²³ De fiscalist was met twee anderen een samenwerkingsverband aangegaan met als doel om een belastingbesparing te realiseren. Het hof stelt vast dat een aantal ingediende aangiften onjuist is. Van een oogmerk op belastingfraude was echter geen sprake. Daarbij hecht het hof waarde aan de verklaring van de verdachte dat hij weliswaar de grenzen van de wet heeft opgezocht, maar deze grenzen nooit heeft willen overschrijden. Het hof acht deze verklaring aannemelijk, mede in het licht van de volledige boekhouding van de fiscalist waarin alle transacties uitputtend zijn gedocumenteerd. Tevens had de fiscalist diverse deskundigen geraadpleegd over de structuur en transacties.

De conclusie van het hof is dat de fiscalist moreel en ethisch zeer laakbaar heeft gehandeld. Dit is echter onvoldoende voor strafrechtelijke aansprakelijkheid in de vorm van oogmerk op belastingfraude. Hoewel het begrip 'oogmerk' een bijzondere vorm van opzet is waarbij niet kan worden volstaan met voorwaardelijk opzet, menen wij dat eenzelfde conclusie moet volgen indien een medepleger het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte wordt verweten. Het scherp aan de wind zeilen betekent niet dat ook bewust de aanmerkelijke kans wordt aanvaard dat een belastingaangifte onjuist is. De wil is er immers op gericht een juiste aangifte binnen de grenzen van de wet te doen. In dergelijke gevallen hoeft geen beroep te worden gedaan op een eventueel pleitbaar standpunt. Als het opzet ontbreekt op het moment van het doen van aangifte, kan geen sprake zijn van medeplegen. Eventueel kan wel subsidiair worden

19 Rb. Amsterdam 26 juni 2018, ECLI:NL:RBAMS:2018:5532.

20 Rb. Overijssel 12 augustus 2019, ECLI:NL:RBOVE:2019:2862.

21 Rb. Amsterdam 26 juni 2018, ECLI:NL:RBAMS:2018:5532.

22 Hof Amsterdam 20 februari 2019, ECLI:NL:GHAMS:2019:606.

23 Hof Den Haag 28 juni 2019, ECLI:NL:GHDHA:2019:1772.

betoogd dat de belastingplichtige, ook objectief gezien,²⁴ kon en mocht menen dat de aangifte juist was. Per geval zal echter moeten worden gezien of een dergelijke stellingname geen afbreuk doet aan het primaire standpunt.

Niet enkel natuurlijke personen kunnen worden geconfronteerd met een openbaarmaking van een boete. Dit besluit kan ook (grote) ondernemingen treffen. Hierna wordt ingegaan op de vraag in welke gevallen een boete kan worden opgelegd aan rechtspersonen.

4. Het opleggen van een boete aan een rechtspersoon

Zoals reeds uit art. 5:1 lid 3 Awb naar voren komt, wordt in het wetsvoorstel nogmaals benadrukt dat een medepleegboete zowel aan een natuurlijk persoon als aan een rechtspersoon kan worden opgelegd. Daarbij wordt art. 51 Wetboek van Strafrecht (Sr) van overeenkomstige toepassing verklaard. In dat artikel worden verschillende entiteiten gelijkgesteld met rechtspersonen, zodat ook de vennootschap zonder rechtspersoonlijkheid, de maatschap, de rederij en het doelvermogen beboetbare feiten kunnen medeplegen.

Voor het medeplegen door een rechtspersoon, of een daarmee gelijkgestelde entiteit, zijn uiteraard handelingen van natuurlijke personen relevant. Om te beoordelen of de rechtspersoon zelf beboetbaar heeft gehandeld, wordt bezien of de verwijtbare gedragingen van natuurlijke personen redelijkerwijs kunnen worden toegerekend aan de rechtspersoon. Op grond van het bekende Drijfmest-arrest kan de gedraging worden toegerekend indien deze is verricht *'in de sfeer van de rechtspersoon'*.²⁵ In de rechtspraak is een aantal gezichtspunten geformuleerd die een rol spelen bij de beoordeling, waaronder de vraag of de gedraging past in de normale bedrijfsvoering en of de rechtspersoon erover kon beschikken dat de gedraging plaatsvond en de gedraging door de rechtspersoon is aanvaard.²⁶ De ondergrens van dit aanvaarden is het niet-betrachten van de zorg die in redelijkheid van de rechtspersoon kan worden gevergd met het oog op het voorkomen van de beboetbare gedraging.

Nadat de gedraging aan de rechtspersoon is toegerekend, dient afzonderlijk te worden beoordeeld of sprake is van opzet. De Hoge Raad overweegt dat het opzet op verschillende manieren kan worden vastgesteld.²⁷ Opzet van de rechtspersoon kan bijvoorbeeld worden afgeleid uit de feitelijke gang van zaken en het gevoerde beleid door de rechtspersoon. In twee vonnissen van Rechtbank Amsterdam van 14 februari 2017 werden de eigenaar respectievelijk de financieel directeur van een bv verdacht van het feite-

lijk leidinggeven aan het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte omzetbelasting door de bv.²⁸ Voordat de rechtbank toekwam aan de beoordeling van feitelijk leidinggeven, diende de rechtbank eerst de strafbaarheid van de bv vast te stellen. Daartoe neemt de rechtbank de werkwijze van het doen van aangiften omzetbelasting onder de loep. De rechtbank stelt vast dat maandelijks een vast bedrag van € 10.000 aan omzet werd opgegeven, onafhankelijk van de werkelijk gerealiseerde omzet. Verder constateert de rechtbank dat de bv geen enkele controle op de omzetbelasting liet uitvoeren. Door elke controle achterwege te laten, had de bv bewust de aanmerkelijke kans aanvaard dat de aangifte omzetbelasting onjuist was.

Het opzet van de rechtspersoon kan onder omstandigheden ook worden vastgesteld door het opzet van een natuurlijk persoon aan de rechtspersoon toe te rekenen. Dat toerekening niet in alle gevallen redelijk is, volgt uit het arrest van 29 mei 2015 van de belastingkamer van de Hoge Raad.²⁹ In deze zaak had de inspecteur loonheffing nageheven bij een bv vanwege privégebruik van personenauto's van de concernvennootschap. Tevens werd aan de bv een vergrijpboeteboete van 25% opgelegd voor grofschuldig handelen. De aangiften loonheffing werden verzorgd door een medewerkster. Zij had een hbo-opleiding gevolgd en was in dienst van de externe accountant van de bv. Niet ter discussie stond dat de gedragingen van de medewerkster plaats hadden gevonden in de sfeer van de bv, zodat de gedragingen aan de bv konden worden toegerekend. Een andere vraag was of de bv grove schuld kon worden verweten. Het hof had geoordeeld dat dit niet het geval was. Immers was niet aannemelijk gemaakt dat de bv bij het opdragen van werkzaamheden aan de werkneemster niet de zorg heeft betracht die redelijkerwijs van haar kon worden gevergd en dat de bv reden had om eraan te twijfelen dat zij haar taak niet op behoorlijke wijze vervulde. De bv mocht deskundigheid van de werkneemster verwachten, gelet op haar opleiding en ervaring.

Als de inspecteur meent dat aan de vereisten van medeplegen is voldaan en heeft vastgesteld wie de medepleger is, dient de inspecteur ook te beoordelen of de medepleegboete openbaar wordt gemaakt. Op deze belangenafweging en de eventuele procedure in bezwaar en beroep gaan wij hierna in.

5. De belangenafweging van de fiscus en de procedure bij de belastingrechter

Zienswijze: een belangenafweging

Nieuw in het wetsvoorstel ten opzichte van het consultatiewetsvoorstel is dat, voordat het besluit tot openbaarmaking wordt genomen, een belangenafweging plaats kan vinden. Deze belangenafweging vindt plaats in de vorm van een zienswijzeprocedure. De inspecteur zal dan eerst zijn voorstellen tot openbaarmaking kenbaar maken, waar in een

24 HR 21 april 2017, ECLI:NL:HR:2017:638, BNB 2017/162.

25 HR 21 oktober 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF7938, NJ 2006/328.

26 Zie het overzichtsarrest HR 26 april 2016, ECLI:NL:HR:2016:733, NJ 2016/375.

27 HR 26 april 2016, ECLI:NL:HR:2016:733, NJ 2016/375, r.o. 3.4.2.

28 Rb. Amsterdam 14 februari 2017, ECLI:NL:RBAMS:2017:1354; Rb. Amsterdam 14 februari 2017, ECLI:NL:RBAMS:2017:1359.

29 HR 29 mei 2015, ECLI:NL:HR:2015:1360, BNB 2015/146, m.nt. F.J.P.M. Haas.

zienswijze op kan worden gereageerd. Daarbij wordt het belang van transparantie voor het publiek afgewogen tegen de impact van openbaarmaking op de persoonlijke levenssfeer van de medeplegende beroepsbeoefenaar.³⁰

In een zienswijze kan de belanghebbende zijn argumenten voor niet-openbaarmaking toelichten. Het is niet duidelijk of alleen een schriftelijke zienswijze wordt bedoeld of dat ook een mondelinge toelichting kan worden gegeven. Wij menen dat het een toegevoegde waarde zou hebben als de argumenten in een gesprek kunnen worden toegelicht. Aangezien de argumenten vaak persoonlijk en niet juridisch van aard zullen zijn, lijkt een gesprek een betere manier dan enkel een schriftelijke zienswijze. Ook zou het de voorkeur hebben dit niet aan de inspecteur voor te leggen die al jaren met het onderzoek en het opleggen van de aanslagen en boetes bezig is en zich daar volledig in heeft vastgebeten. Voor die inspecteur zal het niet makkelijk zijn om uit die onderzoekstunnel te stappen en te besluiten de boete niet openbaar te maken. De zienswijze procedure kan dan ook beter bij een andere inspecteur/afdeling worden gevoerd.

Een voorbeeld waarin openbaarmaking niet langer zinvol is, is volgens de memorie van toelichting wanneer iemand door persoonlijke omstandigheden geen advieswerkzaamheden meer kan verrichten. Opgemerkt wordt dat niet in algemene termen is te omschrijven wat proportioneel is en dat wellicht in de toekomst nadere regels hiervoor kunnen worden gesteld. Als omstandigheid die juist wel pleit voor openmaking wordt genoemd de situatie waarin de medeplegende beroepsbeoefenaar in het verleden al vaker voor hetzelfde soort vergrijp is beboet zonder dat tot openbaarmaking is overgegaan.³¹ Hieruit kan worden afgeleid dat een eerste medepleegboete niet snel tot openbaarmaking hoeft te leiden en dat met openbaarmaking terughoudend moet worden omgegaan. Ook wordt als mee te wegen omstandigheid genoemd een inschatting van het risico dat de medepleger in herhaling zal vallen en of de medepleger een natuurlijk persoon of een rechtspersoon is. Er wordt echter niet genoemd wat de reden is voor dit onderscheid. Nadrukkelijk wordt vermeld dat bewust geen minimumbedrag wordt gehanteerd omdat bijvoorbeeld bij toeslagen een klein boetebedrag aan de orde kan zijn terwijl de beroepsbeoefenaar tientallen toeslaggerechtigden opzettelijk heeft geholpen bij het plegen van belastingfraude.

Waarborging van de anonimiteit

De bepaling dat de medepleegboete pas openbaar wordt gemaakt nadat het besluit tot openbaarmaking onherroepelijk vaststaat, heeft pas nut als tijdens de procedure de anonimiteit van de medepleger is gewaarborgd. Om te voorkomen dat in de fiscale procedure over de medepleegboete en openbaarmaking van die boete toch al openbaar wordt wie de verdachte medepleger is, wordt in de memorie van toelichting opgemerkt dat een verzoek kan worden gedaan

om de zaak achter gesloten deuren te behandelen.³² Dat is opmerkelijk omdat de procedure over de openbaarmaking samenloopt met de procedure over de boete. De procedure over de boete is openbaar (art. 27c AWR), juist om aan de waarborgen van art. 6 EVRM – een eerlijk proces – te voldoen.³³ Wij vragen ons af of de wetgever die openbaarheid beoogt te doorbreken bij procedures over boetes die aan medeplegers worden opgelegd. Het heeft geen nut enkel het bezwaar tegen de openbaarmaking achter gesloten deuren te behandelen, omdat dan via de openbare procedure over de boete kenbaar wordt aan wie een medepleegboete is opgelegd. De gehele openbaarmakingsprocedure is dan een wassen neus. Wij roepen de wetgever dan ook op om de behandeling achter gesloten deuren van deze boete-procedure expliciet te regelen, hetgeen direct de vraag oproept of dat kan omdat art. 6 EVRM van toepassing is. Openbaarheid is regel, en behandeling achter gesloten deuren kan alleen worden bepaald indien de specifieke omstandigheden van een zaak daarom vragen.³⁴ Te meer een reden om af te zien van dit niet werkbare wetsvoorstel. Er worden waarborgen voor niet-openbaarmaking voorgesteld die niet kunnen worden waargemaakt.

Verder wordt opgemerkt dat kan worden verzocht om de uitspraak niet te publiceren en wordt verwezen naar de anonimiseringsrichtlijnen van de belastingrechtspraak. Als de rechtbank besluit de uitspraak toch te publiceren, kan de rechtbank uiteraard uitdrukkelijk, onder verwijzing naar de memorie van toelichting, worden gewezen op de mogelijkheid om de uitspraak dusdanig te anonimiseren dat zij niet naar de belanghebbende te herleiden is.

Rechtsbescherming: toestemming, bezwaar en beroep

Indien besloten wordt om de boete toch openbaar te maken dan heeft de inspecteur toestemming nodig van een van de directeuren van de onderdelen van de Belastingdienst die over de heffing van rijksbelastingen gaan én van een bevoegde persoon van het directoraat-generaal Belastingdienst. Deze onderdelen toetsen ook of een medepleegboete mag worden opgelegd. Of deze toets zinvol is hangt ervan af hoe deze wordt ingevuld. Vindt daadwerkelijk een objectieve toetsing door deze personen plaats of volgen zij de inspecteur? Het beeld bestaat dat deze toets vaak niet meer inhoudt dan een bevestiging op basis van het verhaal van de inspecteur in plaats van dat een objectieve grondige afweziging plaatsvindt. Dit zou kunnen worden verbeterd door de zienswijze procedure op dit niveau plaats te laten vinden in plaats van bij de inspecteur.

Als de medepleegboete wordt opgelegd en gelijktijdig een besluit tot openbaarmaking wordt genomen, kan na een bezwaarprocedure bij de belastingrechter gelijktijdig

30 *Kamerstukken II 2019/20, 35303, nr. 3, p. 6.*

31 *Kamerstukken II 2019/20, 35303, nr. 3, p. 6.*

32 *Kamerstukken II 2019/20, 35303, nr. 3, p. 7.*

33 Zie bijvoorbeeld EHRM 14 november 2000, nr. 35115/97 (Riepan t. Oostenrijk), par. 27.

34 Zie bijvoorbeeld EHRM 1 maart 2011, nr. 15924/05 (Welke en Bailek t. Polen), par. 74.

worden geprocedeerd over zowel de boete als het besluit tot openbaarmaking van de boete. Als tot aan de Hoge Raad wordt geprocedeerd, kan na het begaan van de overtreding al snel tien jaar zijn verstreken. Er gaat immers geruime tijd overheen voordat een onderzoek wordt gestart en uiteindelijk wordt besloten een medepleegboete op te leggen en openbaar te maken. Daarna kan een bezwaarprocedure, gevolgd door een procedure tot aan de Hoge Raad al snel vijf jaar duren. Nu het enige doel van de openbaarmaking van de boete volgens het kabinet voorlichting is, kan dit doel niet met dit wetsvoorstel worden bereikt. Met het openbaar maken van een boete tien jaar nadat de overtreding is begaan, kan niet meer worden voorkomen dat burgers de beroepsbeoefenaar raadplegen. De informatie is dan simpelweg niet meer actueel en mist daarmee het beoogde effect.

In de periode tussen het begaan van de overtreding en het openbaar maken van de boete kan er veel zijn veranderd in zowel de beroepsmatige als de persoonlijke situatie van de medepleger. Wij gaan ervan uit dat het de bedoeling is dat de rechter het besluit tot openbaarmaking ex nunc toetst, waarbij dus alle huidige, door de belanghebbende aangevoerde omstandigheden moeten worden meegewogen. Overigens is de beoordeling of een beroepsbeoefenaar publiekelijk aan de schandpaal moet worden genageld een toets die nieuw is voor de belastingrechter. De memorie van toelichting biedt de rechter nauwelijks aanknopingspunten bij deze toets. Wel blijkt daaruit dat openbaarmaking slechts in uitzonderlijke gevallen proportioneel is en dat daarvan alleen sprake kan zijn als het voorlichtingsdoel nog nut heeft. Aansluiten bij de jurisprudentie van het College van Beroep voor het Bedrijfsleven over boetes die door de AFM worden opgelegd en openbaar worden gemaakt, lijkt niet mogelijk. Die boetes worden slechts bij zware overtredingen openbaar gemaakt en voor die situaties waarin het voorlichtingsdoel belangrijk is wordt openbaarmaking als hoofdregel voorgeschreven. Dat is bij de openbaarmaking in art. 67r AWR niet het geval omdat zowel de wettekst als de wetgeschiedenis voorziet in de mogelijkheid om te besluiten de boete niet openbaar te maken. Uit de wetgeschiedenis blijkt overigens een terughoudender beleid voor het openbaar maken van de boeten dan uit de tekst van de wet. Art. 67r lid 1 AWR kan onzes inziens beter als een kan-bepaling worden gedefinieerd.

Hoewel de wetgever de openbaarmaking van de medepleegboete niet als straf kwalificeert, heeft de openbaarmaking onzes inziens toch een punitief karakter. Hierna onderbouwen wij dat aan de hand van de aard en strekking van deze maatregel.

6. Openbaarmaking als (extra) straf voor de medepleger

In onze optiek kwalificeert de openbaarmaking van een medepleegboete wel degelijk als een straf in de zin van art. 7 Europees Verdrag van de Rechten voor de Mens (EVRM).

Het begrip ‘straf’ is een autonoom begrip en het punitieve karakter van een maatregel is daarmee onafhankelijk van het label dat daar in het nationale recht aan wordt gehangen. Of sprake is van een straf, wordt bepaald aan de hand van de vijf criteria uit het Welch-arrest.³⁵ Deze criteria bestaan allereerst uit de welbekende Engel-criteria:³⁶ (1) de kwalificatie naar nationaal recht, (2) de aard van de norm en de overtreding en (3) de aard en zwaarte van de maatregel. Daarnaast wordt in ogenschouw genomen (4) of de maatregel is opgelegd als gevolg van een veroordeling voor een strafbaar feit en (5) wat de aard is van de procedures die kunnen worden gevoerd ten aanzien van de oplegging en tenuitvoerlegging van de maatregel.

Wat betreft criteria (1) en (5) kan worden vastgesteld dat deze administratief van aard zijn. Deze factoren worden echter niet als beslissend beschouwd.³⁷ De andere criteria wijzen wel op een punitief karakter. Allereerst kan worden vastgesteld dat openbaarmaking enkel volgt na het opleggen van een vergrijpboete wegens opzettelijk handelen (criterium 4). Daarmee is de openbaarmaking direct gekoppeld aan de betrokkenheid bij een beboetbaar feit. Wat betreft de *aard* van de norm (criterium 2) is van belang dat openbaarmaking van de boete kan volgen op de overtreding van fiscale wet- en regelgeving die tot eenieder is gericht. Dit algemene karakter van de regelgeving wijst op een punitief karakter.³⁸ Voor het bepalen van de aard van de norm is tevens van belang welk doel wordt nagestreefd. Het doel van openbaarmaking (2) is het voorlichten van het publiek. Daarmee wordt preventie beoogd, wat bij uitstek een kenmerk van een straf is.³⁹ Dat openbaarmaking tevens een waarschuwend karakter heeft, sluit dit een punitief karakter niet uit en doet daar ook niet aan af. Ook het feit dat openbaarmaking enkel mogelijk is wanneer het een opzetboete betreft die bovendien onherroepelijk moet zijn, wijst op een bestraffend karakter van de openbaarmaking.⁴⁰ De ernst en zwaarte van openbaarmaking (criterium 3) is substantieel. De gegevens blijven gedurende vijf jaren openbaar. De reputatieschade die in deze periode ontstaat, zal veelal onomkeerbaar zijn.

Tevens dringt zich een vergelijking met het strafrecht op. In het strafrecht kan de openbaarmaking van de uitspraak – met vermelding van naam en toenaam⁴¹ – als *bijkomende straf* worden opgelegd (art. 9 en art. 36 Sr).⁴² De wetgever heeft het openbaar maken van de rechterlijke uitspraak uitdrukkelijk gezien als straf. Ook in de literatuur wordt opgemerkt dat de openbaarmaking een punitief karakter heeft, aangezien de openbaarmaking leed toevoegt door

35 EHRM 9 februari 1995, nr. 17440/90 (Welch t. het Verenigd Koninkrijk), par. 28.

36 EHRM 8 juni 1976, nrs. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72 en 5370/72 (Engel e.a. t. Nederland).

37 EHRM 21 maart 2006, nr. 70074/01 (Valico S.r.l. t. Italië).

38 EHRM 21 februari 1984, nr. 8544/79 (Öztürk t. Duitsland).

39 EHRM 21 februari 1984, nr. 8544/79 (Öztürk t. Duitsland); EHRM 23 juli 2002, nr. 36985/97 (Västberga Taxi Aktiebolag t. Zweden).

40 EHRM 10 juni 1996, nr. 19380/92, (Benham t. Verenigd Koninkrijk).

41 D.R. Doorenbos, *Naming & Shaming*, Deventer: Kluwer 2007, p. 22.

42 Zie Rb. Zwolle-Lelystad 14 augustus 2008, ECLI:NL:RBZLY:2008:BE0066 en Rb. Amsterdam 7 februari 2013, ECLI:NL:RBAMS:2013:442.

de eer en reputatie van de veroordeelde aan te tasten.⁴³ De doelen van de bijkomende straf zijn vergelijkbaar met die van de openbaarmaking van medepleegboetes. De wetgever dichtte de bijkomende straf ‘preventieve kracht’ toe,⁴⁴ in die zin dat het publiek en potentiële toekomstige slachtoffers ‘*kennis [kunnen] dragen van het gevaar, waaraan men zich blootstelt door de diensten van den schuldigen in te roepen.*’⁴⁵

In het strafrecht wordt zeer terughoudend omgegaan met het opleggen van de bijkomende straf van openbaarmaking. Aangenomen wordt dat de reden mede is gelegen in het feit dat openbaarmaking zeer ingrijpend is en de gevolgen van tevoren niet zijn te overzien.⁴⁶ De omvang van de (reputatie) schade is ook bij de openbaarmaking van een boete vrijwel niet in te schatten. Ook de aard en omvang van de reactie van het publiek is ongewis bij het nemen van de beslissing. Een van onze belangrijkste bezwaren tegen openbaarmaking is de onomkeerbaarheid daarvan. Het is immers een illusie te denken dat de openbaar gemaakte boetebeschikking na de publicatieperiode van vijf jaren weer verdwenen is. Wij menen dan ook dat de openbaarmaking niet thuis hoort in het administratieve sanctiepakket.

7. Conclusie

Helaas meent het kabinet dat het tuchtrecht en het strafrecht niet genoeg waarborgen bieden om de burger te beschermen tegen frauderende beroepsbeoefenaars. Met de medepleegboete en de openbaarmaking daarvan krijgt de inspecteur een machtig middel in procedures tegen belastingplichtigen en -adviseurs. Daardoor heeft de inspecteur een nieuw middel in handen om de verhoudingen te verharderen. Zodra een medepleegboete in beeld komt, verandert ook het speelveld tussen de adviseur en zijn cliënt. Dreiging met openbaarmaking van een medepleegboete maakt de verhoudingen nog complexer. Wij menen dan ook dat het

tuchtrecht en het strafrecht genoeg mogelijkheden bieden om echte fraudeurs aan te pakken.

Het openbaar maken van de medepleegboete na een fiscale procedure is niet het juiste middel om het voorlichtingsdoel te bereiken. Tegen de tijd dat de boete openbaar wordt gemaakt kan zo tien jaar zijn verstreken na het begaan van het beboetbare feit, waardoor het voorlichtingsdoel niet wordt bereikt. Bovendien is de openbaarmaking van de boete wel degelijk een straf, ook al merkt het kabinet op dat bestraffing geen doel is van de openbaarmaking. Er wordt nu een middel ingevoerd waarmee het doel (voorlichting en voorkoming van herhaling) niet wordt bereikt maar wel een doel wordt bereikt dat niet is beoogd, namelijk bestraffing. Bestrafing door middel van openbaarmaking vormt in het strafrecht een bijkomende straf waar terughoudend mee wordt omgegaan. Wij menen dat het kabinet openbaarmaking van de medepleegboete, wat in feite een straf is, niet kan invoeren zonder een deugdelijk debat over de wenselijkheid van bestraffing door middel van openbaarmaking. Dat debat wordt nu vermeden door te benoemen dat het doel voorlichting is en niet bestraffing. Op die wijze kan en mag een wetgever onzes inziens niet acteren. Bovendien is de opmerking dat de procedure achter gesloten deuren moet plaatsvinden weinig doordacht omdat een boete-procedure openbaar is. Wij hopen dan ook dat de Eerste Kamer het wetsvoorstel kritisch zal bekijken. In onze optiek dient dit te leiden tot verwerping.

Over de auteurs

Mr. A.C.M. Klaasse

Fiscaal advocaat bij Hertoghs advocaten.

Mr. A.J.C. Perdaems

Fiscaal advocaat bij Hertoghs advocaten.

43 D.R. Doorenbos, *Naming & Shaming*, Deventer: Kluwer 2007, p. 26-27.

44 H.J. Smidt, *Geschiedenis van het Wetboek van Strafrecht (1881-1886)*, Deel II, p. 164.

45 H.J. Smidt, *Geschiedenis van het Wetboek van Strafrecht (1881-1886)*, Deel III, p. 485. Zie ook D.R. Doorenbos, *Naming & Shaming*, Deventer: Kluwer 2007, p. 9-10.

46 D.R. Doorenbos, *Naming & Shaming*, Deventer: Kluwer 2007, p. 28 en 32.