

# Strafblad 2018(3) Het is uit het leven gegrepen

04-07-2018

Auteur(s): Boer, mr. J.N. de; Boezelman, , mr. G.M.; Kerckhoffs, mr. R.W.J.

## Straf-, boete- en tuchtrechtelijke uitdagingen van de fiscale professional

*Aan vacatures voor fiscalisten geen gebrek: fiscalisten zijn gewild, vinden snel een baan en verdienen een goed salaris. Maar welke risico's loop je eigenlijk als fiscale professional? In deze praktijkbeschuwing bekijken de auteurs de straf-, boete- en tuchtrechtelijke risico's die de fiscale professional loopt aan de hand van een praktijkcasus. Die risico's blijken niet mis. De praktijk laat echter ook zien dat er zeker kansen zijn voor de professional die in een dergelijke procedure verzeild raakt, hoewel gelijk krijgen het nodige doorzettingsvermogen vergt.*

### 1. Jaap

Jaap is belastingadviseur en verbonden aan een middelgroot kantoor. Zijn praktijk is in de loop van de jaren flink gegroeid. Dat heeft hem de nodige status gegeven binnen zijn kantoor en in zijn omgeving. Hij heeft wel eens gedacht aan overstappen naar een grote internationale organisatie. Reizen in een zakelijke context is toch een verrijking van je fiscale carrière.

De telefoon gaat en een artiestenmanager hangt aan de lijn. Zij is op zoek naar een creatieve belastingadviseur voor de wereldberoemde DJ Paradise. Jaaps naam kwam via diverse kanalen naar voren. Jaap is zeer gevleid en ziet deze DJ als een mooie kans om de internationale fiscale arena te betreden.

De DJ is op zoek naar een vriendelijker fiscaal klimaat. De hoge tarieven in Nederland zijn hem een doorn in het oog, zeker nu hij nauwelijks tijd in Nederland doorbrengt. Zijn dagelijkse internationale optredens vergen dat hij in een privéjet over de wereld reist. Jaap ziet mogelijkheden voor een internationale structuur met een fiscale woonplaats in Monaco. Hij adviseert om de muziekrechten onder te brengen in een vennootschap op Malta met een holding in Nederland. De portretrechten worden overgedragen aan een vennootschap op de British Virgin Islands (BVI). Het is een behoorlijk agressieve fiscale structuur, die alleen zal werken als iedereen voldoende discipline betracht om de structuur goed uit te voeren. Om zichzelf in te dekken tegen mogelijke claims legt Jaap zijn advies vast in een lijvig document waarin alle in acht te nemen criteria minutieus worden vastgelegd.

De manager bespreekt het advies met Jaap. Een onderhoud met DJ Paradise zit er wegens gebrek aan tijd niet in. Bovendien bemoeit DJ Paradise zich niet met financiële en fiscale kwesties, die laat hij volledig over aan zijn manager. Zij weet immers alles van hem en doet ook alles voor hem. Zij zijn twee handen op één buik.

Het advies van Jaap wordt met veel enthousiasme ontvangen. Hij gaat dan ook aan de slag met het opzetten van de structuur: vennootschappen oprichten, contracten maken enzovoorts. De contacten die hij opdoet met andere professionals zijn erg interessant en leveren hem veel nieuwe mooie zaken op. En een mooie bijkomstigheid: deze zaken brengen hem op allerlei prachtige zonnige locaties.

Na het opzetten van de structuur hoort Jaap een tijdje niets. Wel weet hij uit de media dat DJ Paradise inmiddels een relatie heeft met een Nederlandse horecaondernemster. DJ Paradise neemt wat minder opdrachten aan om meer bij zijn vriendin te kunnen zijn in Nederland. Verder wordt Jaap uit de contacten met de verschillende trustkantoren die de opgezette vennootschappen beheren duidelijk dat de Nederlandse manager alle touwtjes flink in handen houdt. Alle contractonderhandelingen over de rechten en de financiële afwikkeling daarvan vinden onder haar regie plaats.

Jaap vraagt zich af wat te doen. Hij besluit om vast te leggen richting DJ Paradise en zijn manager dat hij zich zorgen maakt. Hij benadrukt dat men beter moet letten op het invullen van de criteria zoals opgenomen in zijn advies. Als dat niet gebeurt, kan het flink misgaan en kunnen er fikse fiscale claims opduiken. Om zijn waarschuwingen wat meer kracht bij te zetten, schrijft hij op dat er ook een reële kans bestaat dat de FIOD op de zaak zal duiken.

In het jaar na de emigratie naar Monaco krijgt DJ Paradise een uitnodiging van de Belastingdienst om in Nederland aangifte te doen van zijn inkomsten. Jaap wordt gevraagd om de aangifte te verzorgen. Eigenlijk heeft hij weinig trek in deze klus. Maar DJ Paradise is een belangrijke cliënt van het kantoor van Jaap. Bovendien is de vriendin van DJ Paradise met haar bedrijven ook cliënt geworden. Jaap besluit om voor DJ Paradise aangifte te doen als inwoner van Monaco.

Wel waarschuwt Jaap in een begeleidende brief aan de manager dat er aanzienlijke risico's zijn. Omdat DJ Paradise regelmatig in Nederland bij zijn vriendin verblijft, moet er rekening mee worden gehouden dat de inspecteur vraagtekens plaatst bij de fiscale woonplaats in Monaco en bij de fiscale vestigingsplaats van de verschillende vennootschappen. Mogelijk acht de Belastingdienst die woon- en vestigingsplaats in Nederland. De manager laat blijken niet blij te zijn met de brief. Jaap heeft als gerenommeerd adviseur alles toch geadviseerd? Zij maakt duidelijk dat zij van hem verwacht dat hij zijn advies vol blijft verdedigen.

Na drie jaar ontvangt DJ Paradise een vragenbrief van de Belastingdienst. Jaap ziet zwaar weer aankomen en besluit alles in het werk te stellen om geen informatie te hoeven verstrekken. Na anderhalf jaar van touwtrekken stopt de correspondentie met de inspecteur. Zou hij de strijd hebben opgegeven?

Dan wordt er op een ochtend aangebeld bij Jaaps woning. Jaap kijkt door de gordijnen naar buiten en ziet een aantal mensen met de letters FIOD op hun jack voor zijn huis lopen. Ook ziet hij aan de overkant van de straat een fotograaf staan. Het blijkt het begin van een

nachtmerrie die jaren zal duren.

Welke risico's loopt Jaap? Daarop zullen we in het navolgende ingaan aan de hand van enige strafrechtelijke, fiscaalrechtelijke en tuchtrechtelijk aspecten.

## 2. Strafrechtelijke risico's

De berichten in de media waren aanleiding voor de inspecteur om vragen te stellen over de ingediende aangifte van DJ Paradise als buitenlands belastingplichtige. Toen het boekenonderzoek nauwelijks tot geen informatie opleverde, is de inspecteur naar de boetefraudecoördinator gestapt en heeft hij melding gemaakt van deze zaak. De inspecteur vermoedt dat DJ Paradise – op advies van Jaap – een onjuiste aangifte heeft ingediend: DJ Paradise zou geen buitenlands belastingplichtige zijn, aangezien hij vaak bij zijn vriendin in Nederland verblijft. De zaak is direct aangemeld door de boetefraudecoördinator en geaccepteerd in het afstemmingsoverleg met de FIOD en het Openbaar Ministerie.

Het Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen (AAFD Protocol) geeft het beleid voor de aanmelding en afhandeling van fiscale delicten.<sup>2</sup> Per 1 juli 2015 is een nieuw Protocol van kracht. Het uitgangspunt daarbij is dat vanaf een nadeelbedrag van € 100.000,= een zaak wordt aangemeld voor mogelijke strafrechtelijke afhandeling bij een vermoeden van opzet. Bedraagt het nadeel minder dan € 100.000,=, dan wordt een zaak voor een strafrechtelijke afhandeling aangemeld als sprake is van een vermoeden van opzet en als een of meerdere van de aanvullende wegingscriteria daartoe aanleiding geven. De criteria staan omschreven in onderdeel 2.2 van het AAFD Protocol. De wegingscriteria zijn ruim geformuleerd en geven veel vrijheid om een zaak alsnog strafrechtelijk te vervolgen. Een van de criteria is bijvoorbeeld dat een adviseur betrokken is bij de zaak. Een ander voorbeeld is de mate van impact op de maatschappij, evenwichtige rechtshandhaving of recidive. Ook kan een thematische aanpak van zaken aanleiding zijn voor de start van een onderzoek.<sup>3</sup>

Gelet op het flinke inkomen van DJ Paradise stond het drempelbedrag in het Protocol AAFD niet in de weg aan de beslissing om een strafrechtelijk onderzoek te starten. Na de beslissing om een strafrechtelijk onderzoek te openen, zijn diverse rechtshulpverzoeken uitgevaardigd aan verschillende landen en is flink getapt. De telefoonlijnen stonden wagenwijd open bij DJ Paradise, zijn manager en Jaap. Uit de tapgesprekken kwam naar voren dat Jaap opgelucht was dat de Belastingdienst is gestopt met vragen stellen omdat anders 'de hele zooi zou uitkomen'.

Op de ochtend van de inval was Jaaps vrouw net met de kinderen de deur uit om ze naar school te brengen. En Jaap stond op het punt naar zijn werk te gaan, toen de bel ging. Als Jaap de deur opendoet, wordt hij direct op zijn rechten gewezen. Hij is verdachte in een strafrechtelijk onderzoek en is niet verplicht om antwoord te geven. De rechter-commissaris is aanwezig om zijn woonhuis te doorzoeken, zijn telefoon en laptop worden in beslag genomen. In de chaos vangt Jaap op dat ook een doorzoeking is gedaan in zijn kantoor. Later blijkt dat het volledige adviesdossier in beslag is genomen en dat een image is gemaakt van de server. Jaap wordt aangehouden door de officier van justitie. Hij zal worden meegenomen naar het politiebureau voor een verhoor. Hij mag met niemand contact hebben. Hij mag alleen een advocaat bellen.

De impact van zo'n actiedag van de FIOD is immens en voor veel verdachten een traumatische ervaring.<sup>4</sup> De gevolgen van de exposure binnen het gezin, de buurt, het kantoor en de pers zijn in het begin niet te overzien. Hoe reageert het bestuur van het kantoor van Jaap bijvoorbeeld? Mag hij nog blijven werken of is het kantoor misschien ook verdachte? Zeggen andere klanten op vanwege de aandacht in de pers voor de zaak van 'DJ Paradise en zijn adviseur'? Het strafrechtelijk onderzoek heeft veel meer gevolgen dan alleen het feit dat men verdachte is, en dat is al erg genoeg. Maar terug naar het strafrecht. Welke risico's hangen Jaap boven het hoofd?

Artikel 69 Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) bevat de fiscale misdrijven. In deze casus kan Jaap mogelijk als medepleger worden vervolgd voor het opzettelijk een bij de belastingwet voorziene aangifte onjuist of onvolledig doen, nu het desbetreffende strafbare feit ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven, hetgeen strafbaar is gesteld in artikel 69, tweede lid, AWR. Dit kan zien op de aangiften inkomstenbelasting van DJ Paradise. Artikel 69 AWR bevat kwaliteitsdelicten omdat in de leden van dit artikel degenen op wie ingevolge de belastingwet fiscaal-wettelijke verplichtingen rusten als normadressaat zijn aangewezen. Jaap kan dus eventueel als medepleger worden vervolgd. In dat geval dient wel te worden voldaan aan de criteria zoals uiteengezet door de Hoge Raad in het arrest van 2 december 2014.<sup>5</sup> In paragraaf 3 komen wij hier nog nader op terug.

Een andere mogelijkheid is dat Jaap als medepleger of medeplichtige wordt vervolgd voor het feit dat de Maltese vennootschap en de op de BVI gevestigde vennootschap in Nederland geen aangiften hebben gedaan, terwijl ze daartoe wel verplicht waren. Dit feit is strafbaar gesteld in artikel 69, eerste lid, AWR. Het moet dan gaan om een bij de 'Belastingwet voorziene aangifte' die niet is gedaan. In artikel 8, eerste lid, onderdelen a en b, AWR wordt bepaald dat degene die is uitgenodigd tot het doen van aangifte, gehouden is aangifte te doen. De vraag is dus of een vervolging van Jaap voor deze feiten kan plaatsvinden. De buitenlandse vennootschappen dienen dan door de inspecteur te zijn uitgenodigd voor het doen van aangiften.

Ook mogelijk is een vervolging voor het niet, onjuist of onvolledig verstrekken van inlichtingen, gegevens of aanwijzingen, waarvan de verstrekking ingevolge de belastingwet verplicht is. Uit de casus volgt dat diverse vragenbrieven aan DJ Paradise op grond van artikel 47 AWR zijn verstrekt en dat er alles aan is gedaan om zo min mogelijk informatie te verstrekken. Indien zou blijken dat onjuiste informatie is verstrekt, kan ook dit een strafbaar feit zijn waarvoor vervolging mogelijk is.

Daarnaast heeft het Openbaar Ministerie natuurlijk een heel arsenaal aan commune delicten tot zijn beschikking die in aanmerking voor een vervolging kunnen komen. Wij zien (fiscale) fraudezaken tegenwoordig vaak gepaard gaan met een verdenking van valsheid in geschrifte, witwassen of zelfs deelneming aan een criminele organisatie. Zo kan bijvoorbeeld sprake zijn van een onjuiste factuur of overeenkomst waarmee een onjuiste aangifte wordt gefaciliteerd. Echter, de juridische en fiscale werkelijkheid lopen niet altijd parallel. Zelfs als een fiscale herkwalificatie van de feiten plaatsvindt, betekent dat nog niet dat de onderliggende stukken vals zijn. In de recente vrijspraak van een oud-Achmea-bestuurder voor valsheid in geschrifte wordt dit onderscheid goed duidelijk gemaakt.<sup>6</sup>

In deze zaak is het ook niet ondenkbaar dat het Openbaar Ministerie de contracten als vals aanmerkt en stelt dat de belastingbesparingen zijn witgewassen. Aangezien dit in samenspraak zou zijn gedaan met DJ Paradise, zijn manager en de adviseur, kan de verdenking rijzen dat sprake is van een criminele organisatie.

Een van de belangrijkste vragen in deze casus is of Jaap opzet (al dan niet in de vorm van voorwaardelijk opzet) had op de vermeende fiscale fraude. Van voorwaardelijk opzet kan in casu al sprake zijn indien de verdachte ten tijde van het doen van de aangifte wetenschap had van de aanmerkelijke kans dat een onjuiste aangifte zou worden gedaan en hij die kans toen bewust heeft aanvaard. In de beleving van Jaap heeft hij een fiscaalkundig advies gegeven en ook telkens benadrukt dat een precieze feitelijke uitvoering van het advies geboden is. Wat had Jaap nog meer moeten doen? Kan hij verantwoordelijk worden gehouden voor een verkeerde feitelijke uitvoering van zijn advies? Hij heeft er zelfs nog voor gewaarschuwd op het moment dat hij uit de media vernam dat DJ Paradise vaak bij zijn vriendin in Nederland verbleef. Meer kun je toch niet doen als adviseur?

Wij zouden inderdaad menen dat een adviseur geen opzet kan worden verweten van het doen van een onjuiste aangifte op het moment dat zijn advies onjuist wordt uitgevoerd. In de zaak van Jaap is van belang dat hij nog betrokken was bij het doen van aangifte en het verstrekken van informatie nadat hij twijfels had gekregen over de naleving van zijn advies. Uit de casus van Jaap blijkt dat hij zich terdege bewust is van het feit dat DJ Paradise veel in Nederland verblijft en zijn scherpe advies dus mogelijk niet goed wordt nageleefd. Vervolgens heeft hij als nog een aangifte ingediend. In de praktijk valt echter een ontwikkeling waar te nemen waarin het Openbaar Ministerie het verzuimen van een onderzoeksplicht gelijk wil stellen aan het plegen van fraude. Naar onze mening is een dergelijk verzuim onvoldoende om te kunnen spreken van het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte. Dit kan mogelijk anders zijn als de adviseur bewust signalen voor nader onderzoek negeert.

Een interessante vraag is nog: wat als Jaap of een andere adviseur tot de conclusie komt dat ondanks het feit dat DJ Paradise vaker in Nederland verbleef, hij niet in Nederland belastingplichtig is? Is dan sprake van een pleitbaar standpunt?

Een pleitbaar standpunt is een opvatting over de kwalificatie van de feiten of de toepassing van het recht op die feiten die in redelijkheid verdedigbaar is. Dat wil zeggen dat voor het ingenomen standpunt – ook al wordt dit uiteindelijk door de rechter onjuist bevonden – zodanige argumenten zijn aan te voeren dat niet kan worden gezegd dat de betrokkene demate lichtvaardig heeft gehandeld dat het aan zijn opzet of grove schuld is te wijten dat te weinig belasting wordt geheven.

De belastingkamer van de Hoge Raad oordeelde in het arrest van 21 april 2017 dat de vraag of sprake is van een pleitbaar standpunt naar objectieve maatstaven beoordeeld moet worden.<sup>7</sup> De belastingkamer overwoog dat als de betrokkene ten tijde van het doen van een aangifte – naar objectieve maatstaven gemeten – redelijkerwijs kon en mocht menen dat deze aangifte juist en volledig was, er geen sprake is van het opzettelijk doen van een onjuiste of onvolledige aangifte. Voor voorwaardelijke opzet is immers op zijn minst nodig dat iemand bewust de aanmerkelijke kans heeft aanvaard dat hij ten onrechte geen, een onjuiste of een onvolledige aangifte heeft gedaan. De term 'aanmerkelijke kans' doet wellicht vermoeden dat bij de beoordeling daarvan sprake is van kansberekening. De kansberekening is echter niet te vervatten in een helder percentage, maar dient aanmerkelijk te zijn. In het HIV-arrest uit 2003 maakte de strafkamer van de Hoge Raad duidelijk dat het antwoord op de vraag of een aanmerkelijke kans aanwezig is niet afhankelijk mag worden gesteld van het ingetreden gevolg.<sup>8</sup> De aanmerkelijkheid van de kans is dus niet afhankelijk van de hoogte van het belastingnadeel. Het zal in alle gevallen moeten gaan om een kans die naar algemene ervaringsregels aanmerkelijk is te achten. Bij fiscale delicten is het voldoende dat sprake is van een objectief pleitbaar standpunt. Dan is de kans dat de aangifte onjuist zou zijn per definitie niet aanmerkelijk. Dit zou dus betekenen dat ondanks de gesignaleerde risico's en het genomen risico van Jaap geen sprake kan zijn van voorwaardelijk opzet.

Wat deze casus ons leert, is dat het strafrecht een ruim bereik heeft en uiteindelijk afhangt van de aanvliegroute van het Openbaar Ministerie. Toch menen wij dat het goed is om niet op het Openbaar Ministerie te wachten. Duik met de cliënt in een zo vroeg mogelijk stadium de feiten in: pluis e-mailboxen uit en voer lange gesprekken. Zo kunnen belangrijke strategische keuzes worden gemaakt waarbij de afstemming met andere rechtsgebieden niet onderbelicht mag blijven. Want je kunt wel besluiten te zwijgen in het strafrecht, maar wat zijn daarvan de gevolgen in het tuchtrecht? Of bestaan er nog mogelijkheden om de officier van justitie te overtuigen de zaak terug te wijzen naar de Belastingdienst? Schaken op meerdere borden kan zo zijn voordelen hebben.

### 3. Boeterechtelijke risico's

Als gezegd is het strafrecht niet het enige dat Jaap te vrezin heeft. In het AAFD-traject kan, zoals toegelicht, ook worden besloten dat hem een bestuurlijke boete wordt opgelegd voor het medeplegen aan belastingfraude. Deze van oorsprong strafrechtelijke deelnemingsvorm is overgewaaid naar het bestuursrecht. Sinds 1 juli 2009 kan op basis van artikel 5:1 Algemene wet bestuursrecht (Awb) niet alleen een boete worden opgelegd aan degene die de overtreding pleegt, maar ook aan degene die de overtreding medepleegt.<sup>9</sup> Vanaf 1 januari 2014 zijn de deelnemingsvormen specifiek voor de fiscaliteit nog verder uitgebreid. Op basis van artikel 67o AWR zijn ook de doenpleger, de uitlokker en de medeplichtige beboetbaar. Blijkens paragraaf 2.6 van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst kunnen deze boetes alleen worden opgelegd nadat daartoe toestemming is verleend door een Directeur van een organisatieonderdeel van de Belastingdienst en het Directoraat-Generaal Belastingdienst (DGBel).

Uit de jurisprudentie blijkt dat het fiscale boeterecht aansluit bij de strafrechtelijke definities. Dat geldt niet alleen voor de definities van 'opzet' en 'voorwaardelijk opzet',<sup>10</sup> maar ook voor bijvoorbeeld de definitie van 'medeplegen'.<sup>11</sup> Voor het medeplegen wordt aangesloten bij de invulling die de strafkamer van de Hoge Raad heeft gegeven in het arrest van 2 december 2014.<sup>12</sup> Om tot bewijs voor beboetbaar 'medeplegen' te komen, is het enkele bewijs dat sprake is van (voorwaardelijk) opzet niet voldoende. Er moet sprake zijn van zogenaamd dubbel opzet: opzet op de verboden gedraging én opzet op de nauwe en bewuste samenwerking. De kwalificatie van medeplegen is alleen gerechtvaardigd als de bewezenverklarde intellectuele of de materiële bijdrage van de verdachte aan het delict van voldoende gewicht is.

De AWR biedt de belastinginspecteur een arsenaal aan beboetingsmogelijkheden in het geval een onjuiste belastingaangifte is ingediend.

In hoofdstuk VIII A, afdeling 1.2, van de AWR zijn de vergrijpboetes opgenomen. In de casus van Jaap en DJ Paradise zijn er twee in het oog springende boetebepalingen waar zij mogelijk mee geconfronteerd zouden kunnen worden.

Zoals in de vorige paragraaf ook al is gesignaleerd, kunnen vraagtekens worden gezet bij de fiscale woonplaats van DJ Paradise. In de aangifte is het standpunt ingenomen dat zijn fiscale woonplaats in Monaco is. Maar is dat nog zo nu hij veel tijd doorbrengt bij zijn vriendin in Nederland? Als de inspecteur aannemelijk kan maken dat de woonplaats van DJ Paradise Nederland is, zou op basis van artikel 67d AWR een vergrijpboete worden opgelegd aan DJ Paradise als hij de ingediende aangifte inkomstenbelasting opzettelijk onjuist – of onvolledig of te laat – heeft gedaan. De hoogte van de op te leggen boete is maximaal het bedrag van de navorderingsaanslag inkomstenbelasting.

Artikel 67d AWR zou ook in beeld kunnen komen als de Maltese vennootschap en de op de BVI gevestigde vennootschap in Nederland een onjuiste aangifte vennootschapsbelasting zouden hebben gedaan. Dat is het geval als de fiscale vestigingsplaats van deze vennootschappen in Nederland zou liggen op basis van het toetsingskader van de belastingkamer van de Hoge Raad van 23 september 1992.<sup>13</sup> In r.o. 3.3.3 heeft de Hoge Raad het volgende overwogen:

*‘Bij de beoordeling naar de omstandigheden van de vestigingsplaats van een lichaam moet in het algemeen ervan worden uitgegaan dat de werkelijke leiding van het lichaam berust bij zijn bestuur, en dat de vestigingsplaats overeenkomt met de plaats waar dit bestuur zijn leidinggevende taak uitoefent. Wanneer echter aannemelijk is dat de werkelijke leiding van het lichaam door een ander wordt uitgeoefend dan dat bestuur, kan er aanleiding zijn als vestigingsplaats van het lichaam aan te merken te plaats van waaruit die ander de leiding uitoefent.’*

Als de vestigingsplaats van deze vennootschappen op basis hiervan geacht is in Nederland te zijn, had in Nederland de winst moeten worden aangegeven.

Artikel 67d AWR biedt geen soelaas als opzettelijk *geen* aangifte is ingediend terwijl er wel een Nederlandse belastingplicht is. Als de fiscus aannemelijk kan maken dat de feitelijke leiding van de twee vennootschappen in Nederland ligt, dan kan de fiscus de stelling betrekken dat de vennootschappen belastingplichtig zijn in Nederland. Het niet doen van een aangifte vennootschapsbelasting levert een verzuim op in de zin van artikel 67ca AWR, beboet met een maximale boete van € 5278,-. Echter, in een dergelijk geval zouden de vennootschappen ook met een boete op basis van artikel 67e AWR geconfronteerd kunnen worden. Op basis van dit artikel kan een boete worden opgelegd indien een belastingaanslag verwijtbaar tot een te laag bedrag is vastgesteld, of als het aan de vennootschappen te wijten is dat ‘anderszins te weinig belasting is geheven’.

Bij deze bepaling kunnen overigens de nodige vraagtekens worden geplaatst. Het gaat het bestek van deze bijdrage te buiten om hier diep op in te gaan, maar maakt de tekst van deze bepaling wel duidelijk welke gedraging verwijtbaar is? En is daarmee voldoende voorzienbaar voor de belastingplichtige wanneer hij de wet overtreedt? De vraag is of deze ruime bepaling niet in strijd is met het *lex certa*-beginsel dat voor het boeterecht is vervat in artikel 5:4, tweede lid, Awb.

Hoe het ook zij, op basis van artikel 5:1 Awb én voornoemde boetebepalingen kan Jaap op zijn beurt worden geconfronteerd met een boete voor het medeplegen van voornoemde delicten, mits deze zijn gepleegd ná 1 juli 2009. Vanaf dat moment is de mogelijkheid om een medepleger te beboeten immers ingevoerd. Deze beboetingsmogelijkheid heeft geen terugwerkende kracht. Voor het opleggen van een boete voor het medeplegen van de delicten moet sprake zijn van opzet van Jaap op voornoemde belastingfraude en opzet op het medeplegen met DJ Paradise dan wel de twee vennootschappen. Alleen dan kan ook adviseur Jaap in de boeterechtelijke prijzen vallen. Als geen sprake is van opzet, kan hij niet beboet worden. Fouten maken is immers niet strafbaar. Dat wordt pas anders als verwijtbare fouten zijn gemaakt.

Net als in het strafrechtelijke traject zal ook ten aanzien van de fiscale medeplegersboete die Jaap boven het hoofd hangt de beantwoording van de vraag of sprake is van voorwaardelijk opzet cruciaal zijn. De prille jurisprudentie rondom de fiscale medeplegersboete laat overigens zien dat niet alleen inspecteurs, maar ook belastingrechters niet zonder meer thuis zijn in dergelijke strafrechtelijke leerstukken. Bij de toepassing van het leerstuk van medeplegen in de uitspraak van de Rechtbank Gelderland van 24 april 2017 is bijvoorbeeld volstaan met vast te stellen dat sprake is van nauwe en bewuste samenwerking tussen de medeplegende notaris en zijn plegende klant. Het zelfstandige opzet van de notaris op het fiscale delict én de samenwerking is echter niet vastgesteld.<sup>14</sup>

Gelijk hebben en gelijk krijgen gaan, zeker in het fiscale boeterecht, niet zonder meer hand in hand. Dat maakt het voorstel dat in 2017 is gedaan om vergrijpboetes die aan medeplegers (en medeplegtigen, doenplegers en uitlokkers) worden opgelegd openbaar te maken des te griezeliger. De staatssecretaris meent dat het publiek bij de behartiging van zijn fiscale belangen recht heeft op advies van een juridische beroepsbeoefenaar die op correcte wijze zijn werk doet.<sup>15</sup> Daar zijn wij het uiteraard van harte mee eens, maar het openbaar maken van vergrijpboetes – zeker nu de ontwikkeling van het recht op dit punt in de kinderschoenen staat – gaat ver. Heel ver. Niet alleen zorgt de dreiging van boeteoplegging én publicatie daarvan voor een nog krachtiger overheidsapparaat jegens de belastingplichtige die recht heeft op bijstand van een onbevangen professional, maar het levert ook een privacyvraagstuk op. Zeker nu de ‘kinderziektes’ nog niet uit het leerstuk van de (fiscale) medepleegboete zijn gefilterd, zal een boete door de openbaarmaking altijd aan de professional blijven kleven. Onzes inziens is dat niet nodig.<sup>16</sup> Het rijpere tuchtrecht is *prima* uitgerust om deze zorgen van de staatssecretaris weg te nemen.

#### 4. Tuchtrechtelijke risico's

Een verdenking van belastingfraude kan ook nog leiden tot een tuchtaak bij de beroepsorganisatie. Hierna zullen de beroepsregels van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) als richtlijn worden gebruikt. De regels van de andere belangrijke beroepsorganisatie, Register Belastingadviseurs, wijken daarvan niet veel af.

In artikel 16 van de statuten van de NOB is geregeld dat een belastingadviseur zijn werkzaamheden op een eerlijke, zorgvuldige en behoorlijke wijze moet uitoefenen, dat hij zich moet houden aan wet- en regelgeving en dat hij zich verder moet onthouden van al wat overigens in strijd is met de eer en waardigheid van het beroep. Met andere woorden, een belastingadviseur moet integer handelen. In een

Reglement beroepsuitoefening wordt hieraan meer handen en voeten gegeven. Aan lid 3 van artikel 16 van de statuten is sinds een aantal jaren een expliciete bepaling toegevoegd betreffende strafrechtelijke en boeterechtelijke risico's. Dit artikel luidt:

*'Een lid is verplicht het bestuur schriftelijk in kennis te stellen indien:*

*a. hij strafrechtelijk is veroordeeld voor een misdrijf; dan wel*

*b. aan hem een bestuurlijke boete is opgelegd wegens een overtreding begaan bij zijn werkzaamheden; dan wel*

*c. aan hem met betrekking tot zijn eigen belastingverplichtingen een vergrijpboete is opgelegd als bedoeld in de artikelen 67d, 67 e en 67f van de Algemene wet inzake Rijksbelastingen.'*

Voor wat betreft het tijdstip van de melding is in lid 4 van artikel 16 bepaald dat de strafrechtelijke veroordeling gemeld moet worden direct na het uitspreken van het vonnis door de rechter. Een bestuurlijke boete moet worden gemeld nadat een bestuursrechter bij uitspraak de boete geheel of gedeeltelijk in stand heeft gelaten dan wel nadat de betrokkene in de boete heeft berust. Let wel, dit betekent dus dat reeds gedurende de procedure een meldingsplicht ontstaat. De belastingadviseur kan niet wachten totdat de straf of de boete onherroepelijk is komen vast te staan.

In lid 5 van artikel 16 van de statuten is verder bepaald dat het bestuur naar aanleiding van zo'n melding een onderzoek kan instellen. De belastingadviseur is verplicht daaraan zijn medewerking te verlenen en op verzoek afschriften van stukken uit het procesdossier te verschaffen.

De tuchtrechter zal met name beoordelen in hoeverre de belastingadviseur zich aan de beroepsregels heeft gehouden. Die toetsing kan behoorlijk veel verder gaan dan die in een straf- of boetezaak. De vraag of sprake was van opzet is voor de tuchtrechter niet belangrijk. Ook indien sprake is van een laakbare overschrijding van zorgplichten kan de tuchtrechter tot een gegrondverklaring van de klacht komen. Daar staat tegenover dat een oordeel van de tuchtrechter dat een klacht ongegrond is, niet betekent dat de strafrechter per definitie tot een vrijspraak zal komen. Zo is uit onze praktijk een voorbeeld bekend waarin de tuchtrechter meende dat de belastingadviseur een pleitbaar standpunt had ingenomen, terwijl de strafrechter vervolgens toch tot een veroordeling kwam.<sup>17</sup>

Verder leidt de verplichting tot informatieverschaffing tot de mogelijkheid dat de beroepsorganisatie andere gedragingen in het dossier waarneemt, die tot een zelfstandige tuchtrechtelijke klacht kunnen leiden. Daar waar in straf- of boetezaken allerlei pogingen tot fraude al dan niet om opportuniteitsredenen buiten beeld blijven, kan bijvoorbeeld het bestuur van de beroepsorganisatie daarin wel aanleiding zien voor nader onderzoek. Zo kan bijvoorbeeld uit tagesprekken in het strafdossier blijken dat de belastingadviseur en de cliënt weinig professioneel met elkaar omgaan dan wel dat zij plannen smeden die buiten twijfel als frauduleus kunnen worden aangemerkt. Ook al vormen die feiten geen reden voor een strafvervolgning of boete, dan nog kunnen die feiten ten grondslag worden gelegd aan een klacht en kan de tuchtrechter daarin aanleiding zien om de klacht gegrond te verklaren.

Over de timing van een tuchtzaak valt weinig te zeggen. Het kan gebeuren dat een tuchtzaak eerder dient dan de straf- of boetezaak. Het bestuur van een beroepsorganisatie kan immers al veel eerder dan het uiterste statutaire meldingsmoment op de hoogte raken van een zaak tegen een belastingadviseur. In de zaak van Jaap stond de persfotograaf al op straat te wachten om een mooi plaatje te schieten op het moment dat hij werd afgevoerd. Zodra de arrestatie van een bekende belastingadviseur op een nieuwssite verschijnt, zal het bestuur van de beroepsorganisatie in actie moeten komen. Een tuchtrechtelijk onderzoek ligt dan al snel op de loer, al is het maar omdat de beroepsorganisatie ook zelf wil laten zien dat zij bestrijding van fraude onder haar leden serieus neemt.

Een snelle tuchtzaak die vooruitloopt op de straf- of boetezaak kan een fikse beknutting vormen van de verdedigingsrechten van de verdachte belastingadviseur. Daar waar hij in geval van een boete of strafvervolgning een zwijgrecht heeft, is het de vraag of hij dat in een tuchtzaak ook heeft. Uiteraard kan de belastingadviseur ervoor kiezen om zijn mond te houden tijdens de tuchtzaak. De tuchtrechter kan hem niet verplichten om uitleg te geven. Vermoedelijk tekent hij dan daarmee wel zijn tuchtrechtelijke doodvonnis. De kans is vrij groot dat de tuchtrechter belastingadviseurs die niet bereid zijn verantwoording af te leggen over hun professionele handelen uit de beroepsgroep zal stoten door een roeyement uit te spreken.

De implicaties van een tuchtzaak kunnen voor de adviseur heel verstrekkend zijn. De tuchtrechter kan naast een schriftelijke waarschuwing en een schriftelijke berisping, ook een schorsing van maximaal zes maanden dan wel een ontzetting uit het lidmaatschap opleggen. Met name de laatste maatregel, het roeyement, kan het einde van de loopbaan betekenen. Een belastingadviseur die wordt geroyeerd zal ook zijn kantoor moeten verlaten. Het is een georganiseerde belastingadviseur niet toegestaan om na zijn roeyement nog onderdeel te zijn van een kantoor dat bij de betreffende organisatie is aangesloten. Overigens laat de praktijk zien dat kantoren regelmatig niet wachten op het oordeel van de tuchtrechter. Verdachte belastingadviseurs worden niet gezien als een mooi uithangbord voor de organisatie. Daarom wordt vaak in een vroegtijdig stadium afscheid genomen.

## 5. Afsluiting

In deze praktijkbeschuiving hebben wij laten zien dat een fiscale professional geen gemakkelijk beroep beoefent. De commerciële en financiële druk vanuit het kantoor zijn doorgaans vrij hoog en vereisen dat de adviseur voortdurend meedenkt met de cliënt en deze optimaal ontzorgt. Daar staat tegenover dat het toezicht steeds strenger en effectiever wordt. Zekerheid bieden is haast onmogelijk gelet op de complexe wetgeving, die bovendien voortdurend aan verandering onderhevig is. Daarnaast is halverwege ingrijpen heel moeilijk, omdat alsdan vaak risico's bestaan op niet alleen ontevreden en boze cliënten maar ook op fikse schadeclaims.

In het geval dat het goed misgaat en de belastingadviseur de pech heeft dat hij onderwerp wordt van een boetezaak of nog erger, een strafzaak, dan zijn de gevolgen daarvan niet mals. Doorgaans liggen dan jarenlange procedures in het verschiet. Die procedures gaan gepaard met grote onzekerheid. Gelukkig laat de praktijk ook zien dat de kansen voor de professional in een procedure lang niet altijd zo

slecht zijn. Het vergt alleen het nodige doorzettingsvermogen om het gelijk ook daadwerkelijk te krijgen.

*Mr. J.N. de Boer*

*is advocaat bij Hertoghs Advocaten.*

*Mr. G.M. Boezelman*

*is advocaat bij Hertoghs Advocaten.*

*Mr. R.W.J. Kerckhoffs*

*is advocaat bij Hertoghs Advocaten.*

## VOETNOTEN

- 1) Farce Majeure, cabaret uit de jaren zeventig, met het volgende meezingrefrein: 'Jaaaa... dat is uit het leven gegrepen, Ja dat is uit het leven een greep. Het geluk is altijd met de lepen, Ja daar zit em nou net nou de kneep.'
- 2) Protocol AAFD, nr. BLKB/2015/572M, *Stcrt.* 2015, 17271.
- 3) Een voorbeeld is 'zwartsparen en vermogen in het buitenland'. Zie het memo aandachtspunten projecten Vermogen in het Buitenland (ViB-projecten) van 3 november 2016 bij het WOB-verzoek over zwartsparen en vermogen in het buitenland ([www.hertoghsadvocaten.nl/upload/Blog/87/De\\_jacht\\_op\\_buitenlands\\_vermogen\\_gaat\\_verder.pdf](http://www.hertoghsadvocaten.nl/upload/Blog/87/De_jacht_op_buitenlands_vermogen_gaat_verder.pdf)).
- 4) 'Razzia', *Der Spiegel* 17/2013.
- 5) HR 2 december 2014, ECLI:NL:HR:2014:3474.
- 6) Rb. Midden-Nederland 5 juli 2017, ECLI:NL:RBMNE:2017:3333.
- 7) HR 21 april 2017, ECLI:NL:HR:2017:638.
- 8) HR 15 maart 2003, ECLI:NL:HR:2003:AE9049.
- 9) Wetsvoorstel tot Aanvulling van de Algemene wet bestuursrecht (Vierde tranche Algemene wet bestuursrecht) van 25 juni 2009, *Stb.* 2009, 264, in werking getreden bij KB van 25 juni 2009, *Stb.* 2009, 266.
- 10) HR 17 augustus 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2283.
- 11) Rb. Gelderland 24 april 2017, ECLI:NL:RBGEL:2017:2297.
- 12) HR 2 december 2014, ECLI:NL:HR:2014:3474.
- 13) HR 23 september 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5105, *BNB* 1993/193.
- 14) Rb. Gelderland 24 april 2017, ECLI:NL:RBGEL:2017:2297.
- 15) [www.internetconsultatie.nl/aanpakbelastingontduiking](http://www.internetconsultatie.nl/aanpakbelastingontduiking).
- 16) Zie daartoe ook de reactie van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op de internetconsultatie Wet aanpak belastingontduiking van 28 september 2017 ([www.nob.net/system/files/content/article/uploads/nob\\_reactie\\_internetconsultatie\\_wet\\_aanpak\\_belastingontduiking.pdf](http://www.nob.net/system/files/content/article/uploads/nob_reactie_internetconsultatie_wet_aanpak_belastingontduiking.pdf)).
- 17) Strafzaak: HR 6 maart 2012 ECLI:NL:HR:2012:BQ8596; de tuchtrechtelijke vrijspraak is niet gepubliceerd.

Copyright 2018 - Sdu - Alle rechten voorbehouden.