
Over dit document:

Informatiesoort: Tijdschriftartikel

Bron: Fipb

Titel: Fipb 2008/0805 Van de spreekplicht verlicht

Documentnummer: Fipb 2008/0805

Fipb 2008/0805 Van de spreekplicht verlicht

Fipb 2008/0805 d.d. 29-04-2008

De dag des oordeels nadert. Naar alle waarschijnlijkheid zal op 1 juli aanstaande de vierde tranche van de Algemene wet bestuursrecht in werking treden. Dit gedeelte van de aanbouwwet heeft als gevolg dat niet langer alleen de belastingplichtige of de inhoudingsplichtige een boete kan worden opgelegd door de inspecteur. Met de inwerkingtreding van de vierde tranche kan de adviseur onder omstandigheden aangemerkt worden als medepleger en op grond van art. 5.0.1. Awb bestempeld worden als boeteling. Als de inspecteur van oordeel is dat een accountant of belastingadviseur in samenspraak met zijn cliënt 'een scheve schaats heeft gereden' kan aan hem een boete worden opgelegd die even hoog is als het bedrag aan belastingen dat door zijn cliënt te weinig werd betaald.

mr. dr. G.J.M.E. de Bont, verbonden aan de Universiteit van Tilburg en Hertoghs advocaten-belastingkundigen M.E. Oenema, student aan de Erasmus Universiteit Rotterdam

Deze uitbreiding van de categorieën van boetelingen zal naar onze mening verregaande consequenties hebben. In deze bijdrage willen wij allereerst nader aandacht besteden aan de onderzoeksbevoegdheden van de inspecteur. Meer concreet stellen wij de vraag centraal of en in hoeverre de adviseur die een boete boven het hoofd hangt, verplicht is tot het beantwoorden van vragen van de inspecteur. Vervolgens wordt ingegaan op de gevolgen van de vierde tranche voor de relatie tussen de adviseur en zijn cliënt.

Non-existente spreekplicht?

De Commissie 'Aan wie kan een bestuurlijke boete worden opgelegd' heeft een gelijknamig rapport gepubliceerd, waarin naar ons idee een opmerkelijk standpunt is ingenomen. De betreffende passage is te vinden op pagina 84 (pagina 91 van de internetversie) van het rapport van de Commissie en luidt:

"In de eerste plaats is het de vraag of de inspecteur louter voor het opleggen van een boete gebruik kan maken van de controlebevoegdheden van Hoofdstuk VIII, afdeling 2 van de AWR. Bij de medepleger en feitelijk leidinggever bestaat immers geen heffingsbelang en er heeft tegenover hen ook geen heffingsbelang bestaan. De inspecteur heeft ten aanzien van hen louter informatie nodig om te kunnen straffen. Nu de overschreden norm wel in het fiscale recht is omschreven, menen wij dat ook de inlichtingenverplichtingen uit het fiscale recht voor de (vermoedelijke) medepleger en feitelijk leidinggever gelden. Zij zijn dus gehouden informatie aan de inspecteur te verstrekken, voor zover dit uit de artt. 47 e.v. AWR voortvloeit en niet in strijd komt met bijzondere bepalingen in het EVRM, de Awb of de beginselen van behoorlijk bestuur."

Naar aanleiding van deze tekst veroorloven wij ons (negen) kanttekeningen, welke hierna achtereenvolgens aan de orde zullen komen.

1. In art. 47 AWR staat expliciet 'belastingheffing'. De vraag is dan vervolgens, wat hieronder moet worden verstaan; valt de boete hieronder? In art. 1, eerste lid, AWR wordt belastingheffing als zodanig uitgelegd als de heffing van Rijksbelastingen, welk begrip in het tweede lid van hetzelfde artikel wordt omschreven. De bestuurlijke boete wordt expliciet onderscheiden van het begrip belastingheffing.

2. In art. 47 AWR staat expliciet 'te zijnen aanzien'. Dit houdt in, dat de inlichtingenverplichting betrekking heeft op de 'situatie' van de belastingplichtige. Aangezien de belastingheffing van de medeplegende adviseur niet in het geding is en de vragen daarop deswege geen betrekking kunnen hebben, wordt evenmin voldaan aan het vereiste van 'te zijnen aanzien'.

Op basis hiervan concluderen wij dat de informatieverplichting van art. 47 AWR op basis van de grammaticale interpretatie niet ziet op de bestuurlijke boete voor een belastingadviseur.

3. Voor de uitleg van de reikwijdte van art. 47 AWR zijn ook de waarborgen in het EVRM van belang, waaronder naar het oordeel van de Hoge Raad in het recente KBL-arrest van 21 maart 2008 dient te worden verstaan: "Daartoe behoort de eerbiediging van het recht van de beschuldigde om te zwijgen en van diens recht om zichzelf niet te behoeven incrimineren." Dit recht van een (potentiële) boeteling botst (nagenoeg immer) met de spreekplicht van de belastingplichtige. Naar het oordeel van de Hoge Raad dient de belastingplichtige boeteling (zogeheten gemengde) vragen van de inspecteur die zowel betrekking hebben op de heffing als op de boete te beantwoorden. Geen zwijgrecht derhalve. Voor de medeplegende adviseur geldt echter dat van 'gemengde vragen' geen sprake kan zijn. Het is immers niet zijn aangifte die ter discussie staat, maar die van zijn cliënt. Vragen aan de adviseur hebben derhalve per definitie betrekking op de (al dan niet) aan hem op te leggen boete. De eerbiediging van het recht in het EVRM van de beschuldigde om te zwijgen kan dientengevolge niet in conflict komen met een spreekplicht ingevolge art. 47 AWR.

4. Uit het systeem der wet vloeit voort dat de uitbreidingen op art. 47 AWR na dit artikel staan vermeld. In art. 53 is weliswaar een informatieverplichting ten behoeve van derden opgenomen, maar ook dit ziet op 'belastingheffing' en derhalve niet op de bestuurlijke boete. Hetzelfde geldt voor de 'opgerekte' informatieverplichting in art. 47a en 48 AWR. Uit deze wettelijke bepalingen kan worden opgemaakt dat de wetgever eraan te pas dient te komen om de verplichting in art. 47 AWR een ruimere strekking te geven. Ook hieruit leiden wij af dat de rechter in dit kader geen ruimte wordt geboden om de informatieverplichting van toepassing te laten zijn op een ander dan de belastingplichtige, laat staan de beboetbare adviseur.

5. In het verlengde van het voorgaande argument is gebleken dat de jurisprudentie van de Hoge Raad tendert naar het inperken van de extreem ruime informatieverplichting van art. 47 AWR. Dit blijkt onder andere uit het arrest van 12 september 2003, waarin het niet voldoen aan deze verplichting met betrekking tot de inkomstenbelasting niet gestraft kon worden met omkering van de bewijslast voor wat betreft de omzetbelasting. Daarnaast kan in dit verband nog worden gewezen op de arresten van Hoge Raad BNB 2006/204 en 205. In deze arresten heeft de Hoge Raad beslist dat art. 47 AWR niet kan worden toegepast bij een aftrekpost waarvoor de bewijslast reeds bij de belastingplichtige ligt.

6. Op 22 juni 2007 heeft de Hoge Raad een cruciaal arrest gewezen. Hij oordeelt in r.o. 3.3 namelijk: '[...] De in geding zijnde brieven laten geen andere conclusie toe dan dat de bedoelde vragen door de inspecteur werden gesteld met het oog op de behandeling van de ingediende bezwaarschriften, derhalve met het oog op de beoordeling of de door belanghebbende tegen de boetebeschikking ingediende bezwaren konden leiden tot het herroepen van die beschikkingen. Daarmee was, nu de inspecteur niet in andere zin deed blijken - art. 47 geldt hier niet [cursivering De Bont/Oenema] -, het vrijwillige karakter van de beantwoording van de vragen gegeven en mocht de inspecteur de antwoorden bij de beslissing op de bezwaren be-trekken.' Naar onze mening dient hieruit te worden afgeleid dat de informatieverplichting van art. 47 AWR niet van toepassing is op zuivere boeteprocedures. Aangezien de procedure tegen de beboetbare adviseur geen enkel heffingsbelang kent, en dus als zuivere boeteprocedure kan worden gekwalificeerd, is van een spreekplicht op grond van art. 47 AWR geen sprake. Het is de wetgever die art. 47 AWR oprekt voor concrete situaties en de Hoge Raad die de buitensporige ruime bevoegdheid van dit artikel tot normale proporties terugbrengt. Dat een spreekplicht voor de beboetbare adviseur in art. 47 AWR kan worden ingelezen is niet in overeenstemming met de bestaande wetgeving en jurisprudentie.

7. De argumentatie van de Commissie voor de extensieve werking van art. 47 AWR achten wij onhoudbaar. Het enkele feit dat de overtreden norm in het fiscale recht is omschreven, vormt naar ons idee geen enkele rechtvaardiging voor het creëren van een spreekplicht. Een parallel kan worden getrokken met het commune strafrecht, waarin verschillende gebods- en

verbodsbepalingen zijn opgenomen zonder dat deze hebben geleid tot een spreekplicht voor de verdachte van die normschendingen.

8. De drang naar de spreekplicht is ook geenszins gelegitimeerd. Het is vaste jurisprudentie van de Hoge Raad dat het bewijs in fiscale boetezaken geleverd kan worden door middel van vermoedens (zie het arrest van 17 april 1991, later bevestigd op 1 december 2006). De Hoge Raad heeft op 25 oktober 2002 ter zake van die vermoedens geoordeeld, dat van de belastingplichtige mag worden verwacht dat hij een dergelijk vermoeden ontzenuwd. Laat hij dat na, dan kan de rechter besluiten het niet-ontzenuwde vermoeden tot het bewijs toe te laten. Zonder een daadwerkelijke spreekplicht aan te nemen, kan de beboete belastingadviseur dan toch in een lastig parket komen indien hij weigert enige toelichting te verschaffen.

9. Het dilateren van art. 47 AWR is ons inziens evenmin noodzakelijk, gelet op het volgende. In afdeling 5.2 Awb zijn bepalingen omtrent toezicht opgenomen. Op grond van art. 5:17 Awb kan een toezichthouder informatie vorderen; deze bepaling is soortgelijk aan art. 47 AWR, met dien verstande dat deze betrekking heeft op alle burgers en niet slechts op belastingplichtigen. In art. 1, vierde lid, AWR wordt deze afdeling evenwel buiten toepassing verklaard voor de belastingheffing. Zoals hiervoor reeds opgemerkt, kan onder 'belastingheffing' niet worden verstaan het opleggen van een bestuurlijke boete. Dit leidt ons tot de conclusie dat de uitzondering in het vierde lid van art. 1 AWR niet van toepassing is op bestuurlijke beboeting. Nu de *lex specialis* (art. 47 AWR) niet geldt, de uitzondering in art. 1, lid 4, AWR evenmin werkt, dient naar ons oordeel te worden teruggegrepen op de *lex generalis* van de Awb.

Voorstaande leidt tot de conclusie dat er ook geen noodzaak bestaat art. 47 AWR van toepassing te verklaren op vragen van de inspecteur aan de adviseur als potentiële boeteling.

Praktijk

Zoals hiervoor reeds opgemerkt, menen wij dat de invoering van de vierde tranche voor de praktijk tot ingrijpende consequenties zal leiden. In dat kader kan een onderscheid worden gemaakt tussen de positie van de belastingplichtige/cliënt enerzijds en de adviseur anderzijds.

Positie van de belastingplichtige/cliënt

Na de invoering van de vierde tranche zal het voor de inspecteur derhalve mogelijk zijn zowel de belastingplichtige als zijn adviseur (danwel zijn kantoor) te beboeten. Als gevolg van het arrest van 23 september 2005 kan de belastingplichtige een beroep doen op het fair play-beginsel indien de vragen betrekking hebben op adviezen en correspondentie van zijn adviseur. Daarmee wordt de inspecteur geconfronteerd met een dilemma: op welke wijze kan hij de bewijzen in handen krijgen waarmee de mate van verwijt van de belastingplichtige in samenspel met zijn adviseur komt vast te staan. Het kan niet worden uitgesloten dat een belastingplichtige, na enige aanmoedigingen van de inspecteur met als vooruitzicht een aanzienlijke matiging van zijn boete, besluit de stukken en correspondentie inzake de verstrekte adviezen toch ter beschikking te stellen. Daarmee realiseert de inspecteur toch nog de gewilde inzage en kan de adviseur daarmee in zijn procedure worden geconfronteerd.

Positie van de belastingadviseur

Hiervoor is door ons betoogd dat van een spreekplicht van de adviseur geen sprake is. Interessant is de vraag of het de adviseur vrijstaat vrijwillig informatie af te staan aan de inspecteur, teneinde hem bijvoorbeeld te overtuigen van het feit dat niet hij, maar zijn cliënt schuld heeft aan de onjuiste aangiften. Uit de aard van de overeenkomst van de cliënt met zijn belastingadviseur en de algemene voorwaarden die (doorgaans) worden overeengekomen, vloeit voort dat een adviseur slechts bij de behartiging van de belangen van zijn cliënt informatie aan derden kenbaar mag maken. Daarnaast geldt de contractuele geheimhoudingsverplichting niet als er een ontheffing is van de cliënt of er sprake is van een wettelijke spreekplicht. Geconcludeerd kan worden dat de belastingadviseur die van medeplegen wordt beschuldigd, zich in een bijzonder lastige (bewijs)positie bevindt als zijn cliënt geen ontheffing verleent van de geheimhoudingsverplichting. Een oplossing lijkt slechts te kunnen worden gevonden door de boete in samenspraak met de cliënt te weerleggen, zonder dat het verwijt kan ontstaan dat de positie van de cliënt werd verslechterd vanwege tegenstrijdige belangen van de adviseur.

'Conflict of interest'

Tot dusverre is de problematiek van 'tegenstrijdige belangen' in de belastingadvieswereld niet diepgaand besproken en onderzocht. De vierde tranche zal ertoe kunnen leiden dat de belastingadviseur in zijn optreden ten opzichte van de inspecteur met betrekking tot dezelfde

problematiek in verschillende hoedanigheden zal optreden, te weten (1) als vertegenwoordiger van zijn cliënt en (2) als (potentiële) boeteling. Het zal duidelijk zijn dat deze hoedanigheden tegenstrijdige belangen behelzen. Denkbaar is de situatie waarin een belastingadviseur bereid is niet tot het uiterste te gaan voor zijn cliënt, indien hij daardoor een boete voor zichzelf (of zijn kantoor) kan voorkomen of mitigeren. Een belastingadviseur die met een dergelijk 'conflict of interest' wordt geconfronteerd, dient de cliënt daarvan op de hoogte te stellen, teneinde hem in de gelegenheid te stellen tot (beraad omtrent) het aanzoeken van een andere adviseur.

Behartiging gezamenlijke belangen

Dat de belastingplichtige/cliënt en zijn adviseur een gezamenlijk belang hebben om samen te werken, blijkt naar onze overtuiging uit het volgende. Van medeplegen is slechts sprake indien de inspecteur een bewuste samenwerking en gezamenlijke uitvoering aannemelijk maakt. Daarenboven dient hij te bewijzen dat zowel de belastingplichtige/cliënt als zijn adviseur het opzet of de grove schuld hebben gehad op de onjuiste aangifte. Opmerkelijk is dat als de belastingplichtige als gevolg van de onbewijsbaarheid van het verwijt niet kan worden beboet, ook de ander (de belastingadviseur) 'meelift' waardoor ook zijn boete komt te vervallen (Dit valt af te leiden uit het arrest van 6 december 2005). In dat kader is dan weer van belang dat als gevolg van het arrest van de Hoge Raad van 1 december 2006 het opzet of de grove schuld van de belastingadviseur niet langer aan de belastingplichtige kan worden toegerekend. De inspecteur zal het opzet of de grove schuld van de belastingplichtige zelf derhalve aannemelijk te moeten maken. Zonder informatie van de adviseur of de belastingplichtige is de bewijspositie van de inspecteur dus niet benijdenswaardig.

Daarmee ontstaat dan wel voor de belastingplichtige een 'prisoner's dilemma': indien hij vrijwillig informatie verschaft, zal dat waarschijnlijk tot een aanzienlijke reductie op zijn boete betekenen. Indien de belastingplichtige echter geen gegevens verstrekt, zou dat er toe kunnen leiden dat de inspecteur het bewijs voor opzet of grove schuld bij van belastingplichtige niet kan leveren. Alsdan is van medeplegen geen sprake en kan eo ipso in het geheel geen boete worden opgelegd; niet aan de belastingplichtige en niet aan zijn adviseur.