

De adviseur moet weer 'voor paal staan'!

De niet zelden gebezigde uitdrukkingen 'voor paal staan' en 'het pispaaletje zijn' hebben gemeen dat ze beide verwijzen naar de in de middeleeuwen veelgebruikte schandpaal. Het doel van de 'schandstraf' – het vastketenen van veroordeelden aan deze paal – was primair om de veroordeelde in zijn eer te krenken. Destijds ging daar nog wel het oordeel van een rechter aan vooraf. De belastingadviseur – en met hem een reeks andere dienstverleners – moet echter vrezen dat hij zonder de tussenkomst van deze magistraat voor paal komt te staan.



Annabel Vissers
Mr. A.B. Vissers is
advocaat bij De
Bont Advocaten te
Amsterdam

Het is geen nieuws dat vandaag de dag de lat voor publieke vernedering een stuk lager ligt. Nieuwsberichten van het OM of de media over een (mogelijke) verdachte zullen degene die het betreft voor de rest van zijn leven achtervolgen. Ook het 'volk' zelf kan via sociale media tot een 'veroordeling' overgaan, ook wel de trial by google genoemd. Nieuw is echter dat demissionair staatssecretaris Wiebes van Financiën meent dat ook de Belastingdienst de mogelijkheid zou moeten hebben om adviseurs of andere juridische professionals aan de schandpaal te nagen. Dit moet worden gerealiseerd door het openbaar maken van vergrijpboeten aan deelnemers. In zijn brief van 17 januari 2017 schrijft hij aan de Tweede Kamer:

3.4 Openbaarmaking van vergrijpboeten aan deelnemers
Zowel de samenleving als de Belastingdienst moet erop kunnen vertrouwen dat juridische beroepsbeoefenaren handelen conform wet- en regelgeving. Degene die zich voor advies over of bijstand bij de behartiging van zijn fiscale en toeslagaangelegenheden wendt tot een juridische beroepsbeoefenaar moet ervan uit kunnen gaan dat hij op correcte wijze wordt geadviseerd. Wanneer aan een adviseur een vergrijpboete is opgelegd vanwege het deelnemen aan een beboetbaar feit is het belangrijk dat het publiek hier kennis van kan nemen. Op dit moment wordt de aan een deelnemer opgelegde onherroepelijk vaststaande vergrijpboete niet openbaar gemaakt.

Ik stel voor om dit wel te gaan doen. De openbaarmaking van vergrijpboeten die zijn opgelegd aan juridi-

sche beroepsbeoefenaren heeft onder meer tot doel om zowel de samenleving als de juridische beroepsgroepen duidelijk te maken dat het adviseren over en implementeren van onaanvaardbare fiscale constructies niet wordt geaccepteerd en dient daarmee de generale preventie. De belastingplichtige of belanghebbende wordt door openbaarmaking in staat gesteld zich beter te informeren omtrent de keuze voor een adviseur (bv. een advocaat, notaris of belastingadviseur).²

De openbaarmaking van vergrijpboetes moet ertoe leiden dat burgers een betere keuze kunnen maken, die dan vanzelfsprekend zou moeten vallen op een valide en betrouwbare adviseur. Belastingplichtigen zouden zich dan dus niet meer moeten wenden tot adviseurs die in het verleden zijn beboet. En daardoor betekent deze publicatiemogelijkheid – die thans ter internetconsultatie voorligt – dat een eenmaal beboete en vervolgens aan de schandpaal genagelde belastingadviseur of accountant het einde van zijn carrière moet vrezen. Belastingplichtigen kunnen het zich immers – mede in het licht van de jurisprudentie over het zorgvuldig kiezen van de adviseur en de mogelijkheid tot het opleggen van een boete³ – niet permitteren te kiezen voor een adviseur aan wie een medeplegersboete is opgelegd, die ook nog eens is gepubliceerd. Daarmee wordt de publicatiemogelijkheid feitelijk tot de fiscale pendant van het strafrechtelijke beroepsverbod, zij het dat die slechts door de rechter kan worden opgelegd.

Dit alles doet de vraag rijzen hoe het in de praktijk staat met de vierde tranche boete. Invoering van deze 'next step' veronderstelt immers dat de Belastingdienst ook

daadwerkelijk en met enige regelmaat gebruik maakt van de mogelijkheid om deelnemers te beboeten. Bovendien mag worden verwacht dat over het gebruik en de reikwijdte van de medeplegersboete, alsook over de procedurele gang van zaken, in de jurisprudentie het nodige is uitgekristalliseerd. Een vergaande maatregel als publicatie van een boete veronderstelt, gelet op het beginsel van rechtszekerheid en legaliteit, immers wetgeving met een zekere kwaliteit, alsook helderheid over de reikwijdte van de sanctiebepaling. Tijd voor het opmaken van de balans.

De vierde tranche boete, hoe vaak?

Aan het in het leven roepen van sanctiebepalingen ligt tevens het algemene uitgangspunt van handhaving ten grondslag. Ontbreekt die handhaving, dan verliest de sanctiebepaling haar betekenis en daarmee in zekere zin ook haar rechtvaardiging. Vanuit dat principe zou je verwachten dat pas naar verzwaring van het sanctiearsenaal wordt gegrepen als de bestaande sanctiemogelijkheden ook daadwerkelijk worden benut. Maar is dat wel zo? Uit Kamerstukken uit 2014 en een openbaarmaking naar aanleiding van een Wob-verzoek van 10 november 2016 valt op te maken dat er sinds de invoering, op 1 juli 2009, tot genoemde openbaarmaking in totaal vijf medeplegersboetes werden opgelegd.⁴ Dat zijn dus vijf boetes in ruim zeven jaar. Dat noem ik weinig, en dat zal toch niet gauw iemand willen tegenspreken.

Wat zijn dan die paar gevallen die noopten tot het opleggen van een medeplegersboete en die thans zelfs een verzwaring van het sanctiearsenaal zouden moeten rechtvaardigen? En aan wat voor juridische dienstverleners werden ze opgelegd? Die vragen zijn voor mij moeilijk te beantwoorden. Onlangs verscheen, voor zover ik heb kunnen nagaan, de eerste uitspraak over een medeplegersboete die werd opgelegd aan een notaris. De overige boetes zijn (nog) niet aan een rechter voorgelegd, of niet gepubliceerd. De stap naar de rechter is ook geen gemakkelijke. Procedures zijn kostbaar en voor de belanghebbende(n) vaak slopend. Ook al zijn fiscale procedures niet openbaar en worden de uitspraken anoniem gepubliceerd, vaak verraadt anonieme publicatie toch het een en ander over de betrokkene(n). Bovendien is de uitkomst van een procedure, bij gebrek aan jurisprudentie, onzeker.

Weinig hoopgevend

De zaak van Rechtbank Gelderland van 24 april 2017 is in dat verband ook weinig hoopgevend.⁵ Daarin ging het om een notaris die behulpzaam was bij het voorkomen van overdrachtsbelasting. Een bouwonderneming koopt in 2007 twee panden die ze op een later moment wenst door te verkopen. De verwachting is evenwel dat dit niet binnen een half jaar zal gaan lukken, waardoor ze de verschuldigde overdrachtsbelasting niet zal kunnen terugvragen. Daarnaast zal deze overdrachtsbelasting de verkoopprijs drukken. Om die reden worden naast de verkoopovereenkomst twee akten opgemaakt. In de eerste is opgenomen dat de verkoper zich het recht voorbe-



houdt om het pand binnen vijf jaar voor hetzelfde bedrag terug te kopen, waarmee de levering geschiedt onder de ontbindende voorwaarden van inroeping van het recht van wederinkoop. In de tweede akte staat 'dat de wederinkoop uitsluitend om fiscale redenen is overeengekomen'.

Van het recht op wederinkoop wordt in 2009 daadwerkelijk gebruik gemaakt. Op dat moment heeft de koper van de panden al een verkoopovereenkomst gesloten met de uiteindelijke afnemer, maar zijn de panden nog niet geleverd. De panden worden in 2009 teruggeleverd aan de oorspronkelijke verkoper en nog diezelfde dag weer geleverd aan de uiteindelijke afnemer. In totaal werd daarbij een bedrag van € 72.000 aan overdrachtsbelasting teruggevraagd. De Belastingdienst bestreed deze teruggave en legde tevens de notaris – die als medepleger werd beschouwd – een boete op van 100% van genoemd bedrag. Als strafverzwarende omstandigheid nam de Belastingdienst in aanmerking dat sprake zou zijn van listigheid en samenspanning en dat de notaris een voorbeeldfunctie heeft.

De rechtbank volgt de Belastingdienst in dat betoog en betreft zowel de voorbeeldfunctie als de samenspanning in haar beoordeling. Ter zake van de aanwezigheid van listigheid en samenspanning verwijst ze daarbij naar hetgeen is overwogen ten aanzien van de aanwezigheid

van een nauwe en bewuste samenwerking. In de desbetreffende passage wordt onder meer opgesomd dat:

- de notaris en de verkoper regelmatig overleg hadden;
- de notaris het initiatief had genomen voor het opstellen van de aanvullende akte over het recht van wederinkoop;
- deze akte van levering niet ter registratie aan de Belastingdienst was aangeboden; en
- het verzoek om teruggaaf door de notaris werd opgesteld en ingediend.

Opmerkelijk is in dat verband dat Hof Arnhem-Leeuwarden, in de zaak van de 'pleger', tot de conclusie kwam dat de gestelde samenspanning niet was gebleken.⁶

In de overwegingen van de rechtbank komt treffend tot uitdrukking welke risico's juridische beroepsbeoefenaars lopen. Van hen zal immers bijna standaard kunnen worden gesteld dat ze een voorbeeldfunctie hebben. Bovendien is de aanwezigheid van een nauwe en bewuste samenwerking een vereiste voor het opleggen van een medeplegersboete. Als het bewijs ten aanzien van listigheid en samenspanning vervolgens niet meer behelst dan een verwijzing naar die nauwe en bewuste samenwerking, zal dus in beginsel een boete van 100% het uitgangspunt zijn. Dit klemt temeer wanneer de elementen waarop die nauwe en bewuste samenwerking wordt gebaseerd, rechtstreeks voortvloeien uit de aard van de relatie tussen de adviseur en zijn cliënt. Zo zal er tussen de adviseur en de belastingplichtige doorgaans:

- regelmatig overleg plaatsvinden;
- de adviseur doorgaans het initiatief nemen van belastingbesparende maatregelen (daarvoor wordt hij immers ingeschakeld); en
- de adviseur niet zelden aangiften voorbereiden en/of indienen.

Gemiste kans

Het is mijns inziens een gemiste kans dat de rechtbank aan deze elementen geen aandacht besteedt, maar daarentegen met een 'zevenmijlslaarzenredenering' tot een 100% boete komt. Vervolgens wordt die boete overigens nog wel met de volgende overweging gematigd: 'De rechtbank vindt echter in de omstandigheid dat de verleende teruggaaf overdrachtsbelasting niet aan eiser persoonlijk ten goede is gekomen aanleiding de boete te verminderen tot € 36.000.'

Ook hier laat de rechtbank mijns inziens iets liggen. Met geen woord wordt immers gerept over de vraag of de boete überhaupt rechtstreeks, in termen van percentages, moet worden gekoppeld aan het bedrag aan belasting dat niet zou zijn voldaan. Dat bedrag zegt immers helemaal niets over het voordeel van de medepleger, die bovendien niet eens zelfstandig kan procederen tegen de hoogte van de onderliggende aanslagen. Uiteraard kan – en moet – het betoog dat de aanslagen te hoog zijn vastgesteld, wel in de boeteprocedure worden gevoerd. Het valt te betreuren dat de rechtbank het ontbreken van de link tussen de boetegrondslag van de belastingplichtige en de boete van de medepleger niet aan de orde stelt. Het zou mijns inziens zuiverder zijn om het voor-

deel van de medepleger tot uitgangspunt te nemen bij het opleggen van diens boete. Er zou bijvoorbeeld primair kunnen worden gekeken naar de hoogte van de declaraties. Daarnaast zou het totale nadeel van de overheid tot uitdrukking kunnen worden gebracht in de ernst van het feit en via die weg in een eventuele boete kunnen worden verdisconteerd. De rechtbank had wat dat betreft een voorbeeld kunnen nemen aan de uitspraak van Hof Amsterdam van 13 november 2000, waarin die het volgende overwoog:

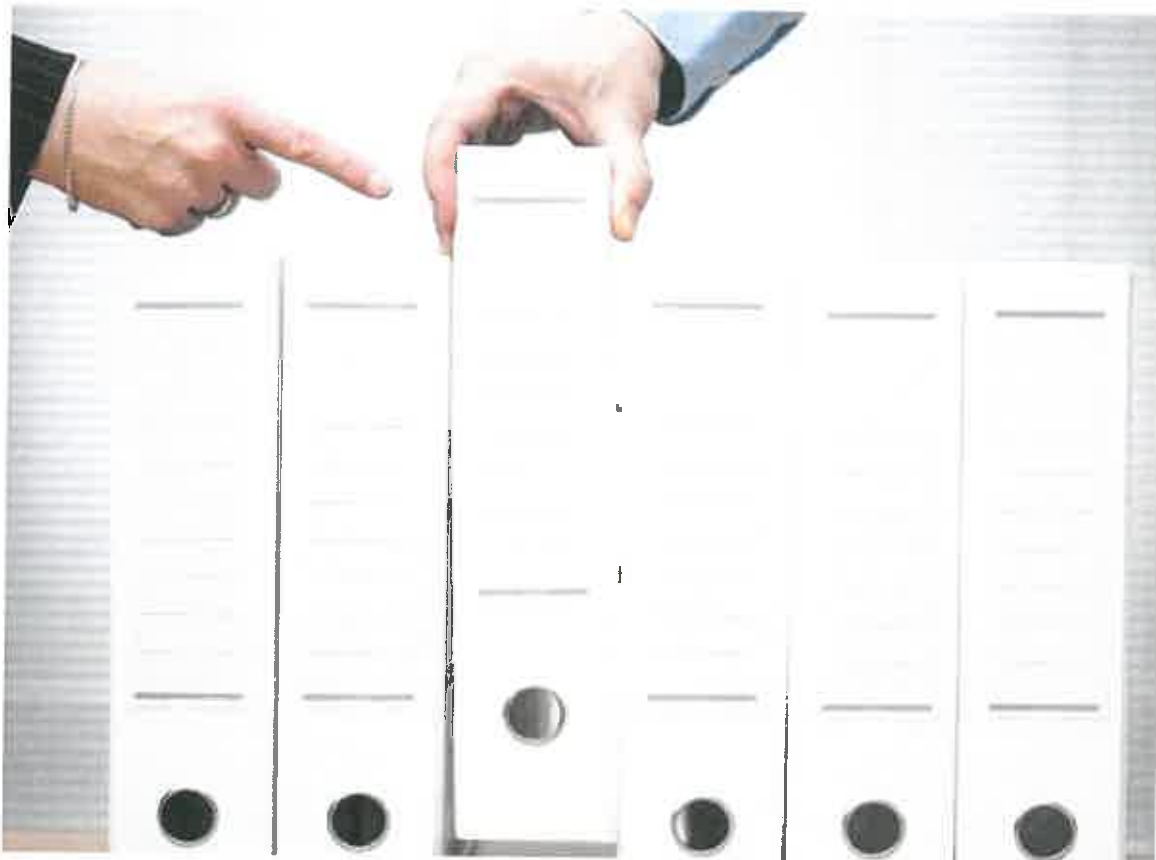
In het normaal-typische geval waarop de wetgever en de beleidsmaker het oog zullen hebben gehad, bestaat er een zinvolle relatie tussen de hoogte van de boete en het door de boeteplichtige beoogde belastingvoordeel (de door hem ontgane enkelvoudige belasting). In een geval als het onderhavige leiden 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 1.⁷

Helaas is aan deze elementen in de enige (gepubliceerde) uitspraak over een medeplegersboete onvoldoende aandacht besteed.

Het boetedossier

Een ander element dat in de praktijk voor problemen kan zorgen, is het boetedossier en de vraag welke stukken daartoe behoren. De zaak van de medepleger staat immers in beginsel qua dossier los van dat van de belastingplichtige. Toch zal het in de praktijk niet altijd gemakkelijk zijn die dossiers strikt gescheiden te houden. Zo zal het opleggen van een boete aan de medepleger doorgaans voortvloeien uit een correctie bij de belastingplichtige. Voor wat betreft de feiten in verband met die correctie zullen doorgaans de kennisgeving en motivering ten aanzien van de belastingplichtige worden verstrekt. Dit levert meestal niet direct problemen op, aangezien de adviseur die stukken over het algemeen al kent omdat hij de belastingplichtige, in ieder geval tot dat moment, heeft bijgestaan.

Problematischer wordt het als zich het niet ondenkbare geval voordoet dat de Belastingdienst één dossier opstelt over de correctie, de eventuele boete voor de belastingplichtige en de medeplegersboete. Het gevaar schuilt hem met name hierin dat de belastingplichtige de beschikking



krijgt over de stukken die betrekking hebben op de adviseur. Alhoewel beiden ook een gemeenschappelijk belang hebben – het betwisten of verlagen van de boetegrondslag – kunnen ze door een boetetraject gemakkelijk lijnrecht tegenover elkaar komen te staan. De belastingplichtige zal zich immers tegen de hem opgelegde boete kunnen verweren met de stelling dat hij volledig op zijn adviseur heeft vertrouwd en dat hem in dat verband geen verwijt kan worden gemaakt. Opzet en grove schuld aan de zijde van de adviseur kunnen sinds 2006 niet meer worden toegerekend aan de belastingplichtige.⁸ De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 13 februari 2009 overwogen:

3.4.1. (...). Indien een belastingplichtige zich laat bijstaan door een adviseur die hij voor voldoende deskundig mocht houden en aan wiens zorgvuldige taakvervulling hij niet behoefde te twijfelen (...), is er geen aanleiding tot het stellen van de algemene eis dat de belastingplichtige zich ter voorkoming van fouten ook zelf in de inhoudelijke aspecten van op hem toepasselijke belastingregelingen verdiept. (...).⁹

Hoe meer ‘schuld’ de belastingplichtige dus bij zijn adviseur weet neer te leggen, des te beter dat kan zijn voor zijn eigen positie. In de eerder aangehaalde zaak van de notaris deed de belastingplichtige eveneens een poging hiertoe. Hij betoogde volledig op de notaris, die de ‘constructie’ zou hebben bedacht en vormgegeven, te hebben vertrouwd. Hof Arnhem-Leeuwarden overwoog evenwel dat de verkopende partij niet als leek op het ge-

bied van overdrachtsbelasting kon worden beschouwd. Om die reden concludeerde het tot voorwaardelijk opzet bij de verkoper. Voor de kopende partij liep dit betoog echter wel goed af. Het hof overwoog:

Gesteld noch gebleken is dat belanghebbende redenen had te twijfelen aan de deskundigheid of de zorgvuldige taakvervulling van de notaris, waarbij het Hof nog opmerkt dat belanghebbende een leek is op het gebied van de overdrachtsbelasting en de notaris bij uitstek als deskundige kan worden beschouwd. Aan de Inspecteur kan worden toegegeven dat belanghebbende, gelet op het hiervoor in 4.9 vermelde, wel onachtzaamheid kan worden verweten, doch er is naar het oordeel van het Hof geen sprake van grove schuld, zoals vereist is voor het opleggen van de onderhavige boete.¹⁰

Het is dus zeker niet ondenkbaar dat je cliënt je grootste vijand wordt nadat er een boete is aangekondigd. Daarbij kan het boetedossier van de medepleger belangrijke munitie voor de belastingplichtige vormen. In dat dossier zal immers – doorgaans in niet al te genuanceerde bewoordingen – de aanklacht aan het adres van de adviseur worden beschreven. Tevens kunnen er in het kader van de strafmaat gegevens in het dossier zijn opgenomen over eventuele recidive of persoonlijke omstandigheden. Voorkomen moet worden dat de belastingplichtige, eventueel met zijn nieuwe gemachtigde, inzage krijgt in het dossier waarin ook alle stukken zitten uit het boetedossier van de adviseur.¹¹ Hoewel ook de Belastingdienst op grond van art. 67 AWR

tot geheimhouding is verplicht, is in dit geval voorkomen beter dan genezen. Om die reden is het raadzaam bij aanvang van een medeplegersdiscussie aandacht te eisen voor het scheiden van de dossiers. Als de belastingplichtige eenmaal inzage heeft gekregen, is het kwaad immers al geschied, onverlet een eventuele discussie over de geheimhoudingsplicht.

En dan nu graag betalen

Zoals gezegd wordt voor de hoogte van de boete aangesloten bij de boetegrondslag, waardoor de boete voor de adviseur exorbitant hoog kan zijn. Om de hoogte van de boete te betwisten dient dan bezwaar en eventueel beroep en hoger beroep te worden ingesteld. Voor de belastingplichtige kan in die situatie worden verzocht om uitstel van betaling.¹² Vraag is echter of die regeling dienovereenkomstig geldt ingeval van een medeplegersboete.

Art. 25, lid 1 IW 1990 bepaalt dat de ontvanger aan een belastingschuldige uitstel van betaling kan verlenen. In art. 1, lid 1, onder k IW 1990 wordt deze belastingschuldige omschreven als 'degene te wiens naam de belastingaanslag is gesteld'. Hier lijkt de medepleger niet onder te vallen. Onder belastingaanslag moet worden verstaan een betreffende de heffing van rijksbelastingen vastgestelde beschikking (art. 1, lid 2, onder c IW 1990), terwijl onder rijksbelastingen tevens bestuurlijke boeten moeten worden begrepen (art. 1, lid 2, onder a IW 1990). Via deze route lijkt art. 25, lid 1 IW 1990 dus alsnog op de medepleger van toepassing te kunnen zijn. Bij de invoering van de medeplegersboete is over dit element echter met geen woord gerept.

Overigens zou ook op andere gronden kunnen worden betoogd dat de regeling voor uitstel van betaling ook op de medepleger van toepassing is. Zo zou enerzijds kunnen worden teruggevallen op de algemene regel van art. 4:94 Awb en anderzijds kunnen worden betoogd dat aan art. 25 IW een extensieve interpretatie toekomt. In dat verband kan erop worden gewezen dat dit artikel ook van toepassing is op de boete en in art. 53, lid 2 AWR van overeenkomstige toepassing op de aansprakelijkgestelde is verklaard. Ook kan worden gewezen op het arrest *Västberga Taxi Aktiebolag en Vulic tegen Zweden* van het EHRM.¹³ Daarin werd ingegaan op de invordering van bestuurlijke boetes voordat deze onherroepelijk vaststaan. Het EHRM weegt de nadelige gevolgen van invordering van de boeteschuldige af tegen de belangen van invordering. Daarbij wijst het erop dat de belangen van de Staat bij invordering hier minder pregnant zijn dan bij de heffing en invordering van belastingen, omdat boetes niet primair zijn bedoeld als inkomsten van de overheid. Feteris overweegt in de noot bij het arrest:

Ik vraag mij af in welke gevallen de overheid dan wel een zwaarwegend belang heeft bij onmiddellijke invordering van een boete waarover nog geprocedeerd wordt of zal worden. Ik zou mij daarbij alleen iets kunnen voorstellen in gevallen waarin verder betalingsuitstel het serieuze gevaar met zich meebrengt dat de boete na afloop van de procedure oninbaar zal zijn.¹⁴

Op goede gronden kan derhalve worden betoogd dat ook voor de medeplegersboete uitstel van betaling moet worden verleend. Toch was het zorgvuldiger geweest als dit bij de invoering van de medeplegersboete duidelijker was aangegeven. Het ontbreken van heldere regelgeving leidt immers tot onzekerheden voor degene die zich met een boete geconfronteerd ziet. Ook kan dit leiden tot verschillende werkwijzen binnen de Belastingdienst en daarmee mogelijk tot willekeur. Dat is vanzelfsprekend onwenselijk.

Ten slotte

Door een gebrek aan jurisprudentie en een beperkt aantal praktijkgevallen zijn de procedurele en inhoudelijke aspecten van de medeplegersboete sinds de invoering nog niet veel verder uitgekristalliseerd. Dit brengt in de praktijk onzekerheden met zich mee. Toch noopt dit volgens demissionair staatssecretaris Wiebes niet tot terughoudendheid. Met de thans voorliggende publicatiemogelijkheid krijgt de Belastingdienst een wel heel machtig wapen in handen om de adviseur (definitief) uit te schakelen. Het signaal dat wordt afgegeven mag duidelijk zijn: adviseurs die te scherp aan de wind varen, moeten voor paal staan! <<<

Noten

- 1 Tegen een medeplegersboete kan uiteraard wel beroep worden ingesteld, waarmee de mogelijkheid bestaat de boete voor te leggen aan een rechter. Wanneer een medeplegersboete openbaar moet worden gemaakt, is een van de vragen in het beleidsdocument openbaarmaking vergrijpboeten dat ter internetconsultatie voorligt in het kader van de Wet aanpak belastingontduiking.
- 2 Brief van 17 januari 2017, betreft aanpak van belastingontduiking, kenmerk 2017-000009651.
- 3 Zie hierover bijvoorbeeld HR 13 februari 2009, nr. 07/12891, ECLI:NL:HR:2009:BH2586 en HR 3 februari 2017, nr. 16/02451, ECLI:NL:HR:2017:127, BNB 2017/70.
- 4 Kamerstukken I 2013-14, 33 754, D, nr. 9, p. 46; Brief van 10 november 2016, betreft Wob-verzoek inzake boetebeleid, kenmerk 2016-0000188467.
- 5 Rb. Gelderland 24 april 2017, nr. 15/6337.
- 6 Hof Arnhem-Leeuwarden 14 maart 2017, ECLI:NL:GHARL:2017:2098.
- 7 Hof Amsterdam 13 november 2000, ECLI:NL:GHAMS:2000:AA8945.
- 8 HR 1 december 2006, nr. 40369, ECLI:NL:HR:2006:AU7741.
- 9 HR 13 februari 2009, nr. 07/12891, ECLI:NL:HR:2009:BH2586.
- 10 Hof Arnhem-Leeuwarden, 14 maart 2017, ECLI:NL:GHARL:2017:2099.
- 11 Art. 7:4 Awb bepaalt dat de op de zaak betrekking hebbende stukken voorafgaand aan het horen ter inzage worden gelegd. Art. 8:42 Awb bepaalt dat de op de zaak betrekking hebbende stukken in de beroepsfase door de inspecteur worden ingezonden aan de rechtbank.
- 12 Art. 67g AWR en § 25.1.II. Leidraad Invordering 2008.
- 13 EHRM 23 juli 2002 (*Västberga Taxi Aktiebolag en Vulic tegen Zweden*).
- 14 EHRM 23 juli 2002 (*Västberga Taxi Aktiebolag en Vulic tegen Zweden*), BNB 2003/2, m.nt. M.W.C. Feteris.