

DE ADVISEUR, CLIËNT EN RECHTSBESCHERMING

Gedeelde gedachten



DE BONT

ADVOCATEN

Voorwoord

Beste lezer,

Waarschijnlijk kent u de bundels van ons kantoor over fiscaal proces- en sanctierechtelijke onderwerpen. Daarin zijn vanuit onze praktijk steeds uiteenlopende aspecten over een bepaald centraal onderwerp belicht. Als gemeenschappelijke subtitel hebben deze uitgaven: 'Enige beschouwingen uit de praktijk en de wetenschap'.

De bijzondere tijd van gedwongen afstand in vele vormen, heeft ook vernieuwing en digitale vooruitgang gebracht. Het idee is ontstaan om naast het vertrouwde boekwerk u ook periodiek deelgenoot te maken van onze schrijfsels, maar dan vormgegeven in een digitale uitgave die we één keer in het kwartaal zullen aanvullen met een nieuw hoofdstuk. Deze hoofdstukken staan – anders dan u gewend bent – thematisch los van elkaar, maar gaan uiteraard over onderwerpen binnen het formeel belastingrecht, fiscaal boete- en strafrecht en compliance. Daarbij zal ook in deze hoofdstukken het delen van gedachten met u vanuit onze professies leidend blijven.

Wij wensen u veel genoegen bij het lezen.

Hans van Immerseel & Anneke Nuyens

De Bont Advocaten, vestiging Breda
Juli 2021

INHOUDSOPGAVE

Voorwoord

mr. S.F. van Immerseel en mr. A.M.E. Nuyens

Hoofdstuk 1

Ontwikkelingen rondom het pleitbaar standpunt

mr. S.F. van Immerseel

1.1.	Inleiding	8
1.2.	Algemene schets van het pleitbaar standpunt	8
1.2.1.	Lange historie	8
1.2.2.	Wijziging van het fiscale boetestelsel in 1998	9
1.2.3.	Besluit bestuurlijke boeten Belastingdienst	10
1.2.4.	Leidt een eerder positief oordeel van een lagere rechter per definitie tot een pleitbaar standpunt?	11
1.2.5.	Pleitbaar standpunt in het fiscale strafrecht vóór 'Credit Suisse'	11
1.3.	Het 'Credit Suisse-arrest'	12
1.3.1.	Zowel van belang voor het fiscale boeterecht als het strafrecht	12
1.3.2.	Het fiscale boeterecht	12
1.3.3.	Het fiscale strafrecht	15
1.3.4.	Pleitbaar standpunt als opzetverweer	15
1.4.	Arresten na 21 april 2017	16
1.4.1.	De Strafkamer herhaalt de overwegingen uit 'Credit Suisse'	16
1.4.2.	Latere rechtspraak kan eerder pleitbaar standpunt ondersteunen	17
1.4.3.	Pleitbaar standpunt moet rechtskundig van aard zijn	17
1.4.4.	strafkamer: geen pleitbaar standpunt bij innerlijke tegenstrijdigheid?	18
1.5.	Lagere rechtspraak na 21 april 2017: een kleine steekproef	20
1.6.	De Belastingkamers van de gerechtshoven	21
1.6.1.	Het beroep op een pleitbaar standpunt blijkt vaak geen rechtskundig verweer te zijn	21
1.6.2.	Geslaagde beroepen op een (rechtskundig) pleitbaar standpunt	22
1.6.3.	Verworpen beroepen op een (rechtskundig) pleitbaar standpunt	23

1.7.	De Strafkamers van de rechtbanken en gerechtshoven	24
1.7.1.	Weinig lagere rechtspraak over pleitbaar standpunt in het strafrecht	24
1.7.2.	Verwerping pleitbaar standpunt	25
1.7.3.	Oordeel van de belastingrechter bij een strafrechtelijk beroep op een pleitbaar standpunt	28
1.8.	Ten slotte	28

Hoofdstuk 2

Ontwikkelingen rondom kwade trouw

mr. A.M.E. Nuyens

2.1.	Inleiding	31
2.2.	Het criterium	32
2.2.1.	Invulling door de Hoge Raad	32
2.2.2.	Gegevens en inlichtingen	32
2.3.	Mate van verwijtbaarheid	37
2.4.	Tijdstip	39
2.4.1.	Moment van de aangifte	39
2.4.2.	Aangifte en nadere informatie	41
2.4.3.	Meerdere navorderingsaanslagen	42
2.4.4.	Informatieverstrekking op verzoek	43
2.5.	Bewijslast en -verdeling	44
2.6.	Toerekening van kwade trouw	46
2.6.1.	Heffen en bestraffen	46
2.6.2.	Zorgvuldigheid	48
2.6.3.	Onderzoek doen	49
2.7.	Afrondend	53

Hoofdstuk 3

Enkele boete- en strafrechtelijke aspecten van de samenwerking tussen de belastingplichtige en zijn adviseur

mr. S.F. van Immerseel

3.1.	Inleiding	55
3.2.	Korte terugblik op de ontwikkeling van het fiscale boeterecht	56
3.2.1.	Toerekening van opzet of grove schuld	56
3.2.2.	Einde aan de toerekening	56

3.3.	De Belastingkamer van de Hoge Raad over de samenwerking tussen de belastingplichtige en zijn adviseur	58
3.3.1.	Zorgvuldigheidseisen	58
3.3.2.	Controleren van de uitgevoerde werkzaamheden?	58
3.3.3.	Informeren van de adviseur	62
3.3.4.	Zorgvuldigheid bij het kiezen van de adviseur	63
3.4.	Enkele recente fiscale strafzaken	66
3.4.1.	Vertrouwen op de adviseur als opzetverweer	66
3.4.2.	Hof Amsterdam 4 april 2018	66
3.4.3.	Hof Arnhem-Leeuwarden 18 december 2019	67
3.4.4.	Rechtbank Amsterdam 27 maart 2020	68
3.4.5.	Rechtbank Amsterdam 8 juli 2020	69
3.4.6.	Rechtbank Overijssel 4 februari 2021	69
3.4.7.	Het gaat ook wel eens goed: Rechtbank Overijssel 11 juni 2018	70
3.4.8.	Het gaat ook wel eens goed: Rechtbank Amsterdam 10 juni 2020	71
3.4.9.	Enkele observaties	71
3.5.	De verantwoordelijkheid van de belastingadviseur	71
3.5.1.	Reglementen van brancheorganisaties	72
3.5.2.	Hoge Raad 31 mei 2013	73
3.5.3.	Grove schuld en onderzoeksplicht	74
3.5.4.	BBBB en Protocol AAFD: noblesse oblige?	75
3.5.5.	Status en voorbeeldfunctie van de adviseur in de rechtspraak	76
3.5.6.	Nauwe betrokkenheid bij de implementatie van adviezen, zoals bestuurshandelingen	77
3.5.7.	Rechtbank Den Haag 20 juni 2019	78
3.5.8.	Rechtbank Noord-Holland 10 juni 2021	79
3.5.9.	Enkele observaties	81
3.6.	Tot slot	82

Hoofdstuk 4

C'est bonnet blanc et blanc bonnet

Over de (on)mogelijkheden van dubbele bestraffing voor hetzelfde feit

mr. P.J. Draijer & A.M.E. Nuyens

4.1.	Inleiding	84
4.2.	Samenloop fiscaal boete- en strafrecht	85
	4.2.1. Geen beboeting na strafvervolgning	86
	4.2.2. Geen strafvervolgning na beboeting	87
	4.2.3. Visie van de Europese rechter	88
4.3.	Samenloop verzuim- vergrijpboete	90
	4.3.1. Invoering artikel 67q AWR	91
	4.3.2. Nieuwe bezwaren	92
	4.3.3. Verrekening	96
4.4.	Hetzelfde feit	96
	4.4.1. Hetzelfde feit volgens de Hoge Raad	96
	4.4.2. Hetzelfde feit volgens de Europese Hoven	97
	4.4.3. Hetzelfde feit in de praktijk	98
4.5.	Kansen bij cumulatie en verschillende rechtssubjecten	110
4.6.	Afronding	116

HOOFDSTUK

I

Ontwikkelingen rondom het pleitbaar standpunt

Auteur

mr. Hans van Immerseel



Ontwikkelingen rondom het pleitbaar standpunt

mr. Hans van Immerseel

1.1 Inleiding

Het pleitbaar standpunt leeft. Althans zo lijkt het, want wie op praak.nl een zoekopdracht intikt voor 'pleitbaar standpunt' in de periode 1 januari 2015 tot 1 mei 2021, krijgt 546 treffers: 448 in het bestuursrecht, 75 in het strafrecht en 28 in het civiel recht.¹

In dit artikel bespreek ik enkele recente ontwikkelingen rondom het pleitbaar standpunt in het fiscale boeterecht en strafrecht.² De belangrijkste uitspraak over het pleitbaar standpunt in deze periode is ongetwijfeld het 'Credit Suisse-arrest'.³ Dit arrest zal geen enkele fiscalist zijn ontgaan. Het zwaartepunt in dit artikel ligt daarom op de rechtspraak na het 'Credit Suisse-arrest'. Daarbij wordt een vergelijking gemaakt tussen de toepassing in het fiscale boeterecht en in het (fiscale) strafrecht.

1.2 Algemene schets van het pleitbaar standpunt

1.2.1. Lange historie

Het pleitbaar standpunt kent zijn oorsprong in het fiscale boeterecht. Al in 1986 overwoog de Belastingkamer van de Hoge Raad:⁴

¹ Kennelijk is er sprake van enige overlap.

² Het pleitbaar standpunt kan ook een rol spelen bij de vraag of kan worden nagevorderd wegens een kenbare fout in de zin van art. 16, lid 2, letter c, AWR (bijvoorbeeld Hof Arnhem-Leeuwarden 7 april 2020, ECLI:NL:GHARL:2020:2878), of bij de vraag of sprake is van misbruik van procesrecht bij bezwaar en beroep tegen een informatiebeschikking (bijvoorbeeld Hof Den Bosch 15 maart 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:1018). Daaraan wordt in dit artikel geen aandacht besteed.

³ HR 21 april 2017, *BNB* 2017/162.

⁴ HR 26 november 1986, *BNB* 1987/31.

*"4.2. De omstandigheid dat het door belanghebbende in haar aangifte ingenomen standpunt inzake de toepassing van artikel 61a, tweede lid, letter a, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 met betrekking tot de investering in de silo door het Hof als juist is aanvaard, noopt tot de gevolgtrekking dat, ook al is bedoeld standpunt in cassatie onjuist bevonden, niet kan worden gezegd dat het aan opzet of grove schuld van belanghebbende is te wijten dat de primitieve aanslag te laag is vastgesteld. Mitsdien is in de navorderingsaanslag ten onrechte een verhoging begrepen."*⁵

In deze overweging zijn drie elementen van belang:

- het ingenomen standpunt betreft de juridische uitleg van het (fiscale) recht;
- de uitleg, hoewel uiteindelijk door de rechter onjuist bevonden, is zodanig verdedigbaar dat geen sprake is van opzet of grove schuld;
- dat de uitleg in een eerdere instantie is aanvaard, lijkt de pleitbaarheid van het standpunt te impliceren.

Deze elementen zullen ook in dit artikel nog vaker aan de orde komen.

1.2.2. Wijziging van het fiscale boetestelsel in 1998

In 1998 werd het fiscale boetestelsel gewijzigd. Het begrip 'pleitbaar standpunt' had zich inmiddels geworteld in de fiscale boeterechtelijke praktijk. In de parlementaire geschiedenis valt te lezen:⁶

"Zo is in het geval van een belastingplichtige voor wie het niet geheel duidelijk is of hij een bate moet aangeven c.q. een uitgave mag aftrekken, en die redelijkerwijs kan menen juist te handelen door in de aangifte het voor hem gunstigste, pleitbare standpunt in te nemen geen sprake van opzet."

In vergelijking met het hiervoor genoemde arrest uit 1986 valt op dat in de parlementaire geschiedenis niet (meer) expliciet wordt genoemd dat het standpunt de juridische uitleg van het (fiscale) recht moet betreffen.

⁵ In het fiscale boetestelsel tot 1998 werd niet gesproken over bestuurlijke boeten, maar over verhogingen van de aanslag. Deze vloeiden rechtstreeks uit de wet voort. Navorderings- en naheffingsaanslagen werden automatisch met 100% verhoogd, behoudens voor zover opzet of grove schuld ontbrak (art. 18 en 21 AWR (oud)).

⁶ *Kamerstukken I 1997/98, 24 800, nr. 154b, p. 1-2.*

De term 'redelijkerwijs' duidt erop dat geobjectiveerd moet worden. Het gaat er niet om wat specifiek deze ene belastingplichtige kon en mocht menen. Bepalend is wat de gemiddelde belastingplichtige op grond van de ten tijde van het doen van aangifte geldende rechtspraak en literatuur kon en mocht menen. Lange tijd was onduidelijk of dit inhield dat het pleitbaar standpunt ook achteraf nog kon worden bijgebracht, of dat dit op het moment van aangifte doen, bij de betreffende belastingplichtige aanwezig moest zijn. Ook was lang onduidelijk hoe de Strafkamer van de Hoge Raad met het pleitbaar standpunt, en in het bijzonder de objectivering daarvan, zou omgaan.⁷

1.2.3. Besluit bestuurlijke boeten Belastingdienst

In een besluit van 9 november 2000 gaf de Staatssecretaris van Financiën voor het eerst invulling aan het boetebeleid voor het pleitbaar standpunt.⁸ Het huidige Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (BBBB) vermeldt in paragraaf 4, lid 2:⁹

"Van een pleitbaar standpunt is sprake als een door belanghebbende ingenomen standpunt, gelet op de stand van de jurisprudentie en de heersende leer, in die mate juridisch pleitbaar of verdedigbaar is dat belanghebbende redelijkerwijs kan menen juist te handelen. Is er sprake van een pleitbaar standpunt, dan kan de belanghebbende er geen verwijt van worden gemaakt dat er aanvankelijk geen of te weinig belasting is geheven. Een pleitbaar standpunt sluit het opleggen van zowel een verzuimboete als een vergrijpboete uit."

In deze definitie van het pleitbaar standpunt komt weer wel tot uitdrukking dat het moet gaan om een juridische interpretatie. Valt die, objectief gezien, te verdedigen, dan kan de belastingplichtige geen opzet of grove schuld worden verweten. Ook het opleggen van een verzuimboete blijft dan achterwege.

⁷ Zie hierover bijvoorbeeld ook: J.W. IJssink, 'Enkele gedachten over het pleitbaar standpunt in strafzaken', in 'Draaicirkels van formeel belastingrecht', Amersfoort: SDU 2009, p. 209-215.

⁸ Besluit van 9 november 2000, nr. RTB2000/2474M, BNB 2001/13.

⁹ Besluit van 28 juni 2016, Stcrt. 2016, 34921, zoals laatstelijk gewijzigd op 20 december 2019, Stcrt. 2019, 66184.

1.2.4. Leidt een eerder positief oordeel van een lagere rechter per definitie tot een pleitbaar standpunt?

In het in onderdeel 1.2.1. aangehaalde arrest van 26 november 1986 overwoog de Hoge Raad dat de omstandigheid dat het gerechtshof de wetsinterpretatie van belanghebbende als juist had aanvaard, noopte tot de conclusie dat hem geen opzet of grove schuld kon worden verweten. Dat wil echter nog niet zeggen dat in iedere situatie waarin de belanghebbende eerder door een rechtbank in het gelijk is gesteld, per definitie sprake is van een pleitbaar standpunt. In zijn arrest van 28 oktober 2011 overwoog de Hoge Raad:¹⁰

"Deze opvatting is niet juist, aangezien zij in haar algemeenheid niet kan worden aanvaard indien aan de vernietiging van de naheffingsaanslag ten grondslag ligt een feitenvaststelling of waardering van de bewijsmiddelen door de rechtbank, die in hoger beroep geen stand houdt.

Het Hof heeft het door partijen bijgebrachte bewijs anders gewaardeerd dan de rechtbank en op grond daarvan de rechtbank niet gevolgd. Belanghebbendes stellingen omtrent de rechtmatigheid van de naheffingsaanslag worden niet pleitbaar door hetgeen door de rechtbank bewezen werd geacht."

Anders dan in het arrest uit 1986 heeft hier de lagere rechter de belanghebbende niet in het gelijkgesteld op het punt van diens uitleg van het (fiscale) recht, maar op grond van feitenvaststellingen en bewijswaardering.

1.2.5. Pleitbaar standpunt in het fiscale strafrecht vóór 'Credit Suisse'

Lange tijd leek het pleitbaar standpunt beperkt tot het fiscale boete-recht. De strafrechtspraak leek het leerstuk niet echt te aanvaarden, dan wel, in het gunstigste geval daar een andere, minder geobjectiverde, invulling aan te geven.¹¹ Illustratief is het arrest van de Strafkamer van de Hoge Raad van 6 maart 2012.¹² Dit arrest betrof een adviseur die voor een cliënt had geadviseerd in de aangifte het standpunt in te nemen dat deze in België woonde. Hij wist echter dat deze cliënt daar feitelijk nooit verbleef. Toen de adviseur werd vervolgd wegens medeplegen van het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte, deed de verdediging een beroep op een pleitbaar standpunt.

¹⁰ HR 28 oktober 2011, *BNB* 2012/25.

¹¹ Zie J.W. Ilsink, 'Enkele gedachten over het pleitbaar standpunt in strafzaken', in *'Draaicirkels van formeel belastingrecht'*, Amersfoort: SDU 2009, p. 209-215.

¹² HR 6 maart 2012, *ECLI:NL:HR:2012:BQ8596*, *NJ* 2012/176, r.o. 7.3.

Daarbij werd verwezen naar de opinie van een hoogleraar internationaal belastingrecht waarin werd betoogd dat de belastingplichtige op zuiver juridische argumenten geacht kon worden toch fiscaal inwoner van België te zijn. De Strafkamer van de Hoge Raad overwoog:

"Bij de beoordeling van het middel moet worden vooropgesteld dat indien de verdachte het verweer voert dat hij bij het doen van belastingaangifte heeft gehandeld op grond van een zogenoemd pleitbaar standpunt, de rechter dient te beoordelen of hij redelijkerwijs kon en mocht menen dat de wijze waarop hij die aangifte heeft gedaan, toelaatbaar was (vgl. HR 8 februari 2005, LJN AR 3719). Indien de rechter evenwel vaststelt dat de verdachte, toen hij deze aangifte deed niet in de veronderstelling verkeerde dat de wijze waarop deze aangifte is gedaan toelaatbaar was, stuit het verweer reeds op die vaststelling af."

Weliswaar gebruikt de Hoge Raad hier ook de term 'redelijkerwijs', wat dus duidt op een objectivering, maar de Hoge Raad maakt duidelijk dat de toets daarmee niet eindigt. Als duidelijk is dat de verdachte ervan uitging dat de aangiften ten tijde van de indiening onjuist waren, stuit reeds daarop het pleitbaar standpunt af. Het arrest leek te onderstrepen dat in het fiscale strafrecht de invulling van het pleitbare standpunt wezenlijk anders was dan in het fiscale boeterecht.

1.3 Het 'Credit Suisse-arrest'

1.3.1. Zowel van belang voor het fiscale boeterecht als het strafrecht

Het 'Credit Suisse-arrest' is om meerdere redenen belangrijk voor het pleitbaar standpunt. Het arrest van de Belastingkamer verduidelijkt een aantal aspecten die van belang zijn voor het fiscale boeterecht, zoals de objectivering van het pleitbaar standpunt. Minstens zo belangrijk is rechtsoverweging 3.4.7. van het arrest waarin de Hoge Raad ingaat op het pleitbaar standpunt in het fiscale strafrecht.

1.3.2. Het fiscale boeterecht

De Hoge Raad stelt nogmaals voorop dat de belastingplichtige die verplicht is aangifte te doen daarbij lastige keuzes moet maken over complexe vraagstukken:¹³

¹³ HR 21 april 2017, *BNB* 2017/162, r.o. 3.4.4.

"Vooropgesteld wordt dat de fiscale aangifteplicht zich hierdoor kenmerkt dat de aangifteplichtige onder dreiging van een strafvervolgning wordt gedwongen binnen een door de inspecteur te stellen termijn duidelijk, stellig en zonder voorbehoud een verklaring af te leggen die de inspecteur in staat stelt de hoogte van de verschuldigde belasting vast te stellen. Die verplichting brengt noodzakelijkerwijs mee dat de betrokkene bij het doen van aangifte de – niet zelden complexe – belastingwetgeving moet uitleggen, ook in gevallen waarin onduidelijkheid bestaat over de vraag welke interpretatie juist is."

Hiermee benadrukt de Hoge Raad naar mijn mening dat de overwegingen die hierop volgen, betrekking hebben op de keuzes die de belastingplichtige heeft moeten maken bij de interpretatie van het (fiscale) recht. Het gaat dus niet om de feitenvaststelling of de daarvoor aangedragen bewijzen.

De Hoge Raad vervolgt:¹⁴

"Indien een onjuiste aangifte wordt gedaan, kan ter zake daarvan geen vergrijpboete als bedoeld in de artikelen 67d en 67 e AWR worden opgelegd indien aan die aangifte een standpunt ten grondslag ligt dat gebaseerd kan worden op een pleitbare uitleg van het (fiscale) recht, in die zin dat de belastingplichtige ten tijde van het doen van die aangifte – naar objectieve maatstaven gemeten – redelijkerwijs kon en mocht menen dat deze uitleg en daarmee de door hem gedane aangifte juist was. In een dergelijk geval kan niet worden gezegd dat het aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige te wijten is dat die aangifte onjuist is dan wel dat daardoor te weinig belasting is geheven, ook al wordt het aan die aangifte ten grondslag liggende standpunt later door de rechter onjuist bevonden. Omdat de pleitbaarheid van dat standpunt naar objectieve maatstaven moet worden beoordeeld, (...), is in dit verband niet van belang of de belastingplichtige bij het doen van de aangifte de pleitbare maar later onjuist bevonden uitleg voor ogen heeft gestaan."

¹⁴ HR 21 april 2017, BNB 2017/162, r.o. 3.4.5.

In deze overweging kunnen de volgende elementen worden onderscheiden:

- het moet gaan om een uitleg van het (fiscale) recht (waarin de belastingplichtige bij het doen van aangifte gedwongen kan zijn om keuzes over de uitleg van het recht te maken);
- het moet gaan om de uitleg die ten tijde van het doen van aangifte verdedigbaar was. Als uit latere rechtspraak blijkt dat het ingenomen standpunt onjuist is, betekent dat niet dat het met terugwerkende kracht niet meer pleitbaar is;
- het ingenomen standpunt moet naar objectieve maatstaven worden gemeten;
- het is niet noodzakelijk dat het objectief pleitbare standpunt de belastingplichtige ten tijde van het doen van aangifte voor ogen stond.

De Hoge Raad overweegt in 3.4.6. nog:¹⁵

"Hetzelfde heeft te gelden voor de vergrijpboete van artikel 67f AWR, indien aan een ontoereikende voldoening of afdracht van belasting op aangifte een standpunt ten grondslag ligt dat gebaseerd kan worden op een pleitbare uitleg van het (fiscale) recht."

Wat hier opvalt is dat de Hoge Raad het pleitbaar standpunt alleen betreft op de vergrijpboeten. De verzuimboeten worden niet genoemd. Dit is wel opmerkelijk. Zowel in de parlementaire geschiedenis bij de wijziging van het fiscale boetestelsel 1998, het BBBB en diverse lagere rechtspraak, komt tot uitdrukking dat de aanwezigheid van een pleitbaar standpunt ook in de weg staat aan het opleggen van een verzuimboete. Dit niet noemen van de verzuimboeten kan te maken hebben met het feit dat de Hoge Raad het pleitbaar standpunt ziet als een omstandigheid die in de weg staat aan opzet of grove schuld. Voor het opleggen van een verzuimboete is niet vereist dat vaststaat dat de belastingplichtige opzet of grove schuld kan worden verweten. Alleen ingeval van afwezigheid van alle schuld (AVAS) dient een verzuimboete achterwege te blijven. Ilsink merkte hier in zijn bijdrage aan de bundel 'Draaicirkels van formeel belastingrecht' over op dat een pleitbaar standpunt niet per definitie leidt tot AVAS.¹⁶ Ook bij een pleitbaar standpunt kan toch sprake zijn van enige, zij het lichte, vorm van schuld. Als dit betekent dat de Hoge Raad het pleitbaar standpunt niet van toepassing acht bij verzuimboeten, dan zullen belasting- en inhoudingsplichtigen aangewezen zijn op het BBBB.

¹⁵ HR 21 april 2017, BNB 2017/162, r.o. 3.4.6.

¹⁶ J.W. Ilsink, 'Enkele gedachten over het pleitbaar standpunt in strafzaken', in 'Draaicirkels van formeel belastingrecht', Amersfoort: SDU 2009, p. 209-215.

Daarin staat expliciet dat ingeval van een pleitbaar standpunt ook geen verzuimboete kan worden opgelegd.

1.3.3. Het fiscale strafrecht

Hoewel het 'Credit Suisse-arrest' een arrest van de Belastingkamer betreft, gaat de Hoge Raad in onderdeel 3.4.7. ook nadrukkelijk in op het pleitbaar standpunt in het fiscale strafrecht. Dit impliceert dat afstemming heeft plaatsgevonden tussen de Belastingkamer en de Strafkamer. De Hoge Raad overweegt:

"Met betrekking tot een mogelijke strafvervolgning geldt het volgende. Indien een onjuiste of onvolledige belastingaangifte wordt gedaan, maar de betrokkene ten tijde van het doen van die aangifte – naar objectieve maatstaven gemeten – redelijkerwijs kon en mocht menen dat deze aangifte juist en volledig was, bijvoorbeeld omdat deze gebaseerd was op een pleitbaar standpunt als hiervoor in 3.4.5. bedoeld, kan niet worden gezegd dat hij opzettelijk een onjuiste of onvolledige aangifte heeft gedaan die ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven (...). Daartoe is immers vereist dat de betrokkene opzettelijk heeft gehandeld, dus minst genomen met voorwaardelijk opzet, hetgeen betekent dat hij bewust de aanmerkelijke kans heeft aanvaard dat hij ten onrechte geen onderscheidenlijk een onjuiste of onvolledige aangifte heeft gedaan. Dat laatste doet zich niet voor indien, al dan niet achteraf bezien, de door de betrokkene aanvaarde kans dat de aangifte onjuist of onvolledig zou blijken te zijn, niet aanmerkelijk was."

De Bont merkt naar aanleiding van deze afzonderlijke overweging voor het strafrecht op dat de Strafkamer zich kennelijk toch niet volledig heeft willen committeren aan de Belastingkamer.¹⁷

1.3.4. Pleitbaar standpunt als opzetverweer

Met de overweging in onderdeel 3.4.7. van het arrest plaatst de Hoge Raad het pleitbaar standpunt voor het fiscale strafrecht in de sleutel van een opzetverweer. De betrokkene had geen (voorwaardelijk) opzet op het doen van een onjuiste aangifte. Een dergelijk opzetverweer kan zijn gebaseerd op een pleitbaar standpunt. Door de toevoeging van "bijvoorbeeld" maakt de Hoge Raad duidelijk dat een betrokkene ook op andere gronden redelijkerwijs kan en mag menen juist aangifte te doen.

¹⁷ G.J.M.E. de Bont, 'Pleitbaar standpunt als opzetverweer', *MBB* 2018/3, p. 106.

Andere gronden kunnen zijn:

- een gerechtvaardigd vertrouwen op de adviezen van een adviseur en diens behoorlijke taakvervulling;
- een niet-verwijtbaar onjuist inzicht in de feiten en omstandigheden.

In de overweging over het pleitbaar standpunt in het strafrecht noemt de Hoge Raad eveneens de objectieve maatstaven bij de uitleg van het recht.¹⁸ Uit de laatste zin van de overweging volgt ook dat dit achteraf kan worden gezien. De aangifte kan dus weliswaar onjuist worden beoordeeld door de rechter, maar ontwikkelingen in de literatuur of jurisprudentie (ook) na het indienen van de aangifte, kunnen wel leiden tot de constatering (achteraf) dat het in de aangifte ingenomen standpunt pleitbaar was.¹⁹ In zoverre lijkt er geen verschil met de uitwerking in het fiscale boeterecht.

Toch denk ik dat er een verschil is met het fiscale boeterecht omdat de Hoge Raad het pleitbaar standpunt nadrukkelijk plaatst in de sleutel van het opzetverweer. Bij voorwaardelijk opzet, het bewust aanvaarden van de aanmerkelijke kans dat de aangifte onjuist of onvolledig is, kan het achteraf bijgebrachte pleitbaar standpunt, zoals volgt uit rechtsoverweging 3.4.7., bijdragen aan de vaststelling dat de aanvaarde kans toch niet aanmerkelijk was. Een dergelijke 'redding' lijkt mij niet mogelijk bij 'echte' opzet, dus als is vastgesteld dat de verdachte wetens en willens geen, dan wel onjuist of onvolledig aangifte deed. En dat lijkt mij dan toch strenger dan in het fiscale boeterecht.

1.4 Arresten na 21 april 2017

1.4.1. De Strafkamer herhaalt de overwegingen uit 'Credit Suisse'

Nadat de Belastingkamer op 21 april 2017 het 'Credit Suisse-arrest' wees, verschenen in 2017 nog twee arresten van de Strafkamer waarin het pleitbaar standpunt aan de orde werd gesteld.²⁰ In beide arresten herhaalde de Strafkamer de overwegingen 3.4.4. tot en met 3.4.7. uit 'Credit Suisse'. Daarmee maakte de Strafkamer duidelijk dat dit voortaan ook de lijn is van de Strafkamer.

¹⁸ HR 21 april 2017, *BNB* 2017/162, r.o. 3.4.7.

¹⁹ Zie ook G.J.M.E. de Bont, 'Pleitbaar standpunt als opzetverweer', *MBB* 2018/3, p. 108.

²⁰ HR 3 oktober 2017, *ECLI:NL:HR:2017:2542* en HR 1 december 2017, *ECLI:NL:HR:3056*.

1.4.2. Latere rechtspraak kan eerder pleitbaar standpunt ondersteunen

Op 20 december 2019 wees de Hoge Raad arrest in een zaak waarin de belastingplichtige voor zijn pleitbaar standpunt verwees naar een conclusie van A-G Wattel. Deze conclusie was gepubliceerd twee jaren nadat de in geschil zijnde aangifte werd ingediend. In cassatie stelde de Staatssecretaris van Financiën zich op het standpunt dat dit niet kon dienen als onderbouwing voor het pleitbaar standpunt. In zijn conclusie in deze zaak had A-G Niessen opgemerkt dat:²¹

"(...) de vraag of een standpunt pleitbaar is, objectief wordt bepaald zodat de opvatting van de A-G dat een standpunt pleitbaar is, wat dit betreft niet constitutief is, maar declaratoir."

De Hoge Raad volgde de A-G en overwoog:

"(...) het middel faalt voor zover daarin wordt betoogd dat aan de conclusie van 18 juni 2015 geen steun kan worden ontleend voor de pleitbaarheid van een ruim twee jaar tevoren ingenomen standpunt."

Deze verduidelijking door de Hoge Raad sluit aan bij de objectivering van het pleitbaar standpunt.

1.4.3. Pleitbaar standpunt moet rechtskundig van aard zijn

In zijn arrest van 29 mei 2020 benadrukte de Belastingkamer van de Hoge Raad dat een pleitbaar standpunt rechtskundig van aard moet zijn:²²

"Van een pleitbaar standpunt als hiervoor bedoeld kan uitsluitend worden gesproken indien het een standpunt over de interpretatie van het (fiscale) recht betreft, dus een – geheel of gedeeltelijk – rechtskundig standpunt."

Het ging hier om de waardering van een pakket aandelen.

²¹ Conclusie A-G Niessen, 25 oktober 2019, ECLI:NL:PHR:2019:1080.

²² HR 29 mei 2020, ECLI:NL:HR:2020:970, BNB 2020/108.

Kennelijk was het voor de rechtspraak nodig om dit nog eens te benadrukken. Naar mijn mening was dit echter al duidelijk uit de eerdere arresten van de Hoge Raad. In het in dit artikel al vaker aangehaalde arrest van 26 november 1986 bespreekt de Hoge Raad de uitleg van belanghebbende van een bepaald wetsartikel.²³ In latere arresten spreekt de Hoge Raad consequent over de uitleg van het (fiscale) recht bij de beoordeling van een beroep op een pleitbaar standpunt. Dit geldt zowel voor de Belastingkamer als de Strafkamer.

Omdat de Hoge Raad spreekt over 'geheel of gedeeltelijk' kan het pleitbaar standpunt ook betrekking hebben op de juridische kwalificatie van een feitencomplex. Feteris wijst daar bijvoorbeeld op in zijn annotatie bij BNB 2004/75, waar het de vraag betrof of een jacht wel of niet geleverd was.²⁴ Feteris verwijst in zijn annotatie ook naar BNB 1993/193, waar het ging om het standpunt dat een vennootschap niet in Nederland gevestigd was.²⁵ Door de toevoeging geheel of gedeeltelijk ligt het voor de hand om aan te nemen dat een pleitbaar standpunt ook betrekking kan hebben op de juridische kwalificatie van een feitencomplex.²⁶

1.4.4. Strafkamer: geen pleitbaar standpunt bij innerlijke tegenstrijdigheid?

In zijn arrest van 6 oktober 2020 verwerpt de Strafkamer van de Hoge Raad een beroep op een pleitbaar standpunt.²⁷ De verdachte werd verweten feitelijk leiding te hebben gegeven aan het opzettelijk onjuist doen van een aangifte omzetbelasting door een fiscale eenheid. De onjuistheid bestond uit het niet in de aangifte opnemen van de omzetbelasting over een grote vastgoedtransactie in 2008. Deze omzetbelasting was vermeld in de notariële akte van levering en op de door de notaris opgemaakte nota van afrekening. De omzetbelasting was ook ontvangen door de verkopende BV. De verdediging was voor het beroep op een pleitbaar standpunt voor meerdere ankers gaan liggen. In cassatie was slechts aan de orde het beroep op pleitbaar standpunt voor de uitleg van art. 37 Wet OB.

Op grond van art. 37 Wet OB is degene die op een factuur omzetbelasting vermeldt, die, anders dan door de werking van dat artikel, niet is verschuldigd, die belasting toch verschuldigd.

²³ HR 26 november 1986, *BNB* 1987/31.

²⁴ HR 12 september 2003, *BNB* 2004/75, met commentaar van Feteris.

²⁵ HR 23 september 1992, *BNB* 1993/193.

²⁶ Zoals reeds eerder betoogd is door Feteris in M.W.C. Feteris, 'Invloed van het strafrecht op het fiscale boeterecht', *WFR* 2015/140.

²⁷ HR 6 oktober 2020, *ECLI:NL:HR:2020:1504*.

Met andere woorden ten onrechte gefactureerde BTW is ook BTW en moet worden afgedragen. Relevant is dat ten tijde van de levering een akte van levering werd gezien als factuur in de zin van art. 37.²⁸ Het geldende beleid van de Staatssecretaris van Financiën was dat een notariële nota van afrekening, met daarop een bedrag aan omzetbelasting, niet als factuur werd beschouwd.²⁹ Met betrekking tot het als factuur aanmerken van een notariële akte van levering ging de Hoge Raad op 25 november 2016 'om'.³⁰ Eerder had de Hoge Raad een factuur gedefinieerd als *"elk bescheid waarin van een ander betaling wordt gevorderd"*.³¹

De verdediging beriep zich op het arrest van 25 november 2016 voor het pleitbaar standpunt dat de akte van levering geen factuur was en (kennelijk) tevens op het besluit van de staatssecretaris voor het pleitbaar standpunt dat de nota van aflevering geen factuur was.

De Strafkamer van het Gerechtshof Amsterdam oordeelde dat de nota van afrekening bij de BV de plaats had ingenomen van de eigen verkoopfactuur.³²

Het gerechtshof had ook overwogen dat het 'omgaan' van de Hoge Raad in 2016 in 2008 niet kenbaar was en zeker niet te voorzien. Een merkwaardige overweging. A-G Bleichrodt acht dit onbegrijpelijk en schrijft:³³

"Het gaat om een standpunt dat naar huidig recht, ook in de fiscale procedure ten aanzien van de onderhavige naheffingsaanslag, voor juist zal worden gehouden. De Hoge Raad heeft in 2016 geoordeeld dat dit standpunt in zoverre juist is zonder aan dat oordeel belangrijke veranderingen in de wet- en regelgeving in de tussenliggende periode ten grondslag te leggen. Dat lijkt mij een belangrijke indicatie dat het standpunt ten tijde van het doen van de aangifte naar objectieve maatstaven gemeten achteraf gezien in zoverre minst genomen pleitbaar was."

²⁸ HR 7 november 1984, *BNB* 1985/44 en HR 1 november 1989, *BNB* 1990/66.

²⁹ Besluit van 19 april 2007, CPP2007/308M.

³⁰ HR 25 november 2016, *BNB* 2017/46.

³¹ HR 4 maart 2016, *BNB* 2016/106.

³² Het Hof achtte daarvoor van belang dat de levering nauwkeurig in de nota werd beschreven, de verkoopprijzen en het bedrag van de BTW werden vermeld, de betaling aan de BV op basis van de nota werd verricht, de BV bij dergelijke transacties nooit een aparte verkoopfactuur opmaakte en uitreikte en de nota door de bestuurder van de BV voor akkoord werd ondertekend.

³³ Conclusie A-G Bleichrodt 19 mei 2020, ECLI:NL:PHR:2020:493, onderdeel 17.

De A-G verwijst verder naar de annotatie bij het arrest van 25 november 2016 in de BNB en een uitspraak van Gerechtshof Den Haag waarin dit gerechtshof naar aanleiding van dit arrest oordeelde dat de akte van levering, noch de nota van afrekening een factuur in bedoelde zin opleverde.³⁴ De verwerping van het pleitbaar standpunt is volgens de A-G gebaseerd op gronden die de verwerping niet kunnen dragen.³⁵

Jammer genoeg gaat de Hoge Raad niet expliciet in op het arrest en de hofuitspraak waar de A-G naar verwijst. De vaststelling van het gerechtshof dat de nota van afrekening is aan te merken als een factuur in de zin van art. 37 wet OB, geeft volgens de Hoge Raad geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting en is niet onbegrijpelijk.

"Het hieruit voortvloeiende oordeel van het Hof dat niet kan worden gezegd dat [A] ten tijde van het doen van aangifte – naar objectieve maatstaven gemeten – redelijkerwijs kon en mocht menen dat deze aangifte, ondanks het niet daarin opnemen van de aldus door haar in rekening gebrachte omzetbelasting, toch juist was, is evenmin onjuist of onbegrijpelijk."

De Hoge Raad volgt de A-G dus niet. Ik meen dat dit het gevolg is van de uitspraak van de Belastingkamer van het gerechtshof in de fiscale procedure. De Strafkamer van het gerechtshof neemt deze over en maakt deze tot de zijne. De Hoge Raad neemt deze ook in zijn overwegingen op. Er is vastgesteld dat de notariële nota van afrekening binnen de onderneming steeds de functie van 'verkoopfactuur' vervulde en dat er geen afzonderlijke 'verkoopfacturen' werden opge maakt. De verdachte kon en mocht dan redelijkerwijs niet menen dat de nota van afrekening geen factuur was.

1.5 Lagere rechtspraak na 21 april 2017: een kleine steekproef

Na de voorgaande beschrijving van de door de Hoge Raad in zijn arresten uitgezette lijnen, is het interessant om eens te bezien hoe de feitenrechters deze toepassen. Een zoekslag op rechtspraak.nl met de zoekopdracht 'pleitbaar standpunt', voor rechtbanken en gerechtshoven, levert binnen de periode 1 januari 2018 tot 1 mei 2021 voor het strafrecht achttien treffers op. Voor het belastingrecht is dat aantal honderddrieënzeventig. De steekproef voor het belastingrecht is daarom beperkt tot uitspraken van de gerechtshoven.

³⁴ Hof Den Haag 5 maart 2019, ECLI:NL:GHDHA:2019:1752.

³⁵ Conclusie A-G Bleichrodt 19 mei 2020, ECLI:NL:PHR:2020:493, onderdeel 18 en 19.

Dat zijn er nog steeds zevenentachtig. Voor het strafrecht zijn alle tien uitspraken bekeken.

1.6. De Belastingkamers van de gerechtshoven

1.6.1. Het beroep op een pleitbaar standpunt blijkt vaak geen rechtskundig verweer te zijn

Bij een nadere beschouwing van de uitspraken van de Belastingkamers van de gerechtshoven waarin wordt gesproken over een pleitbaar standpunt, blijkt dat er vaak geen sprake is van een door belanghebbende aangevoerd rechtskundig argument over de uitleg van het (fiscale) recht. In veel gevallen wordt weliswaar gesteld dat sprake is van een pleitbaar standpunt, maar wordt eigenlijk op andere gronden gesteld dat de belanghebbende geen verwijt (zoals opzet of grove schuld) kan worden gemaakt. Het gaat dan om:

- een beroep op opgewekt vertrouwen door de inspecteur of andere overheidsinstanties;³⁶
- een beroep op het mogen afgaan op de deskundigheid van een taxateur;³⁷
- een beroep op het mogen afgaan op de adviezen van een adviseur;³⁸
- de stelling dat belanghebbende optrad met open vizier;³⁹
- de stelling dat belanghebbende niet wist dat sprake was van belast vermogen;⁴⁰
- de stelling dat belanghebbende uit mocht gaan van diens vaststelling en interpretatie van de feiten.⁴¹

Deze verweren vormen wel allemaal, net als het pleitbaar standpunt in enge zin, opzetverweren.

³⁶ Bijvoorbeeld Hof Den Bosch 23 augustus 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:3530 en ECLI:NL:GHSHE:2018:3532; Hof Den Bosch 23 juli 2020, ECLI:NL:GHSHE:2020:2357.

³⁷ Bijvoorbeeld Hof Den Bosch 13 december 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:5262; Hof Arnhem-Leeuwarden 27 augustus 2019, ECLI:NL:GHARL:2019:6889; Hof Den Bosch 13 december 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:5259; Hof Den Bosch 13 december 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:5260; Hof Arnhem-Leeuwarden 9 februari 2021, ECLI:NL:GHARL:2021:1242.

³⁸ Bijvoorbeeld Hof Den Bosch 1 februari 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:373.

³⁹ Bijvoorbeeld Hof Arnhem-Leeuwarden 8 oktober 2019, ECLI:NL:GHARL:2019:8109.

⁴⁰ Bijvoorbeeld Hof Den Haag 20 januari 2021, ECLI:NL:GHDHA:2021:129.

⁴¹ Bijvoorbeeld Hof Arnhem-Leeuwarden 17 april 2018, ECLI:NL:GHARL:2018:3620.

1.6.2. Geslaagde beroepen op een (rechtskundig) pleitbaar standpunt

In de hofuitspraken waarin, al dan niet met enige goede wil, gesproken kan worden van een rechtskundig standpunt, wordt het beroep op het pleitbaar standpunt slechts in een enkel geval gehonoreerd.

In de zaak die leidde tot de uitspraak van het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden van 23 mei 2018 exploiteerde de belanghebbende onder meer een monumentenpand dat tot 1 april 2012 leegstond.⁴² Ter zake van dit pand verrichtte belanghebbende in het tijdvak 1 januari 2011 tot 1 april 2012 dan ook geen met BTW belaste prestaties. Belanghebbende bracht echter wel alle aan haar gefactureerde omzetbelasting volledig in aftrek. De inspecteur legde een naheffingsaanslag op, alsmede een vergrijpboete op grond van art. 67f AWR wegens grove schuld. In het bezwaarschrift werd onder meer aangevoerd dat het pand vanaf 1 april 2012 belast wordt verhuurd. Zowel tijdens de controle als in de bezwaarfase is namens belanghebbende gewezen op diverse jurisprudentie. Het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden overweegt over het aftrekrecht dat uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Unie volgt dat het recht op aftrek is gekoppeld aan het uitoefenen van de keuze voor belaste verhuur. Het gerechtshof verwijst naar een arrest uit 2004, maar ook naar een arrest uit 2018 (dus van na het indienen van de aangiften).

Het gerechtshof leidt daaruit af dat voor het recht op aftrek is vereist dat belanghebbende het voornemen had om belast te gaan verhuren. Het enkele voornemen tot verhuur (zonder een keuze tussen vrijgesteld of belast) is dus niet voldoende. Voor dit oordeel vindt het gerechtshof steun in een arrest van de Hoge Raad uit 2014, dus na het in geschil zijnde tijdvak. Ten aanzien van het pleitbaar standpunt overweegt het gerechtshof dat belanghebbende uit de jurisprudentie had afgeleid dat tijdens leegstand recht op aftrek bestond en dat belanghebbende haar standpunt ondersteund achtte door hetzelfde (latere) arrest van de Hoge Raad. Het gerechtshof stelt ook vast dat de discussie over het recht op aftrek tijdens leegstand ook na het arrest van de Hoge Raad nog niet is afgerond. De toenmalige stand van de jurisprudentie bood belanghebbende ten tijde van het doen van aangifte voldoende grond voor het door haar ingenomen standpunt.

Eveneens van Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden is de uitspraak van 19 juni 2018.⁴³

⁴² Hof Arnhem-Leeuwarden 23 mei 2018, ECLI:NL:GHARL:2018:4485.

⁴³ Hof Arnhem-Leeuwarden 19 juni 2018, ECLI:NL:GHARL:2018:5626.

De belanghebbende in deze zaak is een houdstermaatschappij van meerdere vennootschappen. Zij belast in de periode 2009-2011 kosten door aan deze vennootschappen en brengt daarbij omzetbelasting in rekening. Belanghebbende verricht verder geen met BTW belaste prestaties. De aan belanghebbende door derden in rekening gebrachte omzetbelasting brengt belanghebbende volledig in aftrek. De inspecteur legt hiervoor een naheffingsaanslag op, alsmede een vergrijpboete op grond van art. 67f AWR wegens grove schuld. Belanghebbende stelt zich primair op het standpunt dat het doorbelasten van kosten een economische activiteit is en dat zij daarom als ondernemer voor de omzetbelasting moet worden aangemerkt. Zij verwijst daarvoor onder meer naar een resolutie uit 1991. Belanghebbende heeft daarnaast uit de jurisprudentie van de Hoge Raad en het Hof van Justitie van de Europese Unie afgeleid dat het doorbelasten van kosten voldoende is om als ondernemer te worden aangemerkt. Belanghebbende stelt dat de Hoge Raad dit pas in een arrest uit 2017 heeft genuanceerd.

Volgens het gerechtshof heeft belanghebbende, met alles wat zij heeft aangevoerd, een pleitbaar standpunt ingenomen. Tijdens de onderhavige tijdvakken bestond onvoldoende duidelijkheid of en in hoeverre de doorbelasting van kosten tot ondernemerschap leidt.

In beide zaken betoogden de belanghebbenden dat zij bij het doen van de in geschil zijnde aangiften de daarin vervatte standpunten mochten innemen. Zij wezen daarbij op rechtspraak en, in de tweede zaak, op een resolutie.

Uit de rechtspraak waar de belanghebbenden naar verwezen, blijkt dat het om kwesties ging die ten tijde van het doen van de in geschil zijnde aangiften nog niet waren uitgekristalliseerd.

Niet ter discussie stond dat de rechtspraak waar de belanghebbenden naar verwezen betrekking had op zaken die op de relevante onderdelen overeenkwamen met de casus van belanghebbenden. Verder lijkt bij de beoordeling een rol te hebben gespeeld dat de onderhavige kwesties nog steeds niet (volledig) zijn uitgekristalliseerd, of dat pas na het doen van aangifte rechtspraak is gewezen die meer duidelijkheid verschaft.

1.6.3. Verworpen beroepen op een (rechtskundig) pleitbaar standpunt

Zoals uit de in de vorige paragraaf beschreven geslaagde beroepen op een pleitbaar standpunt al bleek, vraagt een dergelijk verweer om een gedegen en op maat gesneden onderbouwing. Het pleitbaar standpunt is zeker geen magische spreuk om een boete mee te bezweren.

Dat blijkt ook uit de gevallen waarin weliswaar, min of meer, een rechtskundig standpunt kan worden gelezen, maar die bij de rechter niet slaagden.

Zo achtte Gerechtshof Amsterdam de enkele onduidelijkheid over de wijze waarop een kostensplitsing voor de omzetbelasting moest plaatsvinden onvoldoende om als pleitbaar standpunt de volledige aftrek te verdedigen.⁴⁴

Het verwijzen naar literatuur of jurisprudentie zonder dat verder uit te werken of deze te verbinden met de eigen casus is evenmin voldoende voor een geslaagd beroep op een pleitbaar standpunt.⁴⁵ Het volstaan met de verwijzing naar een boek, zonder daarbij aan te geven waarom en/of welke delen dienen ter onderbouwing van het pleitbaar standpunt, acht het Gerechtshof Den Bosch onvoldoende.⁴⁶

Wanneer ter onderbouwing van het pleitbaar standpunt wordt verwezen naar jurisprudentie waarin de casus afwijkt van het voorliggende geschil, zal de belanghebbende moeten toelichten waarom hij meent dat deze jurisprudentie toch van belang kan zijn voor zijn onderbouwing. Laat hij dit na dan zal de rechter het beroep op een pleitbaar standpunt verwerpen.⁴⁷

1.7. De Strafkamers van de rechtbanken en gerechtshoven

1.7.1. Weinig lagere rechtspraak over pleitbaar standpunt in het strafrecht

Het aantal treffers bij een zoekopdracht op 'pleitbaar standpunt' voor het rechtsgebied strafrecht in de periode 1 januari 2018 tot 1 mei 2021 is aanzienlijk lager dan voor het belastingrecht. Voor de rechtbanken en gerechtshoven zijn er slechts vijftien treffers over deze periode. Bij deze vijftien uitspraken is bovendien niet steeds sprake van een werkelijk oordeel over de aanwezigheid van een pleitbaar standpunt in de zin van een rechtskundig standpunt.

⁴⁴ Hof Amsterdam 23 juni 2020, ECLI:NL:GHAMS:2020:2367.

⁴⁵ Hof Den Bosch 15 februari 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:549; Hof Arnhem-Leeuwarden 29 januari 2018, ECLI:NL:GHARL:2018:677 en ECLI:NL:GHARL:2018:678; Hof Den Bosch 23 juli 2020, ECLI:NL:GHSHE:2020:2353; Hof Den Bosch 23 juli 2020, ECLI:NL:GHSHE:2020:2357.

⁴⁶ Hof Den Bosch 23 juli 2020, ECLI:NL:GHSHE:2020:2357.

⁴⁷ Hof Den Bosch 19 januari 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:201; Hof Den Bosch 15 februari 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:549.

Net als in de rechtspraak over het fiscale boeterecht is in veel gevallen weliswaar gesteld dat sprake is van een pleitbaar standpunt, maar is de gegeven invulling te kwalificeren als een ander opzetverweer zoals:

- een gerechtvaardigd vertrouwen op de adviseur;
- een te eerbiedigen opgewekt vertrouwen.

Slechts in zes gevallen kan gesproken worden over een rechtskundig standpunt.⁴⁸ In geen van deze zes gevallen slaagt het beroep. Wel dient nog gewezen te worden op drie van de vier uitspraken van de Rechtbank Amsterdam in de KPMG-zaak.⁴⁹ De rechtbank acht het tenlastegelegde niet bewezen en overweegt ten overvloede dat sprake is van een pleitbaar standpunt. De rechtbank werkt dat jammer genoeg niet uit. Noemenswaardig is ook de overweging van de rechtbank, onder verwijzing naar het 'Credit Suisse-arrest', in één van deze drie uitspraken:⁵⁰

"De omstandigheid dat in de belastingaangiften van [medeverdachte 1] ten aanzien van de realisatievergoeding een andersluidend standpunt is ingenomen, brengt hierin geen verandering, omdat de vraag, of sprake is van een pleitbaar standpunt, naar objectieve maatstaven moet worden beoordeeld."

Dit lijkt mij een terechte toevoeging. Het kenmerk van het pleitbaar standpunt is nu juist dat het objectief mogelijk is om over de uitleg van het (fiscale) recht van mening te verschillen.

1.7.2. Verwerping pleitbaar standpunt

Waarop sneuvelen de beroepen op een pleitbaar standpunt?

Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden oordeelt dat de regeling geen ruimte laat voor het door de verdachte ingenomen standpunt.⁵¹ *"Anders dan de verdachte meent kan daarover geen misverstand bestaan."*

⁴⁸ Hof Amsterdam 4 april 2018, ECLI:NL:GHAMS:2018:1139; Hof Arnhem-Leeuwarden 10 oktober 2018, ECLI:NL:GHARL:2018:8833; Hof Amsterdam 12 februari 2019, ECLI:NL:GHAMS:2019:359; Rb. Overijssel 1 oktober 2019, ECLI:NL:RBOVE:2019:3445; Hof Arnhem-Leeuwarden 18 december 2019, ECLI:NL:GHARL:2019:11156; Rb. Amsterdam 27 maart 2020, ECLI:NL:RBAMS:2020:2031.

⁴⁹ Rb. Amsterdam 5 april 2019, ECLI:NL:RBAMS:2019:2493, ECLI:NL:RBAMS:2019:2495 en ECLI:NL:RBAMS:2019:2496.

⁵⁰ Rb. Amsterdam 5 april 2019, ECLI:NL:RBAMS:2019:2493.

⁵¹ Hof Arnhem-Leeuwarden 10 oktober 2018, ECLI:NL:GHARL:2018:8833.

Het in onderdeel 1.4.4. besproken arrest van 6 oktober 2020 betrof de uitspraak van Gerechtshof Amsterdam van 4 april 2018.⁵²

Ik wil op deze plaats nog even stilstaan bij de verwerping door het gerechtshof van de verwijzingen naar literatuur die dienden tot onderbouwing van het standpunt. Het gerechtshof verwierp deze omdat de auteur van één of meer van deze artikelen ook de fiscalist was die als gemachtigde in de fiscale procedures van belanghebbende was opgetreden. Het betrof een op het terrein van omzetbelasting gespecialiseerde en gerenommeerde fiscalist. Twee andere fiscale commentaren, die het gerechtshof in de uitspraak niet nader aanduidt, werden door het gerechtshof terzijde geschoven met de enkele motivering dan dat deze niet van zodanig gewicht zijn dat het de onderbouwing kan zijn van een pleitbaar standpunt. Dit kan mij niet overtuigen. Het gerechtshof hecht ook veel belang aan het gegeven dat de procedures van belanghebbende bij de Belastingkamer, zowel in eerste aanleg als in hoger beroep, door belanghebbende zijn verloren. Zie hierover ook paragraaf 1.7.3.

In de uitspraak van het Gerechtshof Amsterdam van 12 februari 2019 was sprake van ten onrechte tegen het lage BTW tarief leveren van matrassen.⁵³ De verdediging voerde aan dat sprake was van een pleitbaar standpunt omdat de betrokkene terecht van mening was dat hij aannemelijk kon maken dat de matrassen voldeden aan de voorwaarden voor anti-doorlig-matrassen. Voor deze specifieke matrassen gold het verlaagde tarief. Ook stelde de verdediging dat door de samengestelde levering met een speciale hoes de betrokkene mocht uitgaan van het verlaagde tarief. Het gerechtshof ging hier niet in mee en stelde eerst vast dat het algemene tarief gold voor de betreffende matrassen. Ook stelde het gerechtshof vast dat geen sprake was van een samengestelde levering waarbij de matras het lage BTW tarief van de hoes volgt. Het gerechtshof oordeelde het standpunt van betrokkene (objectief gezien) niet pleitbaar. Zij verwees daarvoor naar het feit dat betrokkene bij de belastingrechter in beroep en hoger beroep volledig in het ongelijk was gesteld. Ook heeft de betrokkene niet aannemelijk kunnen maken, bijvoorbeeld door verwijzing naar andersluidende jurisprudentie of uitspraken in de vakliteratuur, dat zijn standpunt door (fiscale) deskundigen werd gedeeld. Zie hierover ook paragraaf 7.3.

⁵² Hof Amsterdam 4 april 2018, ECLI:NL:GHAMS:2018:1139.

⁵³ Hof Amsterdam 12 februari 2019, ECLI:NL:GHAMS:2019:359.

In de uitspraak van Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden van 18 december 2019 ging het om het met 'nee' beantwoorden van de 'trustvraag' in een aangifte inkomstenbelasting.⁵⁴ De verdediging had gesteld dat vanwege het gebrek aan belang voor de inkomstenbelastingheffing sprake was van een pleitbaar standpunt. Dat gold eveneens voor de stelling dat de SPF waar de verdachte bij betrokken was niet fiscaal transparant zou zijn. Het gerechtshof acht geen pleitbaar standpunt aanwezig. Als motivering noemt het Hof de vormgeving van de structuur en de stukken en uitlatingen zoals die zijn genoemd in de uitspraak van de Belastingkamer van de rechtbank in de fiscale procedure van de verdachte. Ook hier kijkt de strafrechter dus weer naar de belastingrechter.

In de uitspraak van 1 oktober 2019 overweegt Rechtbank Overijssel:⁵⁵

"Anders dan de raadsman heeft betoogd, leidt het innemen van een pleitbaar standpunt in een strafrechtelijke procedure niet zonder meer tot de conclusie dat het opzet ontbreekt."

Het beroep op een pleitbaar standpunt faalt hier omdat de rechtbank ervan uitgaat dat de verdachte op de hoogte was van de juiste uitleg van de regels. Indien de rechtbank aldus bedoelt dat de verdachte onvoorwaardelijk opzet heeft gehad, lijkt mij dit in overeenstemming met de rechtspraak van de Strafkamer van de Hoge Raad sinds 21 april 2017.

In Rechtbank Amsterdam 27 maart 2020 stelde de verdediging dat de verdachte meende dat een BTW-vrijstelling van toepassing was.⁵⁶ Dit standpunt valt aan te merken als een juridische kwalificatie van de feiten en daarmee als een beroep op een pleitbaar standpunt. De rechtbank oordeelt echter dat de standpunten:

"(...) apert in strijd zijn met de geldende eisen en regelgeving. Van enige afspraak of deskundig advies hierover is niet gebleken en de rechtbank acht de verklaringen van verdachte volstrekt onaannemelijk."

⁵⁴ Hof Arnhem-Leeuwarden 18 december 2019, ECLI:NL:GHARL:2019:11156.

⁵⁵ Rb. Overijssel 1 oktober 2019, ECLI:NL:RBOVE:2019:3445, r.o. 4.4.

⁵⁶ Rb. Amsterdam 27 maart 2020, ECLI:NL:RBAMS:2020:2031.

1.7.3. Oordeel van de belastingrechter bij een strafrechtelijk beroep op een pleitbaar standpunt

In de hiervoor beschreven strafrechtelijke jurisprudentie valt op dat in een aantal gevallen de strafrechter het beroep op een pleitbaar standpunt verwerpt met een verwijzing naar de voor de verdachte ongunstig geëindigde fiscale procedures.

Terwijl het bij de beoordeling van een beroep op een pleitbaar standpunt nu juist gaat om te bezien of, ook al heeft de rechter het aan de aangifte ten grondslag liggende standpunt onjuist bevonden, de belastingplichtige redelijkerwijs kon en mocht menen dat de aangifte juist was. De uitkomst van de fiscale procedure als zodanig zou dan ook geen rol mogen spelen bij de beoordeling van het pleitbaar standpunt in de strafzaak. De strafrechter dient het verdedigde standpunt zelf te beoordelen.

1.8. Ten slotte

Uit de jurisprudentie van de Hoge Raad volgt dat een pleitbaar standpunt:

- een standpunt over de interpretatie van het (fiscale) recht betreft, dus een – geheel of gedeeltelijk – rechtskundig standpunt;
- moet gaan over de uitleg van het (fiscale) recht ten tijde van het indienen van de aangifte;
- objectief moet worden bepaald en daarom de belastingplichtige niet noodzakelijkerwijs al ten tijde van het doen van de aangifte voor ogen moet hebben gestaan;
- een opzetverweer is en dat dit met name in het fiscale strafrecht met zich meebrengt dat tevens beoordeeld moet worden of de betrokkene juist wel opzet had op de onjuistheid van de aangifte.

In de inleiding van dit artikel heb ik opgemerkt dat het pleitbaar standpunt, afgaande op het aantal malen dat het in de rechtspraak wordt aangevoerd, leeft. Een nadere bestudering van die rechtspraak laat echter zien dat onder die noemer ook andere (opzet)verweren worden aangevoerd. Daar waar wel sprake is van een beroep op een pleitbaar standpunt in enge zin, dus van een rechtskundig standpunt, blijkt dit slechts in een enkel geval gehonoreerd te worden.

De gemachtigde of raadsman/-vrouw die het verwijt van een opzettelijk onjuiste aangifte moet pareren, doet er goed aan zich eerst af te vragen welk opzetverweer aan de orde is. Meestal zal dit betekenen dat wordt verdedigd dat opzet ontbreekt op andere gronden dan de rechtskundige uitleg van het (fiscale) recht. Het is dan goed om het verweer ook op de juiste manier te benoemen. Immers, de belastingplichtige die mocht vertrouwen op zijn adviseur omdat die adviseur meent een pleitbaar standpunt te hebben, mocht dat in principe nog steeds doen, ook als het standpunt van de adviseur niet pleitbaar blijkt in de ogen van de rechter.

Op het moment dat wel duidelijk is dat het opzetverweer (tevens) een rechtskundig standpunt inhoudt, vraagt dat om een gedegen uitwerking:

- Op welk deel van het toepasselijke (fiscale) recht ziet het standpunt?
- Uit welke bronnen blijkt dat over de uitleg daarvan, ten tijde van het doen van aangifte, verschillende opvattingen mogelijk waren?
- Hoe verhoudt de casus van belanghebbende zich tot de casus in de aangehaalde rechtspraak of literatuur? Zijn de verschillen relevant, en waarom wel, of waarom niet?
- Latere rechtspraak of literatuur over het recht ten tijde van het indienen van de aangifte kan dienen om het eigen standpunt te onderbouwen, maar ook om juist te onderstrepen dat en waarom er eerder juist verschillend over de uitleg van het (fiscale) recht kon worden gedacht;
- In strafzaken zal ook aandacht moeten worden besteed aan de uitspraken in de procedures van de belanghebbende bij de Belastingkamer. Een verloren belastingprocedure wil nog niet zeggen dat er geen pleitbaar standpunt aanwezig kon zijn ten tijde van het doen van aangifte. Maar het lijkt er op dat de strafrechter dit makkelijk uit het oog verliest. Een nadrukkelijk onderbouwd standpunt van de verdediging is dan aangewezen.

Pleitbare standpunten als opzetverweren lijken in de praktijk niet zo vaak voor te komen. Daar waar ze wel kunnen worden onderkend, vraagt dat om gedegen fiscaal huiswerk.

Breda, 15 juni 2021

HOOFDSTUK



Enkele boete- en strafrechtelijke aspecten van de samenwerking tussen de belastingplichtige en zijn adviseur

Auteur

mr. Hans van Immerseel



Enkele boete- en strafrechtelijke aspecten van de samenwerking tussen de belastingplichtige en zijn adviseur

mr. Hans van Immerseel

3.1. Inleiding

Belastingaangifte doen is geen sinecure. De belastingplichtige moet standpunten innemen en keuzes maken. Hij moet dat ook nog eens doen binnen de door de inspecteur gestelde termijn. Het afslaan van de uitnodiging tot het doen van aangifte is geen optie. Het opzettelijk niet of niet-tijdig doen van een belastingaangifte is immers beboetbaar en strafbaar. Het opzettelijk onjuist doen van een belastingaangifte is dat overigens ook. Gelukkig is ook de Hoge Raad doordrongen van de moeilijke opgave waarvoor belastingplichtigen periodiek staan. Hij overwoog in een belangrijk arrest dat de belastingplichtige *"bij het doen van aangifte de – niet zelden complexe – belastingwetgeving moet uitleggen, ook in gevallen waarin onduidelijkheid bestaat over de vraag welke interpretatie juist is"*.¹ Het is dan ook niet meer dan logisch dat belastingplichtigen massaal de hulp van een belastingadviseur inroepen. En dat gebeurt niet alleen voor de jaarlijkse aangiften inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting, maar ook voor de periodieke aangiftebelastingen zoals bijvoorbeeld de omzetbelasting en de loonheffingen. Zo bezien, is er dus een doorlopende samenwerking tussen de belasting- of inhoudingsplichtige en zijn adviseur. Die samenwerking verloopt vrijwel altijd tot ieders tevredenheid. Zowel van de belastingplichtige, zijn adviseur, maar ook van de inspecteur. De Belastingdienst zou zijn werk niet goed kunnen doen zonder een goed functionerende belastingadviessector. Maar wat als het ergens in de samenwerking tussen belastingplichtige en zijn adviseur hapert en de ingediende belastingaangifte achteraf toch onjuist blijkt te zijn? Dan kunnen de belastingplichtige en zijn adviseur worden beboet en zelfs strafrechtelijk worden vervolgd. In dit hoofdstuk behandel ik de samenwerking tussen de belastingplichtige en zijn adviseur vanuit boete- en strafrechtelijk perspectief.

¹ HR 21 april 2017, ECLI:NL:HR:2017:638, *BNB* 2017/162 (Credit Suisse) r.o. 3.4.4.

3.2. Korte terugblik op de ontwikkeling van het fiscale boeterecht

3.2.1. Toerekening van opzet of grove schuld

In het fiscale boeterecht is het lange tijd de heersende leer geweest dat het opzet of de grove schuld van een ander dan de belastingplichtige, zoals van zijn adviseur, toch aan hem kon worden toegerekend. In zijn arrest van 15 juli 1988 oordeelde de Hoge Raad:²

"De omstandigheid dat de belastingplichtige bij het doen van aangifte gebruik makende van de diensten van een belastingadviseur, meende een juiste aangifte te doen en dat het doen van een onjuiste aangifte is te wijten aan de adviseur, kan aan het door de inspecteur te leveren bewijs niet afdoen tenzij de belastingplichtige aantoont dat hij in redelijkheid niet behoefde te twijfelen aan de fiscale aanvaardbaarheid van de mededelingen of adviezen van de adviseur."

De leidende gedachte hierbij was te voorkomen dat belastingplichtigen zich zouden kunnen verschuilen achter hun adviseur. De toerekening was volgens de Hoge Raad niet in strijd met de onschuldpresumptie van art. 6 EVRM en evenmin aanleiding tot een matiging van de boete.³ Bijna twintig jaar lang bleef dit de lijn van de Belastingkamer van de Hoge Raad. Deze lijn kwam niet alleen steeds meer op gespannen voet te staan met het genoemde art. 6 EVRM, maar sloot evenmin aan op de reeds lang gangbare toerekeningsleer in het strafrecht.⁴ Toch duurde het tot 1 december 2006 voordat de Belastingkamer van de Hoge Raad er afstand van nam.

3.2.2. Einde aan de toerekening

In zijn arrest van 1 december 2006 maakte de Hoge Raad een einde aan de hiervoor beschreven toerekening van opzet of grove schuld, en daarmee ook aan een belangrijk verschil tussen het fiscale boete- en strafrecht.⁵ In het arrest overweegt de Hoge Raad dat hij het geraden acht:⁶

² HR 15 juli 1988, ECLI:N:HR:1988:ZC3876, *BNB* 1988/270, r.o. 5.

³ HR 15 juli 1988, ECLI:N:HR:1988:ZC3876, *BNB* 1988/270, r.o. 4 en 6.

⁴ HR 23 februari 1954, ECLI:NL:HR:1954:3, *NJ* 1954, 378 (IJzerdraad-arrest).

⁵ HR 1 december 2006, ECLI:NL:HR:2006:AU7741, *BNB* 2007/151.

⁶ HR 1 december 2006, ECLI:NL:HR:2006:AU7741, *BNB* 2007/151, r.o. 3.4.

"ook voor (bestuursrechtelijke) fiscale vergrijpboetes de mogelijkheid van toerekening van opzet of grove schuld van een ander dan de belastingplichtige aan de belastingplichtige uit te sluiten, zulks voorkomt dat op grond van een dergelijke toerekening strijd zou kunnen ontstaan met de in artikel 6, lid 2, EVRM neergelegde eis dat een ieder tegen wie een vervolging is ingesteld, voor onschuldig wordt gehouden totdat zijn schuld in rechte is komen vast te staan."

Wel herhaalde de Hoge Raad dat het bewijs van opzet of grove schuld van de belastingplichtige met behulp van vermoedens kan worden bewezen. De enkele omstandigheid dat de door de belastingplichtige ingeschakelde adviseur opzettelijk dan wel grofschuldig heeft gehandeld, rechtvaardigt echter niet het vermoeden van opzet of grove schuld bij de belastingplichtige.⁷

De Hoge Raad merkt in het arrest verder nog op:⁸

"Opmerking verdient tevens dat de omstandigheid dat de belastingplichtige een adviseur heeft ingeschakeld, aan wie opzet of grove schuld kan worden verweten, kan samengaan met de mogelijkheid dat bij de belastingplichtige zelf (voorwaardelijk) opzet of grove schuld aanwezig is geweest. In dat verband kan van belang zijn of de belastingplichtige de zorg heeft betracht die redelijkerwijs van hem kan worden gevergd bij de keuze van zijn adviseur en bij de samenwerking met die adviseur. Wat in dit opzicht redelijkerwijs van de belastingplichtige kan worden gevergd, zal intussen van geval tot geval sterk verschillen, bijvoorbeeld naar gelang zijn hoedanigheid en zijn kennis en ervaring omtrent de terzake relevante fiscale en andere aspecten."

Dit arrest van 1 december 2006 oogstte niet alleen lof. Het was ook aanleiding voor zorg, vooral bij de Belastingdienst. Opende dit arrest de deur voor belastingplichtigen om zich op grote schaal te verschuilen achter hun adviseurs?⁹ Het voorkomen daarvan was immers de ratio geweest van de, door het arrest verlaten, oude jurisprudentie.

⁷ HR 1 december 2006, ECLI:NL:HR:2006:AU7741, BNB 2007/151, r.o. 3.5.

⁸ HR 1 december 2006, ECLI:NL:HR:2006:AU7741, BNB 2007/151, r.o. 3.6.

⁹ Zie bijvoorbeeld T.A. Gladpootjes, 'Toerekenen van het handelen van een gemachtigde aan de belastingplichtige', in 'Draaicirkels van formeel belastingrecht', Amersfoort: SDU 2009, blz. 149.

3.3. De Belastingkamer van de Hoge Raad over de samenwerking tussen de belastingplichtige en zijn adviseur

3.3.1. Zorgvuldigheidseisen

Als de belastingplichtige kan worden verweten dat hij niet zorgvuldig is geweest bij de keuze van en/of de samenwerking met zijn adviseur, kan dat een element zijn bij de beoordeling of er sprake is van (voorwaardelijk) opzet of grove schuld van de belastingplichtige. De bewijslast hiervan rust op de inspecteur. Wat moet hij dan aantonen? Welke eisen kunnen er aan die zorgvuldigheid worden gesteld?

3.3.2. Controleren van de uitgevoerde werkzaamheden?

Als het gaat om de eisen aan de samenwerking lijkt de Hoge Raad de lat niet erg hoog te leggen. Het inschakelen van een gerenommeerd advieskantoor wettigt het vermoeden dat de belastingplichtige beoogt aan zijn fiscale verplichtingen te voldoen.¹⁰ Het niet controleren van de voortgang leidt alleen dan tot (voorwaardelijk) opzet als de belastingplichtige zich bewust is van een aanmerkelijke kans dat dit kantoor de opgedragen taak zou verzaken.

De te betrachten zorgvuldigheid leidt niet tot een algehele verplichting voor de belastingplichtige om zich ook zelf in de fiscale materie te verdiepen. Zo oordeelde de Hoge Raad in 2009:¹¹

"Indien een belastingplichtige zich laat bijstaan door een adviseur die hij voor voldoende deskundig mocht houden en aan wiens zorgvuldige taakvervulling hij niet behoefde te twijfelen (hierna: deskundige adviseur), is er geen aanleiding tot het stellen van de algemene eis dat de belastingplichtige zich ter voorkoming van fouten ook zelf in de inhoudelijke aspecten van op hem toepasselijke belastingregelingen verdiept."

Gladpootjes schrijft dat dit de vraag oproept hoe zich dit verhoudt tot het arrest van 1 december 2006 waarin nog werd gesproken over de nodige zorg bij de samenwerking met de adviseur.¹² Volgens hem bestaat de zorg kennelijk niet uit enige vorm van controle, maar lijkt deze beperkt tot het verstrekken van de juiste informatie.

¹⁰ HR 29 februari 2008, ECLI:NL:HR:2008:BC5346, *BNB* 2008/156, r.o. 3.5.3.

¹¹ HR 13 februari 2009, ECLI:NL:HR:2009:BH2586, r.o. 3.4.1., *BNB* 2009/114.

¹² T.A. Gladpootjes, 'Toerekenen van het handelen van een gemachtigde aan de belastingplichtige', in *'Draaicirkels van formeel belastingrecht'*, Amersfoort: SDU 2009, blz. 150.

In zijn arrest van 3 februari 2017 oordeelde de Hoge Raad dat er geen aanleiding bestaat om van het in het arrest van 2009 geformuleerd uitgangspunt af te wijken, ook niet wanneer het *"betrekkelijk eenvoudige formele voorwaarden"* betreft.¹³ Als de belasting- of inhoudingsplichtige zich wel zelf heeft verdiept in de op hem toepasselijke regelingen, brengt dat evenmin mee dat hij gehouden is te controleren of de door zijn deskundige adviseur verzorgde aangiften juist waren.¹⁴

Het voorlopig sluitstuk van deze jurisprudentie van de Hoge Raad is het arrest van 28 februari 2020.¹⁵ Belanghebbende ontving inkomsten uit persoonsgebonden budgetten (hierna: PGB's). Deze belaste inkomsten werden niet in zijn aangiften inkomstenbelasting vermeld. De aangiften inkomstenbelasting werden verzorgd door een belastingadviseur. De inspecteur legde navorderingsaanslagen en vergrijpboeten op. Het hof liet deze in stand en overwoog dat de regel dat een belastingplichtige die zijn aangifte door een deskundig adviseur laat verzorgen, zich niet in de inhoudelijke aspecten van de regelingen hoeft te verdiepen, nog niet betekent dat van hem geen enkele toetsing mag worden verwacht wat betreft de verwerking van de door hem verstrekte feiten en bescheiden.¹⁶ Volgens het gerechtshof moet voor de belanghebbende in één oogopslag duidelijk zijn geweest dat de door hem verstrekte informatie niet juist in de aangiften kon zijn opgenomen en dat de ontvangen aanslagen evident te laag waren.

De belanghebbende had aangevoerd dat hij onvoldoende kennis heeft om een belastingaangifte te beoordelen, dat de relatie met zijn adviseur al vijftientig jaar bestond en dat deze al die jaren de aangiften zorgvuldig had ingediend. Belanghebbende had dan ook geen reden om te twijfelen aan de deskundigheid van zijn adviseur.

De Hoge Raad overweegt, na eerst het hiervoor reeds geciteerde uitgangspunt uit het arrest van 13 februari 2009 te hebben herhaald:

"Het Hof is er van uitgegaan dat belanghebbende alle voor de aangifte benodigde informatie aan de adviseur heeft verstrekt. Dan is er geen grond voor het oordeel dat belanghebbende bij de samenwerking met de toenmalige adviseur niet de zorg heeft betracht die redelijkerwijs van hem kon worden gevergd en dat hij niet op de juistheid van de door die adviseur opgestelde aangiften mocht vertrouwen."

¹³ HR 3 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:127, *BNB* 2017/70, r.o. 2.4.2.

¹⁴ HR 11 augustus 2017, ECLI:NL:HR:2017:1611, *BNB* 2017/193.

¹⁵ HR 28 februari 2020, ECLI:NL:HR:2020:254, *BNB* 2020/89.

¹⁶ De volledige overweging van het hof is terug te vinden in onderdeel 2.2.3. van HR 28 februari 2020, ECLI:NL:HR:2020:254, *BNB* 2020/89.

Het enkele feit dat belanghebbende wist dat de inkomsten uit de PGB's belastbaar waren, brengt nog niet mee dat belanghebbende heeft moeten opmerken dat de inkomsten in de door de adviseur opgemaakte aangiften afweken van de door belanghebbende verstrekte informatie."

Met de aldus door de Hoge Raad geschapen kaders kunnen de lagere rechters uit de voeten. Aan de Rechtbank Zeeland-West-Brabant werd de volgende zaak voorgelegd.¹⁷ De belastingplichtige hield zich bezig met het realiseren van zorgvastgoed. De dagelijkse administratie boekte de bestuurder zelf in. Het opstellen en indienen van de aangiften omzetbelasting werd uitbesteed aan de accountant. Voor een zustervereniging verzocht de accountant bij de inspecteur om vooroverleg. Later stuurde hij een email aan de inspecteur dat het vooroverleg (mede) bedoeld was voor de belastingplichtige. In afwachting van het vooroverleg deed de accountant nihilaangiften. In de aangiftetijdvakken werden er echter wel facturen uitgereikt waarop omzetbelasting aan de afnemers van de belastingplichtige in rekening werd gebracht. De inspecteur legde naheffingsaanslagen op met vergrijpboeten van 25% wegens grove schuld.

Bij de beoordeling van de vraag of de belastingplichtige grove schuld kan worden verweten, start de rechtbank met het aanhalen van de overwegingen van de Hoge Raad in de arresten van 13 februari 2009 en 28 februari 2020. De rechtbank vervolgt:¹⁸

"Er is geen grond voor het oordeel dat belanghebbende niet op de, (...), opgestelde nihilaangiften mocht vertrouwen. De omstandigheid dat de transacties van belanghebbende nooit onder de vrijstelling zouden kunnen vallen, kan daaraan niet afdoen. Dat is immers een inhoudelijke component, dat juist op het terrein van de adviseur ligt. Dat het vooroverleg op naam van een zustervereniging was aangevraagd, kan het oordeel evenmin anders maken, omdat dat als zodanig niet kan wegnemen dat belanghebbende op de adviseur mocht vertrouwen. De stelling dat belanghebbende wist dat wanneer zij facturen verstrekt waarop omzetbelasting in rekening is gebracht deze omzetbelasting aangegeven en voldaan moet worden, is - in het licht van het voorgaande - onvoldoende om te concluderen dat bij belanghebbende sprake is van het grofschuldig niet betalen van omzetbelasting."

In de uitspraak van de Rechtbank Gelderland van 11 augustus 2020 had de adviseur van een projectontwikkelaar geadviseerd om alle BTW op verbouwkosten in aftrek te brengen.

¹⁷ Rb. Zeeland-West-Brabant 4 november 2020, ECLI:NL:RBZWB:2020:5411.

¹⁸ Rb. Zeeland-West-Brabant 4 november 2020, ECLI:NL:RBZWB:2020:5411, r.o. 2.9.

Vervolgens werd het pand echter onbelast verhuurd. Volgens de adviseur had de BTW in de volgende tien jaar kunnen worden herzien en terugbetaald. De inspecteur corrigeerde echter de gehele aftrek en legde aan de belastingplichtige een vergrijpboete op wegens grove schuld. De boete hield bij de rechtbank geen stand. De rechtbank overwoog onder meer dat het feit dat het advies onvoldoende was onderbouwd nog niet met zich bracht dat de belastingplichtige te kort is geschoten in de van haar te verlangen zorg. Het is niet aannemelijk geworden dat de belastingplichtige kennis en ervaring heeft over de relevante fiscale aspecten. Het advies betreft een rechtskundig standpunt, geen uitleg van de feiten. De rechtbank vervolgt:¹⁹

"Verweerder heeft daarom niet aannemelijk gemaakt dat de bestuurders het advies en de onderbouwing ervan op waarde konden schatten en daarnaar konden handelen. Dat de adviseur in het advies aangeeft dat, als de aangifte onjuist is, de Belastingdienst dat bij een controle wel aangeeft en daarom de omzetbelasting in aftrek kan worden gebracht, leidt mogelijk tot nalatigheid aan de zijde van de adviseur. Maar het gaat om de vraag of eisers in de samenwerking met haar adviseur zorgvuldig heeft gehandeld."

Hoewel de rechtbank terecht overweegt dat het moet gaan om de vraag of de belastingplichtige zorgvuldig heeft gehandeld in zijn samenwerking met de adviseur, heb ik toch wel een kanttekening bij deze uitspraak. Met zijn overweging dat de inspecteur niet aannemelijk heeft gemaakt dat de bestuurders het advies en de onderbouwing op waarde konden schatten, wekt de rechtbank de indruk dat de bestuurders, als zij die kennis wel hadden gehad, zij de adviseur wel hadden moeten controleren. Dat lijkt weliswaar aan te sluiten bij de overwegingen van de Hoge Raad in zijn arrest van 1 december 2006, maar het volgt nu juist niet uit de hiervoor besproken arresten van 13 februari 2009 en 3 februari en 11 augustus 2017.²⁰ Uitgangspunt is immers de deskundigheid van de adviseur. Alleen als er aanleiding is om daaraan te twijfelen, ontstaat er een controleplicht voor de belastingplichtige. Zolang er geen aanleiding tot twijfel is, is er evenmin aanleiding voor nader onderzoek of controle. Zelfs niet als de belastingplichtige daartoe capabel is.

¹⁹ Rb. Gelderland 11 augustus 2020, ECLI:NL:RBGEL:2020:4012, r.o. 18.

²⁰ HR 1 december 2006, ECLI:NL:HR:2006:AU7741, *BNB* 2007/151; HR 13 februari 2009, ECLI:NL:HR:2009:BH2586, *BNB* 2009/114; HR 3 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:127, *BNB* 2017/70, en HR 11 augustus 2017, ECLI:NL:HR:2017:1611, *BNB* 2017/193. In dit verband kan ook worden gewezen op de in onderdeel 3.3.2. besproken kritiek van Gladpootjes bij het arrest van 13 februari 2009, T.A. Gladpootjes, 'Toerekenen van het handelen van een gemachtigde aan de belastingplichtige', in *'Draaicirkels van formeel belastingrecht'*, Amersfoort: SDU 2009, blz. 150.

3.3.3. Informeren van de adviseur

Dat de belastingplichtige zijn adviseur juist en volledig moet informeren lijkt een open deur. Toch ging het daarop fout in een zaak die in 2021 speelde bij de Rechtbank Noord-Nederland.²¹ De belastingplichtige woonde in een huis dat hij huurde van zijn dochter.

Hij had geen recht van vruchtgebruik. De dochter had voor een verbouwing – om er ook zelf te gaan wonen – een hypothecaire lening afgesloten. Belastingplichtige stond borg voor de lening. De dochter betaalde de rente. Belastingplichtige ontving ook huurtoeslag. In 2013 stelde hij op de website www.gratisadviseurs.nl enkele vragen:²²

"Als je vruchtgebruiker (ook bewoner) bent van een woning en ook mede hypotheekhouder, mag je dan de rente opvoeren bij je aangifte?"

Antwoord:

"Voor zover ik weet wel. Het is toch gewoon uw huis?"

Vraag:

"De woning staat op naam (notarieel) van mijn dochter, de hypotheek op naam van haar, mij en mijn vrouw. Zij woont niet in het huis en voert de rente ook niet op bij de inkomstenbelastingen."

Antwoord:

"U mag het huis volledig aftrekken aangezien u de rente betaald (sic). Juridisch gezien moet het door delen betaald worden, maar eigenlijk doet niemand dat. In feite heeft u de hypotheek betaald."

De belastingplichtige, zijn echtgenote en hun dochter lieten hun aangiften inkomstenbelasting al jarenlang verzorgen door een administratiekantoor. Het administratiekantoor heeft in eerste instantie aan belanghebbende medegedeeld dat hij de door zijn dochter betaalde hypotheekrente niet kon aftrekken. Vervolgens heeft belanghebbende het administratiekantoor gewezen op het advies van de website. De renteaftrek werd vervolgens alsnog in de aangiften verwerkt. De inspecteur vordert uiteindelijk na over deze ten onrechte afgetrokken rente en legt een vergrijpboete van 50% op.

²¹ Rb. Noord-Nederland 6 augustus 2021, ECLI:NL:RBNNE:2021:3392.

²² Een zoekopdracht op Google naar deze website leverde ten tijde van het schrijven van dit hoofdstuk geen resultaat op. Vermoedelijk is deze website uit de lucht (gehaald).

In het beroep tegen de navorderingsaanslagen en vergrijpboeten voert de belastingplichtige aan dat hij mag vertrouwen op de verklaringen van de adviseur. Hij wijst op het advies van de website en het feit dat het administratiekantoor de renteaftrek in de aangiften heeft opgenomen.

Ten aanzien van de vergrijpboeten overweegt de rechtbank dat belastingplichtige, nadat zijn eigen adviseur hem mededeelde dat de rente niet aftrekbaar was, op zoek is gegaan naar iemand die hem kon bevestigen dat de rente wel aftrekbaar was. Daarbij heeft belastingplichtige deze persoon echter onjuist geïnformeerd. Hij vermeldde ten onrechte dat er sprake was van een vruchtgebruik, terwijl hij huurde. Uit het advies volgt ook dat dit advies er van uitging dat belanghebbende de rente betaalde, terwijl dit niet het geval was. De rechtbank overwoog verder:²³

"Naar het oordeel van de rechtbank heeft eiser door bewust onjuiste en onvolledige informatie te verstrekken aan de door hem geraadpleegde adviseurs – waarvan één hem er zelfs eerder op had gewezen dat van hypotheekrenteaftrek geen sprake kon zijn – en zo te bewerkstelligen dat [het Administratiekantoor] de hypotheekrente in de aangiften voor de onderhavige jaren heeft opgevoerd, bewust de aanmerkelijke kans aanvaard dat de aanslagen IB/PVV voor de onderhavige jaren tot te lage bedragen zouden worden vastgesteld. Eiser kan zich in dit verband dan ook niet verschuilen achter het feit dat hij niet zelf de aangiften heeft ingediend, maar zijn adviseur. Weliswaar heeft als uitgangspunt te gelden dat een belastingplichtige geen opzet ter zake van het niet-betalen van belasting kan worden verweten indien hij zich laat bijstaan door een adviseur die hij voor voldoende deskundig mocht houden en aan wiens zorgvuldige taakuitoefening hij niet behoefde te twijfelen, maar dit uitgangspunt geldt juist niet als niet alle voor de aangifte benodigde informatie aan de adviseur wordt verstrekt."

De belastingplichtige kon zich hier dus (terecht) niet verschuilen achter zijn adviseurs. De vrees die bij sommigen ontstond na het arrest van 1 december 2006 – zie paragraaf 3.2.2. – lijkt dan ook niet gegrond.

3.3.4. Zorgvuldigheid bij het kiezen van de adviseur

Als de lat niet hoog ligt bij de samenwerking met de deskundige adviseur, ligt dat dan wezenlijk anders bij de beoordeling van de keuze van de belastingplichtige voor een adviseur? Dat lijkt moeilijk voorstelbaar.

²³ Rb. Noord-Nederland 6 augustus 2021, ECLI:NL:RBNNE:2021:3392, r.o. 13.

Want hoe moet een fiscale leek de deskundigheid van een adviseur beoordelen? Weinig meer houvast dan de (goede) naamsbekendheid van een kantoor of het lidmaatschap van een beroepsorganisatie heeft hij immers niet. De Bont merkt in zijn noot bij BNB 2007/151 terecht op dat het verleden van de adviseur niets garandeert voor de toekomst.²⁴ Het is aan de inspecteur om te bewijzen dat een belastingplichtige zijn adviseur niet zorgvuldig heeft gekozen.

Er is bijna geen rechtspraak te vinden waarin de rechter een duidelijk oordeel geeft over de (on)zorgvuldigheid van de belastingplichtige bij de keuze van zijn adviseur. In de hiervoor in paragraaf 3.3.3. beschreven procedure bij Rechtbank Noord-Nederland overwoog de rechtbank weliswaar dat de belastingplichtige bewust op zoek ging naar een adviseur die hem de gewenste antwoorden gaf, maar de zaak werd beslist op het onjuist informeren van de adviseurs. Er is mij slechts één procedure bekend waarin de keuze van de adviseur niet voldoende zorgvuldig werd bevonden. Deze speelde bij Rechtbank Breda.²⁵

In deze procedure bij Rechtbank Breda had de belanghebbende zijn aangifte inkomstenbelasting laten verzorgen door een vriend van een collega die wel voor een teruggave kon zorgen. Uit de uitspraak valt af te leiden dat de teruggaaf het gevolg is van gefingeerde (aftrek)posten, waaronder ook de aftrek van de rente voor een eigen woning. De belanghebbende bezat echter helemaal geen eigen woning. Belanghebbende kon desgevraagd ook niets toelichten over de aftrekposten, maar ook niet over degene die zijn aangifte had ingevuld. De rechtbank overwoog:²⁶

"De aangifte strookt zowel kwalitatief als kwantitatief niet met de werkelijkheid. Bovendien is omtrent de hoedanigheid en/of deskundigheid (fiscale kennis) van de onder 2.2. genoemde derde niets bekend. Belanghebbende heeft naar aanleiding van de verklaring dat deze derde door het invullen van de aangifte voor een teruggave kon zorgen, deze derde zijn aangifte laten invullen, zonder zelf die aangifte op juistheid te controleren.

Belanghebbende heeft dan niet de zorg betracht die redelijkerwijs van hem mag worden verlangd bij het doen van aangifte en bij de keuze van degene die hij zijn aangifte laat invullen (zorgplicht)."

²⁴ HR 1 december 2006, ECLI:NL:HR:2006:AU7741, BNB 2007/151 met noot van De Bont.

²⁵ Rb. Breda 4 april 2011, ECLI:NL:RBBRE:2011:BP9262.

²⁶ Rb. Breda 4 april 2011, ECLI:NL:RBBRE:2011:BP9262, r.o. 2.7.1.

Uit de in paragraaf 3.3.2. beschreven arresten volgt dat er geen verplichting is om de aangifte te controleren als sprake is van een adviseur die de belastingplichtige voor deskundig mocht houden en aan wiens behoorlijke taakvervulling hij niet behoefde te twijfelen. En daar zit het verschil met deze casus bij de rechtbank. De belanghebbende heeft kennelijk niets anders over de derde kunnen verklaren dan dat het een vriend van een collega was en dat hij voor een teruggave kon zorgen. Er is dan geen sprake van een adviseur die hij voor deskundig mag houden en aan wiens behoorlijke taakuitoefening hij niet hoeft te twijfelen. Die vaststelling leidt er dan toe dat de eisen aan de samenwerking met de adviseur ook hoger worden. Belanghebbende moet het werk dan wel controleren. Daarbij had hij toch echt moeten constateren dat – hoewel hij geen eigen woning bezat – er wel rente voor een eigen woningschuld in aftrek werd gebracht. Zo bezien, is er naar mijn mening geen sprake van een afzonderlijke toets in de vorm van de zorgvuldige keuze van de adviseur. Die keuze is namelijk mede bepalend voor de eisen voor de beoordeling van de zorgvuldigheid in de samenwerking met die adviseur. Dat de rechtbank dit wel als een afzonderlijke toets opschrijft, is vermoedelijk het gevolg van het feit dat de Hoge Raad in zijn arrest van 1 december 2006 het onderscheid lijkt te maken tussen de zorgvuldige samenwerking met de adviseur en de zorgvuldige keuze van de adviseur.²⁷

Tot slot van deze paragraaf sta ik, hoewel het niet direct om de keuze van de belastingplichtige voor een adviseur ging, stil bij een loonheffingenzaak die aan Rechtbank Noord-Holland werd voorgelegd. Daarin was sprake van grove schuld omdat de rechtbank oordeelde dat de belastingplichtige zich er niet van had vergewist of de eigen verantwoordelijke functionarissen voldoende kennis van loonheffingen hadden en omdat de hulp van een externe deskundige fiscalist niet was ingeroepen.²⁸ Dit laatste achtte de rechtbank geboden omdat de CEO de indruk had dat de interne fiscale kennis te kort schoot.

De keuze om geen beroep te doen op de diensten van een adviseur kan volgens de rechtbank dus eveneens bijdragen aan een boeterechtelijk verwijt.

²⁷ HR 1 december 2006, ECLI:NL:HR:2006:AU7741, r.o. 3.6, *BNB* 2007/151.

²⁸ Rb. Noord-Holland 19 maart 2021, ECLI:NL:RBNHO:2021:3170, r.o. 34.

De overwegingen van de rechtbank over het niet (voldoende) vergevissen van de aanwezigheid van de benodigde expertise bij de aangewezen functionarissen, terwijl er wel tenminste enige twijfel bestond, lijken aan te sluiten op die van de Hoge Raad in zijn arrest van 13 februari 2009 ten aanzien van de keuze van de belastingplichtige voor en de samenwerking met zijn adviseur.²⁹ De belastingplichtige moet zijn adviseur voor voldoende deskundig kunnen houden.

3.4. Enkele recente fiscale strafzaken

3.4.1. Vertrouwen op de adviseur als opzetverweer

In fiscale strafzaken wordt met grote regelmaat door de verdediging betoogd dat de verdachte kon en mocht vertrouwen op de juistheid van aan hem verstrekte adviezen en de correcte uitvoering van aan adviseurs uitbestede werkzaamheden. Het betreft dan de invulling van het verweer dat de verdachte geen (voorwaardelijk) opzet heeft gehad op het niet voldoen aan de op hem rustende fiscale verplichtingen, zoals het doen van aangifte.

3.4.2. Hof Amsterdam 4 april 2018

In de procedure bij Hof Amsterdam van 4 april 2018 strandde het beroep op het vertrouwen op de werkzaamheden van de controller op inbeslaggenomen e-mails tussen verdachte en de controller.³⁰ De verdediging voert aan dat de administratie op orde was, dat de verdachte zeer bewust kosten noch moeite heeft gespaard een professionele organisatie in te richten en er niet op bedacht hoeft te zijn dat – naar later is gebleken – een controller zijn taak heeft verzaakt door bepaalde, in de taakomschrijving genoemde werkzaamheden niet uit te voeren. In het dossier bevindt zich echter ook een email, over een verkeerde overboeking door de controller, van de verdachte aan de controller met onder meer de volgende inhoud:

"[Naam controller],

En dat vind je zelf acceptabel?? Je doet alsof het niets is, zo'n verkeerde overboeking. Ik begrijp dat niet. De instructies waren glashelder en ik heb er inmiddels tijdens mijn vakantie al 5 mails over moeten schrijven. Daarnaast verliezen we weer rente over veel geld.

²⁹ HR 13 februari 2009, ECLI:NL:HR:2009:BH2586, *BNB* 2009/114, r.o. 3.4.1.

³⁰ Hof Amsterdam 4 april 2018, ECLI:NL:GHAMS:2018:1139. De Hoge Raad heeft inmiddels op het hiertegen ingestelde cassatieberoep beslist (ECLI:NL:HR:2020:1504). Het door de verdachte gedane beroep op gerechtvaardigd vertrouwen op de controller komt daar echter niet meer aan de orde.

*Als ik zo'n fout zou maken zou ik zeggen "stom van me, sorry." Maar jij vind het allemaal wel ok?!?
Hoe denk je dat die rare r.c. verhoudingen overkomen bij [naam 6]. Denk je dat dat veel vertrouwen wekt? Graag krijg ik ook op deze mail een antwoord!
[verdachte]."*

Het gerechtshof verwerpt het verweer dat de verdachte zonder aarzeling en zonder controle kon en mocht vertrouwen op (de kennis en kunde van) zijn financiële medewerkers, waaronder de controller en een assistent controller. Het gerechtshof merkt op dat de assistent controller/administratief medewerkster geen ervaring had op dit terrein. De controller was pas sinds kort in dienst bij het bedrijf en de verdachte had, zoals blijkt uit de geciteerde email, juist reden om aan de kwaliteiten van de controller te twijfelen, in plaats van (onbeperkt) op de controller te vertrouwen.

3.4.3. Hof Arnhem-Leeuwarden 18 december 2019

In de uitspraak van Hof Arnhem-Leeuwarden lijkt het beroep op het vertrouwen dat de boekhouders een juiste aangifte hebben gedaan, mede te worden ontkracht door de getuigenverklaringen in het strafdossier.³¹ De aangifte is in opdracht van verdachte opgemaakt door een boekhouder. De verdediging voert aan dat de boekhouder die de aangifte heeft opgesteld en ingediend op de hoogte was van de betrokkenheid bij een SPF. Uit het dossier blijkt dit evenwel niet. Integendeel: de betrokken boekhouder ontkent zijn kennis omtrent de SPF. Belangrijker is evenwel, aldus het gerechtshof, dat op generlei wijze blijkt van enige gedegen kennis van de boekhouder op dit terrein van het fiscale recht. Evenmin blijkt van gedegen advisering op dit onderdeel.

Het gerechtshof lijkt hier, zij het niet met zoveel woorden, ook te oordelen dat de verdachte, indien hij werkelijk zou hebben vertrouwd op de werkzaamheden van de boekhouder hij daarmee onzorgvuldig zou zijn geweest in de keuze van zijn adviseur, nu op generlei wijze blijkt dat deze beschikt over enige gedegen kennis van het fiscale recht. Dan mag dus niet zonder enige controle worden uitgegaan van een correcte uitvoering van de werkzaamheden.

³¹ Hof Arnhem-Leeuwarden 18 december 2019, ECLI:NL:GHARL:2019:11156.

Nadat het cassatieberoep tegen de uitspraak van het hof met toepassing van art. 81 Wet RO is afgedaan, is er namens de verdachte nog een herzieningsverzoek ingediend bij de Hoge Raad.³² De aangevoerde grondslag voor de aanvraag tot herziening was dat de boekhouder zou zijn teruggekomen op zijn verklaring. De Hoge Raad acht de door de boekhouder opgegeven reden voor het terugkomen op zijn eerder afgelegde verklaring onvoldoende om aan te nemen dat de nieuwe verklaring juist is. Het verzoek om herziening wordt afgewezen.

3.4.4. Rechtbank Amsterdam 27 maart 2020

Een sprekend voorbeeld van een niet zorgvuldige samenwerking van de verdachte met zijn adviseur(s) is te vinden in de zaak die leidde tot de uitspraak van Rechtbank Amsterdam van 27 maart 2020.³³

Door de verdediging is gesteld dat de verdachte weinig kennis heeft van de fiscaliteit en dit daarom heeft uitbesteed. De accountant verzorgde de aangiften en de boekhouding van de verdachte en van de BV. Verdachte vertrouwde volledig op de accountant, op wiens deskundigheid hij, volgens de verdediging ook mocht vertrouwen.

De rechtbank verwerpt het verweer onder verwijzing naar, onder meer, de verklaringen van de verdachte ter zitting en bij de FIOD. Hij deed de facturen in een map en gaf deze aan de accountant. Deze moest uitzoeken of de kosten zakelijk waren of niet. Op vragen van de FIOD hoe de accountant aan de hand van de map kon weten welke kosten zakelijk zijn, heeft verdachte geantwoord dat hij geen idee heeft hoe die dat kon weten. Verdachte heeft verder verklaard dat hij de herinneringen en aanmaningen voor de vennootschapsbelasting ongeopend doorstuurde naar de accountant, terwijl op de envelop stond vermeld dat het ging om een aanmaning. Hij heeft zijn DigiD en inlogcodes voor het doen van de aangiftes aan de accountant gegeven en heeft de aangiften en diens werkzaamheden verder niet gecontroleerd.

Over de keuze van en de samenwerking met de accountant overweegt de rechtbank dat ook als wordt aangenomen dat verdachte bij de keuze van zijn accountant voldoende zorg heeft betracht en hem voor voldoende deskundig mocht houden, verdachte gelet op het voorgaande zodanig tekort is geschoten in de samenwerking met zijn accountant dat hem opzet moet worden verweten.

³² HR 9 maart 2021, ECLI:NL:HR:2021:355; HR 28 september 2021, ECLI:NL:HR:2021:1402 (herziening).

³³ Rb. Amsterdam 27 maart 2020, ECLI:NL:RBAMS:2020:2031.

Verdachte heeft met zijn handelwijze op de koop toegenomen dat privéuitgaven als zakelijke kosten zouden worden aangemerkt en ten onrechte in mindering zouden worden gebracht op de belastbare winst van zijn BV. Hiermee heeft hij ook het risico genomen dat ten onrechte omzetbelasting zou worden teruggevraagd over deze privéuitgaven. Verdachte heeft verder door geen nadere informatie te verstrekken aan zijn accountant over de privéuitgaven en zijn inkomen, willens en wetens de aanmerkelijke kans aanvaard dat geen of te weinig loon in aanmerking zou worden genomen in zijn aangifte inkomstenbelasting. Verdachte heeft vervolgens geen enkele controle uitgeoefend op de werkzaamheden.

3.4.5. Rechtbank Amsterdam 8 juli 2020

Volgens Rechtbank Amsterdam in de uitspraak van 8 juli 2020³⁴ mocht verdachte er niet op vertrouwen dat zijn adviseur de aangiften omzetbelasting juist zou kunnen invullen en de administratie naar behoren zou kunnen verzorgen. De adviseur kreeg geen facturen en moest afgaan op bankafschriften of telefonisch doorgegeven bedragen. De rechtbank rekent het de verdachte aan dat de adviseur geen volledig en adequaat beeld van de omzet heeft gehad. Door bovendien geen enkele controle uit te oefenen op de – zeer beperkte – werkzaamheden van de adviseur en hem niet de benodigde informatie te verschaffen, heeft verdachte, als al uitgegaan zou worden van zijn stelling dat de adviseur de administratie zou voeren, willens en wetens de aanmerkelijke kans aanvaard dat de administratie niet in overeenstemming met de wettelijke eisen zou zijn. Gelet op de beperkte stukken die hem werden verstrekt, acht de rechtbank het onmogelijk dat de adviseur in staat was om correcte aangiften te doen. Het spreekt voor zich dat een administratie die zo ondeugdelijk is dat er geen omzet kan worden bepaald, tot gevolg heeft dat er geen correcte aangiften omzetbelasting kunnen worden gedaan. Ook verdachte moet dit hebben geweten.

3.4.6. Rechtbank Overijssel 4 februari 2021

In Rechtbank Overijssel 4 februari 2021 had de verdediging betoogd dat de verdachte mocht vertrouwen op de adviezen van zijn adviseur.³⁵ De rechtbank begint haar overweging met de opmerking dat de omstandigheid dat een (fiscaal) adviseur in zijn werk tekort schiet, niet zonder meer betekent dat de belastingplichtige vrijuit gaat.

³⁴ Rb. Amsterdam 8 juli 2020, ECLI:NL:RBAMS:2020:3311.

³⁵ Rb. Overijssel 4 februari 2021, ECLI:NL:RBOVE:2021:442.

De rechtbank memoreert dat het uitgangspunt is dat de belastingplichtige het werk van zijn adviseur niet hoeft te controleren als hij zich laat bijstaan door een deskundig adviseur en aan diens zorgvuldige taakvervulling hij niet hoeft te twijfelen. De rechtbank verwijst daarbij naar het arrest van 28 februari 2020 van de Belastingkamer van de Hoge Raad.³⁶

Vervolgens overweegt de rechtbank dat niet is gebleken dat de verdachte alle relevante informatie aan zijn adviseur heeft verstrekt. De rechtbank concludeert daarop dat verdachte bij de samenwerking met zijn adviseur niet de zorg heeft betracht die redelijkerwijs van hem kon worden gevergd.

3.4.7. Het gaat ook wel eens goed: Rechtbank Overijssel 11 juni 2018

In de uitspraken van Rechtbank Overijssel van 11 juni 2018 stonden twee mannen terecht voor een verdenking van onjuiste aangiften en afdrachten kansspelbelasting in een internationale casus.³⁷ De rechtbank leidt, in beide zaken, uit het dossier en het verhandelde ter terechtzitting af dat verdachte een man is die zich meer bezig hield met de praktische gang van zaken binnen zijn bedrijven en zeker niet zodanig onderlegd is dat hij complexe juridische vraagstukken kan overzien en beantwoorden. Verdachte is daardoor afhankelijk van derden die hem daarin ondersteunen en begeleiden.

"Verdachte heeft in verband met de wijziging van de Wet op de Kansspelbelasting (hierna: KSB) in 2008 advies ingewonnen van onafhankelijke deskundigen, te weten een gespecialiseerd advocaat en een accountant die was verbonden aan een gerenommeerd accountants- en advieskantoor.

Door de advocaat en de accountant is verklaard dat verdachte aan hen heeft gevraagd hoe hij moest handelen inzake de KSB en dat daarover door hen ook advies is gegeven met de strekking dat – ter voorkoming van dubbele belastingheffing (...) – geen KSB verschuldigd zou zijn in Nederland. Mede gelet op de verklaringen van de boekhouders, die deze uitleg van het advies ondersteunen, is de rechtbank van oordeel dat verdachte ten tijde van het doen van de aangiften – naar objectieve maatstaven gemeten – redelijkerwijs kon en mocht menen dat de ingezonden (nihil)aangiften conform deskundig advies en daarmee juist en volledig waren."

³⁶ HR 28 februari 2020, ECLI:NL:HR:2020:254, BNB 2020/89.

³⁷ Rb. Overijssel 11 juni 2018, ECLI:NL:RBOVE:2018:2060, ECLI:NL:RBOVE:2018:2061, ECLI:NL:RBOVE:2018:2066.

3.4.8. Het gaat ook wel eens goed: Rechtbank Amsterdam 10 juni 2020

In de uitspraak van 10 juni 2020 van de Rechtbank Amsterdam was sprake van een verdenking van betrokkenheid bij BTW-(carrousel)fraude.³⁸ De rechtbank oordeelde tot vrijspraak omdat opzet niet bewezen werd geacht.

De rechtbank neemt (mede) in aanmerking dat de verdachte zich liet adviseren door een advocatenkantoor dat onder meer gespecialiseerd was in internationale BTW kwesties. Verdachte mocht zich door dit kantoor laten adviseren en mocht afgaan op deze adviezen.

Uit het dossier bleken geen omstandigheden op grond waarvan de verdachte redenen had om te twijfelen aan de juistheid van de adviezen. Ook kon niet worden vastgesteld dat verdachte tekort was geschoten in de informatieverstrekking aan het kantoor.

3.4.9. Enkele observaties

In veel van de gepubliceerde fiscale strafzaken slaagt een beroep op het mogen vertrouwen op de adviezen en werkzaamheden van de adviseur niet. Weliswaar lijken de strafkamers bij de rechtbanken en hoven de jurisprudentie van de Belastingkamer van de Hoge Raad sinds 1 december 2006 tot uitgangspunt te nemen, toch ontstaat de indruk dat zij kritisch(er) kijken naar de eigen rol van de belastingplichtige. Daarbij speelt wellicht ook een rol dat de bewijsgaring in een fiscale strafzaak een andere is dan in de meeste fiscale (boete)zaken. De rechters baseren hun afwijzende oordeel vaak op in beslag genomen (email)correspondentie of verklaringen van betrokkenen tijdens een verhoor. De strafrechters lijken ook streng(er) te toetsen of wel sprake is van een juiste en volledige informatieverstrekking door de belastingplichtige aan zijn adviseur.

3.5. De verantwoordelijkheid van de belastingadviseur

In de voorgaande paragrafen is, voor het fiscale boete- en strafrecht, stilgestaan bij de beoordeling van de samenwerking van de belastingplichtige met zijn fiscaal adviseur vanuit het perspectief van de belastingplichtige.

³⁸ Rb Amsterdam 10 juni 2020, ECLI:NL:RBAMS:2020:2944.

Omdat bij die adviseur de benodigde fiscale kennis in belangrijke mate wordt voorondersteld, ligt bij de beoordeling van de positie van de adviseur veel meer de nadruk op diens zorgvuldigheid bij het vaststellen en analyseren van de relevante feiten en omstandigheden. In hoeverre mag de adviseur daarbij vertrouwen op de juistheid en volledigheid van wat zijn cliënt hem aanreikt? En welke risico's loopt hij als hij in vergaande mate betrokken is bij de implementatie van zijn adviezen? Hierna ga ik in op de positie van de adviseur.³⁹

3.5.1. Reglementen van brancheorganisaties

Veel belastingadviseurs zijn aangesloten bij de brancheorganisaties zoals RB en NOB. Deze brancheorganisaties beschrijven de rol en verantwoordelijkheid van hun leden in daartoe opgestelde reglementen. Meer in het algemeen schrijft het eerste lid van artikel 1 de reglementen van het RB⁴⁰ en de NOB voor dat *“een lid gehouden [is] zijn werkzaamheden op een eerlijke, zorgvuldige en behoorlijke wijze te verrichten.”* Deze werkwijze wordt nader geconcretiseerd in het tweede lid van artikel 7 waarin het volgende is opgenomen:

“Zolang in redelijkheid aanwijzingen van het tegendeel ontbreken, mag een lid afgaan op de juistheid en volledigheid van de gegevens die de cliënt heeft verstrekt. Indien die gegevens hiertoe aanleiding geven stelt een lid een nader onderzoek in.”

De verantwoordelijkheid voor de juistheid en de volledigheid van het feitencomplex lijkt in de overtuiging van de brancheorganisaties dus bij de belastingplichtige te liggen. Dit blijkt ook duidelijk uit de toelichting op het hierboven geciteerde artikel. Daarin staat dat *“een lid dient de gegevens wel [slechts] marginaal te toetsen op juistheid en volledigheid; bij twijfel moet nader onderzoek ingesteld worden.”*

Dat de belastingplichtige hier een belangrijke verantwoordelijkheid heeft, valt niet te ontkennen. Hij is het immers die de feiten en omstandigheden kent. Het valt echter evenmin te ontkennen dat de belastingplichtige vaak niet (voldoende) zal beseffen wat in zijn situatie wel of niet relevant is. Dat is de expertise van de adviseur.

³⁹ Rechtspraak over adviseurs die gefingeerde aftrekposten en dergelijke voor hun cliënten opvoeren, laat ik hier buiten beschouwing.

⁴⁰ Reglement Beroepsuitoefening Register Belastingadviseurs. Vastgesteld en in werking getreden op 1 januari 2011, wijzigingen in artikel 1, 2 en 15 goedgekeurd door het bestuur op 18 december 2014 en van kracht per 1 januari 2015. Reglement Beroepsuitoefening (Code of Conduct, NOB, vastgesteld en in werking getreden op 2 juni 2020, laatst gewijzigd op 1 oktober 2018.

De juistheid en volledigheid van het feitencomplex zal veelal een gedeelde verantwoordelijkheid zijn van de belastingplichtige en zijn adviseur. Dat deze verantwoordelijkheid wordt gedeeld op basis van wederzijds vertrouwen moet daarbij het uitgangspunt kunnen zijn. Dat betekent naar mijn mening ook dat, behoudens contra-indicaties, de adviseur mag vertrouwen op de juistheid van de informatie die zijn cliënt hem aanreikt.

3.5.2. Hoge Raad 31 mei 2013

De belastingplichtige had een afkoopsom ontvangen van een kapitaalverzekering met een renteclausule. Bij het opstellen van de aangifte had de adviseur onderkend dat belanghebbendes vermogen was toegenomen door een uitkering van de verzekeringsmaatschappij. Toch nam de belastingadviseur de uitkering niet op in de aangifte inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen van belanghebbende.

In hoger beroep vond het hof dat het op de weg van de belastingadviseur lag nadere informatie en bescheiden inzake de gestelde kapitaalverzekering bij belanghebbende op te vragen. Daardoor zou het de adviseur onmiddellijk duidelijk zijn geworden dat sprake was van afkoop van een kapitaalverzekering met een lijfrenteclausule. De adviseur had zich, naar het oordeel van het gerechtshof, vervolgens moeten verdiepen in de desbetreffende wet- en regelgeving om vast te stellen of sprake was van inkomsten uit vermogen. Het gerechtshof is vervolgens van oordeel dat deze belastingadviseur *"door na te laten deze nadere informatie en bescheiden op te vragen en zich in de toepasselijke wettelijke bepalingen te verdiepen, (...) zich (...) willens en wetens blootgesteld aan de niet als denkbeeldig te verwaarlozen kans dat te weinig belasting zou worden betaald door de ontvangen uitkering niet in de aangifte te vermelden."*⁴¹

Deze redenering houdt geen stand bij de Hoge Raad. De Hoge Raad is van oordeel dat *"de omstandigheid dat de adviseur heeft nagelaten nadere informatie en bescheiden op te vragen en zich in de toepasselijke wettelijke bepalingen te verdiepen, ook indien die adviseur dit wel behoorde te doen, nog niet de voorwaardelijk opzet vereiste bewuste aanvaarding mee van de aanmerkelijke kans dat van belanghebbende te weinig belasting zou worden geheven."*⁴²

De Hoge Raad acht de enkele schending van de uit de zorgplicht voortvloeiende onderzoeksplicht door de belastingadviseur dus onvoldoende voor de aanwezigheid van voorwaardelijke opzet.

⁴¹ HR 31 mei 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY7673, BNB 2013/192, r.o. 3.1.3.

⁴² HR 31 mei 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY7673, BNB 2013/192, r.o. 3.1.2.

Ik leid hieruit af dat een schending van de zorg- en onderzoeksplicht van de belastingadviseur alleen dan tot voorwaardelijke opzet kan leiden wanneer die adviseur weet dat het feitencomplex onjuist en/of incompleet is, maar de aangifte daar dan toch op baseert. Hij vraagt dan als het ware niet door omdat hij misschien liever het antwoord niet weet. In zo'n geval neemt de adviseur het risico dat een onjuiste aangifte wordt gedaan op de koop toe. Ook het enkele feit dat hij zich meer in een bepaalde regelgeving had moeten verdiepen an sich, kan de conclusie dat de adviseur voorwaardelijk opzet kan worden verweten niet dragen. Dit zou wat mij betreft in de uitspraken van de strafrechtelijke colleges nog wel wat beter uit de verf mogen komen.

In het kader van de onderzoeksplicht van de adviseur kan ook worden gewezen op de behandeling van de Wet aanpak fraude toeslagen en fiscaliteit. In de Eerste Kamer benadrukte de staatssecretaris van Financiën onder meer dat:

"(...) uitlokken, doen plegen en medeplichtigheid opzet vereisen. Dit is een ernstig verwijt. Het enkele feit dat een belastingadvies of de aangifte onjuist is, is dus onvoldoende om de belastingadviseur of aangiftemedewerker als uitlokker, doen pleger of medeplichtige aan te merken. (...)

De aangiftemedewerker moet dus kunnen worden verweten dat hij geen onderzoek heeft ingesteld naar de zakelijkheid van bepaalde betalingen."⁴³

Over het niet doen van nader onderzoek moet een zelfstandig verwijt kunnen worden gemaakt. Dat is ook de strekking van het genoemde arrest van 31 mei 2013.

3.5.3. Grove schuld en onderzoeksplicht

In het fiscale boeterecht kennen we echter ook het begrip 'grove schuld'. Omdat fiscale vergrijpboeten ook kunnen worden opgelegd aan andere 'deelnemers', zoals medeplegers en medeplichtigen, is het interessant na te gaan of het verzaken van de zorg- en onderzoeksplicht door de adviseur kan leiden tot grove schuld van die adviseur.

In zijn arrest van 23 juni 1976 oordeelde de Hoge Raad dat:

⁴³ Kamerstukken I 2013-14, 33 754, nr. D, p. 44.

*"de wet, door te spreken van grove schuld, niet slechts eist dat het aan onachtzaamheid van de belastingplichtige is te wijten dat te weinig belasting is geheven, maar bovendien dat die onachtzaamheid als een grove, dat wil zeggen: een in laakbaarheid aan opzet grenzende, onachtzaamheid moet worden gekwalificeerd."*⁴⁴

Uit de lagere rechtspraak ontstaat regelmatig het beeld dat de belastingadviseur, vanwege diens opleiding en ervaring, bij een gemaakte fout snel grove schuld wordt verweten.⁴⁵ Dat lijkt mij niet terecht. Ik zie meer in de overwegingen van Hof Amsterdam in zijn uitspraak van 30 juni 2008.⁴⁶ De inspecteur had zich op het standpunt gesteld dat *"van belanghebbende als fiscalist (Federatiebelastingadviseur) verwacht mag worden dat hij kennis neemt van wetswijzigingen die zijn fiscale positie (mede) bepalen, en dat het grove schuld oplevert als hij zulks nalaat."* Gelukkig ging het hof hier niet in mee. De stelling van de inspecteur zou er volgens het hof op neerkomen dat elke door een fiscalist gemaakte fout tot grove schuld en beboeting zou leiden. Met het hof meen ik dat dit een veel te vergaande consequentie zou zijn. Ook bij grove schuld moet sprake zijn van een ernstig verwijt. Feteris wijst daar eveneens op.⁴⁷

3.5.4. BBBB en Protocol AAFD: noblesse oblige?

Zowel in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (BBBB), als in het Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen (Protocol AAFD), wordt bijzonder gewicht toegekend aan de hoedanigheid van adviseur.⁴⁸ Het zijn van belastingadviseur levert daar als het ware een Garantstelling op, dat wil zeggen dat deze professie een grotere verantwoordelijkheid met zich meebrengt en er daardoor ook eerder een verwijt wordt gemaakt.

In paragraaf 2.2., sub b, van het Protocol AAFD wordt de status van de verdachte, c.q. diens voorbeeldfunctie, aangemerkt als aanvullend wegingscriterium bij de beoordeling of strafrechtelijke afdoening wenselijk of geboden is.

⁴⁴ HR 23 juni 1976, ECLI:NL:HR:1976:AX3678, BNB 1976/199.

⁴⁵ Hof Arnhem-Leeuwarden 10 september 2013, ECLI:NL:GHARL:2013:6630; Hof Den Bosch 8 maart 2006, ECLI:NL:GHSHE:2006:AW1822; Hof Leeuwarden 11 mei 2007, ECLI:NL:GHLLE:2007:BA5194; Rb. Leeuwarden 19 juli 2006, ECLI:NL:RBLLE:2006:AY4850.

⁴⁶ Hof Amsterdam 30 juni 2008, ECLI:NL:GHAMS:2008:BD8031.

⁴⁷ M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, Fiscale Hand- en Studietoelaten, Kluwer, Deventer 2007, par. IX. 3.3.5.

⁴⁸ Protocol AAFD, nr. BLKB/2015/572M, Stcrt. 2015, 17271.

Daarmee wordt onder meer bedoeld op personen die beroepsmatig invloed hebben op het handelen van derden of op de financiële integriteit van geldstromen, zoals advocaten, adviseurs, accountants en notarissen.

Sub f van dezelfde paragraaf beschrijft als aanvullende wegingsfactor de medewerking van een adviseur, deskundige derde of douane-expediteur. Dit criterium wordt daar beschreven als van groot belang omdat het zou gaan om een situatie waarin het vertrouwen van de overheid wordt misbruikt. De Belastingdienst kent aan adviseurs en douane-expeditoren (vergaande) faciliteiten toe en maakt met hen afspraken over horizontaal toezicht. De medewerking van deze personen aan mogelijke strafbare feiten wordt daarom als extra wegingsfactor voor een strafrechtelijke aanpak genoemd.

Het BBBB noemt op zijn beurt in paragraaf 8, lid 11, de aanvullende wegingsfactor van paragraaf 2.2., sub f, Protocol AAFD, dan weer als in aanmerking te nemen strafverzwarende omstandigheid.

3.5.5. Status en voorbeeldfunctie van de adviseur in de rechtspraak

In de lagere rechtspraak wordt, met name in het strafrecht, de status en de voorbeeldfunctie van de belastingadviseur nogal eens expliciet benoemd. Dit speelt zowel bij de strafmaatmotivering, als bij de invulling van de zorg- c.q. onderzoeksplicht.

Rechtbank Amsterdam oordeelde dat in de op te leggen straf tot uitdrukking moest komen:

*"de afkeuring die moet gelden voor omvangrijke frauduleuze handelingen, uitgevoerd door personen als verdachte, die in maatschappelijk aanzien staan en functies bekleden als die van belastingadviseur. Verdachte heeft door zijn handelen het aanzien van de beroepsgroep waartoe hij behoorde, geschaad."*⁴⁹

Rechtbank Overijssel neemt in de motivering van de opgelegde straf op dat de rechtbank het de verdachte zwaar aanrekent dat hij de aan de orde zijnde constructie heeft geadviseerd en opgezet vanuit zijn professie als belastingadviseur.⁵⁰ Verdachte wist wat hij moest doen om de verdiensten van zijn medeverdachten buiten het zicht van de Belastingdienst te houden.

⁴⁹ Rb. Amsterdam 24 februari 2004, ECLI:NL:RBAMS:2004:AO4863. Ook Rechtbank Den Bosch betreft het schaden van het vertrouwen in de beroepsgroep in zijn motivering (Rb. Den Bosch 27 februari 2007, ECLI:NL:RBSHE:2007:AZ9322).

⁵⁰ Rb. Overijssel 12 november 2020, ECLI:NL:RBOVE:2020:3811, r.o. 7.3.

Hof Arnhem-Leeuwarden betreft in zijn overwegingen dat de maatschappij er op moet kunnen vertrouwen dat een belastingadviseur (met een beconnummer) integer handelt.⁵¹ Vaak betrekken de rechters daarin nog specifiek het vertrouwen dat de Belastingdienst in de belastingadviseur moet kunnen stellen.⁵²

Rechtbank Oost-Brabant ging uit van een ver(der)gaande onderzoeksplicht voor de adviseur, gelet op diens opleiding, ervaring en vakgebied.⁵³

Rechtbank Amsterdam overweegt in een strafzaak waarin een belastingadviseur wordt verdacht van belastingfraude dat *"die onderzoeksplicht (...) bij voorkeur in[houdt] dat verdachte alle bewijsstukken controleert op juistheid, voordat die worden opgenomen in de aangifte IB."*⁵⁴ Vervolgens stelt de rechtbank vast dat deze belastingadviseur kosten had opgevoerd in aangiften zonder dat hem voor die aftrekposten een bewijsstuk was getoond. Het oordeel van de rechtbank luidt dan dat *"verdachte (...) zijn zorgplicht als professioneel dienstverlener heeft geschonden door niet geverifieerde zorgkosten op te geven en daarmee voorwaardelijk opzet heeft gehad op het doen van een onjuiste aangifte IB."*

3.5.6. Nauwe betrokkenheid bij de implementatie van adviezen, zoals bestuurshandelingen

In de rechtspraak die in de voorgaande paragrafen aan de orde kwam, bestonden de verwijten aan het adres van de adviseur met name uit het (vermeend) verzaken van zijn zorg- en onderzoeksplicht. Het gaat dan om verwijten als niet doorvragen terwijl er aanleiding voor is, onvoldoende nader onderzoek doen of zich onvoldoende verdiepen in de relevante regelingen. Met andere woorden, de adviseur wordt een te passieve opstelling verweten. Recent is in de praktijk een tendens waar te nemen waarin het verwijt aan de adviseur mede verband houdt met een (vermeende) actieve betrokkenheid bij de uitvoering van adviezen en het onderhouden van structuren. Dit doet zich bijvoorbeeld voor bij geschillen over de fiscale vestigingsplaats van vennootschappen.

⁵¹ Hof Arnhem-Leeuwarden 27 mei 2014, ECLI:NL:GHARL:2014:4206.

⁵² Bijvoorbeeld Rb. Amsterdam 24 februari 2004, ECLI:NL:RBAMS:2004:AO4863 en Rb. Den Bosch 27 februari 2007, ECLI:NL:RBSHE:2007:AZ9322.

⁵³ Rb. Oost-Brabant 13 augustus 2013, ECLI:NL:ROBR:2013:4422 en Rb. Oost-Brabant 22 november 2013, ECLI:NL:ROBR:2013:6490.

⁵⁴ Rb. Amsterdam 26 juni 2018, ECLI:NL:RBAMS:2018:5532, r.o. 4.3.1.

In het kader van op te leggen Vierde tranche-boeten verwijt de Belastingdienst de adviseur feitelijk leiding geven, medeplegen, medeplichtigheid dan wel doen plegen.

3.5.7. Rechtbank Den Haag 20 juni 2019

In deze zaak werd aan een advieskantoor een medeplegersboete opgelegd vanwege door twee werknemers van het kantoor (vermeende) gepleegde vergrijpen.⁵⁵ Deze gedragingen van de werknemers werden aan het kantoor toegerekend. Het betrof hier een advies en de implementatie daarvan, waarbij cliënten, met het oog op de invoering van de lucratief belangregeling, was geadviseerd om hun Profit sharing loan in te brengen in een Guernsey Ltd.

De inspecteur stelt dat uit door hem verricht onderzoek blijkt dat de werknemers van het kantoor, gezien hun grote betrokkenheid, op de hoogte waren van het feit dat op Guernsey alleen de handtekeningen werden gezet onder de bestuursbesluiten en dat zij wisten dat enkel het zetten van handtekeningen niet voldoende is. Daarom wisten zij, aldus de inspecteur, dat de werkelijke leiding van de Limiteds niet op Guernsey, maar in Nederland werd uitgeoefend. Ondanks deze wetenschap hebben de medewerkers telkens voorgewend dat de Limiteds op Guernsey waren gevestigd en dat daar de vergaderingen plaatsvonden waar de daadwerkelijk beslissingen werden genomen.

De rechtbank acht de inspecteur niet geslaagd in het bewijs dat de medewerkers wisten dat de feiten en omstandigheden tot geen andere uitkomst zouden kunnen leiden dan een fiscale vestigingsplaats in Nederland.⁵⁶ Ook acht de rechtbank de inspecteur niet geslaagd in het bewijs dat de medewerkers in samenwerking met hun cliënten en de Limiteds stukken hebben opgemaakt en feiten hebben gepresenteerd waardoor de indruk werd gewekt dat kernbeslissingen op Guernsey werden genomen, terwijl dit feitelijk in Nederland plaatsvond. Dat, in afwijking van het gegeven advies, niet twee, maar slechts één keer per jaar naar Guernsey werd gevlogen maakt dit niet anders. Ook overweegt de rechtbank dat nergens uit blijkt dat de structuur was opgezet om vennootschapsbelasting te ontwijken. Van aanvang af was alles er juist op gericht de vestigingsplaats van de Limiteds op Guernsey te laten zijn om de lucratief belangheffing op geoorloofde wijze te beperken. Tot slot overweegt de rechtbank dat de inspecteur evenmin het bewijs levert dat, indien er sprake was van verboden gedragingen, deze ook aan het advieskantoor konden worden toegerekend.

⁵⁵ Rb. Den Haag 20 juni 2019, ECLI:NL:RBDHA:2019:9410.

⁵⁶ Rb. Den Haag 20 juni 2019, ECLI:NL:RBDHA:2019:9410, r.o. 15.

3.5.8. Rechtbank Noord-Holland 10 juni 2021

In de zaak die leidde tot de uitspraak van Rechtbank Noord-Holland van 10 juni 2021 had de adviseur geadviseerd om de verkoopopbrengst van het familiebedrijf van cliënten onder te brengen in een zogenoemde Malta-structuur.⁵⁷ Het gaat het kader van dit hoofdstuk te buiten om deze structuur uitgebreid te beschrijven. Daarvoor verwijs ik naar de vijftig pagina's tellende uitspraak van de rechtbank. Niet in geschil is dat het advies op zichzelf gezien niet in strijd is met enige rechtsregel. De inspecteur stelde zich echter op het standpunt dat de feitelijke leiding van Maltese vennootschappen niet door de formele directie op Malta plaatsvond, maar door de aandeelhouders in Nederland. Verder stelde de inspecteur zich op het standpunt dat de adviseur daarbij zeer nauw betrokken was geweest. De adviseur kreeg een medeplegersboete opgelegd ter hoogte van, na bezwaar, € 125.000. De boete is gebaseerd op art. 5:1 Awb jo. art. 67 e AWR jo. paragraaf 2, 25 en 27 van het BBBB.

In de aankondiging van deze boete stelt de inspecteur dat de Nederlandse vennootschapsbelasting wordt ontgaan door te doen voorkomen dat de feitelijke leiding van de Maltese vennootschappen op Malta is gevestigd. Concreet verwijt de inspecteur dat de, volgens hem in Nederland gevestigde, Maltese vennootschappen door toedoen van de adviseur niet hebben verzocht om uitreiking van een aangiftebiljet.

Medeplegen vereist een nauwe en bewuste samenwerking. Volgens de inspecteur vindt die samenwerking in dit geval niet alleen plaats bij het opzetten van de structuur, maar ook bij de verdere uitvoering daarvan.⁵⁸ Dat blijkt volgens de inspecteur uit schriftelijke stukken, zoals e-mails, maar ook uit het vele mondelinge overleg tussen de adviseur en de familie. De inspecteur stelt dat de samenwerking tussen de adviseur en de familie voor een belangrijk deel ziet op de uitvoering van de beslissingen van de familie in Nederland. Deze beslissingen (in Nederland) hebben er, volgens de inspecteur, toe geleid dat het voor de adviseur en de familie duidelijk moet zijn geweest dat de vennootschappen in Nederland zijn gevestigd en dus onderworpen zijn aan Nederlandse belastingheffing. De inspecteur verwijt de adviseur steeds het standpunt te hebben ingenomen dat de vennootschappen niet in Nederland zijn gevestigd, maar op Malta.

De inspecteur concludeert dat de adviseur in nauwe en bewuste samenwerking met de familieleden en het formele bestuur van de Maltese

⁵⁷ Rb. Noord-Holland 10 juni 2021, ECLI:NL:RBNHO:2021:4643.

⁵⁸ Rb. Noord-Holland 10 juni 2021, ECLI:NL:RBNHO:2021:4643, r.o. 29.

vennootschappen heeft voorgewend dat de Maltese vennootschappen op Malta zijn gevestigd en derhalve geen Nederlandse vennootschapsbelasting zijn verschuldigd. De rechtbank neemt uiteindelijk geen beslissing over de vraag of sprake van een nauwe en bewuste samenwerking die als medeplegen valt aan te merken. De rechtbank volstaat met de constatering dat niet kan worden uitgesloten dat daarvan sprake is.⁵⁹ Omdat de rechtbank oordeelt dat ten aanzien van de vestigingsplaats sprake is van een pleitbaar standpunt, vervalt de boete reeds op die grond en blijft een oordeel over medeplegen achterwege.

Pas in de loop van de beroepsprocedure stelt de inspecteur zich tevens op het standpunt dat de adviseur feitelijk leiding heeft gegeven aan de verweten gedraging. Daartoe betoogt hij dat de adviseur de constructie heeft geadviseerd en zich nadrukkelijk heeft bemoeid met de uitvoering van de rechtshandelingen en de feitelijke bestuurshandelingen van de Maltese vennootschappen. Alle te nemen beslissingen zouden steeds zijn voorgelegd en in samenspraak met de adviseur zijn genomen.

De rechtbank verwerpt dit standpunt van de inspecteur:⁶⁰

"In dat kader is het van belang welke verantwoordelijkheden en bevoegdheden eiseres had binnen de Maltese vennootschappen en hoe de gezagsverhoudingen lagen ten opzichte van de aandeelhouders (Waarvan verweerder stelt dat die de werkelijke leiding hebben binnen de Maltese vennootschappen) dan wel het formele bestuur. De stellingen van verweerder die ertoe strekken dat eiseres zich heeft bemoeid met de uitvoering van rechtshandelingen en feitelijke bestuurshandelingen van de Maltese vennootschappen, zijn ontoereikend om aan te nemen dat eiseres feitelijk leiding heeft gegeven aan verboden gedragingen van de Maltese vennootschappen. De stelling van verweerder dat eiseres als gevolmachtigde of als adviseur gehouden was om namens de Maltese vennootschappen bij de Nederlandse belastingdienst te verzoeken om aangiftebiljetten vennootschapsbelasting, kan evenmin tot die conclusie leiden omdat dit niets zegt over de interne bevoegdheidsverdeling en gezagsverhoudingen binnen de Maltese vennootschappen."

De inspecteur is tegen de uitspraak van de rechtbank in hoger beroep gegaan.

⁵⁹ Rb. Noord-Holland 10 juni 2021, ECLI:NL:RBNHO:2021:4643, r.o. 67 en 68

⁶⁰ Rb. Noord-Holland 10 juni 2021, ECLI:NL:RBNHO:2021:4643, r.o. 73.

3.5.9. Enkele observaties

De NOB en RB nemen in hun reglementen als uitgangspunt dat de adviseur mag afgaan op de informatie die hij van zijn cliënt ontvangt. Slechts bij contra-indicaties kan dit anders zijn.

Volgens de Belastingkamer van de Hoge Raad is het enkele feit dat de adviseur heeft nagelaten door te vragen of zich in de materie te verdiepen onvoldoende om te concluderen tot (voorwaardelijk) opzet. De adviseur moet (anderszins) een verwijt kunnen worden gemaakt.⁶¹

De lat voor grove schuld ligt lager dan voor voorwaardelijk opzet, maar dit brengt nog niet met zich dat elke fout die een belastingadviseur maakt, kwalificeert als grove schuld.⁶²

In het Protocol AAFD en het BBBB leidt de positie van belastingadviseur al snel tot een Garantenstellung. Er wordt extra kritisch naar diens handelen of nalaten gekeken en zijn betrokkenheid kan tevens leiden tot een strafverzwarende omstandigheid.

Met name in de strafrechtelijke jurisprudentie van de rechtbanken en de hoven valt terug te zien dat van een belastingadviseur meer wordt verwacht gezien zijn bijzondere positie in het maatschappelijke en financiële verkeer. Dat komt regelmatig tot uitdrukking in de (motiveering van de) strafmaat. De strafrechters lijken verder een veronderstelde passieve houding bij het vaststellen van de relevante feiten en omstandigheden adviseurs streng(er) aan te rekenen.

Vele jaren na de invoering van de mogelijkheid daartoe lijkt inmiddels de meest recente trend in het fiscale boeterecht te zijn het beboeten van adviseurs als feitelijk leidinggever, medepleger, medeplichtige of doen pleger. Een actieve en nauwe betrokkenheid bij zijn cliënten en de uitvoering van de aan hen uitgebrachte adviezen, lijkt de inspecteur, bij gerezen discussies, al snel tot de conclusie te brengen dat de adviseur bij alles betrokken was, overal van wist en daarop invloed had of had moeten uitoefenen, dan wel de fiscale consequenties beter had moeten duiden. Dit lijkt zich vooralsnog vooral voor te doen bij geschillen over de fiscale vestigingsplaats van buitenlandse vennootschappen.

⁶¹ HR 31 mei 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY7673, *BNB* 2013/192.

⁶² Hof Amsterdam 30 juni 2008, ECLI:NL:GHAMS:2008:BD8031. Zie ook M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, Fiscale Hand- en Studietoelichten, Kluwer, Deventer 2007, par. IX. 3.3.5.

3.6. Tot slot

De samenwerking tussen de belastingplichtige en zijn adviseur betreft een samenspel van rechten en plichten. Uit de boete- en strafrechtelijke jurisprudentie blijkt dat de belastingplichtige zijn adviseur met zorg moet kiezen. Aan deze keuze worden geen hoge eisen gesteld. Belastingplichtigen mogen hun adviseur voor deskundig houden, tenzij er reden bestaat aan zijn kwaliteiten te twijfelen. Als zij hun adviseur voor deskundig mogen houden, dan hoeven zij het werk van hun adviseur niet te controleren. Het zou ook vreemd zijn als belastingplichtigen het werk dat zij nu juist hebben uitbesteed aan een professioneel dienstverlener moeten controleren om sanctionering te voorkomen.

Duidelijk is dat belastingplichtigen hun adviseur van alle relevante informatie moeten voorzien. Ook aanvullende informatieverzoeken moeten worden gehonoreerd. Bij het verzamelen van informatie kan de adviseur niet geheel passief blijven. Maar behoudens contra-indicaties mag hij vertrouwen op de informatie zijn cliënt. Hij mag echter niet 'ziende blind' zijn voor aanwijzingen die erop duiden dat de aangeleverde informatie onjuist of onvolledig is.

De Belastingdienst en het OM, maar ook rechters, in het bijzonder strafrechters, zijn kritisch op het handelen of nalaten van belastingadviseurs. Op zich is daar niets mis mee, mits dat op een faire wijze gebeurt. Zoals ik in de inleiding al opmerkte is het in het belang van alle betrokken partijen dat de belastingadviessector goed functioneert.

Wat ik echter een zorgelijke ontwikkeling vind, is dat in toenemende mate bij de beoordeling van de gedragingen van adviseurs uit het verleden, dit gebeurt door de morele bril van het heden. Gelukkig gaan de meeste rechters hierin niet mee. Rechtbank Noord-Holland verwoordde dit aldus:⁶³

"Dat dit advies heden ten dage niet meer zou worden gegeven zoals gedaan, heeft te maken met de veranderende belastingmoraal en het groeiende besef dat dergelijke structuren ethische bezwaren kennen, maar komt niet voort uit een veranderde rechtskundige opvatting over de vestigingsplaats van lichamen."

Een zeer terechte overweging.

Breda, 11 januari 2022

⁶³ Rb. Noord-Holland 10 juni 2021, ECLI:NL:RBNHO:2021:4643, r.o. 129.

De Bont Advocaten
St. Ignatiusstraat 255
4817 KK Breda
T 076 763 40 00
E Breda@debontadvocaten.nl

Realisatie: Degra Design, degradesign.nl
Foto's: Suzanne Verhagen
Rode stier, Gite Lemfré
(via Kunsthuisen)

