

# Weekblad voor Fiscaal Recht, Personeel verzaakt, werkgever geraakt?

Vindplaats:	WFR 2015/1503	Bijgewerkt tot:	08-12-2015
Auteur:	Prof. mr. G.J.M.E. de Bont en mevr. mr. C. Hofman <sup>[1]</sup>		

Als een werknemer verwijtbaar fouten heeft gemaakt bij de vervulling van fiscale verplichtingen, rijst de vraag of deze aan de werkgever kan worden toegerekend. De Hoge Raad heeft in een recent arrest duidelijk gemaakt aansluiting te zoeken bij het strafrecht. Daar wordt een onderscheid gemaakt tussen de toerekening van de fouten en de vraag of de werkgever zelf een verwijt kan worden gemaakt. Dat het strafrecht niet leidt tot een zeer duidelijk kader, wordt in het artikel nader aan de orde gesteld.

## 1 Inleiding

### 1.1 Aanleiding

Leiden opzettelijke of grofschuldige “fiscale” fouten van een personeelslid, (automatisch) tot een boete voor de werkgever? Deze vraag stond centraal in een casus die onlangs aan de Hoge Raad werd voorgelegd.<sup>[2]</sup> Belanghebbende is een rechtspersoon die een medewerkster in dienst heeft, die specifiek verantwoordelijk is voor de belastingaangiften loonheffingen. De werkneemster is tevens in dienst bij een accountantskantoor, heeft een hbo-opleiding genoten, en heeft cursussen in het voeren van loonadministratie gevolgd. Haar wordt verweten dat zij grof nalatig heeft gehandeld, vanwege het onverantwoord laten van voordelen wegens het voor privédoeleinden ter beschikking stellen van een auto door belanghebbende aan twee werknemers. Over deze feiten en de grove schuld van de werkneemster bestaat, gezien haar opleiding en ervaring geen geschil.

Naar aanleiding van het controleonderzoek heeft de inspecteur belanghebbende een vergrijpboete van 25% van de van belanghebbende nageheven premies werknemersverzekeringen (hierna: PWV) opgelegd. De boetebeschikking is gebaseerd op art. 67f lid 1 AWR (groeve schuld is vereist) jo. art. 59 lid 2 van de Wet financiering volksverzekeringen. Belanghebbende is het daarmee niet eens. In geschil is of de inspecteur de boete terecht heeft opgelegd. Zowel de rechtbank als het hof komen tot toerekening van de gedraging, maar gaan niet mee in de toerekening van grove schuld aan belanghebbende. Daarop heeft de Staatssecretaris van Financiën beroep in cassatie ingesteld. Centraal staat de vraag of de fiscale misslag van de werkneemster boeterechtelijk voor rekening en risico van de inhoudingsplichtige komt.

### 1.2 Strafrechtelijke historie van (middellijk) daderschap

Vanwege de verwevenheid tussen het strafrecht en het fiscale boeterecht, is een korte beschrijving van de historie van de strafrechtelijke leer omtrent middellijk daderschap op zijn plaats. De tijd van het klassieke fysieke daderschap is al lang voorbij; we zijn al langere tijd bekend met het bestraffen van een middellijk dader.

Het melk-en-water-arrest biedt een van de oudste voorbeelden van middellijk daderschap, namelijk in de vorm van doen plegen. Een willoos werktuig mocht niet de dupe zijn van zijn of haar criminele achterban, zo is de gedachte achter deze deelnemingsvorm. Het willoos werktuig bleek in de praktijk niet altijd zo willoos als de knecht die — zonder het te weten — aangelengde melk verkocht. In een groot aantal gevallen bleek de knecht zelfs *partner in crime*, terwijl de deelnemingsvorm “doen plegen” (nog steeds) expliciete straffeloosheid van de fysieke dader vereist.<sup>[3]</sup> Dit geldt niet voor het bewijs van uitlokking, zij het dat deze deelnemingsvorm door de in de wet genoemde uitlokkingsmiddelen wordt gelimiteerd.

Mede in het licht van de hierboven genoemde beperkingen, besloot de Hoge Raad in 1954 in het bekende IJzerdraad-arrest<sup>[4]</sup> dan ook, dat ook functioneel daderschap tot strafbaarheid van een natuurlijk persoon kon leiden. Een ander dan degene die fysiek handelde kon als dader worden aangemerkt op grond van zijn maatschappelijke functie, voornamelijk in het economische verkeer, ongeacht de eventuele strafbaarheid van de fysieke pleger.<sup>[5]</sup>

In 1950 werd, met de invoering van art. 15 Wet op de economische delicten, daderschap van de rechtspersoon in het economisch strafrecht geïntroduceerd. In 1976 werd daderschap van de rechtspersoon ook in het commune strafrecht aanvaard (art. 51 Sr). In het Kabeljauwvangst-arrest<sup>[6]</sup> stelde de Hoge Raad de criteria voor toerekening van daderschap vast, die in het Drijfmestarrest<sup>[7]</sup> uit 2003 vervolgens nader zijn uitgewerkt.<sup>[8]</sup>

### 1.3 Middellijk daderschap bij fiscale misslagen

De belastingkamer van de Hoge Raad streeft al langer naar eenduidigheid omtrent het begrip opzet en de (non-)toerekenbaarheid daarvan.<sup>[9]</sup> Toch bestaat niet veel jurisprudentie omtrent de situatie waarin een personeelslid fiscale misslagen begaat en de inspecteur deze aan de werkgever wil toerekenen. Voornoemde strafrechtelijke arresten vormen het dogmatische uitgangspunt voor de beantwoording van de vraag of dit mogelijk is. Van belang is dat daarbij een onderscheid dient te worden gemaakt tussen de toerekening van de (foute) gedraging van de werknemer aan zijn werkgever enerzijds en het opzet van de rechtspersoon anderzijds. De dogmatische uitgangspunten zullen hierna nader worden beschreven om vervolgens te bezien op welke wijze de belastingkamer van de Hoge Raad daarbij aansluiting heeft gezocht.

## 2 Maatstaven die zien op toerekening van de gedraging

### 2.1 Toerekenbaarheid van de gedraging in het strafrecht

In het Drijfmest-arrest overweegt de Hoge Raad dat het antwoord op de vraag naar toerekening van gedragingen aan de rechtspersoon afhankelijk is van de concrete omstandigheden van het geval.<sup>[10]</sup> Enkel en alleen op grond van de omstandigheden is het natuurlijk lastig te bepalen wanneer toerekening redelijk zou zijn. Daarom geeft de Hoge Raad aan dat een belangrijk

oriëntatiepunt is of de gedraging heeft plaatsgevonden in de sfeer van de rechtspersoon. De Hoge Raad concretiseert dit vervolgens door te overwegen dat van een gedraging in de sfeer van de rechtspersoon sprake is indien:

- (i) degene die de gedraging verricht in dienst is of uit anderen hoofde werkzaam is ten behoeve van de rechtspersoon;
- (ii) de gedraging past in de normale bedrijfsvoering van de rechtspersoon;
- (iii) de gedraging de rechtspersoon dienstig is geweest (baatcriterium);
- (iv) de rechtspersoon erover mocht beschikken of de gedraging al dan niet zou plaatsvinden en zodanig of vergelijkbaar gedrag blijkens de feitelijke gang van zaken door de rechtspersoon werd aanvaard of placht te worden aanvaard. Onder bedoeld aanvaarden is mede begrepen het niet betrachten van de zorg die in redelijkheid van de rechtspersoon kon worden geleverd met het oog op de voorkoming van de gedraging.

In het laatste criterium uit het Drijfmest-arrest herkennen we het IJzerdraad-arrest, zij het dat aanvaarden in het Drijfmest-arrest ook culpoos gedrag omvat, waar in het IJzerdraad-arrest (voorwaardelijk) opzet vereist was. Met andere woorden: voor een antwoord op de vraag of een gedraging kan worden toegerekend (daderschap), voldoet sinds het Drijfmest-arrest een aan culpa inherente zorgplicht. Volgens Hornman dient de vraag naar daderschap desalniettemin dogmatisch gezien wel te worden onderscheiden van de vaststelling van culpa. De Hoge Raad overweegt in het Drijfmest-arrest ook nadrukkelijk dat deze overwegingen uitsluitend zien op de toerekening van de gedraging of het nalaten, maar niet op de vaststelling van verwijtbaarheid van de rechtspersoon.<sup>[11]</sup>

## 2.2 En in het fiscale boeterecht?

Terug naar de casus. Naar het oordeel van zowel de Rechtbank Leeuwarden als het Hof Arnhem-Leeuwarden kunnen de gedragingen van de medewerkster in ieder geval aan belanghebbende worden toegerekend. Doorslaggevend acht het hof dat:

- (i) de enig bestuurder van belanghebbende erover vermocht te beschikken dat de gedragingen van de werknemer al dan niet zouden plaatsvinden en de gedragingen blijkens de feitelijke gang van zaken, aanvaardde of placht te aanvaarden;
- (ii) de betreffende werknemer uit hoofde van een dienstbetrekking werkzaam was ten behoeve van belanghebbende;
- (iii) haar gedragingen pasten in de normale bedrijfsvoering van belanghebbende;
- (iv) en haar gedragingen dienstig zijn geweest aan het door belanghebbende uitgeoefende bedrijf.

De Belastingkamer van de Hoge Raad benadrukt dat de vraag of de gedragingen van de werknemer kunnen worden aangemerkt als gedragingen van belanghebbende zelf, moet worden onderscheiden van de vraag of de ten aanzien van die medewerkster aanwezig geachte grove schuld ertoe leidt dat ook aan belanghebbende grove schuld kan worden verweten. Dit onderscheid wordt — zoals hiervoor reeds werd aangestipt — gemaakt in het strafrecht en volgens de belastingkamer van de Hoge Raad bestaat er geen aanleiding voor een afwijkende opvatting met betrekking tot het fiscale bestuurlijke boeterecht.

Aan de beantwoording van deze eerste vraag maakt de Hoge Raad in onderhavige zaak niet veel woorden vuil. Toerekenbaarheid van de gedraging aan belanghebbende is op zijn plek: *“Het gaat*

*immers om premies die belanghebbende als inhoudingsplichtige op aangifte moest afdragen.”*

Geconcludeerd kan worden dat de fiscale boeterechters de regels van het Drijfmest-arrest hebben gevolgd. De fouten, gedragingen, nalatigheden en verzwijgingen van een werknemer kunnen aan de werkgever worden toegerekend, waarbij het Drijfmest-arrest ook in het fiscale boeterecht leidend is. Het is opmerkelijk dat tot op heden ten aanzien van dit element van het fiscale boeterecht geen principiële arresten zijn geweest.<sup>[12]</sup> Met het arrest van 29 mei 2015 lijkt de vraag nu wel beantwoord. Zonder enige bedenking passen zowel het hof als de Hoge Raad het strafrechtelijke Drijfmest-arrest in deze fiscale zaak één op één toe. Eerder pasten lagere rechters de strafrechtelijke maatstaf overigens ook toe.<sup>[13]</sup>

## 3 Maatstaven die zien op toerekenbaarheid van opzet en schuld

### 3.1 Toerekenbaarheid van opzet en schuld in het strafrecht

In het IJzerdraad-arrest formuleerde de Hoge Raad twee criteria, die leidden tot functioneel daderschap van de natuurlijke persoon: beschikken (zeggenschap: kunnen ingrijpen) en aanvaarden (acceptatie: blijkbaar billijken). De criteria moeten in cumulatief verband worden gezien, waardoor er slechts sprake kan zijn van een strafrechtelijk verwijtbaar functioneel dader indien (voorwaardelijke) opzet bewezen wordt op de gedraging. Aldus is gewaarborgd dat sprake is van schuldstrafrecht en niet van risicostrafrecht.

In het IJzerdraad-arrest oordeelde de Hoge Raad dat opzet ten aanzien van enig delictsbestanddeel door het Nederlandse strafrecht nergens wordt toegerekend aan een natuurlijke persoon, indien de geestesgesteldheid bij hem of haar niet persoonlijk aanwezig is geweest. Toerekening van een intentie aan een rechtspersoon is echter niet uitgesloten. Reeds in de memorie van toelichting bij de wet van 1976 met de introductie van art. 51 Sr, werden enkele oriëntatiepunten voor toerekening van opzet en schuld aan een rechtspersoon genoemd:

“Het antwoord op de vraag of het bij een natuurlijk persoon aanwezige opzet kan worden toegerekend aan de corporatie waarbij hij in dienst is, zal mede afhangen van de interne organisatie van de betreffende corporatie en van de taak en verantwoordelijkheid die aan die natuurlijke persoon is toegedeeld. Het is denkbaar dat, afhankelijk van de wijze waarop de verantwoordelijkheid en de macht binnen de corporatie is verdeeld, het bij een lagere functionaris aanwezige opzet in het ene geval wel beslissend kan worden geacht en in het andere geval niet. De maatschappelijke werkelijkheid is in dit opzicht te rijk geschakeerd en te gecompliceerd dan dat deze op een bevredigende manier in een wettelijke definitie lijkt te kunnen worden vastgelegd.”<sup>[14]</sup>

Een commissie van de Vereniging van Belastingwetenschap (onder voorzitterschap van Feteris), die zich over dit strafrechtelijke toerekeningsvraagstuk heeft uitgelaten, meent dat de wetshistorie op dit punt weinig aanknopingspunten biedt. De vaststelling van opzet of schuld van een rechtspersoon zou trekken hebben van redelijke toerekening.<sup>[15]</sup> Ook De Hullu concludeerde dat opzet of schuld bij een rechtspersoon kan worden bewezen indien het — alle relevante factoren van de betreffende casus in aanmerking genomen — redelijk is om opzet of schuld aan een rechtspersoon toe te rekenen en dat daarvoor maatschappelijke verkeersopvattingen van belang zijn. Het zou gaan om een casuïstische beoordeling. Wel kan er volgens hem een tamelijk sterk

verband bestaan tussen het vaststellen van daderschap en het bewijs van opzet of schuld.<sup>[16]</sup> Van toerekening van de intentie kan derhalve sprake zijn wanneer de interne structuur en maatschappelijke opvattingen daartoe aanleiding geven, en daarbij zijn de omstandigheden van het geval doorslaggevend voor invulling van de redelijkheidsmaatstaf. Buruma vindt het criterium van het maatschappelijke verkeer niet aantrekkelijk. Volgens hem ontstaat aldus het risico dat in geval van corporatief daderschap opzet niet langer separaat wordt bewezen.<sup>[17]</sup> Rense bepleitte de ontwikkeling van een aan rechtspersonen eigen daderschapscriterium en verwijtbaarheidsbegrip afgeleid van de interne organisatie van de rechtspersoon aan de hand van het economisch-organisatorische “Rabit-Hillmodel”.<sup>[18]</sup> Ook Horman pleit voor een toerekening op basis van interne organisatie. Aansprakelijkheid van de rechtspersoon zou niet gebaseerd moeten worden op toegerekende gedragingen van natuurlijke personen, maar op diens eigen verantwoordelijkheid en dus op eigen verwijtbaar daderschap. Dat “eigen” daderschap zou tot uiting dienen te komen in specifiek op de rechtspersoon toegesneden criteria voor daderschap en verwijtbaarheid.<sup>[19]</sup> Wat er ook zij van alle verschillende opvattingen over de “toerekening” van verwijtbaarheid van personeelsleden aan de rechtspersoon of de “eigen” verwijtbaarheid van het juridische lichaam als gevolg van fouten in de administratieve organisatie/interne controles, het blijft een gemis dat voor het vaststellen van opzet of schuld bij een rechtspersoon een uitgewerkt jurisprudentieel kader ontbreekt.<sup>[20]</sup>

### 3.2 En in het fiscale boeterecht?

In de fiscale boetezaak die in deze bijdrage centraal staat heeft Hof Arnhem-Leeuwarden beoordeeld of de grove schuld van de werknemer omtrent de bijtelling van de waarde van de ter beschikking gestelde auto's aan belanghebbende kan worden toegerekend.<sup>[21]</sup> Voor een antwoord op deze tweede vraag verwijst het hof naar een arrest van 1 december 2006 (*BNB* 2007/151, m.nt. De Bont), op grond waarvan (ook) voor (fiscale) bestuurlijke boeten geldt, dat toerekening van opzet of grove schuld van een ander dan de belanghebbende zelf (in *BNB* 2007/151 betrof het een adviseur) aan de belanghebbende is uitgesloten. Het hof oordeelt, onder verwijzing naar deze zaak van de adviseur, dat het feit dat aan een werknemer van de belanghebbende opzet of grove schuld kan worden verweten samen kan gaan met de mogelijkheid dat bij de belanghebbende zelf opzet of grove schuld aanwezig is. In dat verband is van belang of de belanghebbende bij het opdragen van werkzaamheden aan, in deze casus de werknemer:

- (i) de zorg heeft betracht die redelijkerwijs van hem kon worden gevergd;
- (ii) en in redelijkheid niet aan een behoorlijke plichtsvervulling van zijn werknemer behoefde te twijfelen.<sup>[22]</sup>

Het hof oordeelt vervolgens op grond van de aangelegde maatstaf dat van grove schuld bij belanghebbende geen sprake is. Van belang is dat de bestuurder van belanghebbende geen deskundige op het terrein van de afdracht van loonheffing en premies was, dat hij in redelijkheid een bepaalde deskundigheid van de belastingaangiftemedewerkster mocht verwachten — gelet op haar opleiding en ervaring —, en dat hij mocht vertrouwen op de door de registeraccountant periodiek uitgevoerde controles.<sup>[23]</sup>

Met Haas constateren wij dat het hof spreekt over *toerekening* van opzet en schuld aan de rechtspersoon, waarbij door het hof wordt verwezen naar het arrest<sup>[24]</sup> op grond waarvan toerekening van opzet juist onmogelijk wordt geacht. In zijn annotatie acht Haas dit aspect van

de uitspraak van het hof dan ook niet geheel zuiver (*BNB* 2015/146).<sup>[25]</sup>

De vraag of een rechtspersoon opzet of grove schuld valt te verwijten, moet volgens de Hoge Raad in het fiscale bestuurlijke boeterecht, evenals in het strafrecht, worden beantwoord met inachtneming van alle omstandigheden van het geval. Verwezen wordt naar de hiervoor reeds aangehaalde memorie van toelichting uit 1976 waarin wordt verwezen naar de relevantie van de interne organisatie van de rechtspersoon en het maatschappelijke verkeer. Zonder verder op deze criteria in te gaan oordeelt de Hoge Raad dat de overwegingen van het hof er al met al toe leiden dat belanghebbende geen grove schuld kan worden verweten.<sup>[26]</sup> Benadrukt wordt de zorgplicht van belanghebbende bij het opdragen van werkzaamheden aan de werkneemster en het ontbreken van een aanleiding om te twifelen aan de taakvervulling. Voorts stelt de Hoge Raad vast dat het hof belang heeft gehecht aan het feit dat belanghebbende erop mocht vertrouwen dat eventuele fouten van de werkneemster tijdig aan het licht zouden komen door de periodieke controles door de externe accountant. De Hoge Raad voegt in cassatie de begrijpelijke redenering toe dat de medewerkster over voldoende kennis en ervaring beschikte.<sup>[27]</sup>

In de rechtsoverwegingen van de Hoge Raad wordt niet verwezen naar het arrest van 1 december 2006. Daarmee rijst de vraag of de rechtsregels uit dit arrest, dat wel ten grondslag ligt aan de uitspraak van het hof, ook van toepassing zijn op de situatie waarin niet een derde (zoals bijvoorbeeld een belastingadviseur) maar een personeelslid een fiscale misslag begaat in het kader van de dienstbetrekking.

Advocaat-Generaal IJzerman neemt in zijn conclusie het standpunt in dat het onjuist is om een externe adviseur en een medewerkster gelijk te stellen, omdat er te veel verschil in positie zou bestaan.<sup>[28]</sup> De redenering die hij daaraan ten grondslag legt, is voornamelijk van een civiele signatuur. Naar zijn mening zouden de rechtsregels van het arrest van 1 december 2006 niet kunnen gelden in de onderhavige casus. De advocaat-generaal benadrukt dat in het geval van een werknemer, de besloten vennootschap (behoudens uitzonderingen) verantwoordelijk is voor hetgeen de werknemer doet.<sup>[29]</sup> Een adviseur treedt daarentegen met beperkte volmacht en op eigen naam op.<sup>[30]</sup> Wanneer het gaat om het doen van belastingaangifte, is de werkzaamheid wat ons betreft echter identiek.

Ten aanzien van de tweede toerekeningsvraag is de advocaat-generaal van mening dat deze niet: *“zoals het Hof heeft gedaan, eenvoudig in lijn met het fiscale arrest van 1 december 2006<sup>[31]</sup> kan worden afgedaan door er op te wijzen dat het bestuur van een B.V. geen reden had te twifelen bij de keuze van een deskundig geachte werknemer en de samenwerking met deze”*.<sup>[32]</sup> Hij stelt zich op het standpunt dat het hof ten onrechte geen aandacht heeft geschonken aan maatschappelijke opvattingen. In dat kader blijft onduidelijk welke bronnen voor deze opvatting worden gebruikt. Dat de door hem aangevoerde maatschappelijke opvattingen (bijzonder) verstrekkend zijn, blijkt wel uit de volgende passage uit de conclusie: *“Het doen van aangiften loonheffingen, omzetbelasting en andere heffingen is normaliter aan een boekhouder, accountant of administratief medewerker in dienst van de rechtspersoon toevertrouwd. Indien deze persoon verwijtbare fouten maakt, zou in de visie van het Hof geen boete meer kunnen worden opgelegd omdat de bestuurder en/of aandeelhouder daarvan geen weet heeft. Naar ik meen zijn de maatschappelijke opvattingen zodanig dat schuld van genoemde personen aan de rechtspersoon kan worden toegerekend.”*<sup>[33]</sup> De maatschappelijke opvattingen van de advocaat-generaal zouden



regelrecht tot een risico-boeterecht voor rechtspersonen leiden, terwijl het juridische uitgangspunt (gelukkig) nog steeds een schuld-boeterecht is.

## 4 Over de invulling van de nieuwe jurisprudentiële regels

Doorslaggevend voor het antwoord op de vraag naar beboetbaarheid van een rechtspersoon ingeval een natuurlijke persoon namens deze rechtspersoon verwijtbaar heeft gefaald, lijkt ons allereerst niet de verhouding tot de rechtspersoon: de belastingadviseur die in opdracht werkt is in het licht van de Drijfmet-criteria niet principieel anders dan de werknemer die voor een rechtspersoon belastingaangiften verzorgt.<sup>[34]</sup> De Hoge Raad bevestigt dit in het arrest van 29 mei 2015 ook voor het fiscale boeterecht. Dit betreft dan de toerekening van de gedraging en ziet vooraleer niet op de opzet van de rechtspersoon. Voor die laatste vraag zijn dan relevant alle omstandigheden van het geval, waarbij onderscheidend zijn de interne organisatie van de rechtspersoon en het maatschappelijke verkeer.

In het arrest van 1 december 2006, *BNB 2007/151* overwoog de Hoge Raad dat de belastingplichtige een eigen verwijtbaarheid kent, indien deze niet voldoende zorg heeft betracht ten aanzien van de keuze voor of de samenwerking met de belastingadviseur. Deze keuze voor een belastingadviseur of werknemer kan worden geplaatst in de interne organisatie van de onderneming. Ook de samenwerking met de belastingadviseur of de werknemer zou tot de interne organisatie van de rechtspersoon kunnen worden gerekend.

Interessant is in hoeverre controle een essentieel aspect is in de interne organisatie van een rechtspersoon. In het arrest van 29 mei 2015, *BNB 2015/149* komt dit aspect immers — als gevolg van de overwegingen van het hof — aan de orde. De Hoge Raad heeft zich ook in andere arresten — over de reikwijdte van de rechtsregels in het arrest van 1 december 2006, *BNB 2007/151* — nader over het aspect controle uitgelaten.

Uit het arrest van de Hoge Raad van 29 februari 2008, *BNB 2008/156* kan worden afgeleid dat de Hoge Raad in het kader van de samenwerking waarde hecht aan een bepaalde mate van controle: *“Van voorwaardelijk opzet, als ingevolge art. 67e (minimaal) vereist, is, voor zover in dit verband van belang, eerst dan sprake indien belanghebbende geen afdoende controle heeft uitgeoefend op de voortgang van de aan Loyens en Volkmaars opgedragen werkzaamheden, het achterwege laten van voortgangscontrole op Loyens en Volkmaars de aanmerkelijke kans in het leven riep dat Loyens en Volkmaars de opgedragen taak zou verzaken en dientengevolge geen belasting zou worden geheven, belanghebbende wetenschap had van die aanmerkelijke kans, en zij die kans bewust heeft aanvaard (op de koop toe heeft genomen).”*<sup>[35]</sup> Uit deze rechtsoverweging blijkt naar onze overtuiging dat het verzaken van afdoende controle an sich nog niet tot opzet leidt. De Hoge Raad lijkt terughoudend om aan een gebrek aan controle een bijzonder belang te hechten in het kader van de vaststelling van verwijtbaarheid. Dit beeld wordt bekrachtigd door het arrest van de Hoge Raad van 13 februari 2009, *BNB 2009/114* (m.nt. Van Leijenhorst) waarin wordt geoordeeld over een belastingplichtige die zich liet bijstaan door een adviseur die hij voor voldoende deskundig mocht houden en aan wiens zorgvuldige taakvervulling hij niet behoefde te twijfelen. Alsdan is er naar het oordeel van de Hoge Raad geen aanleiding tot het stellen van de algemene eis dat de belastingplichtige zich ter voorkoming van fouten ook zelf in de inhoudelijke aspecten van op hem toepasselijke belastingregelingen verdiept. Dit wordt niet anders door het enkele feit dat hij — al dan niet op grote schaal — gebruikmaakt van de desbetreffende regeling. Reeds hierom kan een

belastingplichtige in zo'n geval geen grove schuld ter zake van het niet-betalen van belasting worden verweten op de enkele grond dat hij aan hem toegezonden stukken, die op de desbetreffende belasting betrekking hebben, doorzendt naar zijn deskundige adviseur/werknemer zonder daarvan zelf kennis te nemen.<sup>[36]</sup> De samenwerking met de gekwalificeerde belastingadviseur kan er derhalve uit bestaan dat de belastingplichtige zich volledig verlaat op de werkzaamheden en kennis van deze derde. Deze overwegingen passen ook in het arrest van 29 mei 2015, *BNB* 2015/149 over de werknemster waarvan aangenomen mocht worden dat zij de kennis en ervaring had om een correcte aangifte te kunnen doen. In het arrest in *BNB* 2009/114 ging de Hoge Raad echter nog wat verder: *“Opmerking verdient in dit verband dat ook indien de belastingplichtige zich in een geval als het onderhavige wél zelf heeft verdiept in de op hem toepasselijke belastingregelingen, hetgeen belanghebbende stelt gedaan te hebben, dat enkele feit nog niet meebrengt dat hij gehouden is om te controleren of zijn deskundige adviseur in de door deze opgemaakte aangiften die regelingen juist heeft toegepast.”*<sup>[37]</sup>

Naar onze opvatting is het de vraag of deze overweging in zijn algemeenheid wel past bij een afdoende interne organisatie en de maatschappelijke opvattingen in geval een werknemer aangifte doet en het bestuur van de rechtspersoon kennis heeft van de fiscaal relevante feiten en zich in de wettelijke bepalingen heeft verdiept. In dat geval mag mogelijk van (het bestuur van) de rechtspersoon wel worden verwacht dat (eventueel periodiek of steekproefsgewijs) wordt bezien of aangifte wordt gedaan op de wijze die de rechtspersoon correct acht, indien daarvoor aanleiding bestaat.

Ten aanzien van het criterium “maatschappelijke opvattingen” vragen wij ons af of werkgevers/rechtspersonen hier, vooral in de huidige tijd waarin multinationals en banken door de gemiddelde burger met achterdocht worden benaderd, moeten vrezen voor een verschuiving van schuldstrafrecht naar een strafrechtelijke risicoaansprakelijkheid. De opvatting van de advocaat-generaal voedt deze vrees. Door zijn functie (Garantenstellung) wordt de verantwoordelijkheid van een bestuurder van een rechtspersoon verzaagd. Het criterium van de interne beslisstructuur lijkt belangrijk en is ontwikkeld. De wetgever gaf in 1976 al aan dat het voor de hand ligt dat toerekening eerder zal plaatsvinden indien de natuurlijke persoon een bestuurder is, dan wanneer het een in de organisatie van de rechtspersoon ondergeschikte functionaris betreft.<sup>[38]</sup> Des te lager de persoon binnen de rechtspersoon acteert, des te hoger zijn de motiveringseisen die aan de feitenrechter worden gesteld om de verwijtbaarheid van de werknemer bepalend te laten zijn voor opzet op het niveau van de rechtspersoon.<sup>[39]</sup>

## 5 Conclusie

De Hoge Raad heeft in verband met de fiscale beboeting van rechtspersonen nadrukkelijk aansluiting gezocht bij de strafrechtelijke doctrine. Indien een werknemer een fiscale misstap begaat, rijst allereerst de vraag of de gedraging aan de rechtspersoon kan worden toegerekend. Als de misslag de fiscaliteit betreft, lijkt deze “toets” een formaliteit. Het verzorgen van de fiscale verplichtingen is “des rechtspersoons” en kan dus worden toegerekend. Stap twee is juridisch uitdagender: is er verwijtbaarheid op het niveau van de rechtspersoon? Aspecten van de rechtsregels uit het 1 december 2006-arrest komen daarbij aan de orde: was de werknemer opgeleid en ervaren. De controle op de werknemer is daarbij een aspect dat een rol kan spelen bij de vraag of de rechtspersoon een verwijt kan worden gemaakt.

Zoals Mevis in zijn noot bij het Drijfmest-arrest stelt, zou het bepaald geen kwaad kunnen als de



Hoge Raad ook voor de vaststelling van opzet of culpa bij de rechtspersoon eens een alomvattend inzicht van zijn benadering zou geven. Ten behoeve van de rechtszekerheid en ter voorkoming van een verschuiving naar een strafrechtelijke risicoaansprakelijkheid voor de rechtspersoon, zou een ruimer palet aan invullingsmogelijkheden in de vorm van een uitgebreider jurisprudentieel kader niet misstaan. Dit geldt wat ons betreft zeker ook voor het fiscale boeterecht. Feteris concludeerde als voorzitter van de commissie van de Vereniging voor Belastingwetenschap dat de belastingrechter de lijn van de strafrechter zou moeten volgen ten aanzien van de vraag of een rechtspersoon opzettelijk of met grove schuld heeft gehandeld. Dit is wenselijk vanuit het oogpunt van rechtseenheid en doet recht aan de uitgangspunten van het una-via beginsel. In het streven naar convergentie<sup>[40]</sup> is met dit arrest bereikt dat de uitgangspunten voor de bepaling van verwijtbaarheid in het strafrecht en in het bestuurlijke boeterecht gelijkloidend zijn.<sup>[41]</sup>

## Voetnoten

---

- [1] Beiden verbonden aan De Bont Advocaten en de Erasmus Universiteit Rotterdam.
- [2] Rb. Leeuwarden 1 november 2012, nr. AWB/12/837; Hof Arnhem-Leeuwarden 10 september 2013, ECLI:NL:GHARL:2013:6629; HR 29 mei 2015, ECLI:NL:HR:2015:1360, *BNB* 2015/146, m.nt. Haas. Hierin worden twee verschillende vragen aan de orde gesteld. Op de eerste vraag, namelijk de vraag of terecht een bijtelling wegens privégebruik van personenauto's achterwege is gelaten, wordt in dit artikel niet ingegaan.
- [3] J. de Hullu, *Materieel strafrecht, over algemene leerstukken van strafrechtelijke aansprakelijkheid naar Nederlands recht*, Deventer: Kluwer 2012, vijfde druk, p. 454.
- [4] HR 23 februari 1954, *NJ* 1954/378, m.nt. Röling (*Ijzerdraad*).
- [5] C. Kelk, *Strafrecht met mate*, Deventer: Kluwer 2012, twaalfde druk, p. 186.
- [6] HR 1 juni 1981, *NJ* 1982/80, m.nt. Van Veen (*Kabeljauwvangst*).
- [7] HR 21 oktober 2003, *NJ* 2006/328 m.nt. Mevis (*Drijfmest*).
- [8] C. Kelk, *Strafrecht met mate*, Deventer: Kluwer 2012, twaalfde druk, p. 188-190.
- [9] M.W.C. Feteris, 'Invloed van het strafrecht op het fiscale boeterecht', *WFR* 2015/140.
- [10] Waartoe mede behoort de aard van de (verboden) gedraging.
- [11] Hornman, 'Concretisering van redelijke toerekening; invulling van de Drijfmestcriteria in de feitenrechtspraak', *DD* 2010/3/15, p. 370 e.v.
- [12] HR 1 december 2006, *BNB* 2007/151, m.nt. De Bont, r.o. 10.
- [13] Rb. Arnhem 31 maart 2011, *NTFR* 2011/1609, met commentaar Jansen.
- [14] MvT bij wet van 23 juni 1976 tot vaststelling van algemene bepalingen omtrent de strafbaarheid van rechtspersonen, *Kamerstukken II 1975/76, 13 655, nr.1-3* p.14 en 19 (*Stb.* 1976, 377).
- [15] M.W.C. Feteris e.a., *Aan wie kan een bestuurlijke boete worden opgelegd?* (Geschriften van de Vereniging voor de Belastingwetenschap, no 233), Deventer: Kluwer 2007, p. 24-28.
- [16] J. de Hullu, *Materieel strafrecht, over algemene leerstukken van strafrechtelijke aansprakelijkheid naar Nederlands recht*, Deventer: Kluwer 2012, vijfde druk, p. 454.
- [17] HR 29 april 2008, *NJ* 2009/130, m.nt. Buruma, r.o. 4.
- [18] J. Rense, 'Rechtspersonen in het strafrecht', *DD* 2005, p. 272-298.
- [19] Hornman, 'Concretisering van redelijke toerekening; invulling van de Drijfmestcriteria in de feitenrechtspraak', *DD* 2010/3/15, p. 370 e.v.
- [20] J.B.J. van der Leij, *Plegen en deelnemen*, Deventer: Kluwer 2007, p. 74.
- [21] Hof Arnhem-Leeuwarden 10 september 2013, ECLI:NL:GHARL:2013:6629, r.o. 4.13.
- [22] Hof Arnhem-Leeuwarden 10 september 2013, ECLI:NL:GHARL:2013:6629, r.o. 4.15.
- [23] Hof Arnhem-Leeuwarden 10 september 2013, ECLI:NL:GHARL:2013:6629, r.o. 4.16.
- [24] HR 1 december 2006, *BNB* 2007/151, m.nt. De Bont.
- [25] HR 29 mei 2015, ECLI:NL:HR:2015:1360, *BNB* 2015/146, m.nt. Haas, r.o. 3.5 en 3.6.

- [26] HR 29 mei 2015, *BNB* 2015/146, m.nt. Haas, r.o. 2.4.4.
- [27] HR 29 mei 2015, *BNB* 2015/146, m.nt. Haas, r.o. 2.4.5.
- [28] HR 1 december 2006, *BNB* 2007/151, m.nt. De Bont, r.o. 5.28-5.33.
- [29] Parket bij HR 20 februari 2015, ECLI:NL:HR:2015:1360, r.o. 5.30.
- [30] Parket bij HR 20 februari 2015, ECLI:NL:HR:2015:1360, r.o. 5.31.
- [31] HR 1 december 2006, *BNB* 2007/151, m.nt. De Bont.
- [32] Parket bij HR 20 februari 2015, ECLI:NL:HR:2015:1360, r.o. 5.42.
- [33] Parket bij HR 20 februari 2015, ECLI:NL:HR:2015:1360, r.o. 3.5.
- [34] Zie ook P. van der Wal, in: R.J. Koopman & E. Poelmann (red.), *Schuld en boete in de fiscale praktijk*, FB, Amersfoort: Sdu 2007, p. 38-46.
- [35] HR 20 februari 2008, *BNB* 2008/156, r.o. 3.7.2.
- [36] HR 13 februari 2009, *BNB* 2009/114, m.nt. Van Leijenhorst.
- [37] HR 13 februari 2009, *BNB* 2009/114, m.nt. Van Leijenhorst., r.o. 3.4.3.
- [38] MvT bij wet van 23 juni 1976 tot vaststelling van algemene bepalingen omtrent de strafbaarheid van rechtspersonen, [Kamerstukken II 1975/76, 13 655, nr.1-3](#) p.14 en 19 (*Stb.* 1976, 377).
- [39] M.W.C. Feteris e.a., *Aan wie kan een bestuurlijke boete worden opgelegd? (Geschriften van de Vereniging voor de Belastingwetenschap*, no. 233), Deventer: Kluwer 2007, p. 24-28.
- [40] M.W.C. Feteris, 'Invloed van het strafrecht op het fiscale boeterecht', *WFR* 2015/140.
- [41] M.W.C. Feteris e.a., *Aan wie kan een bestuurlijke boete worden opgelegd? (Geschriften van de Vereniging voor de Belastingwetenschap*, no. 233), Deventer: Kluwer 2007, p. 24-28.