

16. Einde conflict: art. 69 AWR een kwaliteitsdelict

MR. D. BRAAKMAN EN MR. I. LEENDERS

Met een door de strafkamer van de Hoge Raad gewezen arrest van 28 januari 2020 lijkt een einde te zijn gekomen aan de voortdurende discussie over de reikwijdte van art. 69, lid 2 Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR). Hoewel advocaat-generaal Vegter nog anders concludeerde, heeft de Hoge Raad in dit arrest voor eens en altijd duidelijk proberen te maken dat het opzettelijk onjuist of onvolledig doen van een aangifte een (impliciet) kwaliteitsdelict behelst.¹ Derhalve kan in beginsel slechts als pleger van het onjuist of onvolledig doen van een *bij de belastingwet voorziene aangifte* worden aangemerkt degene die tot het doen van die aangifte gehouden is. Daarbij heeft de Hoge Raad zich eveneens expliciet uitgelaten over de strafrechtelijke gevolgen van het opzettelijk doen van een onjuiste of onvolledige ‘onverplichte’ aangifte.

In dit artikel zal in par. 1 allereerst een overzicht worden gegeven van de recente uitspraken van het hof en de Hoge Raad, waarbij tevens wordt ingegaan op de voorafgaande (afwijkende) conclusie van advocaat-generaal (A-G) Vegter. Vervolgens zal in par. 2 aan bod komen in welke situatie sprake is van een *bij de belastingwet voorziene aangifte*, waarbij specifiek wordt stilgestaan bij de spontane aangifte en de suppletieaangifte. Daarna zullen wij in par. 3 ingaan op de kwalificatie van art. 69 lid 2 AWR als impliciet kwaliteitsdelict in het licht van de in de AWR opgenomen overtredingen en het *una via*-beginsel. In par. 4 bespreken wij de mogelijkheid om een medepleger te vervolgen bij een kwaliteitsdelict en beantwoorden wij de vraag of het mogelijk is een medepleger te vervolgen zonder pleger, om vervolgens te besluiten met een conclusie.

1. Jurisprudentieoverzicht

1.1 Hof Amsterdam 15 juni 2018²

Op 15 juni 2018 heeft het Hof Amsterdam een verdachte vrijgesproken van het opzettelijk doen van onjuiste aangiften omzetbelasting en inkomstenbelasting. Zijn echtgenote exploiteerde een winkel en de verdachte verzorgde voor haar de belastingaangiften. Door de verdachte werd verklaard dat de administratie van zijn echtgenote niet op orde was, waardoor de aangiften onjuist waren gebleken. Derhalve werd onder meer aan hem tenlastegelegd dat hij zich als *pleger* schuldig zou hebben gemaakt aan het opzettelijk doen van onjuiste aangiften door een onjuist bedrag

aan omzet en/of een onjuist bedrag aan voorbelasting te vermelden in de aangifte omzetbelasting en daarnaast door een te laag bedrag aan inkomen op te geven in de aangifte inkomstenbelasting. Het hof heeft de verdachte echter vrijgesproken van de aan hem als pleger tenlastegelegde strafbare feiten. Anders dan de verdachte was het namelijk zijn echtgenote die gehouden was tot het doen van de in de tenlastelegging genoemde aangiften. Nu de verdachte niet kon worden aangemerkt als de ‘aangifteplichtige’, zou hij slechts als deelnemer (bijvoorbeeld medepleger) aan het door de aangifteplichtige begane delict kunnen worden aangemerkt, en dus niet als pleger.³ In par. 4 gaan wij verder in op de mogelijke vervolging als medepleger.

In cassatie is namens het Openbaar Ministerie geklaagd over het oordeel van het hof dat de verdachte niet als pleger van het hem tenlastegelegde kon worden aangemerkt, omdat art. 69 lid 2 AWR volgens het Openbaar Ministerie geen (impliciet) kwaliteitsdelict zou zijn.

1.2 Conclusie A-G Vegter 5 november 2019⁴

A-G Vegter concludeerde dat uit de tekst van art. 69 lid 2 AWR niet expliciet blijkt dat de delictomschrijving zich, wat betreft het opzettelijk onjuist of onvolledig doen van een *bij de belastingwet voorziene aangifte*, richt tot personen met een bepaalde hoedanigheid, zoals de belasting- of aangifteplichtige. A-G Vegter maakte dit onder andere op uit de wetsgeschiedenis van dit artikel, omdat in de memo-

1 HR 28 januari 2020, ECLI:NL:HR:2020:121.

2 Hof Amsterdam 15 juni 2018, ECLI:NL:GHAMS:2018:5173.

3 De verdachte werd wel veroordeeld als *medepleger* van het feit begaan in art. 68 lid 1 onderdeel c AWR (in valse of vervalste vorm beschikbaar stellen van boeken en bescheiden).

4 Conclusie A-G 5 november 2019, ECLI:NL:PHR:2019:1097.

rie van toelichting bij het wetsvoorstel dat leidde tot de AWR het volgende is bepaald:

‘Het komt niet nodig voor tot uitdrukking te brengen, dat ook hij die voor een ander een onjuiste of onvolledige aangifte doet onder de strafbepaling valt (...). Immers, indien de wettelijke vertegenwoordiger voor een ander, zoals de voogd of de curator voor zijn pupil of curandus, een onjuiste of onvolledige aangifte doet, moet met betrekking tot de strafrechtelijke aansprakelijkheid (...) de wettelijke vertegenwoordiger worden beschouwd als degeen, die zelve de aangifte doet en deswege strafbaar is.’⁵

A-G Vegter stelde vervolgens nog onder verwijzing naar twee arresten van de strafkamer van de Hoge Raad van 5 juli 2011⁶ en 12 juli 2011⁷ dat de vervolging voor het opzettelijk onjuist of onvolledig doen van een bij de belastingwet voorziene aangifte niet beperkt is tot de aangifteplichtige, nu van een aangifteplichtige geen sprake is in geval van een onverplicht gedane aangifte. Een derde die opzettelijk een onjuiste of onvolledige aangifte doet, zou volgens hem op basis daarvan dus ook als pleger vervolgd kunnen worden. Op grond van deze jurisprudentie, in samenhang met de voorgenoemde memorie van toelichting, concludeerde A-G Vegter dan ook dat art. 69 lid 2 AWR daardoor geen kwaliteitsdelict kon zijn.

1.3 Hoge Raad 28 januari 2020⁸

Het standpunt van A-G Vegter is niet gevolgd door de Hoge Raad. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat de delictsomschrijving van art. 69 lid 2 AWR zich richt tot degene die een bij de belastingwet voorziene aangifte onjuist of onvolledig doet, waardoor slechts als pleger kan worden aangemerkt degene die gehouden is tot het doen van die aangifte. Dat ook een onverplichte, niet op uitnodiging van de inspecteur gedane, aangifte binnen het bereik van deze strafbepaling kan vallen, maakt dat volgens de Hoge Raad niet anders.

Nu het door het Openbaar Ministerie ingestelde cassatiemiddel er volgens de Hoge Raad ten onrechte van uitgaat dat ook buiten voorgenoemde situatie sprake kan zijn van het als pleger strafrechtelijk aansprakelijk zijn van het opzettelijk doen van een onjuiste of onvolledige aangifte, is duidelijk dat er sprake is van een kwaliteitsdelict. Daarbij verwijst de Hoge Raad overigens naar zijn al op 17 oktober 2006 gedane uitspraak, waarin werd geoordeeld dat het onbegrijpelijk is dat een verdachte als pleger moest worden aangemerkt van in die zaak namens vennootschappen opzettelijk onjuist en onvolledig gedane aangiften omzetting, omdat de wettelijke aangifteplicht op de vennootschap rust aan wie het aangiftebiljet is uitgereikt en niet

ook op degene die namens de vennootschap de aangifte feitelijk heeft gedaan.⁹

1.4 Visie

De Hoge Raad wijkt daarmee in zijn arrest onmiskenbaar af van het door A-G Vegter ingenomen standpunt. Een standpunt waar ook wij overigens bij het lezen van zijn conclusie al veel vraagtekens bij zetten. Uit de wetsgeschiedenis zou volgens A-G Vegter blijken dat uit het feit dat bijvoorbeeld de wettelijk vertegenwoordiger, voogd of curator strafrechtelijk kan worden vervolgd voor het doen van een onjuiste aangifte voor de belastingplichtige zou volgen dat geen sprake kan zijn van een kwaliteitsdelict. Voorgaande argumentatie kon onzes inziens evenwel niet tot de conclusie leiden dat geen sprake kan zijn van een kwaliteitsdelict, nu voornoemde vertegenwoordigers bij het doen van aangifte juist in de plaats treden van de (hoedanigheid van) belastingplichtige en er dus geen sprake is van een afzonderlijke, derde persoon.¹⁰

Eerder concludeerde A-G Vegter bovendien ten aanzien van het in zijn conclusie genoemde arrest van 5 juli 2011 nog dat de verdachte in die zaak geen bij de belastingwet voorziene aangifte onjuist of onvolledig had gedaan, omdat de verdachte niet zijn eigen (onverplichte) aangifte had gedaan, maar de aangifte op naam van een ander. Daarmee maakte hij dus juist een koppeling met de ‘aangifteplichtige’ en kon de verdachte volgens hem niet strafrechtelijk aansprakelijk worden gehouden. Hieruit kan worden afgeleid dat art. 69 lid 2 AWR volgens de A-G toen nog wel diende te worden gekwalificeerd als een (impliciet) kwaliteitsdelict.¹¹ Waarom A-G Vegter van mening is veranderd blijkt niet expliciet uit zijn recente conclusie, doch dit is wellicht ingegeven door de wisselende feitenrechtspraak en de verschillende meningen vanuit de literatuur. Wij zijn overigens van mening, hoewel A-G Vegter dus een andere mening was toegedaan, dat de Hoge Raad zich in de arresten van juli 2011 slechts heeft uitgelaten over de vraag wanneer sprake is van een bij de belastingwet voorziene aangifte, namelijk ook indien sprake is van een onverplicht gedane aangifte, en niet over de kwalificatie van art. 69 lid 2 AWR als mogelijk kwaliteitsdelict en de rol van de ‘aangifteplichtige’.¹²

Hoewel uit het arrest van 17 oktober 2006 al duidelijk blijkt dat sprake is van een kwaliteitsdelict, heeft dit niet kunnen voorkomen dat er later nog veel discussie in de jurisprudentie en literatuur is ontstaan. Wij verbazen ons over het feit dat het zo lang heeft geduurd tot de Hoge Raad zich opnieuw zo expliciet over deze kwestie heeft uitgelaten. Wij zijn van oordeel dat de Hoge Raad met zijn arrest van 28 januari 2020 de juiste weg is ingeslagen. De Hoge Raad heeft een, wat ons betreft, definitief overzicht gege-

5 *Kamerstukken II* 1954/55, 4080, nr. 3, p. 28.

6 HR 5 juli 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP3746.

7 HR 12 juli 2011, ECLI:NL:HR:2011:BQ3673.

8 HR 28 januari 2020, ECLI:NL:HR:2020:121.

9 HR 17 oktober 2006, ECLI:NL:HR:2006:AU8286.

10 Art. 42 t/m 44 AWR.

11 Conclusie AG 5 juli 2011, ECLI:NL:PHR:2011:BP3746.

12 Zie ook P. de Haas, ‘Is het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte nog een kwaliteitsdelict?’, *TFB* 2012/2.

ven van de geldende maatstaf. Met de regel dat slechts als pleger kan worden aangemerkt degene die gehouden is tot het doen van aangifte, onderscheidt de Hoge Raad als het ware twee categorieën plegers. In beginsel gaat het om de ‘aangifteplichtige’ die als pleger voor het onjuist of onvolledig doen van aangifte kan worden vervolgd. Daarnaast kan bij de onverplichte aangifte als pleger worden vervolgd diegene die de aangifte zou moeten doen indien het doen van aangifte wel verplicht zou zijn geweest. Het kwaliteitsdelict van art. 69 lid 2 AWR ziet volgens de Hoge Raad namelijk eveneens op een aangifte gedaan door middel van een T-biljet of anderszins zonder voorafgegane uitnodiging tot het doen van aangifte.¹³

Aangezien art. 69 lid 2 AWR officieel als een kwaliteitsdelict kan worden gekwalificeerd en er een nadrukkelijke koppeling wordt gemaakt met de *bij de belastingwet voorziene aangifte*, rijst evengoed nog wel de vraag wanneer dan van een dergelijke aangifte gesproken kan worden en ten aanzien van welke gevallen de strafbepaling nu dus precies kan worden ingeroepen. Daarbij is het allereerst van belang om in te gaan op de hiervoor genoemde ‘aangifteplicht’.

2. De bij de belastingwet voorziene aangifte

2.1 Aangifteplicht

De verplichting tot het doen van aangifte ontstaat door uitreiking van een aangiftetiljet.¹⁴ In de wet is geen definitie gegeven van het begrip aangifte, hoewel uit art. 4a jo. art. 20 Uitv.reg. AWR wel kan worden opgemaakt dat aangifte moet worden gedaan door het op de in de aangiftebrief aangegeven wijze inleveren of toezenden van de gevraagde gegevens of bescheiden. Voor de vraag wanneer gesproken kan worden van een ‘aangifte’, is volgens de wetgever dan ook onderscheidend of sprake is van een informatieverstrekking die is gedaan naar aanleiding van, en die is berust op, een uitnodiging tot het doen van aangifte. Dit ligt wettelijk verankerd in art. 6 lid 1 AWR, inhoudende dat aan de inspecteur de bevoegdheid wordt toegekend om de vermoedelijke belastingplichtige uit te nodigen tot het doen van aangifte. Degene die uitgenodigd is, heeft vervolgens de verplichting om de aangifte ook daadwerkelijk te doen.¹⁵

Een belastingplichtige aan wie door de inspecteur geen aangiftetiljet is uitgereikt, is in beginsel niet ‘aangifteplichtig’. Op het moment dat de belastingplichtige ten onrechte niet is uitgenodigd tot het doen van aangifte bestaat overigens op grond van art. 6 lid 3 AWR jo. art. 2 en 3 Uitv.reg. AWR wel de verplichting voor de belastingplichtige om de inspecteur uit eigen beweging te verzoeken om een dergelijke uitnodiging te ontvangen. De aangifteplicht ontstaat dan op het moment dat de uitnodiging tot het doen van aangifte toch nog wordt ontvangen. Indien wordt verzuimd

om een verzoek in te dienen om alsnog te worden uitgenodigd tot het doen van aangifte kan de belastingplichtige via de bestuursrechtelijke weg worden bestraft met een boete op grond van art. 67ca AWR.

In de nota naar aanleiding van het verslag bij het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2020 werd opgemerkt dat een belastingplichtige die niet is uitgenodigd tot het doen van aangifte niet strafrechtelijk kon worden vervolgd voor het onjuist of onvolledig doen van aangifte.¹⁶ De Hoge Raad bevestigt in zijn arrest van 28 januari 2020 echter, zoals al eerder genoemd, dat ook een ‘onverplichte’ aangifte moet worden gezien als een bij de belastingwet voorziene aangifte.¹⁷ Als degene die gehouden is tot het doen van aangifte (aldus de belastingplichtige) opzettelijk een onjuiste of onvolledige aangifte doet, zonder daartoe een uitnodiging tot het doen van aangifte te hebben ontvangen, kan diegene in tegenstelling tot het vorenstaande volgens de Hoge Raad dus wel strafrechtelijk als pleger worden vervolgd.

Zodoende kan de vraag worden gesteld hoe zich dit verhoudt tot bijvoorbeeld de vernieuwde wetgeving over de zogenoemde ‘spontane’ aangifte voor aanslagbelastingen of de suppletieaangifte van art. 10a AWR.

2.2 De spontane aangifte

In het sinds 1 januari 2020 geldende art. 9 lid 4 AWR staat het volgende:

‘Indien voordat de aanslag is vastgesteld gegevens worden verstrekt zonder een aan die verstrekking van gegevens voorafgaande uitnodiging tot het doen van aangifte en die gegevens ook en op dezelfde wijze zouden moeten worden verstrekt in geval van een aan die verstrekking van gegevens voorafgaande uitnodiging tot het doen van aangifte, wordt die verstrekking van gegevens aangemerkt als het op uitnodiging doen van aangifte als bedoeld in artikel 8, eerste lid.’

Deze nieuwe bepaling ziet op de ‘spontane aangifte’, waarmee wordt bedoeld een aangifte die wordt gedaan zonder een daaraan voorafgaande uitnodiging tot het doen van aangifte. Daarnaast gaat het om de situatie waarin iemand wel voor een aanslagbelasting is uitgenodigd, de aangifte door de genodigde is gedaan, maar vervolgens een nieuwe (corrigerende) aangifte wordt ingediend alvorens de definitieve aanslag is vast komen te staan.¹⁸ Nu aan de spontane aangifte geen uitnodiging tot het doen van aangifte ten grondslag ligt, is sprake van een ‘onverplichte’ aangifte. In de wet ligt nu ten aanzien van aanslagbelastingen verankerd dat dergelijke spontane aangiften gelijk moeten worden gesteld aan het op uitnodiging doen van aangifte.

13 Zie ook noot van Redactie Vakstudie Nieuws bij HR 28 januari 2020, V-N 2020/9.13.

14 Kamerstukken II 1954/55, 4080, nr. 3, p. 14.

15 Art. 8 lid 1 AWR.

16 Kamerstukken II 2019/20, 35303, nr. 6, p. 29.

17 HR 28 januari 2020, ECLI:NL:HR:2020:121, HR 5 juli 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP3746 en HR 12 juli 2011, ECLI:NL:HR:2011:BQ3673.

18 Zie over de (digitale) aanvulling op de aangifte ook J.D. Baron, ‘De formeelrechtelijke gevolgen van een digitale aanvulling op de aangifte’, *WFR* 2019/236.

Hiermee wordt beoogd om aan deze spontane aangiften bij aanslagbelastingen dezelfde wettelijke correctie- en sanctiebevoegdheden te verbinden als die gelden voor aangiften die na een vooraf ontvangen uitnodiging tot het doen van aangifte zijn ingediend. De mogelijk strafrechtelijke consequenties van het doen van een onjuiste of onvolledige aangifte, in de zin van art. 69 lid 2 AWR, worden daarmee voor spontane aangiften gelijkgesteld aan die van een onjuiste of onvolledige 'normale' aangifte.

Ook na de wijziging van de wet per 1 januari 2020 zal niet elke spontane informatieverstreking door een persoon aan de Belastingdienst een bij de belastingwet voorziene aangifte zijn. De spontane aangifte van art. 9 lid 4 AWR wordt slechts gekwalificeerd als een bij de belastingwet voorziene aangifte als de gegevens ook op dezelfde wijze hadden moeten worden verstrekt in geval aan die verstreking van gegevens wel een voorafgaande uitnodiging tot het doen van aangifte zou hebben plaatsgevonden.¹⁹ Bij deze 'kwalificerende' spontane aangiften gaat het dan ook om aangiften die worden ingediend middels een origineel aangiftebiljet van de Belastingdienst of aangiftebiljetten die in ieder geval voldoen aan de specificaties die de Belastingdienst stelt aan aangiften (zoals bijvoorbeeld aangiften die worden ingediend via aangiftesoftware). Verstrekkingen van gegevens die zijn opgenomen in niet-originele aangiftebiljetten of via aangiftebiljetten die niet voldoen aan de specificaties van de Belastingdienst vallen niet onder de nieuwe regeling. Dergelijke spontane verstrekkingen worden (nog steeds) aangemerkt als een verzoek tot uitreiking van een uitnodiging tot het doen van aangifte.²⁰

De invoering van art. 9 lid 4 AWR brengt dus expliciet met zich mee dat de 'kwalificerende' spontane aangifte een bij de belastingwet voorziene aangifte is als bedoeld in art. 69 lid 2 AWR. De belastingplichtige die niet is uitgenodigd tot het doen van aangifte, maar die desalniettemin opzettelijk een onjuiste of onvolledige kwalificerende spontane aangifte indient, kan dus als pleger strafrechtelijk aansprakelijk worden gehouden. Het feit dat art. 69 lid 2 AWR een kwaliteitsdelict is brengt evengoed ook in dit geval met zich mee dat een derde die op naam van een ander opzettelijk een onjuiste of onvolledige kwalificerende spontane aangifte indient niet als pleger kan worden vervolgd, maar slechts als deelnemer van het strafbare feit.

2.3 De suppletieaangifte

Aan de suppletieaangifte van art. 10a AWR ligt ook geen uitnodiging tot het doen van aangifte ten grondslag, doch is men op basis van dat artikel bij een onjuiste of onvolledige aangifte omzetbelasting wettelijk verplicht om uit eigen

beweging actief informatie te verstrekken aan de Belastingdienst. Als het ware wordt de aangifte omzetbelasting daarmee aangevuld. Dient de suppletieaangifte daardoor te worden gezien als een 'aanvullende' bij de belastingwet voorziene aangifte?

Het antwoord daarop is nee. Het is voor de omzetbelasting, in tegenstelling tot bij aanslagbelastingen zo lang nog geen definitieve aanslag is opgelegd, niet mogelijk om meer dan één aangifte te doen voor hetzelfde feit of tijdvak. Uit het wettelijk systeem kan niet volgen dat de betalingsverplichting van de aangifte omzetbelasting, welke betaling op grond van art. 19 lid 1 AWR dient te zijn voldaan binnen één maand na het einde van het tijdvak, verder rijkt dan de in de aangifte omzetbelasting aangegeven betaling.²¹ Is tot een te laag bedrag aangifte gedaan, dan is de belastingplichtige wettelijk verplicht om dit aan de Belastingdienst door te geven, zodat alsnog de te weinig aangegeven belasting kan worden betaald.²² Uit de wetsgeschiedenis blijkt dat de suppletie juridisch gezien geen aangifte is, maar dat suppleren wordt aangemerkt als het verzoek een naheffingsaanslag op te leggen of als een bezwaar tegen de eigen eerder ingediende aangifte omzetbelasting.²³ De suppletieaangifte wordt derhalve ook wel omschreven als een 'actieve informatieverplichting' en wordt in de wet als zodanig ook niet als aangifte gekwalificeerd. Suppleren is informeren, en behoeft daarom ook niet door een suppletioire betaling te worden vergezeld.²⁴ Hoewel de primaire aangifte omzetbelasting dus wel als aangifte past binnen het wettelijk systeem, is dit voor de suppletieaangifte niet het geval. Overigens kan de suppletieaangifte omzetbelasting ook niet worden aangemerkt als een spontane aangifte in de zin van art. 9 lid 4 AWR, nu dit artikel slechts ziet op aanslagbelastingen. Overigens kan de suppletieaangifte omzetbelasting ook niet worden aangemerkt als een spontane aangifte in de zin van art. 9 lid 4 AWR nu dit artikel slechts ziet op aanslagbelastingen.

De suppletieaangifte kan op basis van het vorenstaande daarom ook geen bij de belastingwet voorziene aangifte zijn en valt dientengevolge buiten de reikwijdte van de delictomschrijving van art. 69 lid 2 AWR. Overigens zou de vraag kunnen worden gesteld of het onjuist of onvolledig doen van een suppletieaangifte wel strafrechtelijk vervolgd zou kunnen worden op basis van art. 69 lid 1 onderdeel a AWR (jo. art. 69, lid 1 AWR indien sprake is van opzet). Het Hof 's-Hertogenbosch was evenwel op 10 juli 2018 van oordeel dat strafrechtelijke vervolging van de schending van art. 10a AWR niet mogelijk is, doch dat slechts een bestuurlijke bestraffing tot de mogelijkheden behoort.²⁵

19 Hof 's-Hertogenbosch 17 december 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:4532.

20 *Kamerstukken II* 2019/20, 35303, nr. 6, p. 36-37.

21 Hof Arnhem 26 mei 2009, ECLI:NL:GHARN:2009:BI6230.

22 Art. 15 Uitv.besl. OB.

23 *Kamerstukken II* 2011/12, 33004, nr. 3, p. 60.

24 Zie bijvoorbeeld ook Hof 's-Hertogenbosch 4 juni 2019,

ECLI:NL:GHSHE:2019:2102 met bijbehorende aantekening van Redactie Vakstudie Nieuws in *V-N* 2019/44.15.

25 Hof 's-Hertogenbosch 10 juli 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:2879.

3. Kwaliteitsdelict

3.1 Overtredingen

Nu art. 69 lid 2 AWR wordt aangemerkt als een (impliciet) kwaliteitsdelict is het de vraag of dit in lijn is met overige fiscaal (straf)rechtelijke thematiek. Zo kan worden gedacht aan de verhouding met bijvoorbeeld de overtredingen genoemd in art. 68 AWR. De overtredingen die staan omschreven in de delictomschrijvingen van art. 68 AWR zijn aan te merken als expliciete kwaliteitsdelicten. In de aanhef van het artikel wordt namelijk duidelijk gemaakt dat het expliciet ‘degene’ is die ‘ingevolge de belastingwet bepaalde verplichtingen heeft’ die bij het schenden van die betreffende verplichtingen kan worden aangemerkt als pleger van de omschreven overtreding. Met andere woorden: de delictomschrijving richt zich enkel en alleen tot die bepaalde persoon, ook wel de kwaliteitsdrager. Het verschil tussen een impliciet kwaliteitsdelict en een expliciet kwaliteitsdelict is dan ook dat bij een impliciet kwaliteitsdelict niet in één oogopslag uit de delictomschrijving blijkt tot wie deze delictomschrijving zich precies richt, maar dat desalniettemin wel een bepaalde kwaliteit is vereist om als pleger aangemerkt te kunnen worden. Dit kan bijvoorbeeld blijken uit de parlementaire geschiedenis van het betreffende artikel.

Interessant is bijvoorbeeld de vraag in hoeverre de vereiste kwaliteit die is omschreven in art. 68 AWR inhoudelijk afwijkt van de vereiste kwaliteit in art. 69 lid 2 AWR. In hoeverre is ‘degene’ die ingevolge de belastingwet verplicht is iets te doen anders dan de omschrijving ‘degene’ die de bij de belastingwet voorziene aangifte moet doen? Degene die ingevolge de belastingwet verplicht is iets te doen, is niet in alle gevallen gelijk te stellen aan degene die gehouden is tot het doen van aangifte. Zo is in art. 68 AWR bijvoorbeeld strafbaar gesteld het onjuist of onvolledig verstrekken van inlichtingen of gegevens, in welk geval ook een derde die zijn of haar verplichting van art. 48 AWR schendt zou kunnen worden aangemerkt als pleger van voorgenoemde overtreding. De kwaliteit van pleger in art. 68 AWR is dan ook niet in alle gevallen gelijk aan de kwaliteit van pleger in art. 69 lid 2 AWR, hetgeen dus valt te verklaren door het feit dat de individuele delictomschrijvingen van art. 68 AWR zich specifiek richten tot een bredere groep van plegers dan de delictomschrijving van art. 69 lid 2 AWR.

3.2 Una via-beginsel

Ook in het licht van het una via-beginsel is het interessant om de beslissing van de Hoge Raad om art. 69 lid 2 AWR aan te merken als impliciet kwaliteitsdelict te analyseren. Volgens het una via-beginsel dient bij de bestraffing van een overtreding te worden gekozen tussen bestuursrechtelijke of strafrechtelijke handhaving van het delict.²⁶ Bij bestuursrechtelijke handhaving van een fiscaal delict komt men in

dat geval in de boetesfeer van de AWR terecht.²⁷ Als men kijkt naar de in de AWR opgenomen boetebepalingen, blijkt dat deze bepalingen zich expliciet richten tot de belastingplichtige (dan wel inhoudingsplichtige). De ‘pleger’-boetes kunnen dus enkel worden opgelegd aan degene die volgens de belastingwet zijn aan te merken als belastingplichtige of inhoudingsplichtige, waardoor de boetebepalingen duidelijk zijn te kwalificeren als expliciete kwaliteitsdelicten. Er bestaat daardoor in de boetesfeer bijvoorbeeld geen discussie over het feit dat een belastingadviseur niet als pleger kan worden aangemerkt van het opzettelijk onjuist doen van de aangifte van zijn of haar klant, doch dat hij of zij slechts op basis van andere deelnemingsvormen, bijvoorbeeld als medepleger, zou kunnen worden bestraft.

Zowel art. 67d AWR als art. 69 lid 2 AWR omvatten in de delictomschrijving het opzettelijk niet, onjuist of onvolledig doen van aangifte, zij het dat in art. 67d AWR dus expliciet wordt verwezen naar de ‘belastingplichtige’ en in art. 69 lid 2 AWR naar ‘degene die opzettelijk een bij de belastingwet voorziene aangifte doet’. Hoe verhoudt zich dit tot elkaar?

De keuze tussen bestuursrechtelijke of strafrechtelijke afdoening van fiscale overtredingen is onder meer afhankelijk van de aanwezigheid van (voorwaardelijk) opzet bij de belastingplichtige verdachte en de hoogte van het fiscaal nadeel.²⁸ Nu beide bepalingen evenwel opzet vereisen, zou het in dat opzicht vreemd zijn dat dus slechts de hoogte van het fiscale nadeel van invloed zou kunnen zijn op de reikwijdte van mogelijke plegers die in principe dezelfde overtreding begaan (namelijk het onjuist of onvolledig doen van aangifte). In het licht van het una via-beginsel dient er dan ook geen verschil in kwaliteit te bestaan tussen de bestuursrechtelijke en strafrechtelijke variant van deze overtreding.

Voorgaande verklaart onzes inziens dan ook het oordeel dat onder ‘degene die opzettelijk een bij de belastingwet voorziene aangifte doet’ als pleger moet worden verstaan degene die gehouden is tot het doen van aangifte, hetgeen in beginsel de belastingplichtige zal zijn. Het oordeel van de Hoge Raad over de kwalificatie van art. 69 lid 2 AWR als impliciet kwaliteitsdelict brengt dan ook met zich mee dat onder aan de streep weinig tot geen verschil bestaat tussen de vereiste kwaliteit bij de boete- en strafdelicten. Overigens lijkt de enige reden voor de kwalificatie van art. 69 lid 2 AWR als impliciet kwaliteitsdelict, in plaats van expliciet zoals bij art. 67d AWR, de op het eerste oog minder duidelijke delictomschrijving over ‘degene’ en de ‘bij de belastingwet voorziene aangifte’ te zijn.²⁹

27 Hoofdstuk 8 AWR.

28 Zie voor de volledige afwegingscriteria het Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen (Protocol AAFD), *Stcr.* 25 juni 2015, nr. 17271.

29 Zie ook E.C.A. Bakker, Hoofdstuk 9 ‘Fiscale delicten’, in F.G.H. Kristen e.a., *Bijzonder strafrecht – Strafrechtelijke handhaving van sociaal-economisch en fiscaal recht in Nederland*, Den Haag: Boom Juridisch 2019.

26 Zie art. 5:44 Awb jo. art. 243 Sv.

4. Geen medepleger zonder pleger

Nu slechts degene die gehouden is tot het doen van aangifte dus kan worden aangemerkt als pleger van art. 69 lid 2 AWR, is uitgesloten dat een belastingadviseur die de aangifte van zijn cliënt indient als pleger van het opzettelijk onjuist of onvolledig doen van de (onverplichte) aangifte van zijn cliënt kan worden vervolgd.³⁰ Ook een derde die op naam van een ander opzettelijk een onjuiste of onvolledige spontane aangifte indient, zal niet als pleger onder de delictomschrijving van art. 69 lid 2 AWR kunnen worden geschaard. Het is dan ook de vraag in welke situaties een belastingadviseur, dan wel een andere derde, nog wel strafrechtelijk aansprakelijk zou kunnen worden gehouden. Zoals eerder vermeld is dit bijvoorbeeld het geval indien deze derde kan worden aangemerkt als medepleger van het delict, waardoor deelnemingsvarianten binnen het fiscale strafrecht dus een belangrijke rol zijn toebedeeld.

Van medeplegen in de zin van art. 47 Wetboek van Strafrecht (WvSr) is sprake indien ten minste twee personen gezamenlijk een strafbaar feit plegen.³¹ Daarbij is vereist dat deze personen bij het plegen van dit strafbare feit een nauwe en bewuste samenwerking aangaan.³² Niet alleen is er dus opzet vereist op het plegen van een bepaald delict, maar er moet ook bewust gekozen worden voor het in samenwerking plegen van het strafbare feit.³³ Het voorgaande betekent ook dat de officier van justitie in een strafzaak een dubbele vorm van opzet dient te bewijzen. Zowel actief als passief medeplegen kan leiden tot de conclusie dat sprake is van een nauwe en bewuste samenwerking.³⁴ Daarbij is wel vereist dat de verdachte een wezenlijke bijdrage moet hebben geleverd aan het plegen van het delict.³⁵

Voor het opzettelijk doen van een onjuiste of onvolledige aangifte in de zin van art. 69 lid 2 AWR kan de belastingadviseur bij een nauwe en bewuste samenwerking met de pleger, degene die gehouden is tot het doen van aangifte, dus worden vervolgd als medepleger. Het staat vast dat het ontbreken van de vereiste kwaliteit voor een bepaald delict in beginsel niet in de weg staat aan een veroordeling voor het medeplegen van dat feit.³⁶ Dit betekent dat de omstandigheid dat iemand die opzettelijk een onjuiste aangifte van een ander doet op zichzelf niet betekent dat diegene niet strafrechtelijk kan worden vervolgd, doch dat dit slechts kan als deelnemer van het strafbare feit. Het is in dat kader echter wel de vraag of een belastingadviseur bijvoorbeeld vervolgd kan worden als medepleger indien de belasting-

plichtige, zijnde de kwaliteitsdrager van het delict, niet als pleger kan worden aangemerkt.

De Hoge Raad heeft op 6 maart 2012 bepaald dat het opzet van een medeverdachte niet hoeft te worden vastgesteld om iemand te veroordelen als medepleger, maar dat slechts het opzet van de verdachte zelf centraal staat.³⁷ Volgens de Hoge Raad moet de rechter zich richten op de vraag of het opzet van de verdachte, bijvoorbeeld van de medeplegende belastingadviseur, is gericht op het doen van een onjuiste of onvolledige aangifte en niet op de vraag of de mededader, zoals de belastingplichtige zelf, eveneens dat opzet heeft gehad. Sterker nog, de Hoge Raad oordeelt expliciet dat ook in de situatie waarin de mededader de aangifteplichtige is, en dus kwaliteitsdrager van art. 69 lid 2 AWR, de schuldvraag van de belastingplichtige in beginsel buiten beschouwing mag worden gelaten. Dit is slechts anders indien in de zaak tegen de verdachte daadwerkelijk wordt vastgesteld dat de kwaliteitsdragende pleger geen opzet heeft gehad, zodat in de zaak tegen de verdachte medepleger komt vast te staan dat een nauwe en bewuste samenwerking ontbreekt.³⁸

Aldus lijken er hierdoor twee soorten situaties te ontstaan:

1. De medepleger wordt vervolgd, de pleger niet. In dat geval richt de rechter zich in beginsel slechts op het opzet van de medepleger zelf, waardoor de verdachte actief verweer dient te voeren op het ontbreken van opzet bij de kwaliteitsdrager om de rechter te dwingen tot het oordeel dat opzet inderdaad ontbreekt.³⁹
2. De medepleger en pleger worden beiden vervolgd. Als in de strafzaak van de pleger komt vast te staan dat het vereiste opzet ontbreekt, menen wij dat in de zaak van de medeverdachte niet bewezen kan worden dat sprake is van een medepleger.⁴⁰

Ingeval een belastingadviseur opzettelijk een onjuiste aangifte doet voor een belastingplichtige die ten aanzien van de aangifte volledig te goeder trouw is, kan er niet gesproken worden van opzet ten aanzien van de nauwe en bewuste samenwerking. Er wordt dan dus, zowel in de hiervoor genoemde eerste als tweede situatie, niet aan het dubbele opzetvereiste voldaan. Hieruit dient onzes inziens de conclusie te worden getrokken dat er zonder pleger geen medepleger kan zijn.⁴¹

Ook de Hoge Raad bevestigt in het arrest van 28 januari 2020 ten aanzien van art. 69 lid 2 AWR dat een medepleger zonder pleger niet bestaat. Naast dat de verdachte man als *pleger* werd vervolgd, werd subsidiair aan hem tenlastege-

30 D. Liem, 'De bij de belastingwet voorziene aangifte', *NtFR* 2011/1906.

31 Zie art. 5:1 Awb voor medeplegen als deelnemingsvorm in de bestuurrechtelijke boetesfeer.

32 HR 24 mei 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP6581.

33 Het dubbele opzet vereiste geldt alleen voor misdrijven, zie HR 20 mei 1997, ECLI:NL:HR:1997:ZK0235.

34 W. Albers, T. Beekhuis & R. ter Haar, 'Medeplegen: van wezenlijke bijdrage naar planverwezenlijking?', *DD* 2020/23.

35 HR 2 december 2014, ECLI:NL:HR:2014:3474.

36 HR 28 februari 2006, ECLI:NL:HR:2006:AU9096.

37 HR 6 maart 2012, ECLI:NL:HR:2012:BQ8596.

38 HR 6 december 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU2246.

39 V.S. Huygen van Dyck-Jagersma & M.F.T. Rijksen, 'Fiscaal medeplegen of medeplichtigheid: waar ligt de grens?', *TFB* 2015/3.

40 Zoals bijvoorbeeld in Hof 's-Hertogenbosch 1 juli 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:2341.

41 Zie voor eenzelfde conclusie ook A.B. Vissers, 'Line of fire; de adviseur onder vuur', *MBB* 2015/12.

legd het *medeplegen* van het opzettelijk doen van onjuiste aangiften. Het Hof Amsterdam oordeelde expliciet dat de verdachte man niet kon worden veroordeeld voor het tenlastegelegde *medeplegen* van het opzettelijk doen van onjuiste aangiften, nu zijn echtgenote, die dus eigenlijk de aangifteplichtige was, als medeverdachte was vrijgesproken van het medeplegen van deze ten laste gelegde feiten.⁴² Volgens het hof kon namelijk niet worden vastgesteld dat de echtgenote (voorwaardelijk) opzet had op het onjuist doen van de aangiften, hetgeen in de weg stond aan de voor een bewezenverklaring vereiste vaststelling van een nauwe en bewuste samenwerking.

Aan een kwaliteitsdelict kan dus uitsluitend worden deelgenomen door een ander dan de kwaliteitsdrager ingeval de kwaliteitsdrager het delict zelf (mede)pleegt. Was dit niet het geval geweest, dan wordt tekort gedaan aan de betekenis van kwaliteitsdelicten. De nauwe en bewuste samenwerking tussen de pleger en medepleger moet zich in het geval van art. 69 lid 2 AWR dus richten op het opzettelijk doen van een onjuiste onvolledige bij de belastingwet voorziene aangifte, waarbij de pleger dus in ieder geval de aangifteplichtige moet zijn. Als de aangifteplichtige geen opzet heeft, of gewoonweg niet wordt vervolgd, kan onzes inziens nooit bewezen worden dat de belastingadviseur opzet heeft gehad op het in samenwerking doen van een onjuiste aangifte. Als dit wel het geval zou zijn, wordt bijvoorbeeld de belastingadviseur immers alsnog zelfstandig via een verkapte omweg als onder de delictsomschrijving van art. 69 lid 2 AWR geschaard, hetgeen nu juist door de Hoge Raad is uitgesloten.

5. Conclusie

Wat ons betreft kan er naar aanleiding van het arrest van 28 januari 2020 geen onduidelijkheid meer bestaan over het antwoord op de vraag of art. 69 lid 2 AWR een kwali-

teitsdelict is. De delictsomschrijving spreekt over degene die opzettelijk een bij de belastingwet voorziene aangifte doet. Uit het arrest van de Hoge Raad kan worden opgemaakt dat de delictsomschrijving zich daarmee richt tot degene die tot het doen van aangifte is gehouden, waarbij een onderscheid kan worden gemaakt tussen twee categorieën plegers. Enerzijds richt art. 69 lid 2 AWR zich tot de aangifteplichtige, zijnde degene die is uitgenodigd tot het doen van aangifte, en anderzijds tot degene die onverplicht aangifte doet, waaronder tevens kan worden geschaard de 'kwalificerende' spontane aangifte van art. 9 lid 4 AWR. Degene die gehouden is tot het doen van aangifte is in dat laatste geval degene die de aangifteplichtige zou zijn geweest indien wel een uitnodiging tot het doen van aangifte zou zijn ontvangen, aldus de belastingplichtige.

Geen medepleger zonder pleger

Duidelijk is ook dat een derde niet als pleger kan worden vervolgd voor het opzettelijk doen van een onjuiste of onvolledige aangifte, maar dat een vervolging als deelnemer nog wel tot de mogelijkheden behoort (bijvoorbeeld als medepleger). Een derde kan echter niet zonder meer als medepleger aansprakelijk worden gehouden. Daarvoor is minimaal vereist dat ook de kwaliteitsdrager zelf het delict (mede)pleegt, waarbij het ontbreken van opzet van de pleger dient te leiden tot de conclusie dat ook de medepleger geen opzet kan hebben gehad op het in nauwe en bewuste samenwerking doen van een onjuiste aangifte. Daarom geldt dan ook het uitgangspunt: geen medepleger zonder pleger.

Over de auteur

Mr. I. Leenders en mr. D. Braakman

Mr. I. Leenders en mr. D. Braakman zijn beiden werkzaam bij VOI advocaten (www.voidadvocaten.nl).

⁴² Hof Amsterdam 15 juni 2018, ECLI:NL:GHAMS:2018:5173.