



Belastingdienst

Belastingdienst, Postbus 58944, 1040 EE Amsterdam



port betaald PostNL

**Particulieren,
dienstverlening en
bezwaar**

**Kantoor
Amsterdam**

Kingsfordweg 1
1043 GN Amsterdam
Postbus 58944
1040 EE Amsterdam
www.belastingdienst.nl

Team
Klachtbehandeling

Doorkiesnummer
088 – 15 35 824

Datum
12 november 2018

Onze referentie

Betreft Wob beslissing

Geachte ,

In uw brief van 20 augustus 2018 verzoekt u inzage op grond van de Wet openbaarheid van bestuur (hierna: Wob) in een aantal documenten. De behandeling van uw verzoek heeft (veel) langer in beslag genomen dan gebruikelijk, waarvoor ik u hierbij mijn excuses aanbied.

Wettelijk kader

Uitgangspunt van de Wob is dat er, in het belang van een goede en democratische bestuursvoering, voor degene die om informatie verzoekt over een bestuurlijke aangelegenheid een recht op openbaarmaking van de informatie bestaat, tenzij uitzonderingsgronden of een geheimhoudingsplicht dit verhinderen. Volgens artikel 3 van de Wob ziet de openbaarmaking op gegevens die zijn vastgelegd in documenten, voor zover deze niet openbaar zijn. Bestaat deze informatie niet, dan verplicht de Wob niet tot het vervaardigen van documenten.

Beoordeling van uw verzoek

1. *Bestaat er een plan van aanpak, draaiboek of praktijkhandleiding voor medewerkers van de Belastingdienst ten aanzien van het aanvragen van een machtiging zoals bedoeld in paragraaf 2, onder 6 van het BBBB. Zo ja, kunt u mij daarvan een kopie doen toekomen.*

Er bestaan geen plan van aanpak, draaiboek of praktijkhandleiding voor het aanvragen van een machtiging zoals bedoeld in paragraaf 2, onder 6 van het BBBB. Ik kan daarvan dan ook geen kopie openbaar maken.

2. *Tevens ontvang ik graag een kopie van de memo's, werkinstructies en de daarbij behorende documenten die de medewerkers van de Belastingdienst ter beschikking staan.*
3. *Heeft een kennisgroep inmiddels één of meerdere standpunten ingenomen ten aanzien van het opleggen van bestuurlijke boeten zoals genoemd in artikel 5:1 lid 2 Awb en/of artikel 67o Awr? Zo ja, kunt u mij daarvan een kopie doen toekomen?*

Datum
12 november 2018

Onze referentie

De enige documenten die de medewerkers van de Belastingdienst ter beschikking staan zijn de memo's van de kennisgroep. Twee memo's zijn eerder bekend gemaakt als gevolg van een Wob-verzoek bij beslissing van 21 december 2016. Een afschrift van deze beslissing alsmede de openbaar gemaakte memo's van de kennisgroep treft u bijgevoegd aan.

De kennisgroep heeft nog drie memo's geschreven die betrekking hebben op de boeten van artikel 5:1 lid 2 Awb en artikel 67o Awr. Deze memo's worden niet bekend gemaakt, omdat de volledige memo's in het kader van intern beraad zijn geschreven en volledig bestaan uit persoonlijke beleidsopvattingen. Het betreft de volgende memo's:

- Artikel 67o AWR en terugwerkende kracht;
- vervalttermijnen boeten voor deelnemers;
- boetemogelijkheden bij vaststaand ontbreken opzet (mede)pleger.

4. *Indien uw Directoraat een machtiging heeft afgegeven zoals bedoeld in paragraaf 2, onder 6 van het BBBB, staat het de medewerkers binnen de Belastingdienst dan vrij om naar eigen inzicht de vergrijpboete te verhogen of verlagen? Bestaan daaromtrent werkinstructies, memo's of overige documenten ten behoeve van de medewerkers van de Belastingdienst. Zo ja, kunt u mij daarvan een kopie doen toekomen?*

Het eerste deel van deze vraag betreft geen informatie die in documenten is vastgelegd. De door u gevraagde documenten in het tweede deel van deze vraag bestaan niet en kunnen dan ook niet ter inzage worden verstrekt. Het derde deel van deze vraag is door het voorgaande niet meer relevant.

5. *Kunt u aangeven in hoeveel gevallen het Directoraat Generaal Belastingdienst in de periode 1 januari 2014 tot en met heden toestemming heeft gegeven, zoals bedoeld in paragraaf 2, onder 6, BBBB om een bestuurlijke boete zoals genoemd in artikel 5:1, lid 2, Awb op te leggen.*

De door u verzochte informatie is niet vastgelegd in de bestuurlijke informatie zodat ik u deze informatie niet kan verstrekken.

6. *Kunt u bij de beantwoording van vraag 5 een onderscheid maken in hoeveel gevallen het ging om medeplegen en hoeveel gevallen om feitelijk leiding geven.*

De door u verzochte informatie is niet vastgelegd in de bestuurlijke informatie, zodat ik u deze informatie niet kan verstrekken.

7. *Kunt u aangeven in hoeveel gevallen het Directoraat Generaal Belastingdienst in de periode 1 januari 2014 toe en met heden toestemming heeft gegeven, zoals bedoeld in paragraaf 2, onder 6, BBBB om een bestuurlijke boete zoals genoemd in artikel 5:1, lid 2, Awb op te leggen aan accountants, belastingadviseurs, advocaten, notarissen.*

Tot op heden zijn geen boeten opgelegd aan accountants en advocaten. Er is tot nu toe 1 notaris beboet en deze boete staat onherroepelijk vast (ECLI:NL:GHARL:2018:4680). Het aantal beboete belastingadviseurs is niet bijgehouden en daarmee onbekend.

8. *Kunt u bij de beantwoording van vraag 7 een onderscheid maken in hoeveel gevallen het ging om medeplegen en hoeveel gevallen om feitelijk leiding geven.*

De door u verzochte informatie is niet vastgelegd in de bestuurlijke informatie, zodat ik u deze informatie niet kan verstrekken.



9. *Kunt u aangeven in hoeveel gevallen het Directoraat Generaal Belastingdienst in de periode van 1 januari 2014 tot en met heden toestemming heeft gegeven, zoals bedoeld in paragraaf 2, onder 6, BBBB om een bestuurlijke boete zoals genoemd in 67o Awr op te leggen.*

Datum
12 november 2018

Onze referentie

De door u verzochte informatie is niet vastgelegd in de bestuurlijke informatie zodat ik u deze informatie niet kan verstrekken.

10. *Kunt u bij de beantwoording van vraag 9 een onderscheid maken in hoeveel gevallen het daarbij ging om "doen plegen", "medeplichtigheid" en "uitlokking".*

De door u verzochte informatie is niet vastgelegd in de bestuurlijke informatie, zodat ik u deze informatie niet kan verstrekken.

11. *Kunt u aangeven in hoeveel gevallen het Directoraat Generaal Belastingdienst in de periode van 1 januari 2014 tot en met heden toestemming heeft gegeven, zoals bedoeld in paragraaf 2, onder 6, BBBB om een bestuurlijke boete zoals genoemd in artikel 67o Awr op te leggen aan accountants, belastingadviseurs, advocaten, notarissen.*

Deze boete is tot op heden niet opgelegd aan de door u genoemde doelgroep.

12. *Kunt u bij de beantwoording van vraag 11 een onderscheid maken in hoeveel gevallen het ging om "doen plegen", "medeplichtigheid" en "uitlokking".*

De door u verzochte informatie is niet vastgelegd in de bestuurlijke informatie, zodat ik u deze informatie niet kan verstrekken.

Beslissing

Op grond van bovenstaande wijs ik uw verzoek gedeeltelijk toe.

Hoogachtend,

namens de Staatssecretaris van Financiën,

Rechtsmiddelverwijzing

Datum
12 november 2018

Op grond van afdeling 6.2 van de Algemene wet bestuursrecht kunt u tegen deze beschikking binnen zes weken na dagtekening van dit besluit een bezwaarschrift indienen bij:

Onze referentie

Staatssecretaris van Financiën
p/a Belastingdienst Amsterdam
Postbus 58944
1040 EE Amsterdam

Het bezwaarschrift moet door de indiener zijn ondertekend en bevat ten minste zijn naam en adres, de dagtekening, een omschrijving van het besluit waartegen het bezwaar is gericht en de grond waarop het bezwaar rust.

Tegen het op grond van artikel 67 van de AWR genomen beslissing staat, ingevolge artikel 26 van de AWR, geen bezwaar (en beroep) open. Dit betekent dat het bezwaar zich beperkt tot de vraag of uw verzoek om openbaarmaking op grond van de Wob terecht is afgewezen met een beroep op artikel 67 van de AWR.



Naam dienstonderdeel
Kennisgroep Formeel Recht

Contactpersoon

memo

Onderwerp

Het opleggen van bestuurlijke boetes aan facilitators.

Datum
18 juli 2014

Versienummer
14-206-0012

Vastgesteld door
Kennisgroep Formeel Recht

Opdrachtgever

Inleiding

Het komt voor dat een persoon (de facilitator) zich bij belastingplichtigen aanbiedt voor het verzorgen van bijvoorbeeld de aangifte inkomstenbelasting, waarbij een teruggaaf wordt voorgespiegeld, en uiteindelijk ook geëffectueerd. De tegenprestatie bestaat uit een deel van de teruggaaf dan wel uit een van te voren afgesproken vast bedrag.

Kopie aan
Leden KG Formeel Recht
Lavaco's en revaco's formeel recht

Bijlagen
Geen

Vragen

1. Kan de boete voor een facilitator, die opzettelijk onjuiste aangiften heeft gedaan voor meerdere belastingplichtigen, middels één beschikking worden opgelegd, of moet er per belastingplichtige een boetebeschikking worden uitgereikt?
2. Spelen de anti-cumulatieregels uit het strafrecht hierbij mogelijk een rol?
3. Kunnen niet bewezen feiten overeenkomstig het commune strafrecht eventueel "ad informandum" worden meegewogen?

Antwoorden

1. De boete voor het doen plegen van meerdere overtredingen door verschillende belastingplichtigen kan middels één boete(-beschikking) worden opgelegd.
2. Nee.
3. Nee.

Beschouwing

Sinds 1 januari 2014 is het nieuwe artikel 67o van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) van kracht. In combinatie met de daderschapsvormen die met de vierde tranche van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) (per 1 juli 2009) zijn geïntroduceerd zijn nu alle deelnemingsvormen uit het commune strafrecht ook van toepassing op het bestuurlijke boeterecht.

Facilitators

Het komt voor dat een persoon (de facilitator) zich bij belastingplichtigen aanbiedt voor het verzorgen van bijvoorbeeld de aangifte inkomstenbelasting, waarbij een teruggaaf wordt voorgespiegeld, en uiteindelijk ook geëffectueerd. De tegenprestatie bestaat uit een deel van de teruggaaf dan wel uit een van te voren afgesproken vast bedrag.

Bij het uitvragen van de belastingplichtigen blijkt vervolgens dat die helemaal niet hebben geweten dat de facilitator ten onrechte allerlei zorgkosten en/of giften heeft opgevoerd. De eerste vraag die moet worden beantwoord is of deze facilitator met toepassing van een van de deelnemingsvormen als dader kan worden aangemerkt.

Doen plegen

In geval van "doen plegen" wordt de fysiek pleger opzettelijk aangezet ("bewogen") tot het plegen van een strafbaar feit. Het plan tot het plegen van het strafbare feit moet aanvankelijk niet bij de fysiek pleger aanwezig zijn geweest. Er moet daarom sprake zijn van een zogenaamd "psychisch omslagpunt" bij de fysiek pleger, bewerkstelligt door de doen pleger.

Daarnaast moet worden vastgesteld dat de fysiek pleger geen strafbare dader is. Het criterium dat hiervoor geldt is dat de fysiek pleger straffeloos moet zijn met betrekking tot het strafbare feit dat aan de doen pleger ten laste is gelegd (*1)

Kwaliteitsdelict

De bestuurlijke boetebepalingen zijn zogenaamde "kwaliteitsdelicten"; de bepalingen richten zich tot personen die een bepaalde kwaliteit bezitten (belastingplichtige/inhoudingsplichtige). Dit betekent niet dat de doen pleger over die kwaliteit dient te beschikken. Iemand kan een kwaliteitsdelict doen plegen als de fysiek pleger de vereiste kwaliteit bezit (*2).

Andere mogelijke deelnemingsvormen

Binnen het door de vragensteller geschetste feitencomplex kan de facilitator als doen pleger worden beboet. Dat neemt niet weg dat onder gewijzigde omstandigheden ook andere deelnemingsvormen aan de orde kunnen komen.

Een voorbeeld ter illustratie.

In een recente uitspraak van gerechtshof Amsterdam (*3) werd door een facilitator een teruggaaf van € 5.000 aan belastingplichtige in het vooruitzicht gesteld zonder dat de belastingplichtige enige relevante informatie aan de facilitator had verstrekt. Voor het verzorgen van de aangifte vroeg de facilitator een tegenprestatie van € 150. Zonder uitvoerig op alle feiten en omstandigheden van de betrokken casus in te gaan, zou in deze casus tot uitlokking kunnen worden geconcludeerd.

Overigens heeft in deze kwestie de belastingplichtige een vergrijpboete gekregen vanwege het voorwaardelijk opzettelijk doen van een onjuiste aangifte.

Één beschikking, of meerdere?

Uit de rechtspraak (*4) kan worden afgeleid dat het is toegestaan om:

- middels één boete(-beschikking) over meerdere jaren (bij diverse correcties binnen hetzelfde middel) gecombineerd verzuimboeten en vergrijpboeten op te leggen,
- middels één boete(-beschikking) over meerdere jaren de maximale verzuimboete op jaarbasis vast te stellen en te laten cumuleren.

Gezien het voorgaande valt niet in te zien waarom het niet zou zijn toegestaan om middels één boete(-beschikking) meerdere boetes op te leggen voor het doen plegen van meerdere overtredingen.

Hoogte van de boete

- Maximum

De parlementaire geschiedenis van de medepleger (*5) leert dat voor de hoogte van de vergrijpboete wordt aangesloten bij de pleger:

"Voor de hoogte van de vergrijpboete zal worden aangesloten bij het huidige beleid. Dit betekent dat in geval van opzettelijk of grofschuldig medeplegen van een beboetbaar feit, een boete kan worden opgelegd van 50 respectievelijk 25 procent van de ten onrechte niet geheven of niet of te laat betaalde belasting."

Uit de parlementaire geschiedenis van het huidige artikel 67o AWR blijkt dat deze lijn wordt doorgetrokken (*6):

"De maximale hoogte van de bestuurlijke boete die aan de doen pleger en de uitlokker kan worden opgelegd is gelijk aan de bestuurlijke boete die aan de pleger, de medepleger en de feitelijk leidinggever of opdrachtgever kan worden opgelegd."

Voorgaande is inmiddels ook beleidsmatig vastgelegd (§2, vierde lid van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst):

"De wettelijke boetemaxima gelden voor de pleger, de medepleger, de doen pleger, de uitlokker, de feitelijk leidinggever en de opdrachtgever."

Dit betekent dat de maximaal op te leggen boete aan de doen pleger gelijk is aan het bedrag van de (navorderings-)aanslagen van de betrokken (straffeloze) belastingplichtigen maal het maximale wettelijke boetepercentage.

- Evenredigheidsbeginsel

Indien twee of meer voorschriften zijn overtreden kan voor de overtreding van elk afzonderlijk voorschrift een bestuurlijke boete worden opgelegd (artikel 5:8 van de Awb). De inspecteur is bij het opleggen van een bestuurlijke boete echter wel gebonden aan het evenredigheidsbeginsel (artikel 5:46, tweede lid van de Awb). De inspecteur dient de hoogte van de boete af te stemmen op de ernst van het feit. Dit kan er onder omstandigheden zelfs toe leiden dat de rechter met een beroep op het evenredigheidsbeginsel een soort van meerdaadse samenloop-regeling hanteert (*7).

Echter, het feit dat een bestuurlijke boete is aan te merken als een "criminal charge" in de zin van art. 6, eerste lid van het EVRM brengt niet mee dat op die boete de regels en/of beginselen van het nationale strafrecht van toepassing zijn (*8). De in artikel 55 e.v. van het Wetboek van Strafrecht vastgelegde anti-cumulatieregelingen (eendaadse/meerdaadse samenloop en voortgezette handeling) zijn dus niet onverkort van toepassing op het bestuurlijke boeterecht.

- "Ad informandum"

Het feit dat de grondslag van de boete voor de doen pleger wordt gevormd door het bedrag van de aanslag van de betrokken (straffeloze) belastingplichtigen brengt met zich mee dat de inspecteur voor ieder individueel geval zal moeten bewijzen dat er sprake is van het doen plegen van een overtreding. Dit bepaalt immers de (maximale) boete die aan de facilitator is op te leggen.

Het commune strafrecht kent de mogelijkheid van het zogenaamd "ad informandum" voegen van strafbare feiten. De officier van justitie informeert de rechter dan over door de verdachte bekende strafbare feiten zonder deze ten laste te leggen. Dit heeft als voordeel dat de officier van justitie niet alle strafbare feiten hoeft te bewijzen in de tenlastelegging. De rechter mag deze informatie alleen meewegen bij het bepalen van de strafmaat.

Deze regel is niet wettelijk vastgelegd, maar komt voort uit de rechtspraak. Gezien de systematiek van het strafprocesrecht en het specifiek strafprocesrechtelijke karakter van het ad informandum voegen van strafbare feiten, is het onverkort toepassen van een overeenkomstige regel in het bestuurlijke boeterecht niet opportuun.

Legaliteitsbeginsel

Strafbare feiten hebben geen terugwerkende kracht. Dit betekent dat iemand als doen pleger kan worden beboet voor feiten die na 1 januari 2014 zijn begaan. Aangezien voorbereiding en poging niet zijn gecodificeerd in het bestuurlijke boeterecht gaat het alleen om voltooide feiten. Maatgevend is aldus het moment van doen van de onjuiste c.q. onvolledige aangifte.

Samenvattend

- Een facilitator kan worden beboet als doen pleger (ook al ontbeert hij zelf de vereiste kwaliteit),
- de boete voor het doen plegen van meerdere overtredingen kan middels één boete-(beschikking) worden opgelegd,
- het maximum van de boete wordt daarbij bepaald door het totaal van de betrokken (navorderings-)aanslagen maal het wettelijk maximum boetepercentage,
- de anti-cumulatieregels uit het commune strafrecht zijn niet van toepassing, het "ad informandum" voegen van feiten evenmin,
- de mogelijkheid tot het opleggen van een bestuurlijke boete aan facilitators geldt alleen voor overtredingen begaan na 1 januari 2014.

*1: HR 11 september 1990, NJ 1991, 276

*2: zie Reispas-arrest, HR 21 april 1913, NJ 1913, 961

*3: 1 augustus 2013, nr. 11/00833 (HR 18 april 2014: 81 RO),

*4: HR 22 januari 2010, 08/03467, BNB 2010/163

*5: Kamerstukken I, 2007 – 2008, 29 702, C, p. 49.

*6: toelichting bij amendement lid Neppérus

*7: HR 13 augustus 2004, 37.920, BNB 2005/42

*8: HR 31 januari 1990, 26.109, BNB 1990/93



Belastingdienst

Naam dienstonderdeel
Kennisgroep Formeel Recht

Contactpersoon

memo

Onderwerp

Notaris die nalatig is in het betalen van overdrachtsbelasting (doen pleger).

Casus

De casus betreft een notaris die juiste aangiften overdrachtsbelasting heeft gedaan, waarbij de verschuldigde overdrachtsbelasting door de verkrijger van de onroerend zaak tijdig is gestort op de derdengeldenrekening van de notaris. De notaris stort de verschuldigde overdrachtsbelasting niet of niet tijdig door. Hierdoor veroorzaakt de notaris formeel dat de verkrijger niet of niet tijdig de overdrachtsbelasting betaalt.

Art. 67 AWR

Datum
9 september 2016

Versienummer
16-206-0011

Vastgesteld door
Kennisgroep Formeel Recht

Kopie aan
Leden KG Formeel Recht
Lavaco's en vaco's formeel recht

Bijlagen
Geen

Vraag

Kan een notaris die de overdrachtsbelasting niet (tijdig) voldoet, betaalt beboet worden als doen pleger?

Antwoord:

Nee, dat is in beginsel niet mogelijk.

Overigens merkt de kennisgroep op dat ofschoon dit standpunt voor het gros van de gevallen de juiste lijn zal voorstellen, niet is uitgesloten dat in individuele casussen een nuancering van deze algemene lijn mogelijk is.

Beschouwing *(interne toelichting; maakt geen onderdeel uit van het antwoord)*

De overdrachtsbelasting betreft een aangiftebelasting (artikel 17 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer (hierna: WBR)). De Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) biedt de mogelijkheid om in geval van het niet tijdig betalen van een aangiftebelasting een verzuimboete (artikel 67c AWR)

dan wel een vergrijpboete (artikel 67f AWR) op te leggen. Deze boete zal middels een zogenaamde "losse" boetebeschikking worden opgelegd nu er geen met de boete samenhangende naheffingsaanslag zal zijn. Beide artikelen voorzien daarin.

Genoemde artikelen betreffen zogenaamde "kwaliteitsdelicten". Dit houdt in dat de delictsomschrijving in de hoedanigheid van pleger alleen kan worden vervuld door (rechts-)personen met de hoedanigheid van belastingplichtige of inhoudingsplichtige. Voor de overdrachtsbelasting is de verkrijger de belastingplichtige (artikel 16 WBR).

De notaris kan derhalve deze delictsomschrijving niet vervullen in de rol van pleger, maar mogelijk wel in de rol van doen pleger. Dat de doen pleger in die setting niet over de vereiste kwaliteit beschikt staat daar niet aan in de weg (vgl. het Reispas-arrest, HR 21 april 1913, NJ 1913-961).

Ter zake van verkrijgingen waarvan een notariële akte is opgemaakt wordt aangifte gedaan door het aanbieden van die akte ter registratie (artikel 18 WBR). Middels deze akte wordt door de notaris namens de verkrijger aangifte gedaan (artikel 21a Uitvoeringsregeling AWR). Het verschuldigde bedrag aan overdrachtsbelasting wordt door de notaris namens de verkrijger vermeld in een zogenaamde "voetverklaring" bij de akte (art. 7, 1^e lid, Uitvoeringsbesluit BR). De notaris is vervolgens ook hoofdelijk aansprakelijk voor het bedrag van de belasting dat op grond van de inhoud van de akte is verschuldigd (art. 7, 3^e lid Uitvoeringsbesluit BR).

Uit het bovenstaande blijkt dat de notaris, ondanks dat de verkrijger de belastingplichtige is in de zin van artikel 67c en 67f AWR, een (zeer) belangrijke rol heeft in het proces van aangifte doen en het voldoen van de verschuldigde belasting.

Kan onder die omstandigheden de notaris dan nog worden aangemerkt als "doen pleger" in de zin van artikel 67o, 1^e lid, letter a AWR?

Voor het antwoord op die vraag zal eerst gekeken moeten worden naar wat onder "doen plegen" moet worden verstaan. De wetgever heeft voor de betekenis van dit begrip nadrukkelijk aan willen sluiten bij de invulling van de deelnemersbegrippen in het strafrecht:

"Beoogd wordt om voor de bestuursrechtelijke overtreder hetzelfde te laten gelden – de overtreder dezelfde te laten zijn – als de daders en medeplichtigen uit het strafrecht." (artikelsgewijs commentaar bij het wetsvoorstel Wet aanpak fraude toeslagen en fiscaliteit).

Noch de AWR noch het Wetboek van Strafrecht geeft een definitie van "doen plegen". In de literatuur zijn wel aanknopingspunten te vinden. De Hullu zegt er het volgende over (pag. 454, Materieel strafrecht, 5^e druk):

"In de kern gaat het om het opzettelijk bewegen van een ander tot het begaan van een strafbaar feit."

Mr. A.E. Hartevelt houdt er een soortgelijke definiëring op na (pag. 153, Plegen en deelnemen):

"Voor een verdere invulling heeft de jurisprudentie gezorgd. Daaruit komt naar voren dat sprake is van doen plegen als iemand opzettelijk teweegbrengt dat een ander een strafbaar feit begaat, terwijl die ander strafrechtelijk niet aansprakelijk is."

Er moet derhalve sprake zijn van een opzettelijk bewegen c.q. teweegbrengen. Bij doen plegen zijn aldus twee partijen nodig: een doen pleger en een feitelijk uitvoerder, waarbij eerstgenoemde laatstgenoemde beweegt tot het plegen van een strafbaar feit. Overigens wordt in dit verband

ook wel van respectievelijk middellijke en onmiddellijke dader gesproken. De doen pleger wordt ook wel de intellectueel pleger genoemd, oftewel de "auctor intellectualis".

In de voorliggende casus wringt het nu juist in deze rolverdeling. Immers, de rol van de belastingplichtige is zowel voor het doen van de aangifte als de betaling bij uitvoeringsbesluit toebedeeld aan de notaris. Van het opzettelijk "bewegen" (actief dan wel meer passief) kan in beginsel in die hoedanigheid geen sprake zijn, nu de feitelijk taak voor een tijdige betaling niet is toebedeeld aan de norm-adressaat, zijnde de belastingplichtige, maar aan de notaris. Overigens kan niet worden uitgesloten dat in een individueel geval een nuancering van deze algemene lijn mogelijk is.

Ten overvloede merkt de kennisgroep op dat er aan de zijde van de doen pleger sprake moet zijn van opzet gericht op het deelnemen (deelnemingsopzet) én van opzet gericht op een strafbaar feit (delictopzet).

Dit klemmt temeer gezien hetgeen De Hullu over dit opzettelijk "bewegen" stelt (pagina 457, Materieel strafrecht, 5^e druk):

"Dat de doen pleger heeft bewerkstelligd dat de feitelijk uitvoerder het zijne deed, ligt in het begrip doen plegen besloten. Uit de aanwijzing als dader moet worden afgeleid dat het gedrag met het plegen moet kunnen worden gelijkgesteld, zodat de invloed van de doen pleger dus echt substantieel dient te zijn geweest. Daarom moet een psychisch omslagpunt aanwijsbaar zijn bij de feitelijk uitvoerder, bewerkstelligd door de doen pleger, net als bij uitlokken."

Nu feitelijk de zorg voor een tijdige betaling aan de notaris is toevertrouwd en het niet tijdig betalen ook voor zijn rekening komt, kan er volgens de kennisgroep geen sprake zijn van een "aanwijsbaar psychisch omslagpunt" bij de belastingplichtige.

Dat een puur nalaten onder omstandigheden ook een "bewegen" kan opleveren, brengt hier geen verandering in. Van "bewegen" is immers in het geheel geen sprake nu, zoals eerder opgemerkt, de feitelijke zorg voor een tijdige betaling bij de notaris is belegd.

Mr. A.E. Harteveld zegt hier het volgende over:

"Sinds het Pastoor-arrest is kenmerkend voor doen plegen dat de uitvoerder (de onmiddellijke dader) straffeloos is. Voorwaarde vooraf is wel dat deze in strafrechtelijke zin gehandeld heeft."

Van enig "strafrechtelijk" handelen door de belastingplichtige is in het geheel geen sprake. Hij heeft er immers voor gezorgd dat de betreffende middelen tijdig op de rekening van de notaris zijn gestort. De zorg voor een tijdige betaling aan de ontvanger ligt immers niet op zijn weg.

Ten slotte bestaat de situatie van de verontschuldgbare dwaling ten aanzien van de feiten als AVAS-grond (vgl. Melk en water-arrest, 14 feb 1916, NJ 1916, 681). Ook in die situatie is sprake van een feitelijk uitvoerder die in onwetendheid is van de ongeoorloofdheid van zijn handelen. Echter, in die situatie is wel sprake van strafrechtelijk handelen door deze feitelijk uitvoerder. Dit in tegenstelling tot de onderhavige casus.

Het strafrecht

Artikel 69a AWR biedt sinds 1 januari 2014 de mogelijkheid tot strafrechtelijke vervolging in geval van het opzettelijk niet (tijdig/geheel) betalen van belasting welke op aangifte moet worden voldaan of afgedragen. Nu deze bepaling geen (expliciet) kwaliteitsdelict betreft, de wet spreekt van

"Degene die....", kan de notaris deze delictsomschrijving zelf vervullen, als pleger zijnde. Een deelnemingsvorm is hier dus niet voor vereist. Opmerking verdient verder dat de parlementaire stukken bij deze bepaling nog specifiek wijzen op de mogelijkheid om als bijkomende straf iemand te ontzetten uit de uitoefening van zijn beroep (Kamerstukken 33.754, nr.3, MvT, artikelsgewijze toelichting, pag. 25).

Het tuchtrecht

Artikel 93 van de Wet op het notarisambt (verder: Wna)regelt dat notarissen die in strijd handelen met (o.a.) een bij of krachtens wet gegeven bepaling daarvoor aan tuchtrechtspraak zijn onderworpen.

In de uitspraak van Gerechtshof Amsterdam van 25 augustus 2005 (ECLI:NL:GHAMS:2005:AU1912) ging het Bureau Financieel Toezicht met succes in hoger beroep tegen het oordeel van de Kamer van toezicht over notarissen en kandidaat-notarissen (verder: de kamer). De notaris in kwestie werd (o.a.) verweten bewust de afdracht van overdrachtsbelasting gemiddeld pas na enige maanden over te maken, en dat gedurende een periode van enkele jaren.

Het Hof vond dat de notaris zodanig onzorgvuldig en verwijtbaar had gehandeld dat een maatregel op zijn plaats was, in de vorm van een waarschuwing. Het Hof droeg hier (o.a.) als redengevend voor aan dat het bestuur van de Koninklijke Notariële Beroepsorganisatie haar leden schriftelijk dringend had verzocht de verschuldigde overdrachtsbelasting tijdig af te dragen, en tevens had gewaarschuwd voor een klacht van de Belastingdienst bij de kamer in geval van overtreding.

Conclusie

Nu in deze casus de feitelijke taak voor een tijdige voldoening op aangifte niet bij de belastingplichtige ligt, kan deze als zodanig ook niet worden bewogen tot het plegen van dát feit. Als zodanig kan de notaris ook niet als doen pleger worden aangemerkt in de zin van artikel 67o AWR voor het niet tijdig betalen van de belasting welke op aangifte moet worden voldaan.

Wel zijn er mogelijkheden de notaris voor deze gedraging strafrechtelijk dan wel tuchtrechtelijk aan te pakken.

Overigens merkt de kennisgroep op dat ofschoon dit standpunt voor het gros van de gevallen de juiste lijn zal voorstellen, niet is uitgesloten dat in individuele casussen een nuancering van deze algemene lijn mogelijk is. Dit kan in een voorkomend geval uitgeprocedeerd worden.

Art. 11 Wob