

Een kritische en onafhankelijke opstelling

Staatsecretaris Snel heeft de Tweede Kamer onlangs laten weten dat de bestrijding van foute adviseurs prioriteit heeft. Maar hoe ver reikt de onderzoeksplicht van de belastingadviseur om het risico op civielrechtelijke- en strafrechtelijke aansprakelijkheid jegens toezichthouders te beperken?

door mr. A. (Arthur) Kan, KanPiek Fiscale Advocatuur

Op 23 februari jl. heeft de staatssecretaris van Financiën zijn aanpak belastingontduiking en belastingontwijking aan de Tweede Kamer bekend gemaakt. Daaruit blijkt dat de bestrijding van foute adviseurs prioriteit heeft. Zo is ook dit kabinet voornemens vergrijpboetes aan adviseurs openbaar te maken.

De belastingadviseur staat al langer in de schijnwerpers en komt daarnaast steeds vaker in het vizier van toezichthouders. Bekend is dat de mogelijkheden van de inspecteur om aan een adviseur een boete op te leggen de afgelopen jaren aanzienlijk zijn uitgebreid. Hoewel daar in de praktijk nog niet vaak gebruik van is gemaakt, neemt het aantal medeplegers-boetes de laatste tijd gestaag toe. Ook op het gebied van de naleving van de Wwft mag de belastingadviseur zich verheugen op een toenemende belangstelling. Op basis van het project 'Niet-Melders' wordt stelselmatig door verschillende toezichthouders onderzocht of de belastingadviseur zijn verplichtingen uit de Wwft nakomt. In dat kader wordt niet alleen het strafrecht ingezet. In toenemende mate kiest het Openbaar Ministerie hierbij voor een klacht bij de tuchtrechter.

Hieraan kan worden toegevoegd dat de belastingadviseur ook langs civiele weg met claims kan worden geconfron-

teerd. Hierbij gaat het niet alleen om ontevreden cliënten die schadevergoeding vorderen vanwege wanprestatie. Ook de Belastingdienst maakt in voorkomend geval gebruik van zijn civiele bevoegdheden om niet-betaalde belastingsschulden op derden te verhalen. In dat kader kan bijvoorbeeld worden gewezen op de recente uitspraak van Rechtbank Amsterdam waarbij het trustkantoor Tradman en twee van haar (voormalige) medewerkers civielrechtelijk aansprakelijk zijn gesteld.

Bovengenoemde ontwikkelingen roepen een aantal vragen op. Want zijn het alleen de rotte appels die eruit worden gepikt, of moet ook de bonafide belastingadviseur zich zorgen maken? Hoe ver reikt de onderzoeksplicht van de belastingadviseur teneinde het risico op civielrechtelijke- en strafrechtelijke aansprakelijkheid jegens toezichthouders te beperken. In dit artikel ga ik op deze vragen in.

Civiele aansprakelijkheid

Open systeem

Het aantal aansprakelijkheidsbepalingen in de Invoeringswet breidt zich al maar uit. Toch heeft de ontvanger van de Belastingdienst weinig mogelijkheden om een belas-



tingadviseur langs fiscale weg aansprakelijk te stellen voor de onverhaalbare belastingschulden van zijn cliënt. Zolang de belastingadviseur niet optreedt als (feitelijk) bestuurder ten behoeve van een cliënt, biedt de Invorderingswet geen fiscale aansprakelijkheidsbepaling waarop de ontvanger zich kan beroepen. Wel kan de ontvanger op grond van het 'open systeem' een op onrechtmatige daad gebaseerde vordering tegen de belastingadviseur instellen wegens verkorting van zijn verhaalsrecht. Een dergelijke civielrechtelijke vordering strekt tot vergoeding van de schade die 's Rijks schatkist heeft geleden doordat invordering van de belastingschuld bij de belastingschuldige niet (volledig) mogelijk is. Wanneer kan de belastingadviseur hiermee te maken krijgen?

In dat kader verdient de recente uitspraak van Rechtbank Amsterdam over de aansprakelijkheid van het trustkantoor Tradman nadere aandacht, omdat deze uitspraak diverse overwegingen bevat die ook voor de belastingadviseur relevant zijn. Alvorens die uitspraak te bespreken, is het echter goed om eerst nog enkele algemene opmerkingen te maken over belastingontwijking en hetgeen van een belastingadviseur in dit verband mag worden verwacht.

Belastingontwijking versus belastingontduiking

Bij belastingontwijking wordt binnen de bestaande wet- en regelgeving de fiscaal meest gunstige weg gekozen. Dit mag van de Hoge Raad. De omstandigheid dat (agressieve) belastingontwijking steeds vaker als maatschappelijk ongewenst wordt aangemerkt, betekent geenszins dat dit ook in strijd met de wet is. Belastingontduiking daarentegen is verboden. Het betreft het opzettelijk overtreden van wet-

en regelgeving teneinde minder belasting te betalen dan wanneer de wet wél zou zijn gevolgd. Dit onderscheid is van belang, omdat ook de civiele rechter de grens tussen belastingontwijking en belastingontduiking als uitgangspunt lijkt te nemen als het gaat om de vraag of de adviseur onrechtmatig tegenover de Belastingdienst heeft gehandeld en aldus aansprakelijk is.

Zorgplicht

In de zaak Tradman heeft de Belastingdienst het gelijknamige trustkantoor en twee van haar medewerkers op grond van onrechtmatige daad aansprakelijk gesteld voor de onverhaalbare belastingschulden van een aantal cliënten van het kantoor. Uit door de Belastingdienst bij Tradman aangetroffen notities zou blijken – kort samengevat - dat Tradman en de betrokken medewerkers actief hebben meegewerkt om kasgeldvennootschappen voor cliënten leeg te halen. Hierdoor waren die vennootschappen niet in staat om aan hun (fiscale) betalingsverplichtingen te voldoen. Daarnaast zou Tradman het hebben voorgedaan alsof aan cliënten gelieerde vennootschappen in het buitenland gevestigd waren, terwijl die vennootschappen feitelijk in Nederland belastingplichtig waren. Door het zonder legitieme reden herfactureren van aan de vennootschappen verleende diensten zou Tradman hebben getracht de vennootschappen buiten het zicht van de Belastingdienst te houden. Tegen die achtergrond heeft Rechtbank Amsterdam geoordeeld dat Tradman en haar twee medewerkers onrechtmatig jegens de Belastingdienst hebben gehandeld. Derhalve zijn Tradman en de twee betrokken medewerkers hoofdelijk aansprakelijk voor de schade die de Belastingdienst daardoor heeft geleden.

Hoewel de uitspraak (nog) niet onherroepelijk vaststaat en enige voorzichtigheid daarom op zijn plaats is, lijkt hier sprake te zijn van een extreem geval. Met gedegen (belasting) advisering heeft het in wezen niets van doen. Toch kunnen een aantal belangrijke lessen uit de zaak Tradman worden geleerd. Zo oordeelt de rechtbank dat de omstandigheid dat de navorderingstermijn ten aanzien van de belastingplichtige is verstreken, niet in de weg staat aan de civiele aansprakelijkstelling van Tradman. Als de onrechtmatigheid eruit bestaat dat door toedoen van een adviseur het voor de Belastingdienst onmogelijk is geworden om tijdig (navorderings)aanslagen aan de belastingplichtige op te leggen, dan kan die adviseur niettemin aansprakelijk worden gesteld voor de schade die de Belastingdienst als gevolg daarvan lijdt. Anders gezegd; voor een op onrechtmatige daad gebaseerde vordering geldt een eigen verjaringsregime dat aanvangt op het moment dat de Belastingdienst bekend raakt met de onrechtmatigheid en de hieruit voortgekomen schade. Dit brengt mede dat ook oude, fiscaal verjaarde feiten in voorkomend geval nog door de Belastingdienst aan de orde kunnen worden gesteld in een civiele aansprakelijkheidsprocedure.

Interessant is ook dat de rechtbank overweegt dat op Tradman een zekere zorgplicht rustte om rekening te houden met het door de Belastingdienst behartigde belang van een richtige belastingheffing. Volgens de rechtbank is het legaliteitsbeginsel hierbij leidend. De rechtbank stelt in dat kader voorop dat indien door een bepaalde constructie belasting wordt bespaard, dit niet betekent dat de betrokken adviseur onrechtmatig handelt tegenover de Belastingdienst. Dit ligt anders ingeval van belastingontduiking. De rechtbank oordeelt namelijk dat een adviseur zich met het oog op de belangen van de Belastingdienst ervan dient te onthouden adviezen te geven die op belastingontduiking zijn gericht, of waaraan in de gegeven omstandigheden het serieus te nemen risico is verbonden dat deze voor belastingontduiking zullen worden gebruikt. Hieraan verbindt de rechtbank een bepaalde onderzoeksplicht; als de verzochte dienstverlening voor belastingontduiking zou kunnen worden gebruikt, maar niet zonder meer daartoe strekt, dan kan het op de weg van de adviseur liggen om bij zijn cliënt te informeren met welk doel de dienst wordt gevraagd. De adviseur zal zijn diensten moeten weigeren indien hij in een zodanig geval geen bevredigende antwoorden krijgt.

Kortom, volgens de rechtbank rust op de adviseur tot op zekere hoogte een zorgplicht die inhoudt dat hij dient te onderzoeken of de van hem gewenste adviezen ertoe strekken of tot gevolg kunnen hebben dat belasting wordt ontdoken. Doet de adviseur dat niet, dan kan deze persoonlijk aansprakelijk worden gesteld voor de (verhaals) schade die de Belastingdienst daardoor lijdt.

Moet de bonafide belastingadviseur van dit oordeel wakker liggen? Dat lijkt mij niet. Van een behoorlijk handelend belastingadviseur mag worden verwacht dat hij aan de hand van wet- en regelgeving alsmede jurisprudentie vaststelt of

een bepaald belastingadvies kan worden verstrekt. Hierbij dient de adviseur rekening te houden met de fraus jurisprudentie. Ook hiervoor zijn de grenzen te vinden in de toelichting bij de wetsvoorstellen. Bovendien volgt de onderzoeksplicht die de rechtbank voorstaat reeds uit de Wwft. Op grond van de Wwft is de belastingadviseur immers gehouden het doel en de beoogde aard van de relatie met zijn cliënt vast te stellen en dit voortdurend te controleren. Ook in dat kader zal aan de hand van wet- en regelgeving alsmede jurisprudentie dienen te worden onderzocht of de gevraagde dienstverlening voor belastingontduiking kan worden gebruikt. Als dat risico-georiënteerde onderzoek niet de gewenste zekerheid oplevert, dan mag de belastingadviseur geen cliëntrelatie aangaan of dient hij de bestaande relatie te beëindigen.

Strafrechtelijke aansprakelijkheid

Harde aanpak adviseurs

En hoe zit het met de strafrechtelijke aansprakelijkheid van de belastingadviseur? Is op dit vlak wel reden tot paniek?

Op grond van het op 1 juli 2015 in werking getreden protocol AAFD wordt een fiscale zaak aangemeld voor mogelijke strafrechtelijke vervolging indien er sprake is van een belastingnadeel van ten minste € 100.000 en een vermoeden van opzet. De belastingadviseur kan echter op minder coulance rekenen. Ook als het belastingnadeel lager is dan € 100.000 kan de adviseur ingeval van betrokkenheid bij belastingfraude in aanmerking komen voor een strafrechtelijk onderzoek. Volgens het protocol hoeft de belastingadviseur in dat kader geen verdachtenstatus te hebben. Het strafrecht ligt voor de belastingadviseur dus eerder op de loer.

Tegen die achtergrond verdienen de strafrechtelijke deelnemingsvarianten aandacht. Van medeplegen is sprake indien de plegers van de overtreding 'bewust en nauw' samenwerken. Dat impliceert een dubbele vorm van opzet. Enerzijds moet de deelnemer opzet hebben op het plegen van het delict en anderzijds moet de deelnemer de intentie hebben om nauw samen te werken. Medepllichtigheid vereist een minder vergaande betrokkenheid. De medeplichtige is iemand die hulp verleent bij een misdrijf dat door een ander wordt gepleegd. Ook bij medepllichtigheid is dubbele opzet vereist. De medeplichtige moet dus niet alleen de opzet hebben op het plegen van het delict, maar ook op het bevorderen van de totstandkoming daarvan. Voorheen werd aangenomen dat de belastingadviseur alleen strafrechtelijk aansprakelijk kon worden gesteld als de belastingplichtige ook de opzet had op het doen van een onjuiste aangifte. Die opvatting hield verband met de omstandigheid dat het fiscale delict een kwaliteitsdelict is. Dit betekent, kort gezegd, dat alleen de uitgenodigde belastingplichtige degene is die pleger kan zijn van het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte. Niettemin heeft de Hoge Raad geoordeeld dat de opzet van de verdachte

centraal staat. Uit de bewijsvoering moet kunnen worden afgeleid dat de opzet van de verdachte gericht is geweest op het doen van een onjuiste aangifte. Uit de bewijsmiddelen hoeft derhalve niet te kunnen worden afgeleid dat de medepleger eveneens opzet had op het gronddelict. Dit geldt ook indien die mededader de aangifteplichtige is. Anders gezegd, de rechter mag zich volledig concentreren op de vraag of de belastingadviseur strafrechtelijk verwijtbaar heeft gehandeld; niet nodig is het dat de schuld van de belastingplichtige wordt vastgesteld. Door deze ontwikkeling is het risico op strafrechtelijke aansprakelijkheid van de belastingadviseur aanzienlijk toegenomen.

Van een behoorlijk handelend belastingadviseur mag worden verwacht dat hij aan de hand van wet- en regelgeving alsmede jurisprudentie vaststelt of een bepaald belastingadvies kan worden verstrekt.

Toch blijkt uit recente rechtspraak dat de belastingadviseurs die zijn veroordeeld voor belastingfraude vrijwel allemaal valse documenten of valse informatie hebben gebruikt. Het gaat om zaken waarbij de feiten bewust onjuist door de belastingadviseur zijn gepresenteerd. Van fiscale advisering is dus geen sprake. Gesteld kan derhalve worden dat het strafrecht in beginsel (nog) niet door het Openbaar Ministerie wordt gebruikt om reëel belastingadvies aan de orde te stellen. Wellicht dat het maatschappelijke debat over ongewenste belastingontwijking hier verandering in gaat brengen. Belastingadviseurs die bewust de grenzen van de wet opzoeken zouden hierdoor sneller in aanraking kunnen komen met het strafrecht. Het pleitbaar standpunt kan in dat geval uitkomst bieden. Een objectief redelijkerwijs te verdedigen fiscaal standpunt sluit opzet op het doen van een onjuiste aangifte immers uit.

Laakbare slordigheid

Zoals bekend, kan per 1 juni 2009 een fiscale boete worden opgelegd aan de medepleger en de feitelijk leidinggever. Op 1 januari 2014 is daar de medeplichtige bij gekomen. Daarmee hebben alle strafrechtelijke deelnemingsvarianten hun intrede gedaan in het fiscale boeterecht. Voor de uitleg van die begrippen wordt aangesloten bij de invulling die hieraan in het strafrecht wordt gegeven. Wel is er één belangrijk verschil; anders dan het strafrecht biedt het fiscale boeterecht de mogelijkheid om aan de belastingadviseur een medeplegersboete op te leggen indien er sprake is van grove schuld. Grove schuld wordt omschreven als

een in laakbaarheid aan opzet grenzende onachtzaamheid. Niet vereist is derhalve dat de belastingadviseur bewust de aanmerkelijke kans heeft aanvaard dat de aangifte onjuist is. Ernstige nalatigheid kan in dit verband voldoende zijn.

Als er onvoldoende bewijs is voor opzet, dan kan er in voorkomend geval dus voor worden gekozen om aan de belastingadviseur een fiscale vergrijpboete op te leggen. De onderzoeksplicht die hoort bij een behoorlijke taakvervulling van de belastingadviseur speelt hierbij een belangrijke rol. Schending daarvan leidt al snel tot de conclusie dat de belastingadviseur grofschuldig heeft gehandeld. Toch past ook hier de kanttekening dat niet elke fout van de adviseur kan worden aangemerkt als grove schuld. Er moet sprake zijn van een ernstig verwijt. Onachtzaamheid is daarvoor niet voldoende.

Hoewel er nog weinig boetes aan de belastingadviseur zijn opgelegd en er slechts twee rechterlijke uitspraken bekend zijn ter zake van een medeplegersboete, wordt in de praktijk steeds vaker door de Belastingdienst onderzocht of aan de belastingadviseur een boete kan worden opgelegd.

Conclusie

De praktijk laat zien dat foute (belasting)adviseurs worden aangepakt. In zoverre is er voor de bonafide belastingadviseur geen reden tot zorg. Wel dient de belastingadviseur erop bedacht te zijn dat schending van zijn onderzoeksplicht een rol kan spelen bij mogelijke civielrechtelijke- en strafrechtelijke aansprakelijkheid.

Ten aanzien van de reikwijdte van dat onderzoek is geen pasklaar antwoord te geven. Dit verschilt per zaak. Een belastingadviseur mag in beginsel afgaan op de juistheid van de door zijn cliënt verstrekte gegevens. Als er redelijkerwijs aanwijzingen zijn dat die gegevens onjuist of onvolledig zijn, dan moet de belastingadviseur nader onderzoek doen. Dat nader onderzoek en de wijze waarop dat wordt uitgevoerd, moeten laten zien dat de belastingadviseur kritisch is en zich niet alleen laat leiden door de cliënt. Als uit het dossier zo'n kritische en onafhankelijke houding blijkt, dan kan ook de belastingadviseur zich een misslag permitteren, zelfs indien achteraf blijkt dat hij een aanwijzing heeft gemist.

BZ

Bron: TK 2017-2018, 25 087, nr. 188; TK 2017-2018, 34 785, nr. 25; Rb. Rotterdam 29-11-2017 (ECLI:NL:RBROT:2017:9390); Rb. Amsterdam 14-02-2018 (ECLI:NL:RBAMS:2018:796); HR 09-01-1994 (ECLI:NL:HR:1994:ZC5570); HR 28-06-1996 (ECLI:NL:HR:1996:ZC2120) en HR 21-02-2014 (ECLI:NL:HR:2014:397); HR 06-03-2012 (ECLI:NL:HR:2012:BQ8596); HR 03-10-2017 (ECLI:NL:HR:2017:2542); HR 19-12-1990 (ECLI:NL:HR:1990:ZC4481); Rb. Gelderland 24-04-2017, (ECLI:NL:RBGELD:2017:2297) en Rb. Noord-Holland 30-11-2017 (ECLI:NL:RBNHO:2017:9859)

Wet: art. 32 lid 1 IW 1990 en art. 4:124 Awb

Literatuur: Mr. B.R. Zoetmulder en mr. Y.H. Stouthart, Belastingoptimalisatie versus agressieve belastingplanning bij internationale concerns – waar ligt de grens?, Tijdschrift voor Compliance, december 2017.

Mr. A.A. Feenstra en mr. I. Leenders, 'Strafrechtelijke vervolging van belastingadviseurs, gelukkig eerder uitzondering dan regel', Tijdschrift voor Sanctierecht & Onderneming, nr. 2, 3 juni 2017.