

# Het 'overlijden van een rechtspersoon' en de bestuurlijke boete

Mr.dr.s. R. Lemmens en mr. E.J.M. Rosier\*

Zodra een rechtspersoon' ophoudt te bestaan, kunnen nog belastingaanslagen worden opgelegd indien de belastingschulden materieel zijn ontstaan in de tijd dat de rechtspersoon nog bestond.<sup>2</sup> De aanslagen kunnen worden vastgesteld, maar moeten wel aan die rechtspersoon worden bekendgemaakt indien de Belastingdienst aan deze aanslagen rechtsgevolgen wenst te verbinden.<sup>3</sup> Over deze problematiek heeft de Hoge Raad enkele arresten gewezen.<sup>4</sup> Onduidelijk is tot welk moment nog een bestuurlijke boete kan worden opgelegd. Deze vraag is niet van belang ontbloot voor de rechtspersoon en de daarbij betrokken natuurlijke personen. In verband met een mogelijke aansprakelijkheid voor de belastingschuld inclusief de bestuurlijke boete kan de vraag echter ook voor derden van belang zijn.<sup>5</sup>

## 1. Fiscale wetgeving en jurisprudentie

In de fiscale wetgeving zal men vergeefs zoeken naar een bepaling die deze situatie regelt. Dat is eigenaardig, omdat bijvoorbeeld wel een uitputtende regeling is getroffen voor de situatie dat een natuurlijk persoon is overleden,<sup>6</sup> een situatie die toch overeenkomsten heeft met de situatie dat een rechtspersoon ophoudt te bestaan.

In ons onderzoek hebben wij één uitspraak van de fiscale kamer van de Hoge Raad aangetroffen die enig licht op deze problematiek laat schijnen.<sup>7</sup> In deze zaak ging het over de volgende situatie. Ten laste van een commanditaire vennootschap werd omzetbelasting nageheven met een bestuurlijke boete. Ten tijde van het opleggen van de naheffingsaanslag was de commanditaire vennootschap ontbonden en tevens was een van haar beherende vennoten overleden. De Hoge Raad overweegt voor zover hier van belang het volgende:

*'Middel 1 stelt onder meer de vraag aan de orde of aan de mogelijkheid tot het opleggen van de verhoging in de weg stond dat inmiddels de vennootschap was ontbonden en na die ontbinding een van de voormalige vennoten was overleden.*

*De eerste omstandigheid belette niet dat ten name van de vennootschap die de belasting verschuldigd was geworden, nog een aanslag kon worden opgelegd en hetzelfde heeft te gelden voor de daarbij opgelegde verhoging. Uit het beginsel dat het recht op strafvervolgning niet kan worden uitgeoefend jegens een overleden persoon volgt niet zonder meer dat de mogelijkheid een fiscale boete op te leggen aan een vennootschap als de onderhavige in verband met een tijdens haar bestaan ontstane belastingschuld, vervalt door haar ontbinding. De ontbinding van een vennoot-*

*schap als de onderhavige doet immers de natuurlijke personen door of ten behoeve van wie – als uiteindelijk gerechtigden – de vennootschap de handelingen heeft verricht waaruit de belastingschuld is voortgevloeid en waardoor het beboetbare feit is begaan, niet in de onmogelijkheid verkeren te delen in de gevolgen van die handelingen. Evenmin doet die ontbinding afbreuk aan de mogelijkheid van deze natuurlijke personen om tegen de beboeting in het geweer te komen. Slechts de wijze waarop zij hun onderlinge verhouding en hun gezamenlijk uitgeoefende ondernemersactiviteit juridisch hadden vormgegeven, verandert door de ontbinding. Dat rechtvaardigt echter niet hun het hen uiteindelijk treffende gevolg van een beboeting van de voormalige vennootschap te besparen.*

*Wat betreft het overlijden van een van de voormalige vennoten heeft te gelden dat dit een omstandigheid zou kunnen zijn waardoor de overgebleven vennoten zich niet meer adequaat kunnen verdedigen tegen de ten name van de vennootschap opgelegde verhoging. In dat geval brengt het in artikel 6, lid 2, EVRM bepaalde mee dat beboeting achterwege dient te blijven. In het onderhavige geval is echter niet aangevoerd dat door het overlijden van een van de voormalige vennoten voor de overgebleven vennoten de verdediging tegen de opgelegde verhoging is bemoeilijkt. Middel 1 faalt derhalve in zoverre.'*

Samenvattend zijn wij van mening dat de Hoge Raad in deze zaak in beginsel<sup>8</sup> de behandeling van een bestuurlijke boete gelijk laat lopen met de behandeling van de belastingheffing. Wij betwijfelen of dit in de gegeven omstandigheden wel een juiste behandeling is van een bestuurlijke boete.

## 2. Vierde tranche Awb en jurisprudentie van de strafkamer van de Hoge Raad

De vierde tranche Awb is voor een belangrijk deel gemodelleerd aan de hand van het vigerende Wetboek van Strafrecht (hierna: Sr) en Wetboek van Strafvordering (hierna: Sv). De jurisprudentie van de strafkamer van de Hoge Raad zal dan ook een grote invloed hebben op de interpretatie van de uit het strafrecht overgenomen systematiek en begrippen. Wij verwijzen hierbij bijvoorbeeld naar de begrippen medeplegen en feitelijk leidinggeven die een-op-een uit het strafrecht zijn overgenomen.<sup>9</sup>

De strafkamer van de Hoge Raad heeft recent een arrest<sup>10</sup> gewezen over de vraag wanneer aan een rechtspersoon die is ontbonden nog een straf kan worden opgelegd. Daarin heeft hij zijn eerdere jurisprudentie<sup>11</sup> bevestigd. De Hoge Raad overweegt voor zover hier van belang:

*'2.3.1. Voor de beantwoording van de vraag op welk tijdstip het recht tot strafvordering tegen een rechtspersoon of tegen een ingevolge het derde lid van art. 51 Sr voor de toepassing van de overige leden van art. 51 Sr met een rechtspersoon gelijkgestelde entiteit vervalt nadat aan hun bestaan een einde is gekomen, geldt het volgende. Indien op het tijdstip dat een vervolging wordt ingesteld, voor derden kenbaar is (bijvoorbeeld door publicatie in het Handelsregister) dat een rechtspersoon of een daarmee gelijkgestelde entiteit is ontbonden, moet het recht tot strafvordering tegen die rechtspersoon of die entiteit als vervallen worden beschouwd. Dat doet overigens niet af aan de bevoegdheid van het openbaar ministerie om ter zake van een door die rechtspersoon of daarmee gelijkgestelde entiteit begaan strafbaar feit een vervolging in te stellen tegen hen die tot dat feit opdracht hebben gegeven of feitelijke leiding hebben gegeven aan de verboden gedraging.*

*Is de vervolging evenwel ingesteld voordat jegens derden kenbaar was dat de rechtspersoon of de daarmee gelijkgestelde entiteit ontbonden is, dan is het recht tot strafvordering door de ontbinding niet komen te vervallen. Met het aan art. 2:6, eerste lid, BW<sup>12</sup> ten grondslag liggende beginsel strookt te aanvaarden dat in die situatie de zich in staat van liquidatie bevindende rechtspersoon of daarmee gelijkgestelde entiteit in zoverre ook strafrechtelijk blijft bestaan.'*

De volgende onderdelen van deze rechtsoverweging zijn naar onze mening van belang voor een nadere duiding van dit arrest voor toepassing op de bestuurlijke boete:

- ontbinding van een rechtspersoon;
- voor derden kenbaar dat de rechtspersoon is ontbonden;
- het tijdstip dat een vervolging wordt ingesteld.

In het navolgende zullen wij deze drie onderdelen bespreken, waarna wij het arrest van de strafkamer van de Hoge Raad toepassen op de bestuurlijke boete.

## 3. Ontbinding versus het einde van het bestaan van een rechtspersoon

### 3.1. Inleiding

De Hoge Raad sluit in zijn arrest van 16 november 2010<sup>13</sup> aan bij het criterium 'ontbinding van een rechtspersoon'. Opvallend is de conclusie van mr. Aben bij het desbetreffende arrest waarin wordt opgemerkt dat de ontbinding van een rechtspersoon niet automatisch betekent dat de rechtspersoon ophoudt te bestaan:

*'4.3.1 Verval van recht tot strafvordering hoeft niet samen te gaan met de ontbinding van een rechtspersoon of een vennootschap. Anders dan natuurlijke personen kunnen rechtspersonen en vennootschappen na ontbinding blijven voortbestaan en zo nodig zelfs herrijzen. Bij leven en fictie, dan ook na de dood. Deze notie geeft in rechte een zekere ruimte voor maatschappelijk gewenste resultaten. De ontbinding van de vennootschap onder firma heeft in het civiele recht tot gevolg dat de vennootschap moet worden vereffend. De lopende zaken van de ontbonden vennootschap moeten worden afgewikkeld zodat de boedel in een toestand wordt gebracht waarin deze zonder moeilijkheden kan worden verdeeld. Pas daarna eindigt het civiele bestaan van de ontbonden vennootschap.'*

### 3.2. De privaatrechtelijke rechtspersoon

De ontbinding van de privaatrechtelijke rechtspersoon is geregeld in art. 2:19 t/m 2:24 BW. Een rechtspersoon wordt ontbonden:

- a. door een besluit van de algemene vergadering;<sup>14</sup>
- b. bij het intreden van een gebeurtenis die volgens statuten de ontbinding tot gevolg heeft en die niet een besluit of een op ontbinding gerichte handeling is;
- c. na faillietverklaring door hetzij opheffing van het faillissement wegens de toestand van de boedel, hetzij door insolventie;<sup>15</sup>
- d. door het geheel ontbreken van leden indien de rechtspersoon een vereniging, een coöperatie of een onderlinge waarborgmaatschappij is;
- e. door een beschikking van de Kamer van Koophandel;<sup>16</sup>
- f. door de rechter in de gevallen die de wet bepaalt.

Art. 2:19, lid 4, BW bepaalt dat de rechtspersoon ophoudt te bestaan op het tijdstip van zijn ontbinding indien hij op dat moment geen baten meer heeft. Zijn er op het tijdstip van ontbinding echter nog baten, dan blijft de rechtspersoon na ontbinding voortbestaan voor zover dit tot vereffening van zijn vermogen nodig is.<sup>17</sup>

Het is in de gevallen a en e zoals hiervoor weergegeven de aandeelhouder van de rechtspersoon<sup>18</sup> (doorgaans in overleg met het bestuur van de rechtspersoon) respectievelijk de Kamer van Koophandel die bepaalt of de rechtspersoon wordt ontbonden. Het criterium dat de Hoge Raad aanlegt, lijkt daarmee ongelukkig nu er een arbitrair element

in zit. Met name de aandeelhouder/bestuurder kan er een (oneigenlijk) belang bij hebben om een ontbindingsbesluit te nemen. Als er desondanks toch baten zijn, dan volgt een vereffening en houdt de rechtspersoon pas op te bestaan op het moment waarop de vereffening eindigt.<sup>19</sup>

### 3.3. De maatschap, vennootschap onder firma en commanditaire vennootschap

In art. 51 Sr wordt met de rechtspersoon gelijkgeschakeld de vennootschap zonder rechtspersoonlijkheid, de maatschap, de rederij en het doelvermogen. In het kader van dit artikel beperken wij ons tot de vennootschap onder firma, de maatschap en de commanditaire vennootschap. Het systeem van beëindiging van de vennootschap onder firma, maatschap en commanditaire vennootschap wijkt af van de ontbinding van de privaatrechtelijke rechtspersoon als bedoeld in Boek 2 BW. De ontbindingsgronden volgen uit de wet of uit de overeenkomst. Met de ontbinding (die op verschillende wijzen kan intreden) komt aan de rechtsbetrekking het overeengekomen doel dat strekt tot het gezamenlijk behalen van onderling te behalen voordeel, te ontvallen. In beginsel zijn de in de wet genoemde gronden tot ontbinding van regeling recht.<sup>20</sup> Vanaf het moment van ontbinding strekt de rechtsverhouding nog slechts tot de vereffening (liquidatie) van de vennootschapsaangelegenheden. Na afwikkeling van de lopende zaken zal hierbij uiteindelijk moeten worden gekomen tot verdeling van het resterende vennootschapsvermogen onder de deelgenoten. Pas daarna is de vennootschap geëindigd. Anders gesteld, beëindigd is de vennootschappelijke rechtsbetrekking eerst dan wanneer alle facetten daarvan zijn afgewikkeld. De situatie voor de vennootschap onder firma, maatschap en commanditaire vennootschap is in hoofdlijnen gelijk aan de wijze waarop de privaatrechtelijke rechtspersoon ophoudt te bestaan. Het criterium 'de ontbinding van een rechtspersoon' lijkt ook voor de vennootschap onder firma, maatschap en commanditaire vennootschap te kunnen worden gehanteerd.

## 4. Voor derden kenbaar dat de rechtspersoon is ontbonden

### 4.1. Ontbinding

Door aan te sluiten bij het begrip ontbinding van de rechtspersoon en de vraag of dit kenbaar is aan derden wordt kennelijk (bewust of onbewust) niet gekozen voor het criterium 'het moment waarop de vennootschap is opgehouden te bestaan'. De kwaadwillende bestuurder van een vennootschap c.q. rechtspersoon kan middels een ontbindingsbesluit en een juiste inschrijving in het Handelsregister verdere vervolging van de rechtspersoon voorkomen, dit ongeacht of de vennootschap c.q. rechtspersoon is opgehouden te bestaan en of er al dan niet nog baten zijn.

### 4.2. Kenbaarheid bij derden

De Hoge Raad hanteert het criterium in zijn arrest van 16 november 2010 of het aan derden al dan niet kenbaar was dat de rechtspersoon of de daarmee gelijkgestelde entiteit ontbonden is. Wanneer wordt een dergelijk feit geacht kenbaar te zijn bij derden? Zoals eerder aangegeven, bepaalt art. 2:19, lid 3, BW dat aan de registers waar de rechtspersoon is ingeschreven van de ontbinding opgaaf moet worden gedaan. Art. 2:6 BW bepaalt dat op de ontbinding van de rechtspersoon voordat de openbaarmaking is geschied, geen beroep kan worden gedaan tegen een wederpartij en derden die daarvan onkundig waren. In het arrest van de Hoge Raad van 24 september 2002<sup>21</sup> werd bepaald:

*'In de onderhavige zaak is de verdachte een voor de toepassing van art. 51 Sr met een rechtspersoon gelijkgestelde entiteit te weten een maatschap.<sup>22</sup> Naar uit de overwegingen van het Hof moet worden afgeleid heeft ten aanzien van verdachte's onderneming geen inschrijving in het handelsregister plaatsgevonden. De raadpleging van dat register zal derhalve geen uitsluitel geven of de maatschap al dan niet ontbonden is. Evenmin heeft het Hof vastgesteld dat de ontbinding aan de Officier van Justitie voor het instellen van de strafvervolging is bekend gemaakt. Onder die omstandigheden was de officier van justitie slechts gehouden tot een nader onderzoek van de vraag of de maatschap ontbonden was, indien uit de stukken ten tijde van het instellen van de strafvervolging het rechtstreeks en ernstige vermoeden rijst dat de maatschap voor het begin van de vervolging was ontbonden.'*

Hieruit dient de conclusie te worden getrokken dat in beginsel het Handelsregister leidend is, maar in geval van twijfel zal het Openbaar Ministerie in bepaalde gevallen nader onderzoek moeten doen.

### 5. 'Het tijdstip dat een vervolging wordt ingesteld' in het kader van een bestuurlijke boete

Corstens definieert een 'vervolging' als het door het Openbaar Ministerie betrekken van de strafrechter in een strafzaak.<sup>23</sup> Corstens tekent aan dat dit begrip is uitgebreid door de onlangs ingevoerde strafbeschikking. In art. 167, lid 1, Sv en art. 242, lid 1, Sv wordt als vervolging tevens aangemerkt het uitvaardigen van een strafbeschikking.<sup>24</sup> Het tijdstip dat een vervolging wordt ingesteld, is dus het tijdstip dat het Openbaar Ministerie de strafrechter bij de zaak heeft betrokken of dat het Openbaar Ministerie een strafbeschikking heeft uitgevaardigd. Hoe moeten wij nu dit tijdstip plaatsen in het bestuursrecht in verband met het opleggen van een bestuurlijke boete? Wij zijn van mening dat het tijdstip van vervolging ook in het bestuursrecht kan worden gezocht. Een strafbeschikking en het verweer daartegen lijken zeer veel op een bestuurlijke boete en het verweer daartegen.<sup>25</sup> Wij zijn derhalve van mening dat dit tijdstip op zijn vroegst het moment is waarop het bestuursorgaan de belanghebbende op grond van art. 5:53, lid 3, Awb in de gelegenheid stelt zijn zienswijze ten aanzien van het voornemen om een boete

op te leggen, naar voren kan brengen (de betwisting), maar uiterlijk het tijdstip waarop de bestuurlijke boete wordt opgelegd door middel van het kenbaar maken van een besluit.

## 6. Toepassing van het arrest van de strafkamer van de Hoge Raad op een bestuurlijke boete

### 6.1. Ten aanzien van de rechtspersoon

Naar onze mening leidt een transponering van het strafrechtelijke systeem naar het administratiefrechtelijke boetesysteem tot het volgende. Op het moment dat de inspecteur het voornemen kenbaar maakt om een bestuurlijke boete op te leggen, dient getoetst te worden of de desbetreffende rechtspersoon ontbonden is en of dat voor derden kenbaar is. Het Handelsregister moet hier uitsluitsel bieden. Bij twijfel dient de inspecteur nader onderzoek te doen.<sup>26</sup> Indien deze omstandigheden blijken, dan kan aan de rechtspersoon geen boete meer worden opgelegd. Dat is de consequentie van de jurisprudentie van de strafkamer van de Hoge Raad. Wij zien geen goede gronden dat dit voor de bestuurlijke boete anders zou moeten zijn.<sup>27</sup>

### 6.2. Ten aanzien van opdrachtgever en feitelijk leidinggever

De Hoge Raad heeft in hetzelfde arrest overwogen dat het niet kunnen vervolgen van de rechtspersoon die voor derden kenbaar is ontbonden, er niet aan in de weg staat dat de (voormalig) feitelijk leidinggever of opdrachtgever wel vervolgd zou kunnen worden. Alleen het daderschap van de rechtspersoon is voorwaarde voor de strafbaarheid van opdracht- of feitelijk leidinggevers; de rechtspersoon behoeft niet vervolgbaar te zijn.<sup>28</sup> Deze overweging die ziet op art. 51 Sr is ook van belang voor de bestuurlijke boete, omdat met ingang van 1 juli 2009 door middel van art. 51, lid 3, Awb deze bepaling ook van toepassing is op de bestuurlijke boete. Voor feitelijke handelingen die hebben plaatsgevonden op 1 juli 2009 of later kan de inspecteur in geval van een rechtspersoon die voor derden kenbaar is ontbonden, een bestuurlijke boete opleggen aan de voormalige opdrachtgevers of feitelijk leidinggevers, mits natuurlijk voldaan is aan alle daarbij behorende voorwaarden. Het lijkt erop dat bij een analoge toepassing van het arrest van de strafkamer van de Hoge Raad van 16 november 2010 voor feiten die hebben plaatsgevonden vóór 1 juli 2009 in geval van een rechtspersoon die voor derden kenbaar is ontbonden, de inspecteur met lege handen achterblijft, omdat art. 51 Sr toen nog niet gold voor de bestuurlijke boete.<sup>29</sup>

## 7. Conclusie

Wij zijn van mening dat het arrest van de strafkamer van de Hoge Raad van 10 november 2010 prima toepasbaar is op de bestuurlijke boete. Dit heeft tot gevolg dat aan een rechtspersoon die voor derden kenbaar is ontbonden geen bestuurlijke boete meer kan worden opgelegd. Vanaf 1 juli 2009 kan de inspecteur aan een voormalige feitelijk leiding-

gever of opdrachtgever van een verdwenen rechtspersoon een bestuurlijke boete opleggen, mits uiteraard aan de wettelijke voorwaarden voldaan.

\* Mr.dr.s. Lemmens is advocaat en mr. Rosier is advocaat-belastingkundige. Beiden zijn werkzaam bij Thuis & partners advocaten te Heerlen en Maastricht (www.thuispartners.nl).

- 1 In dit artikel begrijpen wij onder een rechtspersoon ook 'de vennootschap zonder rechtspersoonlijkheid, de maatschap, de rederij en het doelvermogen', zoals is opgesomd in art. 51, lid 3, Wetboek van Strafrecht (hierna: Sr), tenzij anders wordt aangegeven.
- 2 HR 19 september 2003, BNB 2003/370.
- 3 Een aanslag is immers een besluit in de zin van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb). Op grond van art. 3:40 Awb treedt een besluit niet in werking voordat het is bekendgemaakt. Zie verder ook art. 3:41 e.v. Awb.
- 4 Zie HR 19 september 2003, BNB 2003/370 en het commentaar op dit arrest in het artikel van J.H.A. Verweij en J.T.E. Knijnenburg, 'Het opleggen en invorderen van belastingaanslagen opgelegd aan niet meer bestaande rechtspersonen', WFR 2004/473. Zie echter ook een recente nuancering in HR 18 december 2009, BNB 2010/72 en HR 18 december 2009, BNB 2010/72. De Rechtbank Haarlem heeft in haar uitspraak van 10 januari 2011, LJN BP1407, daarop wéér een interessante nuancering aangebracht.
- 5 Zie bijvoorbeeld art. 36 van de Invorderingswet 1990 (hierna: IW 1990). Let wel: art. 32, lid 2, IW 1990 is op een aansprakelijkstelling voor een bestuurlijke boete van toepassing. Bovendien mag het 'doorlekeffect' niet worden nerschiet: vermogen van de vennootschap dat wordt aangewend voor het betalen van boeten kan niet voor belastingbetalingen worden aangewend. Derden (denk bijvoorbeeld aan inleners en aannemers) kunnen daardoor voor grotere bedragen aansprakelijk worden gesteld. Van belang is nog om op te merken dat de hoogte van de boete waarvoor aansprakelijk gesteld kan worden onder andere afhankelijk is van de financiële omstandigheden van de rechtspersoon en de aansprakelijk gestelde.
- 6 Zie art. 5:42 Awb.
- 7 HR 12 augustus 2005, BNB 2006/110.
- 8 Tenzij de overige vennoten zich niet meer adequaat kunnen verdedigen, omdat (in dit geval) één vennoot is overleden.
- 9 Art. 47 en 51 Sr. Zie art. 5:1 Awb, waarin een expliciete verwijzing naar art. 51 Sr is opgenomen.
- 10 HR 16 november 2010, LJN BM 3630.
- 11 HR 8 maart 1994, LJN ZC9660, NJ 1994/408 en HR 2 oktober 2007, LJN BA5825, NJ 2008/550.
- 12 Art. 2:6, lid 1, BW luidt: 'Een door de wet toegelaten beroep op statutaire onbevoegdheid van het bestuur of van een bestuurder tot vertegenwoordiging van de rechtspersoon bij een rechtshandeling kan tegen een wederpartij die daarvan onkundig was, niet worden gedaan, indien de beperking of uitsluiting van de bevoegdheid niet ten tijde van het verrichten van die rechtshandeling op de door de wet voorgeschreven wijzen was openbaar gemaakt. Hetzelfde geldt voor een beroep op een beperking van de vertegenwoordigingsbevoegdheid van anderen dan bestuurders, aan wie die bevoegdheid bij de statuten is toegekend.'
- 13 HR 16 november 2010, LJN BM3630.
- 14 Of indien de rechtspersoon een stichting is, door een besluit van het bestuur, tenzij in de statuten anders is voorzien.
- 15 Zie art. 16 en 173 Faillissementswet.
- 16 Zie art. 2:19a BW.
- 17 Zie art. 2:19, lid 5, BW; in stukken en aankondigingen die van een dergelijke ontbonden rechtspersoon uitgaan, moet aan zijn naam worden toegevoegd: 'in liquidatie'.
- 18 En bij de stichting het stichtingsbestuur.
- 19 Zie art. 2:19, lid 6, BW; de vereffening geschiedt door een vereffenaar als bedoeld in art. 2:23 e.v. BW of door een faillissementscurator.
- 20 A.L. Mohr, *Van maatschap, vennootschap onder firma en commanditaire vennootschap*, 5<sup>e</sup> druk, j. Gouda Quint, Deventer, 1998, p. 257.
- 21 HR 24 september 2002, NJ 2004/186, r.o. 3.11.
- 22 Op 1 juli 2008 is de nieuwe Handelsregisterwet 2007 in werking getreden. Alle ondernemingen en rechtspersonen in Nederland (waaronder de maatschap) zijn sindsdien wettelijk verplicht om zich in te schrijven in het Handelsregister.
- 23 G.J.M. Corstens, *Het Nederlandse strafprocesrecht*, zesde druk, Kluwer, Deventer, 2008, p. 117.
- 24 Zie over strafbeschikking in het fiscale strafrecht: M.H.W.N. Lammers, 'De fiscale strafbeschikking', *Civiel en fiscaal tijdschrift Vermogen*, juni 2010. De strafbeschikking is voor het belastingrecht nog niet ingevoerd. Vermoedelijke invoeringsdatum is 1 juli 2011.
- 25 Wij realiseren ons dat er door juridische fijnproevers een groot aantal verschillen is aan te wijzen, maar de overeenkomsten overheersen naar onze mening. Wij verwijzen ter ondersteuning van ons standpunt naar het punitieve karakter en de structuur van de rechtsbescherming bij beide regelingen.
- 26 Aan wie kan een bestuurlijke boete worden opgelegd?, *Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap*, nr. 233, p. 103. Wij zijn het niet eens met het aldaar ingenomen gouvernementele standpunt dat de rechtspersoon maar moet stellen en bewijzen dat hij is verdwenen. De inspecteur behoort ook ten aanzien van de mogelijkheid om een boete op te leggen (mede op grond van art. 6 EVRM) de volledige stel- en bewijslast te dragen.

- 27 *Aan wie kan een bestuurlijke boete worden opgelegd?*, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 233, p. 107 pleit voor een afwijking van deze regeling voor het fiscale boeterecht. De motivering daarvan overtuigt echter niet. Uitgangspunt dient naar onze mening de strafrechtelijke systematiek te zijn, waarbij centraal staat dat de feitelijke daders kunnen worden beboet. Zie hierna in par. 6.2.
- 28 *Aan wie kan een bestuurlijke boete worden opgelegd?*, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 233, p. 101.
- 29 *Aan wie kan een bestuurlijke boete worden opgelegd?*, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 233, hoofdstuk 7. Daarin wordt vanwege dit mogelijke hiaat in de beboeting getracht met behulp van een extensieve en analoge interpretatie van het arrest van de Hoge Raad *BNB 2006/110* (zie par. 1) beboeting van de verdwenen rechtspersoon bepleit. Wij zijn het met deze aanpak oneens. Zeker als het opzettelijke leedtoevoeging betreft, zoals het opleggen van een bestuurlijke boete, staan wij een strikte wettoepassing voor.