



Naam dienstonderdeel
Kennisgroep Formeel Recht

Contactpersoon

5.1.2.e

M 5.1.2.e

@belastingdienst.nl

Datum

11 december 2015

Versienummer

15-206-0017

**Vastgesteld door Kennisgroep
Formeel Recht**

Opdrachtgever

5.1.2.e

Kopie aan

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

Bijlagen

Geen

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)*

Artikel 67o van de AWR is ingevoerd met ingang van 1 januari 2014.

In 2014 bepaalde artikel 67fa van de AWR dat de zogenoemde gelijktijdigheidseis bij het opleggen van de bestuurlijke boete voor wat betreft de medepleger, de opdrachtgever en feitelijk leidinggever ex artikel 5:1 van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) niet geldt.

Dit betekent in casu dat de doen pleger in 2014 beboetbaar was, maar voor het opleggen de gelijktijdigheidseis gold.

Met ingang van 1 januari 2015 is artikel 67fa AWR vervallen en is artikel 67oa van de AWR in werking getreden, waarbij deze gelijktijdigheidseis eveneens is

losgelaten voor wat betreft de in artikel 67o van de AWR opgenomen, deelnemingsvormen.

Dit betekent dat de boete die aan de doen pleger wordt opgelegd, niet gelijktijdig met de vaststelling van de belastingaanslag hoeft te worden opgelegd

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 handavingsregime. 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."

Aldus is het naar de mening van de kennisgroep verdedigbaar te stellen dat de wetgever meent dat in casu in 2015 een doen plegen boete kan volgen betreffende een delict begaan in 2014, aldus niet gelijktijdig met de aanslag vastgesteld. Zo dat geen stand houdt, dan lijkt er geen rechtsregel aan in de weg te staan dat de invoering van artikel van de 670a van de AWR de wijze van oplegging van de betreffende boeten heeft verduidelijkt, c.q. dat (nu) mogelijk maakt.

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.

17-206-0017 Vervaltermijnen boeten voor deelnemers

Vraag:

1. In de sfeer van de aanslagbelastingen leidt verleend uitstel voor het indienen van de aangifte (artikel 10, derde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, hierna AWR) over het algemeen tot verlenging van de aanslagtermijn. Ook de fatale termijn voor het opleggen van een vergrijpboete aan de belastingplichtige wordt door het uitstel verlengd. Geldt de door uitstel verlengde termijn ook voor het opleggen van vergrijpboeten aan deelnemers van het beboetbare feit (feitelijk leidinggevers/opdrachtgevers, medeplegers, medeplichtigen, doen plegers en uitlokkers)?

2. Artikel 67e, derde lid, AWR en artikel 67f, vijfde lid, AWR bevatten een extra boetetermijn van een halfjaar voor het verrichten van een schuldonderzoek indien pas aan het einde van de navorderings- of naheffingstermijn het beboetbare feit wordt geconstateerd. Geldt deze verlengde termijn ook voor het opleggen van vergrijpboeten aan deelnemers van het beboetbare feit (feitelijk leidinggevers/opdrachtgevers, medeplegers, medeplichtigen, doen plegers en uitlokkers)?

3. Aanslagtermijnen worden verlengd wanneer de inspecteur een informatiebeschikking uitreikt (artikel 52a, tweede lid, AWR).

a) Als de informatiebeschikking betrekking heeft op een belastingaanslag die dient als boetegrondslag voor een aan de belastingplichtige op te leggen boete, geldt de met de informatiebeschikking verband houdende termijnverlenging dan ook voor de aan de belastingplichtige op te leggen vergrijpboete?

b) Maakt het voor de beantwoording van vraag 3a uit of het om een aanslagbelasting gaat (vergelijk tekst artikel 67d, derde lid, AWR en artikel 67e, vierde lid, AWR: de bevoegdheid tot het opleggen van de boete vervalt door verloop van de termijn die geldt voor het vaststellen van de (navorderings)aanslag) dan wel een aangiftebelasting (vergelijk tekst artikel 67f, vierde lid, AWR: de bevoegdheid tot het opleggen van de boete (...) vervalt door verloop van vijf jaren na het einde van het kalenderjaar waarin de belastingschuld is ontstaan)?

c) Geldt deze termijnverlenging dan ook voor deelnemers aan dit beboetbare feit, indien voor de boetegrondslag van het betreffende beboetbare feit aan de belastingplichtige een informatiebeschikking is uitgereikt?

Antwoord:

1. Nee

2. Nee

3a. Ja

3b. Nee

3c. Nee

Toelichting

De wetgever heeft de termijn voor het opleggen van een boete aan een deelnemer objectief vastgesteld op een periode gerekend vanaf het kalenderjaar van het begaan van de overtreding. De termijn voor het opleggen van een boete aan de belastingplichtige is echter gekoppeld aan de belastingaanslag. Nu de boeten die zijn gekoppeld aan enig belastingaanslag gelijktijdig met die belastingaanslag opgelegd moeten worden, zijn bijzondere omstandigheden die de termijn voor het opleggen van een boete aan de belastingplichtige kunnen verlengen niet van invloed op de termijn voor het opleggen van een boete aan de deelnemer. Dit heeft als bijkomend effect dat het mogelijk

is dat de termijn voor het opleggen van een boete aan een deelnemer korter is dan de termijn van een boete voor een belastingplichtige. Onder omstandigheden kan de termijn voor de deelnemer echter ook langer zijn. Immers, het markeerpunt is het jaar van overtreding. Dit zal voor het doen van bijvoorbeeld een onjuiste/onvolledige aangifte (op zijn vroegst) zijn het jaar volgend op het betreffende aangiftejaar. Vanaf dát jaar begint de termijn van drie dan wel vijf jaren te lopen. Nu de termijn voor het vaststellen van de belastingaanslag wordt verlengd met, kort gezegd, de behandeltermijn van een informatiebeschikking, verlengt dit ook de termijn voor het kunnen opleggen van de aan die belastingaanslag klevende boete aan de belastingplichtige, ongeacht of het gaat om een aanslagbelasting of een aangiftebelasting.

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

1. Inleiding

Bestuurlijke boeten kunnen aan de belastingplichtige (de pleger) worden opgelegd, maar ook aan de medepleger, de feitelijk leiding- of opdrachtgever, de doen pleger, de uitlokker en de medeplichtige (de deelnemers). Onder belastingplichtige kan tevens worden verstaan de inhoudingsplichtige. De hoofdregel is dat de boete aan een belastingplichtige gelijktijdig wordt opgelegd met de belastingaanslag (voor zover de boete "kleeft" aan een belastingaanslag). Dit is als zodanig geregeld in de diverse individuele materiële bepalingen.

2. Ontkoppeling

De wetgever heeft bij de implementatie van de vierde tranche Awb deze koppeling willen doorbreken voor boetes die worden opgelegd aan een ander dan de belastingplichtige. In artikel 67fa AWR valt met ingang van 1 juli 2009 dan ook het volgende te lezen:

"Bij toepassing van artikel 5:1, tweede lid, van de Algemene wet bestuursrecht vervalt de voorwaarde van gelijktijdigheid, bedoeld in de artikelen (...)."

Deze redactie leidde echter slechts tot een partiële doorbreking. Het genoemde artikel 5:1, tweede lid, van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) codificeerde de mogelijkheid om naast de pleger ook aan de medepleger een boete op te leggen. Het derde lid van die bepaling regelde echter, via een verwijzing naar artikel 51 van het Wetboek van Strafrecht, de mogelijkheid om naast de rechtspersoon een boete op te leggen aan de feitelijk leiding- of opdrachtgever van de overtreding van de rechtspersoon. Deze deelnemingsvariant werd echter niet genoemd in artikel 67fa AWR.

Voorgaande is door de wetgever onderkend, en gerepareerd per 1 januari 2014 via de Overige Fiscale Maatregelen 2014:

"Bij de toevoeging van artikel 67fa van de AWR en de recente wijziging is over het hoofd gezien dat de medepleger en de feitelijk leidinggever of opdrachtgever in twee verschillende leden van artikel 5:1 van de Awb zijn opgenomen. De medepleger is namelijk opgenomen in artikel 5:1, tweede lid, van de Awb en de feitelijk leidinggever of opdrachtgever in artikel 5:1, derde lid, van de Awb. Door alsnog in de verwijzing in artikel 67fa van de AWR naar artikel 5:1 van de Awb een verwijzing naar het derde lid in te voegen, wordt dit hersteld. Daarmee vervalt ook voor feitelijk leidinggevers en opdrachtgevers de voorwaarde van gelijktijdigheid, bedoeld in de artikelen 67c, tweede lid, 67d, eerste lid, 67e, eerste lid, en 67f, derde lid, van de AWR en de voorwaarde dat uiterlijk bij het vaststellen van de aanslag een verzuimboete kan worden opgelegd, bedoeld in artikel 67a, eerste lid, van de AWR." (MvT, Overige Fiscale maatregelen 2014, 33.753, nr. 3)

Per dezelfde datum, 1 januari 2014, werden ook de resterende deelnemingsvormen gecodificeerd (de doen pleger, de uitlokker, en de medeplichtige). Ditmaal niet in de Awb, maar in artikel 67o AWR. Deze bepaling werd niet afgedekt door de reparatie van artikel 67fa AWR per 1 januari 2014. Ook dit is door de wetgever onderkend, en een jaar later, via het Belastingplan 2015, alsnog geregeld, door overbrenging naar het nieuwe artikel 67oa AWR:

"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." (MvT Belastingplan 2015, 34.002, nr. 3)

Geconcludeerd moet worden dat het de wetgever heeft voorgestaan de termijn voor het opleggen van een boete aan een deelnemer vanaf de codificatie per 1 juli 2009 los te koppelen van de belastingaanslag van de betrokken belastingplichtige.

3. Doel ont koppeling

Maar waarom heeft de wetgever de koppeling tussen de belastingaanslag voor de belastingplichtige en de boete voor de deelnemer los willen laten? Hiervoor moeten we terug naar de Aanpassingswet vierde tranche:

"Artikel 5.0.9 (nu: artikel 5:1 Awb, kennisgroep formeel recht) van de Algemene wet bestuursrecht maakt het mogelijk dat niet alleen de dader maar ook een mededader overtreder in de zin van die wet kan zijn en dus een bestuurlijke boete kan worden opgelegd. Teneinde te voorkomen dat de voorwaarde van gelijktijdigheid, de boete wordt gelijktijdig met de aanslag opgelegd aan de belastingplichtige, een belemmering is voor het opleggen van een boete aan de fiscale mededader wordt voorgesteld in die gevallen de voorwaarde van gelijktijdige oplegging van boete en aanslag te doen vervallen." (MvT, Aanpassingswet vierde tranche Awb, 31.124, nr. 3)

Maar wat moet er worden verstaan onder deze "belemmering"? De begin 2007 in het leven geroepen Commissie 'Aan wie kan een bestuurlijke boete worden opgelegd', onder voorzitterschap van M.W.C. Feteris (hierna ook: de Commissie Feteris) geeft daar een toelichting op:

"Het voorgestelde artikel 67fa AWR ziet op het volgende. In de meeste gevallen waarin een boete aan de belastingplichtige wordt opgelegd, is zij gekoppeld aan een belastingaanslag. Als regel verplicht de belastingwet de inspecteur dan om aanslag en boete gelijktijdig vast te stellen. Als in een dergelijk geval ook een derde kan worden beboet, is het wenselijk dat die beboeting zoveel mogelijk wordt gecoördineerd met het opleggen van de daarmee samenhangende aanslag (met eventuele boete) aan de belastingplichtige zelf. De mogelijkheid bestaat echter dat de inspecteur ten aanzien van een derde die bij de zaak betrokken is, nog geen voldoende beeld van de feiten heeft kunnen vormen op het moment waarop hij de aanslag (met eventuele boete) aan de belastingplichtige oplegt. Het kan zijn dat de inspecteur op het moment waarop hij de aanslag vaststelt nog nader onderzoek moet doen om vast te stellen of de betrokkenheid van een derde zo ver gaat dat hij bijvoorbeeld als medepleger kan worden aangemerkt. Zelfs bestaat de mogelijkheid dat de inspecteur pas na het opleggen van de aanslag signalen krijgt die erop wijzen dat er ook een medepleger was. Het zou dan ook te ver gaan om de gelijktijdige vaststelling van aanslag en boete ook dwingend voor te schrijven als het gaat om beboeting van een derde, aan wie geen aanslag wordt opgelegd. In verband daarmee bepaalt het voorgestelde artikel 67fa AWR dat de eis van gelijktijdigheid uit diverse bepalingen in de artikelen 67a t/m 67f niet geldt indien het gaat om beboeting van een derde als medepleger." ("Aan wie kan een bestuurlijke boete worden opgelegd?", pag. 133, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap No. 233)

Kortom, het doel van de ont koppeling is om de inspecteur de gelegenheid te bieden om op een zorgvuldige manier onderzoek te doen naar de rol van mogelijke deelnemers. Door de ont koppeling kan dit onderzoek zich uitstrekken tot de periode ná het opleggen van de belastingaanslag met (eventuele) boete aan de belastingplichtige.

4. Termijn

Deze ontkoppeling brengt wel de noodzaak met zich mee een termijn te stellen aan het kunnen opleggen van boeten aan deelnemers. In een dergelijke termijn heeft de wetgever aanvankelijk niet voorzien. Voorgaande werd reeds in 2007 onderkend door de Commissie Feteris, en leidde tot de volgende aanbeveling:

"In de AWR zal geregeld moeten worden op welk moment de bevoegdheid tot het opleggen van een boete aan de medepleger vervalt. Het voorstel voor de Aanpassingswet vierde tranche Awb vertoont in dit opzicht naar ons oordeel een leemte, en zou daarom aangevuld moeten worden." ("Aan wie kan een bestuurlijke boete worden opgelegd?", pag. 150, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap No. 233)

Deze commissie heeft ook een aanbeveling gedaan over de wijze van inrichting van deze regeling:

"Voor boetes die met een belastingaanslag samenhangen, zou daarbij naar analogie met de regeling van artikel 67d, derde lid en artikel 67e, vierde lid, AWR aangeknoopt kunnen worden bij de termijn waarbinnen de betreffende aanslag kan worden opgelegd. Ook voor boetes die niet met een aanslag samenhangen zou die termijn gehanteerd kunnen worden." ("Aan wie kan een bestuurlijke boete worden opgelegd?", pag. 150, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap No. 233)

Aan deze aanbevelingen is per 1 januari 2015 (deels) invulling gegeven met de codificatie van art. 67ob AWR, luidend:

"1. De bevoegdheid om aan een ander dan de belastingplichtige of inhoudingsplichtige een bestuurlijke boete als bedoeld in de artikelen 67a, eerste lid, en 67d, eerste lid, op te leggen vervalt door verloop van drie jaren na het einde van het kalenderjaar waarin de overtreding heeft plaatsgevonden.

2. De bevoegdheid om aan een ander dan de belastingplichtige of inhoudingsplichtige een bestuurlijke boete als bedoeld in de artikelen 67c, tweede lid, 67e, eerste lid, en 67f, derde lid, op te leggen vervalt door verloop van vijf jaren na het einde van het kalenderjaar waarin de overtreding heeft plaatsgevonden."

De wetgever heeft dit als volgt toegelicht:

"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." (MvT Belastingplan 2015, 34.002, nr. 3) De eerste aanbeveling, het stellen van een termijn, heeft dus navolging gevonden.

De tweede aanbeveling, aansluiting zoeken bij artikel 67d, derde lid, en 67e, vierde lid AWR, heeft de wetgever niet gevolgd. Deze bepalingen luiden respectievelijk als volgt:

"Indien verliezen in aanmerking zijn of worden genomen en als gevolg daarvan geen aanslag kan worden vastgesteld, kan de inspecteur de boete, bedoeld in het eerste lid, niettemin opleggen. De bevoegdheid tot het opleggen van de boete vervalt door verloop van de termijn die geldt voor het vaststellen van de aanslag, die zou kunnen zijn vastgesteld indien geen verliezen in aanmerking zouden zijn genomen." "Indien verliezen in aanmerking zijn of worden genomen en als gevolg daarvan geen navorderingsaanslag kan worden vastgesteld, kan de inspecteur de boete, bedoeld in het eerste lid, niettemin opleggen. De bevoegdheid tot het opleggen van de boete vervalt door verloop van de termijn die geldt voor het vaststellen van de navorderingsaanslag, die zou kunnen zijn vastgesteld indien geen verliezen in aanmerking zouden zijn genomen."

Daar waar laatstgenoemde bepalingen aansluiten bij de (navorderings)aanslagtermijn heeft de wetgever in artikel 67ob AWR aansluiting gezocht bij het kalenderjaar waarin de overtreding plaats heeft gevonden. Een eventuele verlenging van die laatste termijn zal dus apart moeten zijn geregeld. Een overzicht van de mogelijke varianten.

4.1. Verleend uitstel

In tegenstelling tot de termijn voor het vaststellen van een (navorderings)aanslag (respectievelijk artikel 16, derde lid, en artikel 11, derde lid, AWR) is voor een boete aan de deelnemer geen verlenging van de termijn met het verleende uitstel geregeld. Termijnverlenging met het verleende uitstel aan de belastingplichtige vindt dus geen analoge toepassing voor de deelnemer.

4.2. Verlengde boetetermijn artikel 67e, derde lid jo. artikel 67f, vijfde lid AWR

De in deze bepalingen geregelde verlenging van de boetetermijn zoekt aansluiting bij de navorderings- en naheffingsaanslag. Een dergelijke termijnverlenging is niet geregeld voor de deelnemer, en vindt dus ook geen analoge toepassing op de termijn voor het opleggen van een boete aan de deelnemer.

4.3. Termijnverlenging boete ten gevolge van verlenging termijn belastingaanslag ex artikel 52a, tweede lid, AWR

4.3.1. Ten aanzien van de belastingplichtige Nu de termijn voor de vaststelling van de belastingaanslag wordt verlengd met de behandeltermijn van een informatiebeschikking, verlengt dit ook de termijn voor het kunnen opleggen van de aan die belastingaanslag klevende boete.

Dat in artikel 67c, derde lid, AWR (de verzuimvariant) en artikel 67f, vierde lid, AWR (de vergrijpvariant) in geval van het niet tijdig betalen van enig aangiftebelasting de boetetermijn is gesteld op vijf jaren na het einde van het kalenderjaar waarin de belastingschuld is ontstaan doet daar niet aan af. Deze situatie ziet immers op zogenaamde 'losse' boetebeschikkingen, die niet gecombineerd gaan met enig voor informatiebeschikking vatbare belastingaanslag.

4.3.2. Ten aanzien van de deelnemer Nu de behandeluur van de informatiebeschikking enkel de termijn voor het opleggen van de belastingaanslag aan de belastingplichtige verlengt, vindt ook deze termijnverlenging geen toepassing op de termijn voor het opleggen van een boete aan de deelnemer.

5. Conclusie

De wetgever heeft de termijn voor het opleggen van een boete aan een deelnemer objectief vastgesteld op een periode gerekend vanaf het kalenderjaar van het begaan van de overtreding. De termijn voor het opleggen van een boete aan de belastingplichtige is echter gekoppeld aan de belastingaanslag. Nu de boeten die zijn gekoppeld aan enig belastingaanslag gelijktijdig met die belastingaanslag opgelegd moeten worden, zijn bijzondere omstandigheden die de termijn voor het opleggen van een boete aan de belastingplichtige kunnen verlengen niet van invloed op de termijn voor het opleggen van een boete aan de deelnemer. Dit heeft als bijkomend effect dat het mogelijk is dat de termijn voor het opleggen van een boete aan een deelnemer korter is dan de termijn van een boete voor een belastingplichtige. Er zijn echter ook situaties denkbaar dat de termijn voor het opleggen van een boete aan de deelnemer juist langer is, nu deze begint te lopen vanaf het jaar waarin de overtreding is begaan.

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)

Wetsgeschiedenis deelnemingsvormen

Bij de invoering van de vierde tranche Awb per 1 juli 2009 werden voor het eerst strafrechtelijke deelnemingsvormen geïntroduceerd in het bestuurlijke boeterecht. De “medepleger” en de “feitelijk leiding- of opdrachtgever” werden onder de Algemene bepalingen van hoofdstuk 5 (Handhaving) opgenomen in artikel 5:1 Awb.

Gezien de parlementaire geschiedenis heeft de wetgever beoogd deze bepaling in een algemene wet ook van toepassing te laten zijn op materiële (boete)bepalingen in bijzondere wetten, zoals de AWR:

“Artikel 5.09 van de Algemene wet bestuursrecht maakt het mogelijk dat niet alleen de dader maar ook een mededader overtreder in de zin van die wet kan zijn en dus een bestuurlijke boete kan worden opgelegd.” (TK, vergaderjaar 2006/07, 31 124, nr. 3, blz. 65).

Eisen deelneming

Voor strafbare c.q. beboetbare deelneming bestaat de zogenaamde ‘dubbele opzetvereiste’:

1. De deelnemingshandeling moet opzettelijk zijn verricht (deelnemingsopzet). Volgens De Hullu vloeit voor medeplegen de deelnemingsopzet reeds voort uit de omstandigheid dat medeplegen, door de vereiste bewuste en nauwe samenwerking, al opzet op het samendoen impliceert (zie De Hullu, Materieel strafrecht, blz. 427).

2. Er moet sprake zijn van opzet op het grondfeit (delictopzet). Voorgaande neemt niet weg dat dit grondfeit niet beperkt is tot zogenaamde ‘doleuze delicten’ (strafbare feiten waar opzet voor is vereist) maar zich ook uitstrekt tot culpoze (grofschuldige) varianten. Zelfs opzettelijke deelneming aan een strafrechtelijke overtreding of fiscaal bestuursrechtelijk verzuim is mogelijk (zie De Hullu, Materieel strafrecht, blz. 446). Medeplichtigheid is overigens van die laatste variant bij wet uitgezonderd (artikel 67o, tweede lid, AWR).

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 hoeft 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 medeplichtige 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.