

BELONING & BELASTING



Praktijkgericht vakblad over loonbelasting en sociale verzekeringen

**Beloning & Belasting is een uitgave van
Fiscaal up to Date – onderdeel van Rendement
Uitgeverij BV**

Conradstraat 38
3013 AP Rotterdam
E-mail: redactie@futd.nl

Hoofredacteur

J.H.P.M. Raaijmakers,
Belastingadviseur, Raaijmakers Belastingadvies
en Educatie

Redactieraad

Mr. A. Brons,
Senior Manager People Advisory Services, EY

Mw. mr. J.W.H. Nietveld,
Nietveld Loonheffingen te Den Helder

Mw. mr. E. van Schie
Titel 10

Abonnementenadministratie

Rendement Uitgeverij BV
Postbus 27020
3003 LA Rotterdam
Telefoon: (010) 243 39 33
E-mail: info@rendement.nl

Abonnementen

Beloning & Belasting verschijnt 12 keer per jaar. (Proef)abonnementen kunnen ieder moment ingaan, maar slechts worden beëindigd indien uiterlijk twee maanden voor het einde van de abonnements-periode is opgezegd. Zonder of bij niet-tijdige opzegging wordt het abonnement automatisch verlengd met een jaar. Abonnementen worden geacht zakelijk te zijn. Wilt u een particulier abonnement, dan dient u dit binnen één maand na het aangaan van het abonnement aan ons door te geven. Rendement behoudt zich het recht voor om prijzen en inhoud van de algemene voorwaarden te wijzigen. U kunt de volledige algemene voorwaarden nalezen op www.rendement.nl/av.

ISSN 0925-4544

Niets uit deze uitgave mag, noch geheel, noch gedeeltelijk, worden overgenomen en/of vermenigvuldigd zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.

Hoewel aan de totstandkoming van deze uitgave uiterste zorg is besteed, aanvaarden de auteur(s), redacteur(en) en uitgever geen aansprakelijkheid voor eventuele fouten en onvolkomenheden, noch voor de gevolgen hiervan.

© Rendement Uitgeverij BV 2023

39^e jaargang | 8 september 2023 | nummer 9

Arnaud Booij¹

Voorkomen van aansprakelijkheid en beboeting van de belastingadviseur

2023-0141

In de kranten en online zijn er de laatste tijd regelmatig berichten te lezen over belastingadviseurs die hun werk niet goed zouden hebben gedaan. Dit zijn meestal gevallen waarin het strafrecht een rol speelt. Een recent voorbeeld betreft de fiscalist die Tiësto en Afrojack adviseerde over het structureren van de inkomsten uit de werkzaamheden in de Verenigde Staten via Cyprus.² De DJ's hebben schikkingen getroffen met de Amerikaanse en Nederlandse belastingdiensten en zij proberen de kosten langs civielrechtelijke weg terug te halen. Inmiddels is de openbaar aanklager een onderzoek tegen de fiscalist begonnen en is hij in Italië opgepakt en uitgeleverd aan de VS. Ik teken hierbij aan dat de schuld van de fiscalist in strafrechtelijke zin nog niet vaststaat en dat de fiscale component (al dan niet pleitbare standpunten) hierbij een belangrijke rol speelt. Dit is misschien een uitzonderlijke zaak, maar het toont wel aan dat goede advisering nauw luistert!

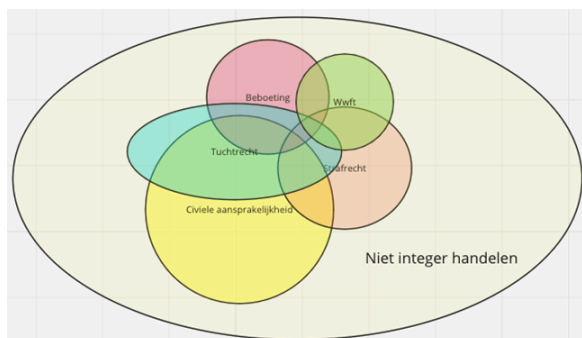
In dit artikel belicht ik enerzijds wat er fout kan gaan bij de advisering door een fiscaal adviseur, maar ga ik tegelijkertijd in op wat een adviseur kan doen om de kans op aansprakelijkheid of beboeting te verkleinen. De interne organisatie van een advieskantoor, de "governance", speelt hierbij een grote rol. Bij de beschrijving van deze problematiek heb ik niet alleen geput uit mijn ervaring als fiscaal advocaat, maar ook uit mijn ervaringen als mediator. De opbouw van dit artikel is als volgt. Allereerst geef ik een overzicht van de verschillende vormen van aansprakelijkheid en beboeting waar een adviseur mee te maken kan krijgen. Deze onderdelen worden later in het artikel nader uitgewerkt. Vervolgens bespreek ik wat van een goede adviseur kan worden verwacht. Dit betreft immers de maatstaf waarlangs de cliënten de adviseur beoordelen. In dit onderdeel ga ik ook in op de "tax principles" zoals deze door de NOB zijn vastgelegd. In het hoofdstuk daarna bespreek ik in welke gevallen de adviseur te maken kan krijgen met het tuchtrecht, civiele aansprakelijkheid, beboeting op grond van de Wwft, beboeting/vervolgning op grond van het fiscale boeterecht en het strafrecht. Ik bespreek hierbij ook kort de mogelijke beboeting op grond van het niet naleven van de verplichtingen die DAC 6 oplegt. In het laatste deel komt de vraag aan de orde wat de adviseur en de organisatie waarin hij of zij actief is, kan doen om de kans op aansprakelijkheid of beboeting te verkleinen. Het gaat hierbij om het hebben van een adequaat risicomanagement.

Overzicht van mogelijke aansprakelijkheid of beboeting

Aansprakelijkstelling vindt meestal plaats door een (voormalige) cliënt of een derde (en dat zou in bepaalde gevallen ook de ontvanger kunnen zijn), die van mening is dat hij door een handelen of nalaten van een adviseur of van het kantoor schade heeft geleden. Het betreft een civielrechtelijke aangelegenheid. De adviseur en het kantoor horen hiervoor verzekerd te zijn. Dat wil echter niet zeggen dat de verzekering altijd dekt!³ Los van de vraag of de verzekering wel of niet de schade dekt, zijn dit zaken die veel publicitaire aandacht kunnen krijgen en ook een effect hebben op de reputatie van het kantoor of van de adviseur. De zaken kosten veel tijd en energie van de betrokkenen. Als een opmaat voor de aansprakelijkheid wordt vaak een tuchtklacht ingediend.

Beboeting of bestraffing kan alleen plaatsvinden door een bestuursorgaan (in onze situatie de Belastingdienst) of door het Openbaar Ministerie (OM). Men kan denken aan beboeting wegens het niet nakomen van verplichtingen uit de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (WIBB) (op grond van EU-richtlijn DAC 6)⁴ of als medepleger van een beboetbaar feit of op grond van het niet nakomen van de verplichtingen uit de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (Wwft). Strafrechtelijke risico's liggen vooral in het al dan niet bewust onjuist of niet inlichten van de Belastingdienst (artikel 68 en 69 Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR)).

U kunt zich voorstellen dat de verschillende vormen van aansprakelijkheid en beboeting elkaar kunnen overlappen, zoals in onderstaand schema is weergegeven.



Een voorbeeld van een samenloop betreft de volgende situatie:

Een belastingadviseur dient namens een cliënt een belastingaangifte in die door de Belastingdienst wordt gekwalificeerd als een opzettelijk onjuiste aangifte. Er wordt een aanslag opgelegd met een 100% boete. De cliënt stelt zich op het standpunt dat de adviseur een fout heeft gemaakt. Hij wil niet opdraaien voor de aanslag en de boete. De adviseur is van mening dat hij feitelijk verkeerd is voorgelicht door de cliënt. In deze gestileerde casus zouden in theorie alle situaties die beschreven zijn in het schema aan de orde kunnen zijn. Ongeacht of de adviseur (achteraf) in het gelijk wordt gesteld, zal in een situatie als deze de adviseur en zijn kantoor op vele vlakken de juridische strijd moeten aangaan.

Maar zelfs als van meet af aan duidelijk is dat een boete niet zal standhouden, een aanslag evident onjuist is of er geen schade is waarvoor men aansprakelijk kan worden gehouden, is het (potentiële) conflict niet verdwenen. Energie, tijd en kosten zullen zowel zitten in het management van de situatie met de Belastingdienst als van de relatie met de cliënt. De cliënt kan dan van mening zijn dat hoe het ook zij, de adviseur of het kantoor niet integer heeft gehandeld. Dit kan dan nog steeds tot een tuchtklacht leiden en tot negatieve publiciteit.

In het schema zien we dat terug in de schil om de andere cirkels. Als er sprake is van "niet integer handelen", is er nog steeds een probleem, al zal het niet snel tot grote financiële gevolgen leiden. Het leidt wel tot tuchtklachten en mogelijke sancties door de beroepsorganisaties.

Wat wordt er van een adviseur verwacht?

Volgens zowel het Register Belastingadviseurs (RB) als de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) is "een lid gehouden zijn werkzaamheden op een eerlijke, zorgvuldige en behoorlijke wijze te verrichten, zich te houden aan wet- en regelgeving en zich verder te onthouden van al wat overigens in strijd is met de eer en waardigheid van het beroep."

Tegen een adviseur die zijn werkzaamheden niet eerlijk, zorgvuldig en/of behoorlijk verricht, kan dus een klacht worden ingediend. De kwalificaties "eerlijk", "zorgvuldig" en "behoorlijk" houden met elkaar verband en zijn gedeeltelijk subjectief en door maatschappelijke ontwikkelingen aan verandering onderhevig. Als de klacht van de cliënt is dat de afgesproken werkzaamheden niet tijdig hebben plaatsgevonden en dat daar niet goed over is gecommuniceerd, kan dat niet zorgvuldig en niet behoorlijk zijn. Misschien ook wel niet "eerlijk". Als zorgvuldigheidsnormen zijn geschonden, kan dat in bepaalde gevallen ook nog tot een kostenpost leiden. In de Kedeng Kedeng-zaak⁵ is door de adviseur een nogal agressieve royaltystructuur opgezet die niet is geaccepteerd door de Belastingdienst. In de civiele zaak vordert Kedeng Kedeng ontbinding van de adviesovereenkomst en terugbetaling van de facturen en kosten. Deze vordering is toegewezen. Dit is een voorbeeld waarbij schending van een zorgvuldigheidsnorm tevens tot een schadevergoedingsactie heeft geleid.

Als door toedoen van de adviseur de aangifte te laat of onjuist wordt ingediend, is dat bovendien in strijd met de wet- en regelgeving en kan dat tot schade leiden (civiele aansprakelijkheid). Mijn ervaring als mediator in klachtprocedures is dat de meeste van deze zaken in mediation op te lossen zijn.⁶

Als het gaat om de "eer en waardigheid van het beroep", gaat het veelal om zaken waar de beroepsorganisatie zelf een klacht indient of, in sommige gevallen, de Belastingdienst de klacht indient (of aan de beroepsorganisatie vraagt om die klacht in te dienen). Zo is mij bekend dat na een schikking in een fiscale strafzaak, als onderdeel van de schikking is afgesproken dat de Belastingdienst een klacht tegen de betrokken adviseur zou (laten) indienen. Er zit hier overigens nog wel een addertje onder het gras: in een tuchtaak geldt niet het nemo-teneturbeginsel (niemand mag gedwongen worden aan zijn eigen veroordeling mee te werken). Het bestuursorgaan kan op deze wijze mogelijk informatie verkrijgen dat zij anders niet had kunnen krijgen.⁷

De NOB heeft aan de beroepsregels de "tax principles" toegevoegd.⁸ Dit betreft bepalingen met betrekking tot standpuntbepaling, transparantie en openbaarmaking, het vergewissen van het reële economische doel en het

betrekken van maatschappelijke aspecten in de advisering. Het betreft tien punten die de NOB-adviseurs in acht moeten nemen. Gedeeltelijk zien deze "*principles*" op het waarborgen van de vaktechniek in combinatie met kennis van de feiten. Maar ze zien ook op de transparante wijze van werken met de Belastingdienst en het bewaken van het economische doel. In feite wordt hier gesteld dat agressieve advisering moet worden voorkomen. De economische, commerciële en reputatierisico's, alsmede belangen van in- en externe stakeholders van de cliënt dienen in de advisering te worden meegenomen. Deze *tax principles* zijn geen beperking voor het lid om alle fiscaal pleitbare standpunten aan zijn cliënt voor te leggen. De adviseurs dienen dan wel helder te hebben wanneer een standpunt als pleitbaar kan worden aangemerkt. Essentieel hierbij is kennis van de feitelijke situatie. Advisering waarbij wordt uitgegaan van impliciete veronderstellingen gaat tegen deze *tax principles* in. Ze zijn een invulling van een integriteitsnorm waaraan de leden van de NOB geacht worden te voldoen.

Breed gesteld: niet-integer handelen van een adviseur buiten het kader van een aansprakelijkstelling of beboeting/strafrechtelijk onderzoek, kan nog steeds de nodige problemen bij de adviseur en het kantoor opleveren. Het kantoor doet er goed aan om een zodanig beleid te maken dat integer handelen van de adviseur zoveel mogelijk kan worden gewaarborgd. Voor NOB-leden zal dit langs de lijnen van de *tax principles* moeten verlopen.

Op basis van het tuchtrecht van de beroepsorganisaties kunnen cliënten klachten tegen de adviseur indienen. Deze klachten gaan in de praktijk over de volgende onderwerpen: slecht advies, interne problemen bij het kantoor(personeel), slechte communicatie/afspraken, onenigheid over de hoogte van de declaraties en de verrichte werkzaamheden. De cliënt is vaak boos/gefrustreerd en wil graag uitleg, excuus en soms genoegdoening. Het advieskantoor neemt vaak de klacht niet serieus genoeg en schiet in de verdedigingsmodus. De tuchtrechter kan een maatregel opleggen (bijvoorbeeld berisping), maar daarmee is het onderliggende probleem vaak nog niet opgelost. Soms volgt een civiele procedure. Het advies in dergelijke zaken is: neem de klacht en de cliënt serieus, ga in overleg, steek de hand in eigen boezem en probeer van het conflict te leren (bijstelling beleid). Als het een lastig geval is, is mediation een optie.

Civiele aansprakelijkheid

De grond voor aansprakelijkheid is in de meeste gevallen onrechtmatige daad (artikel 6:162 BW). Het betreft een inbreuk op een recht, een doen of nalaten in strijd met een wettelijke plicht of een doen of nalaten

in strijd met hetgeen volgens het ongeschreven recht in het maatschappelijke verkeer betaamt. Dit laatste gedeelte verwijst naar de zorgplicht van in dit geval de adviseur. Deze is ook vervat in artikel 7:401 BW: De opdrachtnemer moet bij zijn werkzaamheden de zorg van een goed opdrachtnemer in acht nemen.

De toets is: wat mag van een redelijk bekwaam en redelijk handelende vakgenoot worden verwacht (de "maatman"). In ieder geval wordt aangenomen dat de maatman-belastingadviseur zijn cliënt niet blootstelt aan voorzienbare en vermijdbare risico's. De belastingadviseur dient zijn cliënt daarenboven proactief te wijzen op fiscale faciliteiten.⁹ Helder is verder dat de fiscale adviezen moeten deugen, dat de belastingadviseur zich op de hoogte moet stellen van de ontwikkelingen in zijn vakgebied en de problematiek rondom de onjuiste aangifte. De cliënt is dan wel zelf verantwoordelijk jegens de Belastingdienst, maar in de verhouding tot de belastingadviseur kan regres worden genomen.

Als de cliënt (en soms een derde) schade wil claimen, moet aannemelijk worden gemaakt dat er schade is en dat die veroorzaakt is door de onrechtmatige gedraging of schending van de zorgplicht. We maken hierbij onderscheid tussen "proportionele aansprakelijkheid" en "kansschade".

In zijn arrest van 31 maart 2006¹⁰ heeft de Hoge Raad de rechtsregel van de *proportionele aansprakelijkheid* aanvaard. Die houdt in, zeer kort samengevat, dat de rechter in gevallen waarin niet kan worden vastgesteld of de schade is veroorzaakt door een normschending (onrechtmatig handelen of toerekenbaar tekortschieten) van de aansprakelijk gestelde persoon of van iemand voor wie hij aansprakelijk is, dan wel door een oorzaak die voor risico van de benadeelde zelf komt (of door een combinatie van beide oorzaken), en waarin de kans dat de schade door de normschending is veroorzaakt niet zeer klein noch zeer groot is, de aansprakelijk gestelde persoon mag veroordelen tot schadevergoeding in evenredigheid met de in een percentage uitgedrukte kans dat de schade door zijn normschending is veroorzaakt.

De Hoge Raad heeft het leerstuk van de *kansschade* aanvaard in gevallen waarin een advocaat had verzuimd om tijdig hoger beroep in te stellen¹¹ of om tijdig een rechtsvordering in te stellen.¹² In deze gevallen stond op zichzelf de tekortkoming van een advocaat vast, maar was onzeker of een ingesteld hoger beroep of een ingestelde rechtsvordering tot succes voor de cliënt zou hebben geleid, met andere woorden: of de tekortkoming van de advocaat heeft geleid tot schade voor de cliënt, bestaande in een slechtere uitkomst van het geschil dan bij uitblijven van de tekortkoming het geval

zou zijn geweest. Vast stond slechts dat de cliënt de kans op een betere uitkomst door de tekortkoming van de advocaat was onthouden. De Hoge Raad heeft voor dit soort gevallen geoordeeld dat de rechter de schade moet vaststellen door te beoordelen hoe de appelrechter, indien wel (tijdig) hoger beroep was ingesteld, had behoren te beslissen, althans dat de rechter het toewijsbare bedrag aan schadevergoeding moet schatten aan de hand van de goede en kwade kansen die de cliënt in het hoger beroep zou hebben gehad; een overeenkomstige maatstaf geldt voor een te laat ingestelde rechtsvordering.

Als we bovenstaande vertalen naar het werk van een belastingadviseur, betekent dit het volgende. Als een onjuiste belastingaangifte is ingediend door de adviseur of een onjuist advies is gegeven en er een navordering/naheffing volgt met boete en kosten, maar er discussie bestaat over de vraag of de adviseur wel door de cliënt op de hoogte is gesteld van de juiste feiten, of de adviseur al dan niet daarover de cliënt had moeten bevragen, zou de aansprakelijkheid kunnen worden bepaald op basis van de regels van de proportionele aansprakelijkheid. Als de belastingaanslag terecht blijkt te zijn, dan kan de belasting zelf nooit als schade worden aangemerkt (het is immers het bedrag dat wettelijk verschuldigd is). Het gaat dan in de praktijk om de bijkomende kosten en kosten van advisering en wie er voor de boete moet opdraaien.

Als het bijvoorbeeld gaat om een situatie waarin de belastingadviseur vergeten is om bezwaar/beroep aan te tekenen, zou het leerstuk van de kansschade kunnen worden toegepast. De civiele rechter zal dan onderzoeken wat de kans zou zijn dat als er wel tijdig bezwaar/beroep zou zijn ingediend, de aanslag/beschikking zou worden vernietigd/verminderd. De aansprakelijkheid geldt dan voor het kanspercentage dat dan door de rechter wordt vastgesteld. Dit soort situaties zijn voor het belastingadvieskantoor erg ongemakkelijk. Ze zouden dan (vaak achteraf) moeten verdedigen waarom bezwaar/beroep sowieso niet tot het gewenste resultaat zou hebben geleid.

Als moet worden beoordeeld of tegen een adviseur (en het kantoor) een civiele aansprakelijkheidszaak kan worden opgetuigd, dient eerst te worden gecontroleerd wat de feitelijke opdracht was. Een goede vastlegging van de afspraken is van belang: wat zijn de werkzaamheden, wanneer, hoe en door wie worden die uitgevoerd, tegen welk tarief.

Als het verwijt van de cliënt is dat niet is geadviseerd over iets waarover geen afspraken zijn gemaakt, dan kan een mogelijke aansprakelijkheid meestal alleen op de schending van de zorgplicht worden gebaseerd.

Ook is van belang wat er in de algemene voorwaarden van het kantoor is opgenomen over de wijze van dienstverlening en indiening van klachten en claims. In veel algemene voorwaarden staat bijvoorbeeld dat eventuele claims binnen een jaar (of een andere korte termijn) nadat de cliënt wetenschap had van onrechtmatige gedraging moet worden ingediend. Dit wijkt dan af van de algemene verjaringstermijn.¹³

Dit is een van de redenen dat de advocaat van de cliënt in de regel zo snel mogelijk de verjaringstermijnen wil stuiten door een "stuitingsbrief" te sturen. Deze wordt gestuurd aan zowel de adviseur als aan het kantoor.

Complianceverplichtingen, Wwft en DAC6

De Wwft verplicht poortwachters (waaronder belastingadviseurs, accountants, administratiekantoren) om een cliëntenonderzoek te doen, een risicoprofiel te maken van de cliënt en van de "transacties" (de werkzaamheden) en de activiteiten van de cliënt te monitoren ten aanzien van de mogelijke witwasrisico's.¹⁴ Het kantoor dient een beleid en procedures te hebben om deze verplichting uit te voeren.¹⁵ Ongebruikelijke transacties dienen onverwijld te worden gemeld.¹⁶

De toezichthouder, het Bureau Financieel Toezicht (BFT) kan aanwijzingen geven, boetes opleggen en dwangsommen verbeuren.¹⁷

Daarnaast kan in voorkomende gevallen het OM onderzoek doen naar witwassen of naar het niet melden van ongebruikelijke transacties. Als het anti-witwasbeleid, de procedures en de uitvoering daarvan tekortschieten, kan dit tot een strafrechtelijk onderzoek leiden.¹⁸

Dit onderzoek zal vaak plaatsvinden als andere dienstverleners wel meldingen hebben gemaakt bij de Financial Intelligence Unit (FIU), maar de belastingadviseur dat heeft nagelaten. Of in gevallen waarin het OM een (fiscale) fraude op het spoor is en vervolgens onderzoekt welke dienstverleners er direct of indirect bij betrokken zijn en of zij meldingen ongebruikelijke transacties hebben gedaan.

Een kantoor wil voorkomen dat het betrokken raakt bij witwassen of financiering van terrorisme. Dat risico kan worden beperkt door het voeren van een goed beleid en het hebben van goede procedures en het organiseren van een goede "transactiemonitoring". Dan kan tevens worden gewaarborgd dat tijdig mogelijke ongebruikelijke transacties worden gemeld.

Recentelijk heeft het BFT onderzoek gedaan naar de Wwft-compliance van administratiekantoren en geconcludeerd dat 70% van de kantoren niet aan de wet- en regelgeving voldoet.¹⁹ Het ligt voor de hand dat de handhaving in de komende jaren zal toenemen.

DAC6, mandatory disclosure

De EU Richtlijn DAC6 (*Directive on Administrative Cooperation*)²⁰ is in Nederland in de WIBB vastgelegd (artikel 10h WIBB). DAC6 en de WIBB schrijven voor dat "intermediairs" potentiële agressieve grensoverschrijdende structuren of transacties aan de Belastingdienst moeten melden. Hiervoor is een lijst met wezenskenmerken opgesteld. De melding moet plaatsvinden binnen dertig dagen, te rekenen vanaf de dag nadat de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie voor implementatie beschikbaar is gesteld, of gereed is voor implementatie, of – als dat eerder is – binnen dertig kalenderdagen, te rekenen vanaf het ogenblik dat de eerste stap van de implementatie van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is gezet.²¹ Let op, deze meldingsplicht geldt voor alle directe heffingen, ook inkomstenbelasting en schenk- erfbelasting, maar niet voor BTW en Douane en accijnzen.

De WIBB geeft de mogelijkheid aan de Belastingdienst om forse boetes op te leggen als een intermediair niet de vereiste meldingen doet.²² De Belastingdienst heeft aangekondigd te onderzoeken of kantoren zich aan de verplichtingen van de WIBB houden.

Dit bekend dat elk kantoor een compliance-systeem moet hebben om te kunnen beoordelen of ze als intermediair een dergelijke melding moeten maken. Daarvoor moet eerst worden vastgesteld of de advisering een grensoverschrijdende situatie betreft, om daarna te beoordelen of al dan niet aan één van de wezenskenmerken is voldaan. Als een andere intermediair (mogelijk in een ander EU-land) al een melding heeft gedaan betreffende die transactie, dan hoeft er niet gemeld te worden. Ook dit dient te worden vastgelegd. Als geen van de intermediairs de melding heeft gedaan, dan rust de plicht tot melding op de cliënt.

Beboeting en bestraffing

Een fiscale boete (een verzuimboete of vergrijpboete) wordt in beginsel alleen opgelegd aan de belastingplichtige. Om verzuimboetes te voorkomen, dient de betreffende aangifte op tijd te worden gedaan en dient de aanslag of aangifte tijdig te worden betaald. Als de belastingadviseur bijvoorbeeld de aangifte te laat indient of de belastingplichtige niet tijdig laat weten welk bedrag dient te worden voldaan, zal aan de belastingplichtige de verzuimboete worden opgelegd. Deze verzuimboete wordt alleen verminderd als sprake is van AVAS (afwezigheid van alle schuld). Daar is in de regel geen sprake van. De cliënt zal zich dan tot de adviseur kunnen wenden en kunnen proberen de schade te verhalen (zie civiele aansprakelijkheid) en/of eventueel een tuchtklacht kunnen indienen.

In het geval de Belastingdienst een vergrijpboete aan de belastingplichtige wil opleggen, zal de opzet of grove schuld door de inspecteur moeten worden bewezen. In dit kader wordt opzet en grove schuld van de belastingadviseur niet toegerekend aan de belastingplichtige. Indien het belopen van de boete geheel te wijten is aan een gedraging of nalaten van een belastingadviseur, kan de inspecteur echter geen boete opleggen. Er is dan sprake van AVAS bij de belastingplichtige. Dit zijn situaties die lastig zijn voor een belastingadviseur. Immers, als de adviseur aangeeft dat hij geen schuld heeft aan het indienen van de onjuiste aangifte, zal het lastig zijn voor de belastingplichtige om te bewijzen dat hem in het geheel geen verwijt kan worden gemaakt. Dit zijn zaken waarin vaak tot aan de Hoge Raad wordt geprocedeerd. De adviseur zal in de gelegenheid willen worden gesteld om namens de belastingplichtige te procederen over de aanslag en de boete. Dit om de mogelijke schade te beperken. Stel, de uitkomst is dat zowel de aanslag als de boete in stand blijven, dan zal de belastingplichtige de schade (boete en kosten) civielrechtelijk op de adviseur willen verhalen. Voor de belastingplichtige is het belangrijk dat hij (lees: zijn advocaat) wel de processtukken blijft beoordelen en zich het recht voorbehoudt de zaak van de adviseur over te nemen. De adviseur kan namelijk in de stukken argumenten aanvoeren die de positie van de adviseur versterken in een mogelijke civiele procedure die daarna zal worden gevoerd. Men kan denken aan een gekleurde beschrijving van feiten en omstandigheden om bijvoorbeeld mogelijke schuld ten aanzien van het belopen van de boete te ontlopen. De fiscale rechter zal alleen kijken naar de mogelijke opzet of grove schuld van de belastingplichtige. In een civiele zaak wordt de relatieve schuld van de adviseur belangrijk.

De adviseur kan wel in beeld komen bij de inspecteur of het OM als sprake zou zijn van het *medeplegen* van het beboetbare/strafbare feit of sprake zou zijn van medeplichtigheid. Het onderscheid tussen medeplegen en medeplichtigheid is niet altijd duidelijk. Tot 1 juli 2009 kon een bestuurlijke boete uitsluitend worden opgelegd aan de belasting- of inhoudingsplichtige. Vanaf dat moment bepaalt artikel 5:1 lid 2 Algemene wet bestuursrecht (Awb) dat onder overtreders wordt verstaan: degene die de overtreding pleegt of medepleegt.²³ Het derde lid van artikel 5:1 Awb bepaalt dat overtredingen kunnen worden begaan door natuurlijke personen en rechtspersonen en verklaart artikel 51 lid 2 en 3 Wetboek van Strafrecht van overeenkomstige toepassing. Daarmee is de deelnemersboete een feit en kunnen in het belastingrecht ook anderen dan de belasting- of inhoudingsplichtige een bestuurlijke boete opgelegd krijgen. Dit kan de belastingadviseur zijn, of het kantoor van de belastingadviseur. Niet alleen de

rechtspersoon zelf kan als dader worden aangemerkt, maar ook degenen die tot het delict opdracht hebben gegeven of daaraan feitelijk leiding hebben gegeven kunnen op grond van artikel 51 lid 2 Wetboek van Strafrecht kwalificeren als dader. Als een belastingadviseur dus als medepleger zou kunnen worden aangemerkt van een fiscaal delict, dan zou in sommige gevallen ook het kantoor en de direct leidinggevenden vervolgd kunnen worden.

Met ingang van 1 januari 2014 is artikel 67o AWR ingevoerd, waardoor de mogelijkheden om een deelnemersboete op te leggen is uitgebreid met onder meer *medeplichtigheid*. Artikel 67o AWR breidt de scope van de bestuurlijke boeten verder uit door in afwijking van artikel 5:1 Awb onder overtreder mede te verstaan: degene die de overtreding doet plegen, degene die door giften, beloften, misbruik van gezag, geweld, bedreiging, misleiding of het verschaffen van gelegenheid, middelen of inlichtingen de overtreding opzettelijk uitlokt en degene die als medeplechtige opzettelijk behulpzaam is bij of opzettelijk gelegenheid, middelen of inlichtingen verschaft tot het plegen van de overtreding.

Van *medeplegen* is sprake wanneer twee of meer personen gezamenlijk een strafbaar/beboetbaar feit plegen.²⁴ Medeplegen veronderstelt zowel nauwe en bewuste samenwerking als gezamenlijke uitvoering, maar naarmate de bewuste samenwerking intensiever is, worden minder eisen gesteld aan de gezamenlijke uitvoering, en omgekeerd.

Zowel de pleger als de medepleger moeten (voorwaardelijk) opzettelijk hebben gehandeld. Het ontbreken van opzet bij één van beiden leidt ertoe dat niet kan worden gesproken van een bewuste samenwerking op het opzettelijk begaan van het delict. Een medepleger kan dus niet als zodanig worden bestraft als bij de pleger opzet ontbreekt, zelfs als de medepleger zelf wel opzettelijk heeft gehandeld.

Zie bijvoorbeeld de uitspraak van Hof Amsterdam van 14 juni 2022,²⁵ waarin een belastingadviseur een familie in Nederland na de verkoop van hun bedrijf had bijgestaan in de totstandbrenging van een zogenoemde Malta-structuur. De inspecteur die stelde dat de Maltese vennootschappen in werkelijkheid fiscaal in Nederland waren gevestigd, legde aan de adviseur een vergrijpboete ex artikel 67e lid 1 AWR op wegens medeplegen. Het nalaten van de adviseur achtte het hof weliswaar verwijtbaar, maar opzet of grove schuld was door de inspecteur niet overtuigend aangetoond. Het hof overwoog daarbij nog dat, ook indien er verondersteltenderwijs van uit wordt gegaan dat er bij de adviseur wel opzet of grove schuld op het gronddelict van

artikel 67e lid 1 AWR, aanwezig was, het hof niet tot het oordeel komt dat bij belanghebbende sprake was van medeplegen. Van medeplegen is alleen dan sprake als de intellectuele of materiële bijdrage die belanghebbende heeft geleverd van voldoende gewicht is geweest. Zij moet een wezenlijke bijdrage hebben geleverd aan het feit. Daarvan was, volgens het hof, geen sprake. De rol van de adviseur bij de uitvoering van de door haar geadviseerde structuur is in essentie geen andere dan het zijn van aanspreekpunt voor adviseurs in Malta/het formele bestuur van de vennootschappen enerzijds en de (middellijke) aandeelhouders/natuurlijke personen anderzijds.

Medeplegen door de belastingadviseur die een onjuiste aangifte voor iemand doet, zal eigenlijk alleen aan de orde zijn als de belastingplichtige (voorwaardelijk) opzettelijk een "foute" adviseur heeft gekozen, opdracht heeft gegeven tot het doen van een onjuiste aangifte of bewust onjuiste of onvolledige informatie heeft aangeleverd aan zijn adviseur en de adviseur dat wist maar bewust niet heeft doorgevraagd.

Naast "nauwe en bewuste samenwerking" moet, wil van medeplegen sprake zijn, bij een opzetsdelict naast de pleger ook de medepleger (voorwaardelijk) opzettelijk hebben gehandeld. De opzet moet zijn gericht op de samenwerking *en* op het gronddelict, het onjuist doen van de aangifte. Deze bewijslast is zwaar. Het is niet voldoende dat de adviseur had moeten weten dat de informatie van zijn cliënt onjuist was of dat hij zich ervan bewust moet zijn geweest.

Een pleitbaar standpunt staat bij het opleggen van een fiscale boete aan (voorwaardelijke) opzet in de weg. Als de adviseur een onjuiste aangifte inkomstenbelasting doet voor zijn cliënt, en – naar objectieve maatstaven gemeten – deze gebaseerd was op een pleitbaar standpunt, kan de adviseur geen opzet worden verweten en ook geen voorwaardelijke opzet.

Als een belastingadviseur als medepleger wordt aangemerkt, zal de advocaat als eerste onderzoeken of (achteraf) het standpunt van de belastingadviseur niet toch als een pleitbaar standpunt kon worden aangemerkt.

Een adviseur zou ook als medepleger beboet kunnen worden, in het geval de boete wordt opgelegd wegens *grove schuld*. Van grove schuld is sprake in geval van – voor wat betreft de mate van verwijtbaarheid: aan opzet grenzende – verregaande *onachtzaamheid*. Onachtzaamheid is geen opzet. De belastingplichtige die onjuiste of onvolledige informatie aan de adviseur aanlevert, heeft dat – als slechts sprake is van grove schuld – niet willens en wetens gedaan, noch heeft hij

bewust de kans van een onjuiste aangifte op de koop toe genomen. Hij is slechts zeer (en ernstig verwijtbaar) slordig geweest. Dan is wel voldoende dat hij *had moeten weten* dat de door hem verstrekte informatie onjuist of onvolledig was. De inspecteur echter zal ook dat "overtuigend moeten aantonen". Een enkele stelling van de inspecteur dat dat zo was in zijn ogen, is niet voldoende.

Paragraaf 2 lid 6 BBBB (Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst) bepaalt: "*Een besluit tot het opleggen van een bestuurlijke boete aan een medepleger, doen pleger, uitlokker, medeplichtige, feitelijk leidinggever of opdrachtgever wordt genomen met voorafgaande toestemming van de algemeen directeur van een van de organisatieonderdelen genoemd in artikel 3, eerste lid, onderdeel a en c, van de Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003 en de hoofddirecteur van de concerndirectie Fiscale en Juridische Zaken van de Belastingdienst (Cd FJZ), dan wel, voor de Douane, met voorafgaande toestemming van de directeur-generaal Douane.*" We noemen dit het *toestemmingsvereiste*.

Deze toestemming is essentieel, zoals blijkt uit een uitspraak van Hof Den Haag 2 maart 2022.²⁶ De inspecteur had aan een belastingadvieskantoor een boete van € 1.000.000 opgelegd wegens het primair medeplegen, subsidiair feitelijk leidinggeven aan de beboetbare gedragingen door Guernsey Ltd, waardoor te weinig vennootschapsbelasting was geheven.

Aangezien volgens het hof het verkrijgen van voorafgaande toestemming een constitutief vereiste vormt voor het opleggen van een vergrijpboete, was het hof van oordeel dat uit het toestemmingsbesluit van de toestemmingsgevers expliciet moet blijken op welke 1) daderschapsvorm (medeplegen, feitelijk leidinggeven enzovoort), 2) schuld kwalificatie ((voorwaardelijke) opzet of grove schuld) en 3) boetebedrag de gegeven toestemming ziet. De inspecteur had ter zitting toegelicht dat de toestemminggevers enkel toetsen of het feitencomplex van voldoende gewicht is om een boete op te leggen, waarna de inspecteur zelf nader invulling kan geven aan voormelde punten. Het hof oordeelde dat nu de toestemminggevers geen (expliciete) toestemming hadden verleend voor het opleggen van een boete op grond van de door de inspecteur gestelde subsidiaire standpunten, te weten grove schuld en feitelijk leidinggeven, de mededadersboete aan belanghebbende niet op deze gronden kon worden opgelegd. A-G Pauwels is van mening dat het oordeel van het hof juist is.

Voor *medeplichtigheid* is de drempel lager dan bij medeplegen. Daarvoor geldt niet het vereiste van "nauwe en bewuste samenwerking". Op grond van artikel 67o lid 1,

aanhef en onderdeel c AWR is echter slechts beboetbaar degene die als medeplichtige *opzettelijk* behulpzaam is bij of *opzettelijk* gelegenheid, middelen of inlichtingen verschaft tot het plegen van de overtreding. De desbetreffende aangiftemedewerker moet dan dus kunnen worden verweten dat hij (voorwaardelijk) opzettelijk geen onderzoek heeft ingesteld naar bijvoorbeeld de zakelijkheid van bepaalde betalingen. Grove schuld is voor medeplichtigheid onvoldoende.

Uit het bovenstaande kan worden geconcludeerd dat als aan een belastingplichtige een vergrijpboete wordt opgelegd, onder omstandigheden de adviseur, zijn vennootschap of leidinggevende ook beboet kan worden als medepleger of medeplichtige. De Belastingdienst heeft in een aantal zaken dergelijke boetes opgelegd, maar deze houden tot op heden meestal geen stand. Dit heeft te maken met de bewijslast waar de inspecteur mee wordt geconfronteerd: het bewijs van de bewustheid op de samenwerking en de bewustheid ten aanzien van het opzettelijk of grofschuldig doen van een onjuiste aangifte. Voorts geldt dat de inspecteur toestemming moet hebben van de algemeen directeur van één van de organisatieonderdelen en de hoofddirecteur van de concerndirectie Fiscale en Juridische Zaken van de Belastingdienst (Cd FJZ) om die specifieke boete op te leggen. Tegelijkertijd is er naar mijn mening een tendens te bespeuren waarin inspecteurs de neiging hebben vaker tot het opleggen van een medeplegersboete over te gaan. In de gevallen dat er hoge vergrijpboetes aan de belastingplichtige worden opgelegd, moet de adviseur er rekening mee houden dat ook hij met een medeplegersboete of medeplichtigeboete kan worden geconfronteerd.

In alle gevallen dat een boete vanwege opzet wordt opgelegd aan een belastingplichtige, zou in beginsel ook het strafrecht in zicht kunnen komen. Er kan dan sprake zijn van fiscale fraude (artikel 69 AWR). Ook dan kan de medepleger/medeplichtige/feitelijk leidinggevende tevens worden vervolgd. Als een vergrijpboete wordt opgelegd, kan een belastingplichtige niet meer voor datzelfde feit worden vervolgd (ne bis in idem-beginsel). Dat maakt dat als er een fiscaal onderzoek loopt en er geen boete wordt opgelegd, men zich moet afvragen of de zaak wellicht niet in het strafrecht wordt betrokken. De adviseur dient hierop alert te zijn.

In artikel 68 AWR staan een aantal gedragingen opgesomd die ook strafbaar zijn (waarbij het uitmaakt of die gedragingen opzettelijk zijn verricht, want dan is vaak ook artikel 69 AWR van toepassing). Zo valt het geven van onjuiste/onvolledige gegevens of inlichtingen aan de Belastingdienst ook hieronder. Lees dus goed wat de Belastingdienst vraagt en geef daar concreet antwoord

op. Gebeurt dat niet, dan kan dat zomaar tot een strafrechtelijke vervolging leiden.²⁷

Voorkomen van risico's

Om als kantoor te voorkomen dat de verbonden adviseurs of de leiding van het kantoor zelf met aansprakelijkheid, beboeting of tuchtrechtelijke klachten te maken krijgen, is het zaak om een goed beleid te implementeren. Dat beleid moet erop gericht zijn om de mogelijke risico's ten aanzien van aansprakelijkheid, beboeting of tuchtrechtelijke klachten te beheersen. Dat beleid moet dan uiteraard ook door de adviseurs op juiste wijze worden uitgevoerd.

Ik kom tot een aantal aanbevelingen voor de adviseur en zijn kantoor.

De adviseur:

- kent de (aangekondigde) wet- en regelgeving;
- houdt de jurisprudentie en literatuur bij;
- heeft voldoende kennis van aanpalende wet- en regelgeving;
- kent de cliënt en de relevante situatie (structuur);
- is helder over te verrichten werkzaamheden en kosten;
- begrijpt waarom er een legitieme reden is voor de cliënt om het advies te vragen;
- geeft spontaan informatie die relevant kan zijn;
- doet (op tijd) wat is afgesproken;
- houdt zich aan de beroepsregels en integriteitsregels;
- houdt rekening met een mogelijke melding van een ongebruikelijke transactie;
- houdt rekening met de situatie dat het gehele dossier in handen kan komen van een toezichthouder (wijze van opstellen interne notities en adviezen).

Stelregels voor een goed belastingadvies: De adviseur zorgt ervoor dat:

- de opdracht wordt uitgevoerd in overeenstemming met de schriftelijke opdrachtbevestiging;
- hij een goede beschrijving geeft van de feiten en aangeeft of deze op veronderstellingen berusten of zijn geverifieerd;
- hij een goede beschrijving geeft van de vraag die moet worden beantwoord, binnen welke tijd en voor welke prijs;
- hij niet alleen de mogelijkheden aangeeft, maar ook aandacht besteedt aan de risico's en de bewijslastverdeling;
- hij let op de bewoording van advies en notities in verband met de mogelijke stelling dat sprake zou kunnen zijn van kwade trouw en voorwaardelijke opzet;
- advies en inhoud van het dossier met elkaar rijmen;

- rekening wordt gehouden met een mogelijke melding DAC6 en de zakelijkheid van een transactie wordt onderbouwd.

Het kantoor:

- stelt interne richtlijnen (beleid) op ten aanzien van:
 - de wijze waarop de adviseur zijn werkzaamheden dient uit te voeren (integriteitsregels, kwaliteitsregels);
 - de nakoming van de verplichtingen uit de Wwft;
 - de nakoming van verplichtingen betreffende DAC6;
 - de opleiding van de adviseurs (zowel vaktechnisch als qua vaardigheden);
 - het handelen in het geval van een dreigende aansprakelijkheid, beboeting of tuchtrechtelijke klacht of ander integriteitsrisico;
- toetst of de medewerkers zich aan deze richtlijnen houden.

De kwaliteit van de governance van het kantoor en de mate waarin de adviseurs zich aan het interne beleid houden, maakt dat risico's op aansprakelijkheid en beboeting werkelijk kunnen worden beperkt.

Noten:

1. Mr. dr. J.A. Booi is als fiscaal advocaat verbonden aan Booi Legal & Tax, docent belastingrecht aan de Universiteit Leiden en businessmediator.
2. Zie o.a. het bericht in het FD van 12 juli 2023: Italiaanse politie pakt "fiscalist van de sterren" op voor uitlevering aan de VS.
3. Alleen onopzettelijke schade die veroorzaakt is door een contractuele of door een beroepsfout wordt vergoed.
4. Art.10h WIBB jo art. 11 lid 2 WIBB.
5. Rb. Utrecht 11 juni 2008, ECLI:NL:RBUTR:2008:BD3544, FutD 2008-1725.
6. Zie mijn artikel "Mediation in belastingzaken anno 2023", in Beloning en Belasting 2023-0097.
7. College van Beroep voor het bedrijfsleven 7 september 2021, ECLI:NL:CBB:2021:857.
8. <https://leden.nob.net/nob-moderniseert-ledentoezicht-en-voert-tax-principles>.
9. HR 21 december 2012, ECLI:NL:HR:2012:BX7491, FutD 2013-0136, NJ 2013/237/
10. HR 31 maart 2006, ECLI:NL:HR:2006:AU6092, NJ 2011/250 (Nefaliti).
11. HR 24 oktober 1997, ECLI:NL:HR:1997:AM1905, NJ 1998/257 (Baijings) en HR 16 februari 2007, ECLI:NL:HR:2007:AZ0419, NJ 2007/256 (Tuin Beheer).
12. HR 19 januari 2007, ECLI:NL:HR:2007:AZ6541, NJ 2007/63.
13. Vijf jaar na kennisneming van schadetoebrengende actie door de aansprakelijke persoon, maar niet later dan twintig jaar na de gebeurtenis waardoor de schade is veroorzaakt, art. 3.310 BW.
14. Art. 2a en 2b Wwft.
15. Art. 2c Wwft.
16. Art. 16 Wwft.
17. Paragraaf 4.2 Wwft.
18. Zie mijn artikel "Wwft-verplichtingen voor de belastingadviseur", TFO 2020/170.2.
19. Website BFT, bericht van 25 juli 2023.
20. Richtlijn (EU) 2018/822 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU.
21. Art.3.5 Besluit meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies.
22. Art.11 lid 2 WIBB. De boete kan oplopen tot € 900.000.
23. Artikel 5:1 lid 1, Awb bepaalt: "In deze wet wordt verstaan onder overtreding: een gedraging die in strijd is met het bepaalde bij of krachtens enig wettelijk voorschrift".
24. Zie bijvoorbeeld: medeplegen door een belastingadviseur die een bekende Nederlandse voetbaltrainer bijstond, Hof 's-Hertogenbosch 4 maart 2009, ECLI:NL:GHSHE:2009:BH5081.
25. Hof Amsterdam 14 juni 2022, ECLI:NL:GHAMS:2022:1816, FutD 2022-1778.
26. ECLI:NL:GHDHA:2022:317, FutD 2022-0751. Zie ook de conclusie van A-G Pauwels van 7 juli 2023, ECLI:NL:PHR:2023:661, FutD 2023-2025.
27. Zie het bericht op de website van het OM van 31-08-2021: PWC Nederland betaalt 300.000 EUR vanwege onjuist informeren fiscus.