

NTFR2009-1352

en



prof.mr. G.J.M.E. de Bont

Of het nu 1 juli aanstaande zal ingaan, of met ingang van 1 januari 2010, devierdetranche van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) zal op korte termijn in werking treden. De staatssecretaris van Financiën heeft vooruitlopend op die situatie een paragraaf gereserveerd in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (hierna: BBBB). Vraag is echter wat daar dan allemaal in moet komen. In deze bijdrage een aantal voorzetten om het BBBB vierdetranche 'proof' te maken.

## **1. Het boeterechtelijke onderzoek**

### *1.1. Geheimhoudingsverplichting*

Devierdetranche van de Awb zal tot gevolg hebben dat ter zake van hetzelfde fiscaal beboetbare feit, verschillende boetelingen kunnen worden aangewezen. Meerdere boetelingen, betekent automatisch meerdere boeteprocedures. Dergelijke parallel lopende onderzoeken bergen het risico in zich dat de geheimhoudingsverplichting niet volledig wordt nageleefd. Uiteraard is in art. 67 AWR bepaald dat gegevens aan derden bekend gemaakt mogen worden indien dit voor de uitvoering van de belastingwet noodzakelijk is. Het is echter maar de vraag in hoeverre daaraan wordt voldaan indien verwijten aan het adres van de belastingadviseur tevens kenbaar worden gemaakt aan de belastingplichtige die cliënt is van die belastingadviseur.

Doorgaans ontstaat tijdens een boekenonderzoek of naar aanleiding van de beantwoording van vragen bij de inspecteur het idee dat er mogelijk verwijtbaar is gehandeld door een belasting- of inhoudingsplichtige. Dit behoeft de inspecteur er op grond van de vaste jurisprudentie niet van te weerhouden nadere vragen te stellen. Van belang is slechts dat deze vragen tevens betrekking hebben op de belastingheffing en derhalve niet slechts en alleen betrekking hebben op de boete. Normaliter en met name indien daaromtrent afspraken zijn gemaakt, richt de inspecteur zijn vragen aan de belastingadviseur of accountant van de belastingplichtige.

Mijns inziens is in dit stadium vaak al sprake van een gemengd onderzoek. In situaties waarin de inspecteur aanwijzingen heeft dat er fiscale misslagen hebben plaatsgevonden, worden vragen gesteld ten behoeve van zowel de heffing als de beboeting. Dit vloeit ook automatisch voort uit het feit dat het bedrag van de heffing in beginsel als grondslag geldt voor de boete. Daarover lijkt anders te worden gedacht door onder meer de Hoge Raad, die in zijn arrest van 18 januari 2008, nr. 41.832, NTFR 2008/157, *BNB* 2008/165 impliciet aangeeft dat er eerst een heffingstraject is en pas daarna aan bestraffing wordt gedacht.

Als wordt aangenomen dat de inspecteur in eerste instantie slechts en alleen onderzoek doet naar de heffing, dan geldt dat de belastingadviseur slechts 'de pet' op heeft van de gemachtigde van zijn cliënt. Wat nu als de inspecteur na het afronden van het heffingstraject ook de adviseur een boete wil opleggen? In die situatie is de adviseur zowel gemachtigde van zijn cliënt als (potentiële) boeteling. Ook de inspecteur zal op deze gemengde 'kwaliteit' van de adviseur acht moeten slaan.

Nu de belastingadviseur gemachtigde is van de betrokken belastingplichtige staat het de inspecteur vrij de correspondentie ter zake van de heffing en de beboeting van de belastingplichtige aan de adviseur te richten.

Mijns inziens verplicht de bepaling in art. 67 AWR de inspecteur tot geheimhouding van bepaalde gegevens betreffende de adviseur. De inspecteur zal in de brieven aan de belastingplichtige wel kunnen aangeven dat de adviseur als medepleger wordt aangemerkt, aangezien dit voor (de hoogte van) de boete als een relevant feit kan gelden. Mijns inziens schendt de inspecteur echter zijn geheimhoudingsplicht indien hij aan de belastingplichtige kenbaar maakt dat aan de adviseur een boete is aangekondigd dan wel opgelegd. Het openbaar maken van dit soort informatie over de adviseur aan de belastingplichtige is immers niet noodzakelijk in het kader van de uitvoering van de belastingwet ten aanzien van de belastingplichtige.

*Aanbeveling BBBB: de inspecteur dient in het kader van zijn geheimhoudingsplicht een strikt onderscheid aan te brengen tussen de boeteprocedure voor de adviseur en de procedure voor de belastingplichtige.*

### *1.2. De informatieverplichting*

In het verlengde van het voorgaande is van belang dat de inspecteur er geen misverstand over laat bestaan in welke hoedanigheid de adviseur wordt aangeschreven. Het zij herhaald, tijdens het 'heffingsonderzoek' zal de adviseur slechts als gemachtigde optreden. Tijdens het onderzoek resp. de procedure betreffende de fiscale boete heeft die adviseur een dubbele rol: gemachtigde en boeteling.

Voor de zuiverheid van de procedures is van belang dat door de inspecteur aan de adviseur wordt aangegeven dat hij wordt aangeschreven als (potentiële) boeteling en niet als de gemachtigde van zijn cliënt(e). Zoals geschreven, is van belang dat de inspecteur de zaken tegen de adviseur en de belastingplichtige niet 'vermengt'. Niet alleen kan daarmee de geheimhoudingsverplichting worden geschonden. Ook de adviseur komt voor een dilemma te staan doordat hij in stukken die hij van de inspecteur ontvangt gedeelten zal moeten 'anonimiseren' voor zover deze niet op zijn cliënt maar op hem zelf zien.

Naast bovenvermelde redenen is een helder onderscheid van belang nu vragen aan de adviseur als boeteling onder een ander juridisch regime vallen dan vragen aan de adviseur als gemachtigde van de belastingplichtige. Als gemachtigde zal hij namens de belastingplichtige nagenoeg altijd verplicht zijn de vragen van de inspecteur te beantwoorden. Dat geldt zeker indien aan de vragen ook nog een heffingsbelang kan worden toegekend. Verdedigd kan worden dat de adviseur als boeteling geen enkele vraag behoeft te beantwoorden. De bepaling in art. 47 AWR ziet op belastingheffing 'te zijnen aanzien'. Verdedigd kan worden dat onder belastingheffing niet 'beboeting' kan worden verstaan. Voorts zien de vragen niet op de belastingheffing van de adviseur, om welke reden deze bepaling evenzeer niet van toepassing is op de adviseur. Als er al een

informatieverplichting zou bestaan dan zou deze dienen te wijken als gevolg van het wettelijk en verdragsrechtelijk verankerde zwijgrecht. De vragen aan de adviseur als boeteling kennen uitsluitend een bestraffingsbelang, nu de belastingheffing van de adviseur niet aan de orde is.

*Aanbeveling BBBB: de inspecteur zal in zijn correspondentie met de adviseur duidelijk dienen te maken dat de adviseur wordt aangeschreven als (potentiële) boeteling en niet als gemachtigde van de belastingplichtige. Daarbij dient de cautie te worden gegeven.*

### 1.3. Fair play

De Hoge Raad heeft in zijn fair play-arrest van 23 september 2005, nr. 38.810, NTFR 2005/1233, BNB 2006/21 duidelijk gemaakt dat de inspecteur niet mag afdwingen dat de correspondentie en adviezen van de belastingadviseur worden overgelegd. Tijdens de parlementaire behandeling is aan de orde gekomen op welke wijze hiermee wordt omgegaan indien de belastingadviseur een boete boven het hoofd hangt. De regering

[1]

schreef: *'Tussen belastingplichtige en diens adviseur is sprake van een vertrouwensrelatie. Volgens jurisprudentie van de Hoge Raad hebben fiscaal adviseurs een informeel verschoningsrecht voor hun adviezen en correspondentie met belastingplichtigen. Dit recht bestaat in de sfeer van de heffing. Een eventuele boete aan de adviseur laat dit systeem onverlet.'*

Mijns inziens kan deze tekst niet anders worden begrepen dan als een toezegging dat ook in de boetesfeer niet door de inspecteur zal worden gelast dat adviezen en correspondentie worden overgelegd. Iedere andere uitleg heeft immers tot gevolg dat deze informatie beschikbaar komt voor de heffing.

*Aanbeveling BBBB: de inspecteur vraagt in het kader van de boeteprocedure aan de belastingadviseur, die wordt aangemerkt als (potentiële) medepleger, niet om adviezen en correspondentie met zijn cliënt.*

## 2. De straftoemeting

De medepleger wordt bestraft op grond van dezelfde bepalingen als de belastingplichtige. De delictsbepalingen in art. 67d, 67e en 67f AWR zijn dus volledig van toepassing. Dit betekent dat ook de strafmaxima in die artikelen in de toekomst gaan gelden. Een belastingadviseur of accountant kan dientengevolge een boete krijgen van 100%, en bij 'box-III-feiten' zelfs 300% van de te weinig betaalde belastingen. Ook in het BBBB wordt voor de straftoemeting een duidelijk uitgangspunt gehanteerd waarbij de boete wordt gerelateerd aan de te weinig betaalde belastingen.

Omtrent het beleid bij de bestraffing kan in de parlementaire geschiedenis het volgende worden aangetroffen

[2]

*: '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. Op grond van artikel 5.4.1.7. Awb en paragraaf 10 van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst 1998 zal de inspecteur, ook als de boete wordt opgelegd aan een medepleger, feitelijk leidinggevende of*

*opdrachtgever, rekening moeten houden met omstandigheden die aanleiding kunnen geven tot een hogere of een lagere boete.'*

Het is de vraag of voor de medepleger een strafmaat zinnig is die wordt afgestemd op de voordelen van een belastingfraude die door de belastingplichtige worden genoten. Voor de belastingplichtige kan de gedachte zijn dat het bedrag van de te weinig betaalde belastingen overeenkomt met het bedrag waarmee deze belastingplichtige zich heeft verrijkt. De zelfverrijking kan worden beschouwd als een belangrijke factor bij de straftoemeting. Deze zelfverrijking doet zich echter op die wijze niet voor bij de medeplegende adviseur. De revenuen van een fraudepatroon komen zelden ten goede van de belastingadviseur, zodat onduidelijk is waarom zijn boete daarop zou moeten worden afgestemd. Ook in de jurisprudentie zijn gevallen aan de orde gekomen waarin de 'zinvolle' relatie tussen boete en voordeel ontbrak. Hof Amsterdam redeneerde als volgt [\[3\]](#)

:

*'5.11.3. In het normaal-typische geval waarop de wetgever en de beleidsmaker het oog zullen hebben gehad, bestaat er een zinvolle relatie tussen de hoogte van de boete en het door de boeteplichtige beoogde belastingvoordeel (de door hem ontgane enkelvoudige belasting). In een geval als het onderhavige leiden de wettelijke regels inzake de omzetbelasting ertoe dat van belanghebbende een bedrag aan enkelvoudige belasting wordt nageheven dat een veelvoud bedraagt van het door haarzelf in het kader van haar deelneming aan de gefingeerde leveringen behaalde voordeel (de door haar genoten "handelsmarge"). Bij de afstemming van de boete op het bedrag van de enkelvoudige belasting leidt onverkorte toepassing van de beleidsregels in § 21 van het VAB in casu tot een disproportioneel hoge boete. Dit geeft aanleiding tot matiging van de boete. Aangezien het Hof het passend vindt de hoogte van de boete af te stemmen op de omvang van de fraude zal deze matiging tot uitdrukking worden gebracht in een percentage van de nageheven enkelvoudige belasting. Het Hof stelt dit percentage met het oog op het toedienen van een passende sanctie op 1.'*

Wat nu zo opmerkelijk is aan de passage uit de parlementaire geschiedenis, is dat de wetgever kennelijk is vergeten waarom de hoogte van de boeten is afgestemd op de hoogte van het fraudebedrag. Dit bedrag 'belichaamt' de verrijking die de belastingplichtige boeteling zich heeft toegeëigend. Nu deze 'normaal-typische' situatie zich bij de medeplegende belastingadviseur nagenoeg nimmer zal voordoen, is het ongerechtvaardigd een dergelijk uitgangspunt bij de strafmaat voor de medepleger te hanteren.

Op welke wijze zou dan een strafmaat beleidsmatig kunnen worden voorgeschreven die recht doet aan het gepleegde beboetbare feit? Nu het nadeelbedrag niet vanzelfsprekend een doorslaggevende factor is bij de straftoemeting, verdient het aanbeveling een aanknopingspunt te zoeken in art. 69 AWR. Voor het opzettelijk niet of te laat nakomen van verplichtingen geldt een maximale geldboete van vierde categorie (te weten € 18.500). Naast het (hogere) nadeelbedrag, is ter zake van het strafrechtelijke delict van het onjuist of onvolledig doen van aangifte de maximale straf bepaald op een geldboete van de vijfde categorie (te weten € 74.000). Binnen deze categorieën zou ten behoeve van de beleidsmatig nagestreefde landelijke gelijkheid in de bestraffing kunnen worden gewerkt met percentages. Daarbij zou de inspecteur bij de boeteoplegging in acht dienen te nemen de al dan niet initiërende rol die door de adviseur is vervuld. Als sprake is van een verwerpelijke constructie die door de belastingadviseur/accountant is voorgesteld en

vervolgens uitgevoerd, dan betekent dit dat de betrokkenheid van de medepleger aanzienlijk is. Dit facet zou kunnen gelden als een strafverzwarende omstandigheid die zou kunnen leiden tot een boete die 100%

[\[4\]](#)

bedraagt van de categorie die van toepassing is.

*Aanbeveling BBBB: de inspecteur dient bij de straftoemeting aan de medepleger acht te slaan op de strafrechtelijke boete-categorieën en het fraudebedrag slechts zwaar te laten meewegen indien de adviseur zich daadwerkelijk door de fraude heeft verrijkt.*

### **3. Conclusie**

Onduidelijk is welke repercussies devierdetranche zal hebben op de relatie tussen de advieswereld en de fiscus. Alles zal afhangen van de wijze waarop de inspecteur met zijn ruim toebemeten bevoegdheden zal omspringen. In dat verband is bijzonder relevant dat de inspecteur helder zal communiceren met de potentiële boeteling. Ook een stevig beleidsmatig kader is wenselijk om excessen te voorkomen. De inspecteur zal een passende en geboden straf dienen op te leggen. Als het beleidsmatige uitgangspunt ondeugdelijk is, zal dit bepaald geen sinecure blijken.

---

[\[1\]](#) Kamerstukken I, 2007-2008, 29 702, C, p. 46.

[\[2\]](#) Kamerstukken I, 2007-2008, 29 702, C, p. 49.

[\[3\]](#) Hof Amsterdam 13 november 2000, nr. 99/01793, NTFR 2000/1888, V-N 2001/16.31.

[\[4\]](#) Of ter zake van box 3-feiten tot een percentage van 300%.