

Ministerie van Financiën

> Retouradres Postbus 20201 2500 EE Den Haag

Directoraat-Generaal Belastingdienst

Korte Voorhout 7
2511 CW Den Haag
Postbus 20201
2500 EE Den Haag
www.rijksoverheid.nl

Inlichtingen

Ons kenmerk

2016-0000203843

Uw brief (kenmerk)

d.d. 10 november 2016

Bijlagen

2

Datum

Betreft Wob-verzoek inzake het beleid ten aanzien van facilitators

Geachte heer ,

Op 10 november jl. stuurde u mij een Wob-verzoek. In dit verzoek vraagt u mij over negen onderwerpen in relatie tot het Combiteam Aanpak Facilitators (hierna: CAF) informatie openbaar te maken. Gemakshalve verwijs ik naar de opsomming in uw brief. In mijn reactie daarop zal ik die nummering ook aanhouden.

Wettelijk kader

Uitgangspunt van de Wob is dat - in het belang van een goede en democratische bestuursvoering - overheidsdocumenten op verzoek openbaar worden gemaakt. Dit uitgangspunt geldt niet als een specifieke geheimhoudingsplicht zich ertegen verzet of als één of meer uitzonderingsgronden van de Wob van toepassing zijn. Het verzoek moet betrekking hebben op documenten die feitelijk beschikbaar zijn en niet al openbaar gemaakt zijn.

Antwoord op uw vragen, beoordeling Wob-verzoek

1. Er bestaat geen draaiboek met betrekking tot de toepassing van artikel 5:1, lid 2, Awb en/of artikel 67o Awr.
2. Omdat het draaiboek niet bestaat kan ik u daarvan dan ook geen afschrift toesturen.
3. Het CAF komt regelmatig bij elkaar. In die bijeenkomsten worden de onderhanden zaken besproken en worden afspraken gemaakt die altijd betrekking hebben op individuele casusposities. Deze afspraken worden vastgelegd in een dynamisch bestand. Aangezien het gaat om gegevens over personen 'in verband met enige werkzaamheid bij de uitvoering van de belastingwet' valt dit document onder de reikwijdte van de fiscale geheimhoudingsplicht van artikel 67 van de Awr. Ik mag het daarom niet openbaar maken.
4. Er bestaat geen vastlegging van het beleid of het plan van aanpak alsmede van de documenten waarin de vastleggingen van de achtergronden van het beleid met betrekking tot de toepassing van artikel 5:1, lid 2, Awb en/of artikel 67o Awr staan vermeld.
5. Er zijn twee standpunten ingenomen door een kennisgroep binnen de Belastingdienst ten aanzien van de uitleg van de bestuurlijke boeten:

A, Memo 'Het opleggen van bestuurlijke boetes aan facilitators' en
B, Memo 'Notaris die nalatig is in het betalen van overdrachtsbelasting (doen
pleger)'

Deze twee documenten maak ik grotendeels openbaar.

In beide documenten heb ik de namen en contactgegevens van medewerkers van de Belastingdienst onleesbaar gemaakt. Hierbij verwijs ik naar artikel 10, lid 2, onder e, van de Wob. Ik ben van mening dat de privacy van deze medewerkers zwaarder weegt dan het belang van openbaarheid.

In document B heb ik een alinea op pagina 1 onleesbaar gemaakt, aangezien die alinea verwijst naar een concrete situatie en daarom mogelijk herleidbaar is naar een individu ten aanzien van wie de Belastingdienst actie heeft ondernomen. Die informatie mag ik niet openbaar maken. Dat zou in strijd zijn met artikel 67 van de Awr (fiscale geheimhoudingsplicht).

Aan het einde van het document heb ik een alinea onleesbaar gemaakt die beschouwd moet worden als een persoonlijke beleidsopvatting. Deze maak ik niet openbaar ingevolge artikel 11 van de Wob.

6. De afschriften van de hiervoor genoemde standpunten zijn als bijlagen bij deze brief gevoegd.
7. Er zijn sinds 1 januari 2014 drie boetes opgelegd aan medeplegers.
8. Er wordt door het Ministerie en/of de Belastingdienst geen nader beleid gevoerd met betrekking tot het aanmelden van facilitators bij het afstemmingsoverleg zoals bedoeld in het Protocol AAFD.
9. Er bestaan geen documenten die betrekking hebben op wat ik in antwoord 8 heb opgemerkt.

Besluit

Er zijn drie documenten voorhanden die betrekking hebben op uw verzoek. Eén document maak ik niet openbaar, omdat de fiscale geheimhoudingsplicht erop van toepassing is¹, de twee andere documenten maak ik grotendeels openbaar.²

Hoogachtend,
de staatssecretaris van Financiën,
namens deze,

mr. J de Blicck
managementteam Belastingdienst

¹ Ten aanzien van mijn beroep op de geheimhoudingsplicht van artikel 67 van de Awr staat geen bezwaar/beroep open op grond van de Awb. Dit betekent dat een eventueel bezwaar zich moet beperken tot de vraag of uw verzoek om openbaarmaking op grond van de Wob terecht is afgewezen met een beroep op artikel 67 van de Awr.

² Deze brief is een besluit in de zin van de Awb. Op grond van die wet kunt u tegen dit besluit binnen zes weken na de dag waarop dit besluit is bekendgemaakt een bezwaarschrift indienen. Het bezwaarschrift moet worden gericht aan de Staatssecretaris van Financiën, kamer KV 2.52, postbus 20201, 2500 EE Den Haag. Het bezwaarschrift moet worden ondertekend en ten minste het volgende bevatten:

- a. naam en adres van de indiener;
- b. de dagtekening;
- c. een omschrijving van het besluit waartegen het bezwaar zich richt;
- d. een opgave van de redenen waarom u zich niet met het besluit kunt verenigen.
- b. de dagtekening;
- c. een omschrijving van het besluit waartegen het bezwaar zich richt;
- d. een opgave van de redenen waarom u zich niet met het besluit kunt verenigen.



Naam dienstonderdeel
Kennisgroep Formeel Recht

Contactpersoon

memo

Onderwerp

Het opleggen van bestuurlijke boetes aan facilitators.

Inleiding

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

Vragen

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

Antwoorden

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

Beschouwing

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

Datum

18 juli 2014

Versienummer

14-206-0012

Vastgesteld door

Kennisgroep Formeel Recht

Opdrachtgever

Kopie aan

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

Bijlagen

Geen

Facilitators

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

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

Doen plegen

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

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

Kwaliteitsdelict

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

Andere mogelijke deelnemingsvormen

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

Een voorbeeld ter illustratie.

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

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

Één beschikking, of meerdere?

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

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

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

Hoogte van de boete

- Maximum

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

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

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

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

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

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

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

- Evenredigheidsbeginsel

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

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

- *"Ad informandum"*

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

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

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

Legaliteitsbeginsel

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

Samenvattend

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

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

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

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

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

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

*6: toelichting bij amendement lid Neppérus

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

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



Naam dienstonderdeel
Kennisgroep Formeel Recht

Contactpersoon

memo

Onderwerp

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

Casus

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

Art. 67 AWR

Datum

9 september 2016

Versienummer

16-206-0011

Vastgesteld door

Kennisgroep Formeel Recht

Kopie aan

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

Bijlagen

Geen

Vraag

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

Antwoord:

Nee, dat is in beginsel niet mogelijk.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Het strafrecht

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

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

Het tuchtrecht

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

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

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

Conclusie

Nu in deze casus de feitelijke taak voor een tijdige voldoening op aangifte niet bij de belastingplichtige ligt, kan deze als zodanig ook niet worden bewogen tot het plegen van dát feit. Als zodanig kan de notaris ook niet als doen pleger worden aangemerkt in de zin van artikel 67o AWR voor het niet tijdig betalen van de belasting welke op aangifte moet worden voldaan. Wel zijn er mogelijkheden de notaris voor deze gedraging strafrechtelijk dan wel tuchtrechtelijk aan te pakken.

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

Art. 11 Wob