

NTFR 2011/2160 De APV-inkeergoedkeuring: valstrik voor de belastingadviseur?

Belastingjaar/tijdvak	
Wetsartikelen	AWR-art. 47 AWR-art. 53 AWR-art. 67n AWR-art. 69
Auteur	prof.mr. G.J.M.E. de Bont

Op 10 augustus 2011 heeft de staatssecretaris een besluit genomen over de invulling van de inkeerregeling in relatie tot structuren met afgezonderd particulier vermogen (hierna: APV).[1] Het is niet geheel duidelijk wat hij daarmee heeft beoogd en – nog belangrijker – of daarmee geen valse verwachtingen worden gewekt.

Het besluit, dat kan worden aangemerkt als een beleidsregel waaraan vertrouwen kan worden ontleend, heeft een ambivalent karakter. Enerzijds wordt onderstreept dat 'belastingontgaansconstructies' door de Belastingdienst met kracht zullen worden bestreden. De Coördinatiegroep Constructiebestrijding, projectgroep APV, zal zich daarmee bezighouden en daarbij gebruik kunnen maken van de (nieuwe) mogelijkheden van de internationale gegevensuitwisseling. OnheilsPELLend wordt gestipuleerd dat niet alleen het jaar van de ontmanteling onder de loep zal worden genomen, maar dat tevens aandacht wordt geschonken aan oude jaren waarover nog (navorderings)aanslagen en boetes kunnen worden opgelegd. Vanuit een formeelrechtelijke invalshoek wordt het nog interessanter als de staatssecretaris het volgende schrijft: 'Kritisch wordt gezien of de belastingplichtige en zijn adviseur aan hun wettelijke informatieverplichtingen voldoen. Als dat niet het geval is, worden er waar mogelijk gevolgen aan verbonden.' Nadrukkelijk wordt in deze beleidsregel ook de positie van de adviseur aan de orde gesteld. In het oog springt dat wordt gesproken over 'hun' informatieverplichtingen, waardoor de vraag rijst op basis waarvan de belastingadviseur een informatieverplichting zou hebben. De staatssecretaris kan daarmee niet de informatieverplichting in art. 47 AWR hebben bedoeld aangezien het in die bepaling gaat om de 'eigen' belastingplicht. De vragen over een APV betreffen niet de eigen belastingplicht van de adviseur, maar hooguit die van zijn cliënt. De vragenbrieven aan een gemachtigde van een belastingplichtige worden mijns inziens evenmin gebaseerd op art. 53 AWR. De belastingadviseur wordt immers niet aangeschreven als een derde, maar als verlengstuk van de belastingplichtige. Een belastingadviseur antwoordt de vragenbrieven van de inspecteur 'namens' de belastingplichtige en is in zoverre geen derde, maar een intermediair die zorgt dat de belastingplichtige zijn wettelijke informatieverplichting naleeft. Als er al een eigen informatieplicht bestaat voor de adviseur, zal deze aanzienlijk worden ingeperkt door de werking van het fair-playbeginsel. Mijn conclusie is dat de staatssecretaris hier hint op strafrechtelijke aansprakelijkheid. Een vergrijpboete voor het onjuist informeren van de inspecteur bestaat immers niet. Als de adviseur weet en welbewust meewerkt aan een onjuiste beantwoording van vragenbrieven van de Coördinatiegroep Constructiebestrijding is hij een medepleger of medeplichtige aan de schending van de informatieplicht in art. 47 AWR door zijn cliënt. De staatssecretaris heeft in antwoorden aan de Tweede Kamer bij het bespreken van de Fiscale agenda aangegeven dat een medeplichtige die fiscale fraude faciliteert door middel van een fiscale strafbeschikking kan worden aangepakt.[2]

Na de onheilstijdung, het zuur, komt dan het spreekwoordelijke zoet. Ook daarbij komt nadrukkelijk de adviseur in beeld. De staatssecretaris schrijft: 'Ik wil belastingplichtigen en hun adviseurs de mogelijkheid bieden (ontmantelde) trust- en stichtingenstructuren (collectief) te melden.' Met name het tussen haakjes geplaatste woord 'collectief' is fascinerend. Een belastingplichtige zal doorgaans niet in de gelegenheid zijn meerdere APV's te melden (hij heeft ze eenvoudigweg niet), waardoor het nagestreefde collectieve karakter van de verlangde transparantie een duidelijke oproep aan de adviseur lijkt te zijn. Heeft hij in het verleden meerdere van dergelijke 'ingewikkelde structuren opgezet met onduidelijke buitenlandse rechtsfiguren om zogenoemd zwevend vermogen te creëren' dan lijkt met dit besluit beoogd te worden hem van zijn dwalingen te laten terugkeren. Dat collectief melden bij de inspecteur zal de adviseur slechts kunnen doen met uitdrukkelijke instemming van zijn cliënt. Het collectief toezenden van informatie over alle structuren met zwevend vermogen zal zonder de goedkeuring van de belastingplichtigen onmiskenbaar een schending zijn van de geheimhoudingsverplichting die de adviseur jegens zijn cliënt dient na te leven.

Dat de staatssecretaris toch wel lijkt te menen dat de adviseur zelfstandig, dus zonder ruggespraak en instemming van de belastingplichtige kan optreden, blijkt uit het gebruik van het woord 'of' onder het kopje 'goedkeuring' en het meervoud van structuren (met mijn cursivering): 'Voor zover nodig keur ik goed dat de Belastingdienst ten aanzien van een belastingplichtige of zijn adviseur die zijn hiervoor bedoelde (ontmantelde) structuren meldt voor 1 december 2011 ervan uit gaat dat de melding plaatsvindt voordat de belastingplichtige weet of redelijkerwijze moet vermoeden dat de inspecteur met de onjuistheid of onvolledigheid bekend is of bekend zal worden.' Voor de duidelijkheid zij benadrukt dat de goedkeuring niet werkt als de Belastingdienst voorafgaand aan de melding al contact heeft genomen. Daarmee is de goedkeuring mijns inziens praktisch een wassen neus. Zonder concrete actie van de zijde van de fiscus jegens de belastingplichtige zal laatstgenoemde immers hoogst zelden redelijkerwijs moeten vermoeden dat de inspecteurs met de onjuistheid van de aangifte bekend waren of bekend zouden worden.[3] De goedkeuring behelst dientengevolge niet veel meer dan de lijn in de jurisprudentie.

De goedkeuring schept echter veel verwarring naar de belastingadviseur toe. De goedkeuring ziet concreet op de vraag wanneer een inkeer nog vrijwillig is, maar suggereert tenminste dat ook een belastingadviseur een beroep toekomt op die faciliteit. En dat is in zijn

algemeenheid geenszins het geval. Het is vaste jurisprudentie van de Strafkamer van de Hoge Raad[4] dat alleen de belastingplichtige of de inhoudingsplichtige kan inkeren. De Hoge Raad overweegt doorgaans: 'Dat heeft tot gevolg dat degene die medeplichtig is aan de aan de schuldige verweten gedraging niet van de inkeer van schuldige kan profiteren.' Daarop maakt de Hoge Raad echter een uitzondering: 'Bijzondere omstandigheden, waarbij te denken is aan een inkeer die is bevorderd door de medeplichtige of door degene die aan de medeplichtigheid feitelijke leiding heeft gegeven, kunnen tot een ander oordeel leiden.' Naar mijn overtuiging leidt het vorenstaande tot de (logische) conclusie dat een adviseur slechts kan profiteren van een inkeer van de schuldige als de cliënt daadwerkelijk inkeert. Stand alone inkeren door de adviseur – hetgeen wordt gesuggereerd door de staatssecretaris door het gebruik van het woord 'of – is geen mogelijkheid die de wet biedt. Als de staatssecretaris de inkeerfaciliteit heeft willen oprekken door deze van toepassing te verklaren op de belastingadviseurs die hun structuren (collectief) melden, zou het beter zijn als hij dit nog eens expliciet kenbaar maakt.

Daarmee wordt onmiddellijk het tweede verwarrende punt ten aanzien van de goedkeuring kenbaar. Dat de staatssecretaris via een beleidsregel nadere invulling kan geven aan de reikwijdte van de regeling van de vrijwillige verbetering in art. 67n AWR is niet opmerkelijk en betreft dus slechts het fiscale boeterecht. Er is echter ook nog een strafrechtelijke inkeerregeling in art. 69, lid 3, AWR. Tijdens eerdere Kamervragen is al duidelijk geworden dat beleid ter zake van vrijwillige verbetering afkomstig dient te zijn van zowel de staatssecretaris van Financiën als van de minister die competent is ten aanzien van het Openbaar Ministerie. Zekerheidshalve verdient het dan ook nog aanbeveling dat een aanwijzing van het College van Procureurs-generaal komt teneinde te waarborgen dat door het Openbaar Ministerie conform het beleid wordt gehandeld.[5] Op grond van de beleidsmatige goedkeuring van de staatssecretaris bestaat dientengevolge nog de mogelijkheid dat een adviseur (of belastingplichtige) strafrechtelijk wordt aangepakt. Dat hij verschoond blijft van een fiscale boete, is dan wel heel erg betrekkelijk.

Nu de goedkeuring bijzonder weinig toevoegt aan de lijn in de jurisprudentie en voorts op verschillende punten juridisch 'gammel' is, blijft de vraag naar de doelstelling onbeantwoord. Bij mij blijft de indruk bestaan dat het niet zozeer een beleidsregel is in de zin van art. 8:41 Awb, maar veeleer een publicitaire stunt in de jacht op zwevende vermogens in het buitenland.

[1] Besluit van 10 augustus 2011, nr. BLKB/1291M, Stcrt 18 augustus 2011, nr. 15048; NTFR 2011/1914, V-N 2011/42.6

[2] Kamerstukken II, 32 740, nr. 7, V-N 2011/40.2.

[3] HR 2 mei 2001, nr. 36.199, NTFR 2001/694, BNB 2001/319; HR 30 maart 2010, nr. 07/12138, NJ 2010, 199.

[4] HR 22 mei 2001, NJ 2001, 698 en HR 19 december 2006, NJ 2007, 411

[5] Kamerstukken II, 24 maart 2009, nr. Aanhangsel 2064, NTFR 2009/845.

Bron: <http://www.ndfr.nl/link/NTFR2011-2160>

Datum: 15-9-2015 16:48:14

Alle rechten voorbehouden. Alle auteursrechten en databankrechten van deze tekst worden uitdrukkelijk voorbehouden. Deze rechten berusten bij Sdu Uitgevers. Niets uit NDFR mag worden veeelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar gemaakt in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever. All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording or otherwise, without the publisher's prior consent.