

Boete voor de adviseur en de accountant: theorie of praktijk?

Nog niet zo lang geleden - op 1 januari 2014 - werd artikel 67o AWR ingevoerd. Met de invoering van deze bepaling zijn er wederom een aantal nieuwe deelnemersvarianten geïntroduceerd binnen het fiscale boeterecht. Nog geen vijf jaar na de invoering van de vierde tranche boete, waarmee het mogelijk werd een boete op te leggen aan de adviseur als medepleger, is het boete instrumentarium verder uitgebreid. Ditmaal doen de medeplichtige, de uitlokker, en de doen pleger, hun intrede. Een uitbreiding die overigens meer lijkt te zijn ingegeven door politieke motieven dan door een dringende behoefte in de praktijk. Uit kamerstukken blijkt dat er in de jaren 2009 tot en met 2013 in totaal slechts tweemaal een onherroepelijke medeplegersboete is opgelegd. Toch zien we in de wetgeving een tegengestelde tendens. Er lijkt sprake van een politieke queeste die kracht wordt bijgezet door het invoeren van boetemogelijkheden om de adviseur aan te kunnen pakken of ten minste schrik aan te jagen. Maar zien we deze tendens ook terug in de praktijk?

FORMEEL BELASTINGRECHT

Het vizier (ook) op de adviseur of de accountant
Uit de praktijk blijkt dat de Belastingdienst, kennelijk gesterkt door de lijn die door de wetgever is uitgezet, in fiscale discussies steeds vaker ook bij de adviseur of accountant aanklopt. Van het agenderen van een (normoverdragend) gesprek tot het verzenden van vragenbrieven waarin de adviseur of accountant een zelfstandige informatieplicht wordt toegedicht. Doorgaans zullen daarbij de boetebepalingen niet direct worden genoemd. Toch kan 'een gesprek' of het beantwoorden van een vragenbrief, voor de adviseur, een gevaarlijke exercitie worden.

Mr. A.B. Vissers, werkzaam bij De Bont Advocaten

Naast het risico om de cliënt - onbedoeld - (nog verder) in de problemen te helpen, is immers ook de eigen positie van de adviseur in het geding. De adviseur of accountant riskeert thans te worden aangemerkt als medepleger, medeplichtige, uitlokker of doen pleger van de in de AWR opgenomen boetebepalingen. Een aanzienlijke boete kan daarvan het gevolg zijn. Deze boete zal op grond van art. 1, tweede lid, van het Reglement Beroepsuitoefening Register Belastingadviseurs, aan het bestuur van het Register Belastingadviseurs moeten worden gemeld. In het hiernavolgende zullen aan de hand van een aantal (praktijk)voorbeelden de deelnemersrisico's voor de adviseur en accountant nader worden geïllustreerd.

Een ongebruikelijk informatieverzoek

Als adviseur of accountant ontvangt u een vragenbrief van de Belastingdienst. Deze brief is rechtstreeks aan uw kantoor gericht. Boven de vragen staat expliciet vermeld dat deze vragen zowel door u als door uw cliënt dienen te worden beantwoord. De eerste vraag luidt als volgt: 'Wie heeft de facto de aangifte (...) ten name van (...) digitaal ingediend met gebruikmaking van het aangifteprogramma? Zo uw cliënt deze aangifte niet persoonlijk heeft verzonden, verzoek ik u aan te geven wie, welke medewerker van uw kantoor, deze aangifte heeft ingediend.' Daarna volgen er vragen over uw kennis en wetenschap van een bepaalde fiscale regeling of faciliteit die u in de onderliggende aangifte van de betreffende cliënt heeft toegepast.

Uit deze vragenbrief volgt dat er bij de Belastingdienst ernstige twijfel bestaat over de juistheid van de onderliggende aangifte. Dit zou ertoe kunnen leiden dat de Belastingdienst aan de belastingplichtige een verzuim- of vergrijpboete oplegt. Nu de verplichting tot het doen van aangifte enkel op de belastingplichtige rust, bleef de adviseur of accountant voorheen boeterechtelijk buiten schot. Echter met de invoering van alle deelnemersvarianten in het fiscale boeterecht komt in dit

geval ook een fiscale boete voor de adviseur of accountant in beeld. Van medeplegen is sprake ingeval van een bewuste samenwerking en gezamenlijke uitvoering, met het oog op het verrichten van een strafbare gedraging. Om als medeplichtige te worden aangemerkt is het opzettelijk behulpzaam zijn of het opzettelijk gelegenheid, inlichtingen of middelen verschaffen, reeds voldoende. Overigens geldt voor de boete die kan worden opgelegd aan de medeplichtige, dat deze op grond van artikel 670, tweede en derde lid, AWR, met een derde wordt verminderd en niet kan worden opgelegd bij een verzuimboete.

De Belastingdienst wil, blijkens de vragenbrief, weten wie de onderhavige aangifte heeft ingediend en is bovendien op zoek naar informatie over de kennis en wetenschap van degene die de aangifte heeft ingediend. Het moge duidelijk zijn: in dit geval onderzoekt de Belastingdienst (ook) de beboetingsmogelijkheden van de adviseur. Als uit de antwoorden van de adviseur volgt wie de aangifte heeft gedaan en dat diegene op de hoogte was van de onderliggende fiscale regeling, terwijl hij deze niet juist heeft toegepast, dan heeft de Belastingdienst een 'gemakkelijke zaak'. De kans is groot dat daarmee het bewijs ter zake van opzet of grove schuld bij de adviseur rond kan worden gebreid. Oplettendheid is dus geboden.

Wat gaat u doen?

Ofschoon veel adviseurs een coöperatieve houding aannemen richting de Belastingdienst, is het zeer de vraag of u deze brief - nog afgezien van de mogelijkheid dat u hiermee uw cliënt (verder) in de problemen helpt - inhoudelijk zou moeten beantwoorden. Daarbij is primair de vraag op basis van welke wettelijke bepaling u verplicht zou zijn deze vragen te beantwoorden. De informatieverplichting van artikel 47 AWR geldt immers niet voor u als adviseur (zolang het niet uw eigen aangifte betreft). Bovendien is het zeer de vraag in welk kader deze vragen worden gesteld. Het lijkt er immers op dat

de Belastingdienst hier (slechts) uw betrokkenheid bij de aangifte wil beoordelen, hetgeen geen betrekking zal hebben op de belastingheffing, maar op eventuele beboetingsmogelijkheden. Bovendien geldt voor vragen die enkel worden gesteld met het oog op bestraffing dat de betrokkene geen spreekplicht heeft.

In het licht van de beginselen van behoorlijk bestuur zou de Inspecteur in een dergelijke brief daarvan expliciet melding moeten maken. In de praktijk zal een dergelijke melding overigens doorgaans achterwege blijven. Ingeval van ontvangst van een dergelijke vragenbrief doet u er dus verstandig aan de Belastingdienst terug te schrijven dat u niet bekend bent met een informatieverplichting voor u als adviseur en dat u graag verneemt in welk kader - en op grond van welke wettelijke bepaling - deze vragen worden gesteld. Het is van groot belang voorafgaand aan eventuele beantwoording ten minste duidelijkheid te verkrijgen over uw eigen positie. Sinds de invoering van de vierde tranche boete en art. 670 AWR is een boete voor de adviseur echt geen louter theoretische mogelijkheid.

Op basis van welke wettelijke bepaling bent u als adviseur verplicht vragen te beantwoorden

Het instellen van nader onderzoek

Een ander concreet voorbeeld kan worden gevonden in de totstandkomingsgeschiedenis van art. 670 AWR. Door voormalig staatssecretaris Weekers werd in de Memorie van Toelichting het volgende opgemerkt omtrent medeplichtigheid van een adviseur: "De aangiftemedewerker moet dus kunnen worden verweten dat hij geen onderzoek heeft ingesteld naar de zakelijkheid van bepaalde betalingen." Ter voorbereiding van een aangifte van een cliënt ontvangt u als zakelijke kosten een stapel bonnetjes. Daaronder bevinden zich onder meer een aantal bonnetjes met daarop spijkerbroeken en andere kleding. Het is - getuigd op de business van cliënt - niet aannemelijk dat het werkkleding betreft en dat deze kosten derhalve zakelijk zijn. Echter omdat uw cliënt bij het afgeven van de bonnetjes expliciet heeft aangegeven dat het gaat om

zakelijke kosten besluit u de kosten toch als zodanig op te nemen. Op enig moment bestaat er discussie met de Belastingdienst over de zakelijkheid van deze kosten.

Volgens de staatssecretaris zou de adviseur onder deze omstandigheden als medeplichtige kunnen worden aangemerkt. Vraag daarbij is uiteraard wel wanneer een adviseur kan worden verweten dat hij geen nader onderzoek heeft ingesteld. In dat verband zou kunnen worden aangesloten bij de richtlijnen van de beroepsgroep. In art. 7, tweede lid, van het Reglement Beroepsuitoefening Register Belastingadviseurs staat daaromtrent: "In beginsel mag een adviseur, zolang in redelijkheid aanwijzingen van het tegendeel ontbreken, afgaan op de juistheid en volledigheid van de gegevens die cliënt hem heeft verstrekt. Indien die gegevens hiertoe aanleiding geven, stelt een lid een nader onderzoek in." In de omschreven situatie zou kunnen worden betoogd dat de adviseur had moeten aarzelen, vervolgens een nader onderzoek had moeten instellen, en op basis van dit nader onderzoek nooit had kunnen komen tot het in de aangifte ingenomen standpunt. De Belastingdienst zou in een dergelijk geval dus kunnen concluderen tot medeplichtigheid van de adviseur en op grond daarvan aan de adviseur een boete kunnen opleggen.

Ofschoon er 'opzet-technisch' best wat valt af te dingen op dit standpunt, illustreert dit wel op welk vlak er (ten minste) discussies met de Belastingdienst kunnen worden verwacht. Uit de praktijk blijkt bijvoorbeeld dat in geval de Belastingdienst er achter komt dat de adviseur kennis heeft gehad van een onjuistheid in een aangifte van een cliënt, welke aangifte niet door de adviseur of zijn kantoor is ingediend of voorbereid, dit toch reden kan zijn voor het inplannen van een nader gesprek met de betreffende adviseur. Ofschoon dit gesprek mogelijk wordt aangekondigd als 'normoverdragend', mag ook hier niet uit het oog worden verloren dat ook de adviseur een serieuze boete-kandidaat is. Indien tijdens een

dergelijk gesprek het vermoeden ontstaat dat de adviseur op enigerlei wijze behulpzaam is geweest aan de onjuistheid, dan ligt daarmee in ieder geval een boeterechtelijke discussie voor de hand. Ook bij een gesprek is oplettendheid derhalve geboden. En ook hier geldt dat het aanbeveling verdient voorafgaand aan het gesprek duidelijkheid te krijgen over de eigen positie.

Een scherp 'adviesje'

Wellicht dat de adviseur die nooit een aangifte indient zich thans nog 'veilig' waant. Ook diegene die zich slechts bezighoudt met het uitbrengen van fiscale adviezen, loopt echter risico. Een voorbeeld kan worden gevonden in de volgende situatie. Een belangrijke cliënt wendt zich tot u met de opmerking dat hij het zat is om zoveel belasting te betalen: 'kan daar nu niet eens iets aan gedaan worden'. U wilt uw cliënt tevreden houden dus u besluit een creatief advies te schrijven. U weet dat een van de kinderen van deze cliënt in België woont en daarin vind u aanleiding een advies te schrijven waarin u ingaat op de fiscale woonplaats. U geeft aan dat het voor cliënt qua belastingheffing gunstig is om als Belgisch belastingplichtige te worden aangemerkt.

Ook de adviseur is een serieuze boete-kandidaat

U schrijft dat het in dat geval van belang is dat het centrum van het maatschappelijk en cultureel leven van cliënt in België ligt. Daarbij gaat u volledigheidshalve ook nog in op de situatie dat cliënt daaraan niet volledig kan voldoen. U bespreekt een 'tussenvariant' waarin cliënt zowel in Nederland als in België verblijft. U gaat daarbij in op eventuele bewijsproblemen voor de fiscus en wijst er onder meer op dat cliënt er - om discussies te voorkomen - verstandig aan doet, in dat geval, in Nederland contant te betalen en pinpassen en creditcards minimaal te gebruiken. Ook eventuele abonnementen en contracten dienen te worden aangegaan in België, zodat een en ander voldoende 'substance' krijgt. Uw cliënt voelt wel wat voor het door u uitgebrachte advies. Hij doet de daarop volgende jaren aangifte als ware hij buitenlands belastingplichtige.

Bij deze aangifte heeft u geen enkele betrokkenheid. Een aantal jaren later ontstaat er discussie met de Belastingdienst over de woonplaats van cliënt. In die discussie geeft uw cliënt aan dat hij, weliswaar wist dat hij de aangifte onjuist invulde, maar dat hij daarbij handelde conform het door zijn adviseur uitgebrachte advies.

Van uitlokking is sprake ingeval de strafbare gedraging het directe gevolg is van de inlichtingen die door u als adviseur zijn verstrekt. De uitgelokte moet daarbij zelf ook een verwijt kunnen worden gemaakt. Ingeval de cliënt een verwijt kan worden gemaakt en er tevens komt vast te staan dat cliënt door het uitgebrachte advies is bewogen tot het indienen van de aangifte zal de adviseur kunnen worden beboet als uitlokker van de gedraging. Het verschil tussen uitlokken en doen plegen, zit met name hierin, dat ingeval van doen plegen de belastingplichtige juist geen enkel verwijt kan worden gemaakt. Oftewel de belastingplichtige moet kunnen worden aangemerkt als een zogenaamd 'willoos werktuig'. Daarvan zou sprake kunnen zijn indien de belastingplichtige door een zorgvuldig opgesteld, doch onjuist, advies wordt bewogen zijn aangifte op een bepaalde wijze in te vullen.

Als komt vast te staan dat de belastingplichtige geen enkel verwijt kan worden gemaakt, ook niet ter zake van de keuze voor een adviseur en de controle op de werkzaamheden van die adviseur, dan zal de adviseur als doen pleger van de onjuiste aangifte, kunnen worden beboet. Zowel ingeval van uitlokking als ingeval van doen plegen, hoeft de adviseur dus geen (directe) betrokkenheid te hebben gehad bij de ingediende aangifte. Overigens geldt dat ook voor de varianten medeplegen en medeplichtigheid. Directe betrokkenheid bij de beboetbare gedraging is in geen enkele variant geval een vereiste.

Een astronomische boete?

Ofschoon het krijgen van een boete voor een adviseur doorgaans al vervelend genoeg zal zijn, kan deze boete

in theorie ook nog eens een astronomisch bedrag aannemen. In ieder geval kan het zo zijn dat de hoogte van de boete in geen verhouding staat tot de verwijtbare gedraging of het verkregen 'voordeel'. In de boetebepalingen in de AWR wordt voor het bepalen van de boetegrondslag aangesloten bij de opzet van de belastingplichtige. Voor de 'deelnemersboete' is geen afwijkende of aanvullende bepaling opgenomen. Vraag is dan ook waarbij aansluiting dient te worden gezocht indien een boete aan de adviseur wordt opgelegd.

Wordt als uitgangspunt de opzet van de belastingplichtige genomen, dan heeft dat een vreemde uitwerking ingeval deze opzet zou afwijken van de opzet van de adviseur. Ook indien deze opzet aansluit zal echter de adviseur doorgaans niet degene zijn die 'voordeel' heeft gehad bij de verwijtbare gedraging. Dit voordeel zal immers doorgaans bij de belastingplichtige terecht komen.

Ofschoon ik meen dat bij het bepalen van de hoogte van de op te leggen boete aan de adviseur, diens individuele verwijtbaarheid en opzet en het door hem genoten voordeel centraal zouden moeten staan, kan daar in de praktijk anders over worden gedacht. Aangezien de twee medeplegersboetes die blijkens de

kamerstukken zijn opgelegd niet zijn gepubliceerd, blijft het de vraag hoe hieraan door de Belastingdienst invulling wordt gegeven.

De adviseur die zich met een boete geconfronteerd ziet, zal dan ook alert moeten zijn en het aanwenden van rechtsmiddelen tegen de boete zorgvuldig moeten afwegen.

Tenslotte

Met de nieuwe beboetingsmogelijkheden lijkt de Belastingdienst zich gesterkt te voelen de houding jegens adviseurs en accountants aan te scherpen. Steeds vaker richt de Belastingdienst de pijlen (tevens) op de adviseur of accountant. Dit enthousiasme van de Belastingdienst

De adviseur kan als doen pleger van een onjuiste aangifte worden beboet



wordt mogelijk mede veroorzaakt door het feit dat bij de invoering van art. 67o AWR gebruik is gemaakt van een zogenoemde horizonbepaling en een daaraan gekoppeld evaluatiemoment.

Deze horizonbepaling houdt in dat art. 67o AWR komt te vervallen indien op 1 januari 2019 geen vervangend wetvoorstel is ingediend dat in het onderwerp van art. 67o AWR voorziet. Indien zou blijken dat er in de praktijk geen gebruik wordt gemaakt van deze mogelijkheden dan is het niet aannemelijk dat een wetsvoorstel tot definitieve invoering voldoende kan worden onderbouwd.

Hoe het ook zij, het introduceren van de deelnemingsvarianten binnen het fiscale boeterecht kan voor adviseurs en accountants aanzienlijke gevolgen hebben.

De accountant of adviseur die zich geconfronteerd ziet met een gesprek met de Belastingdienst of een vragenbrief zal zich er steeds terdege van bewust moeten zijn, dat het (ook) een mogelijk boeterechtelijk onderzoek naar hem kan betreffen. In dat verband zal hij steeds een zorgvuldige afweging moeten maken, waarbij het 'blind reageren' op informatieverzoeken zeker geen aanbeveling verdient.

Geraadpleegd

- Wijzigingen van enkele wetten met het oog op bestrijding van fraude in de toeslagen en fiscaliteit, Kamerstukken I, 2013-14, 33 754
- Reglement Beroepsuitoefening Register Belastingadviseurs
- Hoge Raad 17 oktober 2006, nr. 01599/05; Fida 20063255
- Hof Den Bosch 1 juli 2014, nr. 20-001389-13; Fida 20145329
- Hoge Raad 2 december 2014, nr. 12/04062; Fida 20150627
- J.B.J. van der Leij, Plegen en deelnemen, Deventer: Kluwer 2007
- M.W.C. Feteris e.a., 'Aan wie kan een bestuurlijke boete worden opgelegd?', Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, Nr. 233, Deventer: Kluwer 2007, p. 59-63
- G.J.M.E. de Bont & P. de With, Fiscaal Strafrecht, 'Enige beschouwingen uit de praktijk en wetenschap', De Bont Advocaten, Amsterdam 2011, p. 83 e.v.
- A.M.E. Nuyens, 'Over beboeting van medeplichtigen, uitlokkers en doen plegers', FP 2014-7/5
- M.B. Weijers, 'Artikel 67o AWR; een mijnenveld voor de belastingadviseur?', FTV 2014/0708