

De notaris is de klos

Eerder besteedde Hertoghs Beschouwt[1] aandacht aan de eerste beslissing van een belastingrechter over een fiscale boete voor een medepleger. Een notaris had de twijfelachtige eer om het spits af te bijten. Onze beschouwing destijds was behoorlijk kritisch; de uitspraak van de rechtbank was op zijn minst gebrekkig gemotiveerd.

Het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden[2] heeft de zaak in hoger beroep mogen beoordelen. Het moet gezegd: het hof is er eens goed voor gaan zitten en heeft haar beslissing van een uitvoerige motivering voorzien. Het (voorlopige?) einde van het liedje voor de notaris is dat de boete is verhoogd van € 30.600 naar € 55.000.

Hij is dus van de regen in de drup geraakt. Appelleren blijkt inderdaad riskeren.

Is dat terecht?

Laten wij voorop stellen dat de casus op het eerste gezicht niet sympathiek is. De notaris had een aannemer geadviseerd hoe overdrachtsbelasting te besparen. Daartoe had de notaris een drietal akten opgesteld. Echter één akte was qua inhoud tegenstrijdig met een andere. In de ene had de verkoper het recht om een koopovereenkomst te ontbinden terwijl in een daarop volgende akte de koper die bevoegdheid kreeg toegekend. De eerste werd wel geregistreerd en aan de Belastingdienst overhandigd; de tweede niet. Dat oogt in ieder geval als een niet transparante manier van handelen. Uit de uitspraak valt geen reden te destilleren waarom uitgerekend één van de drie akten vertrouwelijk behandeld moest worden. Daarmee maakte de notaris zich kwetsbaar en laadde hij op zijn minst de verdenking op zich dat zijn advies niet volledig het fiscale daglicht kon verdragen.

Dat neemt niet weg dat ook minder aantrekkelijke zaken een juridische juiste behandeling verdienen. Ondanks de uitvoerige en op veel punten begrijpelijke motivering menen wij toch dat het hof op een aantal onderdelen een andere beslissing had moeten of kunnen nemen.

In de eerste plaats menen wij dat het hof ten onrechte oordeelt dat de overtreding na 1 juli 2009 heeft plaatsgevonden. Die datum is van belang omdat medeplegers alleen voor overtredingen na die datum beboet kunnen worden. In deze zaak was de boete gebaseerd op een te late afdracht van overdrachtsbelasting als gevolg van een onjuist teruggaafverzoek. Dat teruggaafverzoek was ingediend op 3 april 2009. So far so good. Het

punt in deze zaak was dat de notaris in 2010 om opheldering bij de inspecteur ging vragen toen op dat verzoek niet werd gereageerd. De inspecteur bleek toen geen verzoek tot zijn beschikking te hebben waarna het verzoek nog een keer werd gedaan. Hoe die herhaalde verzending heeft plaatsgevonden blijkt niet uit de uitspraak. Is het eerdere verzoek nog een keer gestuurd? Of is een nieuw verzoek opgesteld en ingezonden? Het hof meent dat een onderzoek daarnaar ook niet zo nuttig is nu volgens het hof ook een herhaald verzoek als een overtreding kan worden aangemerkt. Daarmee gaat het hof onzes inziens te gemakkelijk voorbij aan het belang van het zogeheten nulla poena beginsel. Het is toch duidelijk in deze zaak dat dé kwestieuze handeling door de notaris werd verricht in april 2009. Toen is hij gaan zitten voor het opstellen en verzenden van het verzoek en toen heeft hij ook nagedacht over de vraag of dat verzoek door de beugel kon. Hetgeen in 2010 is gebeurd, was een puur administratieve handeling, die mogelijk zelfs door een medewerker of assistent is uitgevoerd. Aan die handeling ligt in onze optiek weinig denkwerk ten grondslag. De notaris wilde de inspecteur simpelweg een plezier doen. Mocht iemand denken dat wij aan de uitspraak een te vrije interpretatie geven, dan is ons antwoord dat het hof dit dan beter had moeten uitzoeken.

Medeplegen impliceert een nauwe en bewuste samenwerking. Beide kompanen moeten ook opzet hebben gehad op de overtreding. De notaris had in deze zaak aangevoerd dat van medeplegen geen sprake was reeds omdat zijn cliënt de bouwondernemer geen opzet had gehad. Ondanks dat de belastingrechter in de zaak van de bouwondernemer reeds had geoordeeld dat sprake was van opzet, onderzoekt het hof die opzet opnieuw. Dat is volgens ons ook zoals het moet gaan. Het hof komt vervolgens tot het oordeel dat bij de bouwondernemer sprake was van opzet. De motivering daarvan overtuigt ons niet. In een zaak als deze, waar een ondernemer voor een fiscale kwestie de bijstand zoekt van een expert (in dit geval de notaris), moet de onschuld van de cliënt het vertrekpunt zijn. Dat heeft de Hoge Raad ook tot uitdrukking gebracht in zijn zogeheten adviseursjurisprudentie[3].

De cliënt mag in beginsel afgaan op het advies van de expert zolang hij deze ook redelijkerwijs voor voldoende deskundig mocht houden en hij met de expert ook naar behoren heeft samengewerkt.

Uit de uitspraak kan ik niet opmaken dat van een dergelijke situatie geen sprake was. Het hof omzeilt deze jurisprudentie door te verwijzen naar het feit dat de bouwondernemer op zoek was naar een mogelijkheid om dubbele overdrachtsbelasting te voorkomen. Maar dat is toch geen argument. Juist om dergelijke onwenselijke gevolgen te vermijden gaat een belastingplichtige naar een expert.

Als die vervolgens een oplossing bedenkt, mag daarop worden vertrouwd. Zelfs indien de oplossing voor de leek wellicht wat omslachtig en complex lijkt.

Bovendien, waarom zou de bouwondernemer in kwestie van de notaris moeten verwachten dat deze zichzelf en de cliënt bloot zal stellen aan strafrechtelijke of boeterechtelijke gevolgen? Voor een dergelijk vermoeden valt in de uitspraak geen aanwijzing te vinden.

Waar de bouwondernemer onraad had moeten ruiken was toen de notaris hem instrueerde hoe te antwoorden op vragen van de belastinginspecteur nadat het verzoek om teruggaaf was ingediend. Uit de instructies had de bouwondernemer moeten afleiden dat de notaris hem niet de volledige waarheid wilde laten vertellen. Echter die omstandigheid kan de inspecteur en de rechter niet helpen nu de opzet beoordeeld moet worden op het moment van het doen van het verzoek. Tot aan het doen van het verzoek hebben wij in de uitspraak geen bewijs gevonden voor opzet aan de zijde van de bouwondernemer. Het hof behelpt zich met wat circumstantial evidence.

Wat ten slotte opvalt is dat het hof weinig tot geen aandacht schenkt aan de opzet van de notaris. De notaris heeft een beroep gedaan op een pleitbaar standpunt doch het hof gaat daaraan voorbij. Dat is op zich niet zo vreemd nu de notaris weinig onderbouwing heeft gegeven voor zijn beroep op een pleitbaar standpunt. Het feit dat de Hoge Raad het objectieve pleitbaar standpunt heeft geaccepteerd^[4], betekent niet dat een dergelijk verweer snel zal worden aangenomen. De notaris had op zijn minst moeten uitleggen waarop naar zijn mening het pleitbare standpunt was gebaseerd. Daarvan is in de uitspraak niets terug te vinden. Wat opvalt is dat verder niet meer naar de subjectieve opzet van de notaris is gekeken. Wat heeft deze notaris bewogen om fraude te plegen? Waarom heeft hij de aanmerkelijke kans op de koop toegenomen dat hij een frauduleus teruggaafverzoek indiende?

Het ontbreken van een pleitbaar standpunt wil immers nog niet automatisch betekenen dat iemand opzet op het plegen van een overtreding had.

Als die exercitie al niet zou hebben geleid tot het 'vrijspreken' van opzet, dan hadden de onderzoeksresultaten wellicht wel tot een flinke matiging van de boete kunnen leiden.

Dat wij kritiek leveren op deze uitspraak van het hof is niet vreemd. Het hof is een trendsetter op het gebied van de boete voor medeplegers. Er is nog geen houvast in de jurisprudentie. De wetgeving is betrekkelijk vaag. Er is weliswaar de nodige houvast in strafrechtelijke jurisprudentie doch de belastingrechter is daarmee nog niet helemaal vertrouwd. Verder laat deze uitspraak zien dat ook in boetezaken het fiscale bloed kruipt waar het niet gaan kan. De bewijslat ligt in de fiscale zaken (ook fiscale boeten) niet zo hoog als in het strafrecht. Zeker gelet op het una via beginsel (er is een keuze tussen boeterecht of strafrecht) menen wij dat beide terreinen nog meer naar elkaar moeten toegroeien. Wij zullen daar in ieder geval voor knokken de komende jaren.

[1] [Hertoghs beschouwt 13 juni 2017](#)

[2] Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 23 mei 2018 [ECLI:NL:GHARL:2018:4680](#)

[3] Meest recent nog Hoge Raad 11 augustus 2017 [ECLI:NL:HR:2017:1611](#) (een zaak die ons kantoor heeft bepleit)

[4] Hoge Raad 12 juli 2013 [ECLI:NL:HR:2013:35](#) Credit Suisse arresten; zie ook [Hertoghs beschouwt 16 mei 2017](#)