

NTFR 2017/599 Onterechte boeten voorkomen

Belastingjaar/tijdvak	
Wetsartikelen	AWR-art. 67o AWR-art. 47 AWR-art. 67 AWR-art. 31
Auteur	prof.mr. G.J.M.E. de Bont

Naar verluidt was het adagium van de Belastingacademie (eigenlijk de eerste academische opleiding in het Belastingrecht, die overigens slechts toegankelijk was voor belastingambtenaren): 'Fortiter in re, suaviter in modo'. Deze Latijnse uitspraak wordt toegeschreven aan Claudio Aquaviva, een jezuïetengeneraal, en wordt in het Nederlands wel als volgt vertaald: 'Streng wat de principiële kant van een zaak betreft, soepel in de uitvoering van de regels'. In toenemende mate lijkt dit uitgangspunt te worden vervangen door een meer gevoelloze benadering: 'Lex dura, sed lex'. In het Nederlands te vertalen als: 'De wet is hard, maar het is de wet'.

Onmiskenbaar wordt de huidige periode gekenmerkt door een hausse aan maatregelen om belastingontwijking en belastingfraude – *coûte que coûte* – te bestrijden. Mij valt op en verafschuwt dat deze termen nagenoeg altijd in één adem worden genoemd. Vanuit een zuiver juridische benadering bestaat voor enige gelijkstelling geen enkele aanleiding. Is er sprake van belastingfraude, dan is er sprake van verwijtbaar gedrag waarvoor bijzonder forse straffen kunnen en ook daadwerkelijk worden opgelegd. Ontwijken is echter hartstikke legaal. Bij belastingontwijking is van enig juridisch verwijtbaar handelen dientengevolge in het geheel geen sprake en de wet voorziet deswege terecht niet in enige beboeting. Uiteraard staat het eenieder vrij zijn gedachten te ventileren over de haalbaarheid van een streven naar belastingoptimalisatie (ten koste van de schatkist van het rijk), maar strafbaar moet het daardoor niet worden. Toch lijkt er door de gelijkstelling van ontwijking met fraude enige indoctrinatie te zijn geweest van de opstelling van de Belastingdienst zoals bijvoorbeeld kan worden afgeleid uit het volgende citaat uit Hof Amsterdam 8 oktober 2015, nrs. 13/00777 t/m 13/00799, *NTFR* 2016/356: 'dat het niet zo kan zijn dat agressieve tax planning die als *fraus legis* moet kunnen worden gekwalificeerd, een "loterij zonder nieter" wordt ingeval daarop geen fiscale boete kan worden gesteld'. Dat kan dus wel en het is zelfs zo. Ontwijking is geen fraude, zelfs niet als de belastingrechter op basis van (fiscale) interpretatiemethoden of de toepassing van *fraus legis* de afwijking van de aangifte door de inspecteur volgt.

De strijd tegen ontwijking wordt inmiddels niet alleen gevoerd in de gremia van de OESO, de Europese Unie en de G20 maar ook in de fiscale praktijk. Aangezien de belastingadviseur wordt aangemerkt als de 'aanstichter' van de structuur die is opgetuigd om de gewenste belastingminimalisatie te bereiken, wordt (ook) zijn (boete)positie in ogenschouw genomen. In het kader van het leveren van een bijdrage aan het waarborgen van een rechtmatig boeteproces kunnen de volgende observaties worden geplaatst:

1. Onderzoeksbevoegdheden

Hoe komt de inspecteur aan zijn informatie omtrent de rol en de intenties van de belastingadviseur? Mijns inziens geldt art. 47 AWR niet. In HR 22 juni 2007, nr. 42.013, *NTFR* 2007/1129 ging het om een zuivere boeteprocEDURE waarin in de bezwaarfase aan de boeteling vragen werden gesteld. De Hoge Raad oordeelde dat de antwoorden die werden gegeven vrijwillig waren verstrekt en overwoog voorts: '– artikel 47 van de Wet geldt hier niet –'. Het gebrek aan een wettelijke grondslag weerhoudt de Belastingdienst er evenwel niet van om brieven te zenden aan belastingadviseurs met daarin vragen over wie de aangifte heeft gedaan en de vraag of de adviseur wist dat er een fout zat in de aangiften. Daarin wordt geen cautie verstrekt, hetgeen overigens op grond van de Awb ook niet zou moeten, maar evenmin wordt daarbij opgemerkt dat de beantwoording op vrijwillige basis plaatsvindt.

Veelal wordt deze juridische klip omzeild door op grond van art. 53 AWR de dossiers van de belastingadviseur ter inzage te vragen. Dat gaat steeds vaker gepaard met twee (verstrekkende) randvoorwaarden die door de inspecteur worden gesteld.

Allereerst wordt er een verbod uitgesproken om over de controle met de betreffende cliënt/belastingplichtige te spreken. De grondslag daarvoor zou art. 67 AWR zijn; de reguliere geheimhoudingsverplichting. Deze geldt voor iedereen, maar ziet op hetgeen 'hem uit of in verband met een werkzaamheid bij de uitvoering van de belastingwet bekend is'. In de handboeken wordt de belastingadviseur niet begrepen onder de personen die uitvoering geven aan de Belastingwet. Bij de extensieve interpretatie door de Belastingdienst zou een belastingplichtige die een vraag beantwoordt van een inspecteur ingevolge art. 47 AWR de Belastingwet uitvoeren en dientengevolge

daarover met derden niet mogen spreken. Mijns inziens is deze interpretatie – die onmiskenbaar een wig drijft in de relatie van de adviseur met zijn cliënt – onverdedigbaar. Rosier (*TFB* nr. 5-6, 2016) wees op een passage in de parlementaire geschiedenis bij de wijziging van de Wet op het notarisambt in verband met een informatieverplichting van de notaris jegens de fiscus waarin het volgende werd opgetekend uit de mond van de staatssecretaris van V&J: 'In geval van een informatieverzoek in het kader van een fiscale controle bestaat er geen wettelijke verplichting voor de notaris om daarover tegen zijn cliënt te zwijgen.' (Kamerstukken II, 2010-2011, 32 700, nr. 6, p. 12, laatste alinea). Wat hier voor de notaris geldt, geldt ook voor de belastingadviseur. Als de belastingadviseur nadrukkelijk heeft aangegeven dat hij zijn cliënt van het onderzoek door de fiscus op de hoogte wenst te brengen, en de inspecteur hem dat vervolgens verbiedt, rijst de vraag op welke wijze dit verbod dient te worden uitgelegd. Er is nog geen jurisprudentie (bij mij bekend) of een dergelijk verbod kan worden geduid in het licht van art. 365 Sr., waarin strafbaar wordt geacht de 'ambtenaar die door misbruik van gezag iemand dwingt iets te doen, niet te doen of te dulden'.

De tweede randvoorwaarde ziet op de uitleg van het fair-playbeginsel in HR 23 september 2005, nr. 38.810, *NTFR* 2005/1233. Daarin overwoog de Hoge Raad dat het beginsel van fair play zich ertegen verzet dat een inspecteur van zijn bevoegdheid gebruikmaakt om kennis te krijgen van rapporten en andere geschriften van derden voor zover zij ten doel hebben de fiscale positie van de belastingplichtige te belichten of hem daaromtrent te adviseren. Omtrent de reikwijdte van dit beginsel is amper jurisprudentie voorhanden. De Belastingdienst stelt dat de implementatie van een advies niet onder de advisering valt. Dat ook documenten van derden die de fiscale positie van de belastingplichtige 'belichten' onder het fair play-beginsel vallen, wordt veelal weggelaten in de brieven van de fiscus waarin aan de belastingadviseur wordt gedicteerd welke bescheiden onder het fair-playbeginsel vallen.

2. Het medeplegen

Om een boete op te leggen aan de belastingadviseur moet de inspecteur aannemelijk kunnen maken dat er sprake is van medeplegen. Pas voor beboetbare feiten na 1 januari 2014 kan de inspecteur volstaan met de lichtere variant medeplichtigheid ingevolge art. 670 AWR. De Hoge Raad (2 december 2014, nr. 12/04062, *NTFR* 2015/971) overwoog omtrent medeplegen als volgt:

'3.1. (...) In het geval van medeplegen houden de voorwaarden voor aansprakelijkstelling vooral in dat sprake moet zijn geweest van een voldoende nauwe en bewuste samenwerking met een ander of anderen. (Vgl. HR 24 mei 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP6581, NJ 2011/481).'

Als het hierbij zou blijven, was het voor de inspecteur prijssschieten. Iedere adviseur zal met zijn cliënt nauw en bewust samenwerken. Daartoe heeft hij zich gecommitteerd op het moment dat hij de opdracht aanvaardde. In het kader van de advisering zullen gesprekken plaatsvinden, zal de belastingplichtige feitelijke gegevens verstrekken en zal de adviseur vragen om aanvullende informatie en zijn raad en advies geven. In het kader van de beboeting is een dergelijk medeplegen echter niet voldoende. De Hoge Raad formuleert de aanvullende voorwaarde als volgt: '3.2.1 De kwalificatie medeplegen is slechts dan gerechtvaardigd als de bewezenverklaarde – intellectuele en/of materiële — bijdrage aan het delict van de verdachte van voldoende gewicht is (...).' De bewuste en nauwe samenwerking dient dus gericht te zijn op het plegen van een beboetbaar feit, zoals het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte. Zo eenvoudig het doorgaans is voor de inspecteur om aannemelijk te maken dat er sprake was van een nauwe en bewuste samenwerking, de omstandigheid dat werd samengewerkt teneinde een beboetbaar feit te plegen blijkt moeilijker te bewijzen. En dat is ook juist de bedoeling. Iedere onjuiste aangifte die het gevolg is van een samenwerking tussen een belastingplichtige en een belastingadviseur zou niet tot een boete dienen te leiden. Pas als aannemelijk wordt gemaakt dat de nauwe en bewuste samenwerking was gericht op een beboetbaar feit, dient het boete-instrumentarium toepasbaar te kunnen zijn.

3. Verantwoordelijk voor (rechts)feiten ? verwijtbaarheid

Een andere valkuil bij het opleggen van de medeplegersboete is dat een adviseur wordt verweten dat hij het feitencomplex zo heeft gewijzigd dat een potentieel belaste situatie werd getransformeerd in een onbelaste of lager belaste situatie. Het uitgangspunt is immers dat een belastingplichtige (in beginsel) de vrijheid heeft om ter realisatie van een reëel en zakelijk doel een weg te bewandelen die voor hem fiscaal het minst belastend is. Als een belastingplichtige zich bijvoorbeeld tot zijn adviseur wendt met de vraag welke fiscale gevolgen er verbonden zijn aan een voorgenomen overname en de adviseur adviseert uiteindelijk om vanwege fiscale consequenties geen overname te doen maar te fuseren, wordt mijns inziens invulling gegeven aan voormelde vrijheid. Het wordt anders als de belastingplichtige zijn adviseur confronteert met een vaststaand feitencomplex. Dan is er doorgaans geen vrijheid meer om de transactie zo gestalte te geven dat nadelige fiscale gevolgen achterwege blijven. Het fiscaal structureren zou natuurlijk eventueel kunnen worden aangepakt met *fraus legis*. Zo oordeelde de Hoge Raad (3 februari 2017, nr. 15/04988, *NTFR* 2017/332) onlangs dat er sprake was van *fraus legis* in een casus waarin partijen in beginsel overeenstemming hadden bereikt over een rechtstreekse verkrijging van aandelen die zou leiden tot de verschuldigdheid van overdrachtsbelasting. Deze afdracht hoopten partijen te ontlopen door het verrichten van een samenstel van rechtshandelingen met als doorslaggevende beweegreden het vermijden van de overdrachtsbelasting die bij de rechtstreekse verkrijging verschuldigd zou zijn. Ofschoon in dergelijke situaties sprake is van *fraus legis* en het samenstel van rechtshandelingen een gekunsteld karakter kan hebben, maakt dit niet dat een vergrijpboete op zijn plaats is. Hoewel de adviseur verantwoordelijk kan worden gehouden voor het creëren van (rechts)feiten om een lagere heffing te bewerkstelligen en de aanvankelijke bedoeling van de zakelijke partijen (waaronder zijn cliënt) anders waren, kan niet worden gesteld dat het een schijnconstructie is. Als een transactie op een bepaalde wijze gestalte krijgt vanwege de fiscale consequenties, dient juist te worden aangenomen dat partijen deze (civiele) structureren hebben gewenst. Van een schijnhandeling kan dan niet worden gesproken. Voor een boete aan de adviseur bestaat dan geen grondslag aangezien de vereiste verwijtbaarheid ontbreekt.

4. Een zorgplicht verzaken ? opzet

A-G Vellinga (4 december 2012, nr. 10/04315, ECLI:NL:PHR:2012:BY2254) concludeerde al eerder dat 'onder omstandigheden het bewust aanvaarden van een aanmerkelijke kans kan zijn gelegen in het achterwege laten van toezicht of onderzoek dat van de verdachte in de omstandigheden van het geval mocht worden verwacht'. Deze leer lijkt strenger dan de oordelen van de Belastingkamer van de Hoge Raad (vide HR 30 september 2011, nr. 10/01297, *NTFR* 2011/2323 en HR 31 mei 2013, nr. 12/01060, *NTFR* 2013/1219)

waaruit kon worden geconcludeerd dat een schending van een zorgplicht van een adviseur niet (lichtvaardig) tot voorwaardelijke opzet kon leiden. Indien een adviseur dus geen (nader) onderzoek had gedaan naar de relevante feiten en daarenboven had verzaakt de toepasselijke rechtsregels in kaart te brengen, kon op grond daarvan volgens de Belastingkamer (nog) niet worden geconstateerd dat er sprake is van voorwaardelijke opzet.

In een recent arrest van de strafkamer (HR 17 mei 2016, nr. 15/03432, ECLI:NL:HR:2016:862) was de situatie aan de orde waarin een neuroloog had gehandeld in strijd met zorgvuldigheidseisen, protocollen en richtlijnen. In de cassatiemiddelen werd aangevoerd dat degene die welbewust in strijd met de professionele standaard handelt en niet ingrijpt waar dat medisch gezien wel van hem wordt verlangd, wordt geacht het gevolg te hebben aanvaard. De essentie van het cassatiemiddel was dat aan de verdachte vanuit zijn positie als vooraanstaand neuroloog hogere eisen gesteld moeten worden ten aanzien van zijn wetenschap en bewuste aanvaarding van de aanmerkelijke kans.

De Hoge Raad herhaalde zijn standaardarrest van 25 maart 2003, nr. 02664/01, ECLI:NL:HR:2003:AE9049 waarin hij overwoog dat van degene die weet heeft van de aanmerkelijke kans op het gevolg, maar die naar het oordeel van de rechter ervan is uitgegaan dat het gevolg niet zal intreden, wel kan worden gezegd dat hij met (grove) onachtzaamheid heeft gehandeld maar niet dat zijn opzet in voorwaardelijke vorm op dat gevolg gericht is geweest. Daarbij geeft de Hoge Raad nadrukkelijk aan dat dit toetsingskader niet anders is als de 'verdachte heeft gehandeld in zijn hoedanigheid van neuroloog'. Voor het strafrecht is de vaststelling van opzet vaak het verschil tussen vrijspraak of een veroordeling. In de fiscale wetgeving is een vergrijpboete echter veelal ook mogelijk bij grove schuld. Uit voorstaande overweging kan worden afgeleid dat de positie van de ingeschakelde fiscale specialist met de kennis en kunde die hij heeft en het professionele kader waarin hij behoort te opereren een vergrijpboete voor grove schuld mogelijk lijkt te maken als desondanks een onjuiste aangifte werd gedaan. De geschonden zorgplicht zal echter slechts onder bijzondere omstandigheden tot voorwaardelijke opzet kunnen leiden.

Een boete wordt opgelegd om te bestraffen, om leed toe te voegen. Als die echter onterecht wordt opgelegd, is het leed niet te overzien.

Bron: <http://www.ndfr.nl/link/NTFR2017-599>

Datum: 14-3-2017 9:41:41

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.