

Hoofdredacteur

Mr. P.A. Flutsch

Redactieraad

Drs. C. Overduin

Mr. S.F.J.J. Schenk

Redacteuren

Mr. L.H.F. Goossens

Mr. Y. van der Tempel

Redactie

Vrieseplein 15

3311 NK Dordrecht

Telefoon : (078) 632 85 10

E-mail: fiscaalpraktijkblad@futd.nl

Uitgever

Fiscaal up to Date BV

Vrieseplein 15

3311 NK Dordrecht

Telefoon : (078) 632 85 10

E-mail: futdvakbladen@futd.nl

Abonnementen

Fiscaal up to Date BV

Postbus 125

5600 AC Eindhoven

Telefoon: (040) 292 59 57

E-mail: info@futd.nl

Abonnementen kunnen op elk gewenst tijdstip ingaan en lopen automatisch door, indien zij niet twee maanden voor het verstrijken van de abonnementsstermijn schriftelijk zijn opgezegd.

Copyright

Hoewel uiterste zorg is besteed aan de inhoud van Fiscaal Praktijkblad, aanvaardt de uitgever noch de redactie enige aansprakelijkheid voor onvolledigheid of onjuistheid of voor gevolgen daarvan. Verveelvoudigen en openbaarmaking van Fiscaal Praktijkblad © is slechts toegestaan na voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.

ISSN

1569-4151

20e jaargang | 8 februari 2016 | nummer 03

In dit nummer

Uitgelicht

Belastingrecht _____ 3

Mr. P.A. Flutsch

Beroepsaansprakelijkheid: ook persoonlijk! _____ 4

Mr. M.J. Pelinck

Strafrechtelijke vervolging van belastingadviseurs _____ 8

Mr. M.J. Bernhagen

Tuchtrecht als handhavinginstrument? _____ 12

Mr. S.F. van Immerseel

Btw-schuld? Kom in actie! _____ 16

Mr. C.E. van Dijk & B.P. Scholten MSc

RECTIFICATIE

In de vorige uitgave (02-2016) zijn per vergissing de namen van auteurs bij twee artikelen verwisseld. Het artikel 'De stand van zaken met betrekking tot de ik-opa-clausule in 6 vragen' is geschreven door Mr. T. Denekamp. Het artikel 'Beschermd schenken van vermogen' is geschreven door Mr. M. Kopinsky. Voor de volledigheid zijn beide artikelen nogmaals toegevoegd in deze uitgave.

Excuses voor het ongemak.

De stand van zaken met betrekking tot de ik-opa-clausule

in 6 vragen _____ 21

Mr. T. Denekamp

Beschermd schenken van vermogen _____ 25

Mr. M. Kopinsky

FP Select _____ 30

Tuchtrecht als handhavingsinstrument?

Het zal niemand ontgaan zijn. Ook in 2015 hebben weer een aantal tuchtrechtzaken de media gehaald. Wie iets verder leest, zal nog iets opvallen. Steeds vaker treden toezichthouders (AFM, BFT, Belastingdienst) of het OM op als klager. Wat kunnen we leren van de recente tuchtrechtspraak? Zijn er hierbij nog verschillen tussen het tuchtrecht voor accountants en het tuchtrecht voor belastingadviseurs? Deze bijdrage beschrijft eerst enkele elementen uit het tuchtrecht voor accountants en belastingadviseurs. Daarna volgt een bloemlezing uit de tuchtrechtspraak uit 2015 op klachten van toezichthouders en het OM en wordt gezien welke lessen daaruit kunnen worden getrokken. Zaken over het niet voldoen aan verplichtingen uit hoofde van de Wwft blijven hier buiten beschouwing. Dat onderwerp rechtvaardigt een afzonderlijke behandeling.

Grote verschillen binnen het tuchtrecht

Tuchtrecht kent twee hoofdvormen: wettelijk tuchtrecht en verenigingstuchtrecht. Art. 113, tweede lid, Grondwet bepaalt dat tuchtrecht bij wet wordt geregeld voor die beroepsgroepen waarvoor de wetgever dat wenselijk acht. Van oudsher betreft dat beroepsgroepen als artsen, advocaten, notarissen en accountants. Met het wettelijk tuchtrecht beoogt de wetgever maatschappelijke belangen te beschermen. De betreffende beroepsgroepen hebben een bijzondere positie (bijvoorbeeld verschoningsrecht) of vervullen een wettelijke taak. Voor accountants is het tuchtrecht geregeld in de Wet toezicht registeraccountants.

Het beroep van belastingadviseur is niet wettelijk geregeld. Voor deze beroepsgroep is er ook geen wettelijk tuchtrecht. De beroepsverenigingen, de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) en het Register Belastingadviseurs (RB), stellen zich onder andere ten doel de kwaliteit van de beroepsgroep te handhaven en te verbeteren. Zij

doen dit onder andere door tuchtrechtelijke bepalingen. Dit tuchtrecht heeft dus niet primair maatschappelijke belangen ten doel.

Wie mogen er klagen?

De Wet toezicht registeraccountants bepaalt dat het recht om een klacht tegen een accountant in te dienen, toekomt aan 'een ieder'. Toezichthouders en het OM hebben dus een zelfstandig recht om te klagen. Volgens het RB-tuchtreglement kunnen de Raad van Tucht, het Bestuur en direct belanghebbenden een tuchtklacht over een RB-lid indienen. Of toezichthouders en het OM als direct belanghebbenden kunnen gelden, blijkt niet uit het reglement. Ze worden in ieder geval niet als zelfstandige categorie genoemd. Tot op heden is er geen rechtspraak van de Raad van Tucht of de Raad van Beroep van het RB hierover gepubliceerd.

Het Reglement Tuchtzaken van de NOB noemt als potentiële klagers expliciet ook de Directeur-Generaal van de Belastingdienst en de toezichthouder ingevolge de Wwft. Het OM wordt niet expliciet genoemd. Als het OM wil klagen, kan het dat vermoedelijk doen als 'niet-lid met een eigen belang'. Net als bij het RB is er bij de NOB nog geen jurisprudentie over de vraag of het OM als klager mag optreden. Niet-ontvankelijkheid (van het OM) kan voor een belastingadviseur dan ook een eerste verweer zijn. Het is echter ook mogelijk dat het bestuur van de NOB of het RB, naar aanleiding van een klaagbrief van het OM de klacht 'overneemt' en zelf aanhangig maakt.

Verschillen in de op te leggen maatregelen door de verschillende tuchtrechters

Zowel de Accountantskamer, als de tuchtraden van de NOB en het RB kunnen besluiten tot het opleggen van een waarschuwing, een berisping, een schorsing/doorhaling en een roeyement. De Accountantskamer kan ook geldboeten opleggen. De Accountantskamer kan bij het opleggen van een doorhaling tevens beslissen dat de betreffende accountant binnen een vastgestelde periode niet opnieuw mag worden ingeschreven. Het maakt echter een groot verschil of een accountant door de Accountantskamer wordt

Mr. S.F. van Immerseel

verbonden aan De Bont Advocaten in Breda

geschorst of dat een belastingadviseur wordt geschorst of geroyeerd door een tuchtrechter van de NOB of het RB. Een accountant die is geschorst kan, voor de duur van de maatregel, zijn beroep niet meer uitoefenen. Een RB-lid of NOB-lid dat is geschorst of geroyeerd als lid van zijn vereniging kan zonder enige wettelijke bepaling te overtreden zijn werkzaamheden als belastingadviseur voortzetten. Het beroep is immers niet wettelijk geregeld. Om te voorkomen dat een malafide belastingadviseur zijn praktijken voortzet, is een rechterlijke veroordeling tot een beroepsverbod nodig. Het OM zet dit middel in toenemende mate in.

Tuchtrechtprocedure kan een bestraffend karakter hebben

Met name voor accountants geldt dat, gelet op de rechtspraak van het EHRM, de op te leggen maatregelen een bestraffend karakter als bedoeld in art. 6 EVRM kunnen hebben. Art. 6 EVRM biedt waarborgen voor het recht op een eerlijk proces, zoals het recht om zichzelf niet te hoeven beschuldigen, het recht op voldoende voorbereiding en tijdig en voldoende inzicht in de beschuldigingen. Op de tuchtrechtprocedures voor belastingadviseurs lijkt art. 6 EVRM voornamelijk niet van toepassing. De beklaagde belastingadviseur kan zich aan dit verenigingstuchtrecht ook eenvoudig onttrekken en toch zijn dagelijkse praktijk voortzetten.

fend geldt zoals bij de tuchtrechtprocedure tegen een accountant kan worden verdedigd.

Een niet-ontvankelijkheidsverweer wegens schending van het ne bis in idem beginsel lijkt dan aangewezen. Het verdient daarbij wel opmerking dat, althans in de jurisprudentie van de strafkamer van de Hoge Raad, niet snel sprake is van 'hetzelfde feit'. De Hoge Raad kent daarbij groot gewicht toe aan de met de overtreden norm beschermde rechtsbelangen. Als de Accountantskamer deze rechtspraak tot uitgangspunt neemt, zal niet snel sprake zijn van een dubbele vervolging of bestraffing. (Ter vergelijking: de hoogste tuchtrechter voor advocaten, het Hof van Discipline, is van mening dat het ne bis in idem beginsel geldt in het tuchtrecht, maar dat een strafrechtelijke vervolging een tuchtzaak niet uitsluit. Tuchtrecht en strafrecht beschermen verschillende rechtsbelangen.) Bovendien zal de Accountantskamer de aangespannen tuchtrechtprocedure dan eerst nog als gericht op bestraffing, dus als een 'criminal charge' moeten aanmerken. Toekomstige tuchtrechtspraak zal moeten uitwijzen of dit een kansrijk verweer kan zijn.

Bloemlezing recente tuchtrechtspraak

In 2015 is alleen over accountants tuchtrechtspraak naar aanleiding van klachten door toezichthouders of het OM gepubliceerd.

Tuchtklacht tegen accountant onder omstandigheden een 'criminal charge'

'Ne bis in idem' ?

Sluit een strafrechtelijke vervolging een tuchtklacht uit, of omgekeerd? Mag het OM na een strafzaak ook nog een tuchtklacht indienen om bijvoorbeeld een schorsing of doorhaling te bereiken? Tot op heden is er geen tuchtrechtspraak verschenen waaruit hierover harde conclusies kunnen worden getrokken. In de hierna te bespreken rechtspraak is in een aantal gevallen sprake van een door het OM ingediende tuchtklacht nadat de betrokken accountants reeds is vervolgd en veroordeeld voor strafbare feiten. Indien de tuchtklacht ziet op exact dezelfde gedragingen, lijkt de conclusie voor de hand te liggen dat sprake is van een tweede vervolging, c.q. bestraffing, voor hetzelfde feit. Althans, als de tuchtrechtprocedure als bestraf-

Nader onderzoek onvolledige kasadministratie

Een accountant die samenstellingsverklaringen afgaf bij jaarrekeningen van een coffeeshop zonder nader onderzoek uit te voeren naar de ontbrekende kasadministratie kreeg in hoger beroep een schriftelijke waarschuwing. Het BFT had hierover een klacht ingediend. Het CBB ziet in de aard van het bedrijf aanleiding voor een verscherpte norm.

Onafhankelijkheid en onvoldoende controle

De Accountantskamer legde in 2015 enkele malen de maatregel van doorhaling van de inschrijving, met een tijdelijk verbod op herinschrijving op aan accountants die hun onafhankelijkheid onvoldoende bewaakten en/of te kort schoten in hun controlerende werkzaamheden.

In één van deze zaken rekende de Accountantskamer het de betrokken accountant zwaar aan dat hij, tegen beter weten in, lange tijd publiekelijk bleef verkondigen dat de controles voldeden aan de daaraan te stellen vaktechnische eisen.

beroepsregels. De Accountantskamer honoreerde deze klacht en legde de maatregel op van doorhaling van de inschrijving in het register met een verbod tot herinschrijving van tien jaar.

Tegen serieuze klachten dient inhoudelijk verweer te worden gevoerd

In één van de andere uitspraken overwoog de tuchtrechter dat dan van de betrokken accountant mag worden verwacht dat het verweer mede is ingericht aan de hand van alle van belang zijnde stukken uit het controledossier. Tegen onderbouwde, gesubstantieerde en niet op voorhand onaannemelijke klachten hoort inhoudelijk verweer te worden gevoerd.

In een door de AFM aangespannen tuchtzaak over het ten onrechte goedkeuren van de jaarrekening van een inmiddels failliete bank legde het CBB een tijdelijke doorhaling in het register van zes maanden op.

Fiscale delicten en fiscaal beboetbare feiten

Het OM gebruikt het tuchtrecht steeds vaker om 'rotte appels' buiten spel te zetten. Het gaat dan om accountants en adviseurs die een (fiscaal) delict hebben gepleegd. Tot op heden zien we dat de Belastingdienst dit middel nog weinig inzet. Het is echter goed om zich te realiseren dat een zaak met een opgelegde fiscale vergrijpboete van enige omvang vaak evengoed strafrechtelijk had kunnen worden afgedaan. Als het OM voor een dergelijke verwijtbare gedraging een tuchtrechtelijke maatregel weet te bereiken, dan kan de Belastingdienst, mits ontvankelijk, dat ook.

Naar aanleiding van een klacht van het OM tegen een accountant die bewust onjuiste aangiften omzetbelasting van zijn eigen onderneming indiende, besliste de Accountantskamer dat een doorhaling, met een duur van niet-inschrijving van tien jaar op zijn plaats was. Een zelfde maatregel legde de Accountantskamer op aan een accountant met een eenmanszaak die ten onrechte een teruggaaf van € 192.250 in zijn aangifte omzetbelasting claimde. Hij werd veroordeeld wegens belastingfraude en valsheid in geschrift. Het OM diende een klacht in wegens het handelen in strijd met de gedrags- en

Deze maximale straf werd eveneens opgelegd aan een Accountant die strafrechtelijk werd veroordeeld voor het doen van onjuiste aangiften omzetbelasting en bij wie in het strafrechtelijk onderzoek hennepplantages werden aangetroffen. Ook in deze procedure werd onvoldoende inhoudelijk en gedegen verweer gevoerd. De enkele mededeling dat de accountant in hoger beroep was gegaan, was, mede gelet op het bewijs in het strafdossier van rechtstreekse betrokkenheid bij de belastingfraude, volstrekt onvoldoende. De Accountantskamer nam daarbij in aanmerking dat het OM had toegezegd de verklaringen van de accountant in de tuchtprocedure niet tegen hem te zullen gebruiken in de strafzaak.

Tegen een accountant die de kasregistratie van een afhaalrestaurant aanpaste om zo negatieve kassaldi te voorkomen en aangiften omzetbelasting indiende terwijl hij wist dat de door zijn cliënt aangeleverde omzetgegevens onvolledig en dus onjuist waren, maakte het OM eveneens een tuchtklacht aanhangig. Vergeleken met zijn hiervoor vermelde vakbroeders kwam deze accountant er nog goed van af. De Accountantskamer legde hem de maatregel op van tijdelijke doorhaling voor de duur van vier maanden.

Tot slot in deze paragraaf de meest opzienbarende uitspraak van de Accountantskamer in 2015. Een accountant kreeg, ruim nadat de aangiften omzetbelasting door zijn kantoor waren verzorgd, van een cliënt te horen dat de ten behoeve van de aangiften aangeleverde facturen vals waren. De accountant verzocht de cliënt dit te verbeteren, maar deze deed dat niet. De accountant meldde het voorval bij de compliance-officer van het kantoor en liet het er verder bij. Op een klacht van het OM besliste de Accountantskamer dat de accountant actief de fraude bij de Belastingdienst had moeten melden. Nu hij dat niet had gedaan, legde de Accountantskamer hem de maatregel van berisping op.

Enkele conclusies

Hoewel de voorgaande bloemlezing verre van compleet kan zijn binnen het bestek van deze bijdrage, kunnen er toch wel enkele voorzichtige conclusies uit worden getrokken. Toezicht-

terrein. Het tuchtrecht voor accountants lijkt in dit kader iets verder te zijn, mede door het wezenlijk andere karakter. Ook daar zijn echter nog voldoende onderwerpen waarover principiële en richtinggevende tuchtrechtspraak ontbreekt. Dat

Accountant had fraude van cliënt actief moeten melden aan de Belastingdienst

houders, maar zeker ook het OM, hebben het tuchtrecht als volwaardig instrument toegevoegd aan hun 'wapenarsenaal'. Door de verschillen tussen het wettelijke tuchtrecht voor accountants en het verenigingstuchtrecht voor belastingadviseurs, lijken de instanties vooral accountants ook via het tuchtrecht op de korrel te nemen. Ten aanzien van tuchtklachten over belastingadviseurs is vooralsnog niet uitgemakkt of alle toezichthouders en het OM überhaupt kunnen worden ontvangen in een klacht. Die slag is nog niet gestreden.

Een tuchtklacht tegen een accountant vormt onder omstandigheden een 'criminal charge' in de zin van art. 6 EVRM. De waarborgen voor het recht op een eerlijk proces van die bepaling gelden dan ook in die procedure. Het OM gebruikt het strafrecht en het tuchtrecht gelijk- en/of volgtijdig tegen dezelfde personen. Over de vraag of dit in strijd is met het 'ne bis in idem' beginsel is nog geen richtinggevende tuchtrechtspraak.

Indien een klacht ontvankelijk is, blijkt uit de rechtspraak dat de beklaagde niet kan volstaan met een blote ontkenning. Hij dient zich dan inhoudelijk te verweren en zo nodig het controle-dossier geheel of gedeeltelijk in te brengen. In zoverre lijkt slechts beperkt sprake van een onschuldpresumptie.

Duidelijk is ook dat het 'tegen beter weten in' volharden in eigen standpunten strafverzwarend kan werken. Enige deemoedigheid lijkt wel gepast.

Het plegen van strafbare feiten door accountants in het kader van, of gerelateerd aan, de uitoefening van hun beroepsmatige activiteiten wordt doorgaans met de maximale straf van doorhaling in het register met een herinschrijvingsverbod van tien jaar bestraft.

Het tuchtrecht voor belastingadviseurs lijkt voor toezichthouders en het OM nog onontgonnen

maakt het tuchtrecht interessant, maar voor betrokkenen zeker niet zonder risico's.

Geraadpleegd

- Raad van Beroep (NOB) 21 februari 2013, nr. B 85, www.nob.net/uitspraak-raad-van-beroep-21-februari-2013-b-85;
- Accountantskamer 12 december 2014, nr. 14/537, ECLI:NL:TACAKN:2015:54;
- Accountantskamer 23 januari 2015, nr. 13/2415, ECLI:NL:TACAKN:2015:5;
- Accountantskamer 18 mei 2015, nr. 14/3059, ECLI:NL:TACAKN:2015:61;
- Accountantskamer 25 september 2015, nrs. 15/1247, 15/1248 en 15/1249, ECLI:NL:TACAKN:2015:11tien;
- Accountantskamer 12 oktober 2015, nr. 15/784, ECLI:NL:TACAKN:2015:113;
- CBB 5 november 2015, nr. 14/602, ECLI:NL:CBB:2015:363;
- CBB 18 november 2015, nrs. 13/6 en 13/7, ECLI:NL:CBB:2015:362;
- Accountantskamer 30 november 2014, nr. 14/3295, ECLI:NL:TACAKN:2015:149;
- Accountantskamer 18 december 2015, nrs. 14/2716, 15/151, 15/714, ECLI:NL:TACAKN:2015:153 en ECLI:NL:TACAKN:2015:154;
- Accountantskamer 8 januari 2016, nr. 15/2044, Fida 20160tien8;
- J. Piersma & S. Eikelenboom, OM pakt accountants en notarissen harder aan, Het Financieele Dagblad 23 september 2015;
- J. Geertsema & M. Slaghekke, Het ontzetten uit beroep of ambt, Nederlands Juristenblad 2015/2170;
- P. de With, Tuchtrectelike aansprakelijkheid, De Belastingadviseur onder vuur, Amsterdam, De Bont Advocaten, 2015, blz. 217-227