



Belastingdienst

Belastingdienst, Postbus 90056, 5600 PJ Eindhoven



port betaald PostNL

Kantoor Eindhoven

Karel de Grotelaan 4
Eindhoven
Postbus 90056
5600 PJ Eindhoven
www.belastingdienst.nl

Telefoon
0800-0543

Doorkiesnummer



Datum
27 januari 2021

Onze referentie



Behandeld door

formeel recht MKB Eindhoven

Betreft Gewijzigde beslissing n.a.v. uitspraak rechtbank

Geachte heer ,

Bij brief van 20 augustus 2018 heeft u een verzoek op grond van de Wet openbaarheid van bestuur (hierna: Wob) gedaan. Uw verzoek zag op de aantallen met betrekking tot de deelnemingsboeten.

Op 12 november 2018 is op uw verzoek beslist. Uw verzoek is gedeeltelijk toegewezen. Tegen deze beslissing heeft u op 26 november 2020 een bezwaarschrift ingediend. In de uitspraak op bezwaar van 1 juli 2019 heb ik mij op het standpunt gesteld dat drie kennisgroepstandpunten niet openbaar gemaakt kunnen worden, omdat deze stukken persoonlijke beleidsopvattingen bevatten.

U hebt hiertegen beroep ingesteld. De rechtbank heeft vastgesteld dat de memo's naast persoonlijke beleidsopvattingen, ook feitelijke informatie bevatten. Met betrekking tot memo 2 heeft de rechtbank het volgende geoordeeld. Memo 2 bevat weliswaar feitelijke informatie, maar deze feitelijke informatie is zodanig verweven met de persoonlijke beleidsopvattingen, dat artikel 11, eerste lid van de Wob aan openbaarmaking in de weg staat.

Ten aanzien van de memo's 1 en 3 geldt dit niet. Deze memo's bevatten passages met feitelijke informatie die niet zodanig met de beleidsopvattingen zijn verweven dat deze niet los kunnen worden gezien. De op pagina 2 en 3 van memo 1 vermelde weergave van rechtspraak is zelfstandig leesbaar. Dit geldt ook voor de weergave uit de Tweede Kamerstukken op pagina 3 en 4. Ditzelfde geldt voor de weergave van rechtspraak en Tweede Kamerstukken op pagina 2 en 3 van memo 3 en de op pagina 4 van memo 3 weergegeven wetgeving. Artikel 11, eerste lid van de Wob staat niet aan openbaarmaking van deze passages in de weg.

In lijn met de uitspraak van de rechter doe ik u de (gelakte) stukken toekomen.



Ik hoop u hiermee afdoende te hebben geïnformeerd.

Hoogachtend,

De staatssecretaris van Financiën,
namens deze,

De directeur van Belastingen MKB,
namens deze,



Datum
27 januari 2019

Onze referentie



Bijlagen:

- Bijlage 1: memo 1 "terugwerkende kracht van artikel 67 o AWR".
- Bijlage 2: memo 3 "Boete wegens medeplegen niet mogelijk bij vaststaand ontbreken van opzet andere medepleger."

17-206-0028 Boete wegens medeplegen niet mogelijk bij vaststaand ontbreken van opzet andere medepleger

Vraag:

Kan op grond van artikel 5:1, tweede lid, van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) aan de belastingadviseur een boete worden opgelegd wegens het medeplegen van een beboetbare gedraging zoals bedoeld in artikel 67d, 67e of 67f van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) in het geval aan de belastingplichtige geen vergrijpboete kan worden opgelegd omdat vaststaat dat hem geen opzet kan worden verweten nu hij heeft mogen vertrouwen op zijn belastingadviseur? Algemener gesteld: kan aan een medepleger een boete worden opgelegd wegens medeplegen in het geval vaststaat dat bij de (mede)pleger het vereiste opzet ontbreekt?

Antwoord:

Nee. Het ontbreken van schuld (in de zin van verwijtbaarheid) bij de belastingplichtige, bijvoorbeeld vanwege een gerechtvaardigd vertrouwen in de juistheid van het handelen van diens fiscaal adviseur, staat aan het stellen van medeplegen bij die fiscaal adviseur in de weg.

Voorgaande betekent niet dat in die situatie de fiscaal adviseur niet beboet kan worden. De inspecteur heeft immers het gehele arsenaal deelnemingsvormen tot zijn beschikking. Zo is in artikel 67o, eerste lid, AWR bepaald dat onder overtreder mede wordt verstaan de doen pleger, de uitlokker en de medeplichtige. De deelnemingsvormen overlappen elkaar ook nog deels, waardoor meerdere opties mogelijk kunnen zijn.

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

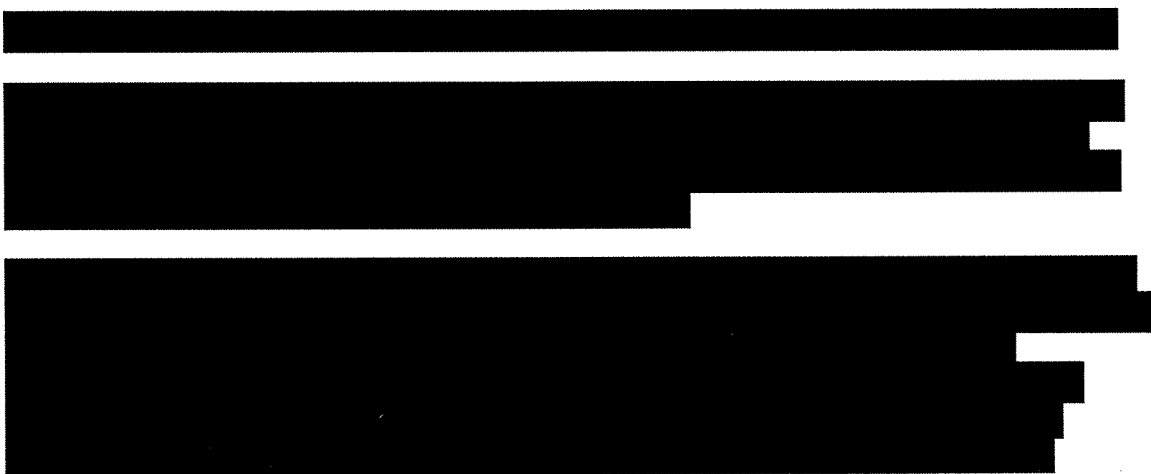
[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]



Invulling begrip ‘medeplegen’

Voor de invulling van het begrip ‘medepleger’ heeft de wetgever aan willen sluiten bij de invulling die daar in het strafrecht aan is gegeven:

“Een geheel ander vraag is wanneer iemand als medepleger kan worden aangemerkt. Zoals in de memorie van toelichting (blz. 79) aangegeven is daarbij aangesloten bij het strafrecht.” (TK, vergaderjaar 2005-2006, 29 702, nr. 7, blz. 30)

In zijn overzichtsarrest van 2 december 2014, nr. 12/04062, ECLI:NL:HR:2014:3474, stelt de Hoge Raad dat voor medeplegen

“...vooral sprake moet zijn geweest van een voldoende nauwe en bewust samenwerking met een ander of anderen”, waarbij het accent ligt op “...de samenwerking en minder op de vraag wie feitelijk handelingen heeft verricht.” Volgens de Hoge Raad is de kwalificatie medeplegen slechts dan gerechtvaardigd “...als de bewezenverklaarde – intellectuele of materiële – bijdrage aan het delict van de verdachte van voldoende gewicht is.”

Voor de invulling van het begrip ‘bijdrage van voldoende gewicht’ geeft de Hoge Raad vervolgens een aantal aandachtspunten, waar in dit verband niet verder op in gegaan zal worden.

‘Kwaliteitsdelict’

Voor de fiscaal beboetbare overtredingen komt hier nog een aspect bij. Deze bestuursrechtelijke overtredingen betreffen allemaal zogenaamde ‘kwaliteitsdelicten’. Dit betekent dat deze bepalingen enkel in zijn geheel zijn te vervullen door (rechts-)personen die een specifieke ‘kwaliteit’ bezitten, namelijk het zijn van ‘belastingplichtige’ of ‘inhoudingsplichtige’.

Reikwijdte opzetvereiste voor medeplegen

Dat betekent niet dat de inspecteur in het te leveren bewijs van het vereiste opzet op het ‘medeplegen’ van een fiscaal dienstverlener ook het bewijs op het opzet van het ‘(mede-)plegen’ van de belastingplichtige of inhoudingsplichtige moet incorporeren.

De Hoge Raad verwoorde het in zijn arrest van 6 maart 2012, nr. 09/04384, ECLI:NL:HR:2012:BQ8596, als volgt:

“5.3. De middelen stellen de vragen aan de orde of bij veroordeling van de verdachte ter zake van het medeplegen van het opzettelijk doen van een onjuiste en/of onvolledige belastingaangifte, uit de bewijsvoering niet alleen het opzet van de verdachte moet kunnen volgen, maar tevens dat van zijn mededaders, almede of daarvoor van belang is dat niet op de verdachte, maar op een van zijn mededaders de wettelijke plicht rust tot het doen van de desbetreffende belastingaangifte.

5.4. Beide vragen moeten ontkennend worden beantwoord omdat zij miskennen dat het gaat om het vaststellen van het opzet van de verdachte in zijn strafzaak en niet om dat van zijn mededaders. In een geval als het onderhavige geldt derhalve dat uit de bewijsvoering moet kunnen worden afgeleid dat het opzet van de verdachte, al dan niet in voorwaardelijke vorm, gericht is geweest op het doen van de onjuiste en/of onvolledige belastingaangiften. Uit de bewijsvoering behoeft niet te kunnen worden afgeleid dat zijn mededaders - ook indien één van hen de aangifteplichtige was - dit opzet eveneens hadden. Het oordeel van het Hof geeft mitsdien geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting.

5.5. De middelen, die van een andere en dus onjuiste opvatting uitgaan, falen.

5.6. Opmerking verdient nog het volgende. In de toelichting op het middel wordt onder meer een beroep gedaan op HR 6 december 2005, LJN AU2246, NJ 2007/455. In dat arrest heeft de Hoge Raad, voor zover te dezen van belang, slechts geoordeeld over het specifieke geval dat zo de rechter in de zaak tegen de verdachte daadwerkelijk vaststelt dat bij zijn mededader het vereiste opzet ontbrak, dit vanwege het kennelijk ontbreken van bewuste samenwerking in de weg staat aan het oordeel van diezelfde rechter in diezelfde zaak dat de verdachte het feit met de desbetreffende mededader heeft medegepleegd. Hieruit kan echter niet volgen dat bij een veroordeling ter zake van het medeplegen van een opzetdelict steeds uit de bewijsvoering - naast het opzet van de verdachte - het opzet van zijn mededaders moet kunnen volgen.”

Kortom, het feit dat het opzet op het (mede)plegen van de belastingplichtige c.q. inhoudingsplichtige niet hoeft te blijken uit de bewijsvoering tegen de fiscaal adviseur laat onverlet dat de bewuste samenwerking, de deelnemingsopzet, een vereiste is voor medeplegen. Het ontbreken van schuld (in de zin van verwijtbaarheid) bij de belastingplichtige, bijvoorbeeld vanwege een gerechtvaardigd vertrouwen in de juistheid van het handelen van diens fiscaal adviseur, staat aan het stellen van medeplegen bij die fiscaal adviseur in de weg.

Alternatieven

Voorgaande betekent niet dat in die situatie de fiscaal adviseur niet beboet kan worden. De inspecteur heeft immers het gehele arsenaal deelnemingsvormen tot zijn beschikking.

Zo is in artikel 67o, eerste lid, AWR bepaald dat onder overtreder mede wordt verstaan:

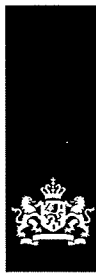
“a. degene die de overtreding doet plegen; b. degene die door giften, beloften, misbruik van gezag, geweld, bedreiging, misleiding of het verschaffen van gelegenheid, middelen of inlichtingen de overtreding opzettelijk uitlokt; c. degene die als medeplechtige opzettelijk

behulpzaam is bij of opzettelijk gelegenheid, middelen of inlichtingen verschaft tot het plegen van de overtreding.”

De deelnemingsvormen overlappen elkaar ook nog deels, waardoor meerdere opties mogelijk kunnen zijn. Voor welke optie de inspecteur kiest, hangt uiteraard af van de individuele feiten en omstandigheden. Een dergelijke gedifferentieerd aanbod van deelnemingsvormen aan de rechter wordt door de Hoge Raad in eerdergenoemd overzichtsarrest van 2 december 2014 ook bepleit:

“3.3.2 Het ontbreken van een precieze afgrenzing tussen medeplegen en de andere deelnemingsvormen brengt mee dat het openbaar ministerie in voorkomende gevallen er goed aan doet de rechter een keuzemogelijkheid te bieden door daarop toegesneden varianten in de tenlastelegging op te nemen.”

Een advies dat niet alleen de officier van justitie, maar ook de inspecteur ter harte mag nemen.



Belastingdienst

Naam dienstonderdeel
Kennisgroep Formeel Recht

Contactpersoon
[redacted]
(secretaris)

M [redacted]
[redacted]
@belastingdienst.nl

memo

Onderwerp

Terugwerkende kracht van artikel 67oa van de AWR

Casus

Een werknemer van een BV, de zogenoemde 'financiële man', niet zijnde aandeelhouder, heeft namens de BV na 1 januari 2014 onjuiste aangiften omzetbelasting gedaan.

De BV kan terzake van de onjuistheid van betreffende aangiften niets worden verweten.

Vraag

Kan aan deze werknemer op grond van artikel 67o van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) een doen pleeg boete worden opgelegd?

Antwoord

Ja. Het wijzigen van artikel 67fa van de AWR in art. 67oa van de AWR per 1 januari 2015 behelst een procedurele, niet-materiële, wijziging. Dit betekent dat de wijziging teruggrijpt op delicten gepleegd in 2014.

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

[redacted]
[redacted]
[redacted]
[redacted]
[redacted]

[redacted]
[redacted]

[redacted]
[redacted]

Datum
11 december 2015

Versienummer
[redacted]

Vastgesteld door Kennisgroep
Formeel Recht

Opdrachtgever
[redacted]

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

Bijlagen
Geen

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

Kan nu op grond van het min of meer wijzigen van artikel 67fa AWR in artikel 67oa van de AWR, ook betreffende een delict gepleegd in 2014, zoals in casu, een doen pleeg boete worden opgelegd?

Allereerst is van belang op te merken dat de wetgever meent dat het, voor wat betreft deze ogenschijnlijke uitbreiding, in feite gaat om een tekstuele verduidelijking, die aldus verduidelijkt dat de bepaling betrekking heeft op alle gevallen waarin aan een ander dan de belastingplichtige of de inhoudingsplichtige een bestuurlijke boete opgelegd wordt (zie de hierna opgenomen passage TK 2014 - 2015, 34 002, nr. 3, p. 74-75).

Vervolgens is tenslotte beslissend of deze wijziging een procedureel of materieel karakter heeft (EHRM 17 september 2009, Scoppola tegen Italië, nr. 10249/03, LJN BK6009), en dan het verschil tussen "a measure that constitutes in *substance* a penalty" en "a measure that concerns the *execution or enforcement* of the "penalty").

Vaststaat dat het doen pleeg delict beboetbaar was in 2014. Er is aldus geen sprake van het met terugwerkende kracht introduceren van een 'penalty', of strafwaardigheid. Of, zoals het EHRM overwoog:

"95. The Court must therefore verify that at the time when an accused person performed the act which led to his being prosecuted and convicted there was in force a legal provision which made that act punishable, and that the punishment imposed did not exceed the limits fixed by that provision (see Come and Others, cited above, 145, and Achour, cited above, 43)."

De Hoge Raad overwoog in zijn arrest van 12 juli 2011, nr. 10/05151 (LJN: BP6978):

"3.6.2. De Hoge Raad blijft echter bij zijn bestendige rechtspraak met betrekking tot veranderingen die verband houden met delictsomschrijvingen, waaronder begrepen veranderingen in de bestanddelen alsmede het vervallen van strafbaarstellingen, bijvoorbeeld in verband met de invoering van een ander handhavingsregime. De onder 3.4 weergegeven ontwikkelingen, die in het bijzonder betrekking hebben op veranderingen in regels van sanctierecht, geven geen aanleiding voor een verandering van die rechtspraak. Daarbij merkt de Hoge Raad op dat die rechtspraak goede grond heeft omdat de strafrechtelijke aansprakelijkheid in beginsel wordt bepaald door de regelgeving die geldt ten tijde van het plegen van het strafbare feit. Een uitzondering daarop wordt echter gerechtvaardigd ingeval sprake is van een verandering van inzicht van de wetgever omtrent de strafwaardigheid van de

*voor de wetswijziging begane strafbare feiten.
Dat inzicht kan overigens ook door de wetgever worden vastgelegd in
bijzondere overgangsbepalingen - hetgeen de duidelijkheid ten goede komt."*

En concreet in Hoge Raad 25 september 2012, nr. 12/03896
(ECLI:NL:PH:2012:BX5063):

"4.3. De in art. 14fa Sr vervatte regeling heeft betrekking op de executie van een opgelegde straf. De invoering van deze regeling kan dus niet worden aangemerkt als een wijziging van wetgeving ten aanzien van de strafbaarstelling of de strafbedreiging. Gelet hierop en in aanmerking genomen dat toepassing van art. 14fa Sr als zodanig geen wijziging brengt in de aard en de maximale duur van de mogelijk ten uitvoer te leggen straf, kan niet worden gezegd dat een onmiddellijke toepassing van deze bepaling in strijd is met het legaliteitsbeginsel dat is vervat in art. 1 Sr en in art. 7 EVRM."

[REDACTED]

Uit: TK 2014 - 2015, 34 002, nr. 3, p. 74-75

Artikel 67fa van de AWR doorbreekt de voorwaarde dat in de voorkomende gevallen een verzuim- of vergrijpboete gelijktijdig met de belastingaanslag moet worden opgelegd dan wel in het geval van artikel 67a, eerste lid, van de AWR, dat de verzuimboete uiterlijk bij het vaststellen van de aanslag moet worden opgelegd. Het doorbreken van de voorwaarde van gelijktijdigheid kan noodzakelijk zijn indien de verzuim- of vergrijpboete wordt opgelegd aan een ander dan de belastingplichtige of de inhoudingsplichtige. Met uitzondering van de situatie, bedoeld in artikel 20, tweede lid, tweede volzin, van de AWR, wordt aan die ander namelijk geen belastingaanslag opgelegd. Aan welke anderen dan de belastingplichtige of de inhoudingsplichtige een verzuim- of vergrijpboete kan worden opgelegd, volgt uit artikel 5:1, tweede en derde lid, van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) (de medepleger en de feitelijk leidinggever) en uit artikel 67o van de AWR (de doen pleger, de uitlokker en de medeplichtige).

Artikel 67fa van de AWR is met ingang van 1 juli 2009 opgenomen in hoofdstuk VIIIA, afdeling 1, van de AWR welke afdeling als opschrift «Overtredingen» heeft. Deze plaatsing is bij nader inzien minder gelukkig, omdat artikel 67fa van de AWR een aanvullend voorschrift betreft dat een bredere werking heeft dan bij vergrijpboeten alleen. Daarom wordt er thans voor gekozen het artikel te verplaatsen naar hoofdstuk VIIIA, afdeling 2, van de AWR dat de aanvullende voorschriften betreffende het opleggen van bestuurlijke boeten bevat. Van die gelegenheid wordt tevens gebruikgemaakt om tekstueel te verduidelijken dat de bepaling betrekking heeft op alle

gevallen waarin aan een ander dan de belastingplichtige of de inhoudingsplichtige een bestuurlijke boete opgelegd wordt.

Met het doorbreken van de voorwaarde dat de verzuim- of vergrijpboete gelijktijdig met of uiterlijk bij het vaststellen van de belastingaanslag wordt opgelegd, ontbreekt een duidelijke termijn voor het opleggen van de boete aan de hiervoor bedoelde ander. Het nieuwe artikel 67ob van de AWR voorziet daarin. Bij de voorgestelde termijnen voor het opleggen van een verzuim- of vergrijpboete aan een ander dan de belastingplichtige of de inhoudingsplichtige wordt aangesloten bij de termijnen voor het opleggen van een belastingaanslag aan de belastingplichtige of de inhoudingsplichtige. Voor het opleggen van een verzuim- of vergrijpboete aan die ander wegens gebreken bij of in de aangifte (artikelen 67a en 67d van de AWR) wordt derhalve in een termijn voorzien van drie jaren na het kalenderjaar waarin de overtreding heeft plaatsgevonden. Dit is een vergelijkbare termijn als waarbinnen aan de belastingplichtige de (ambtshalve) aanslag – eventueel met boete – kan worden opgelegd. Voor het opleggen van een verzuim- of vergrijpboete aan de ander wegens gebreken bij of in de aanslagregeling of in de betaling van een aangiftebelasting (artikelen 67c, 67e en 67f van de AWR) wordt in een termijn voorzien van vijf jaren na het kalenderjaar waarin de overtreding heeft plaatsgevonden. Dit is een vergelijkbare termijn als waarbinnen aan de belastingplichtige of de inhoudingsplichtige een navorderings- of naheffingsaanslag – eventueel met boete – kan worden opgelegd.