

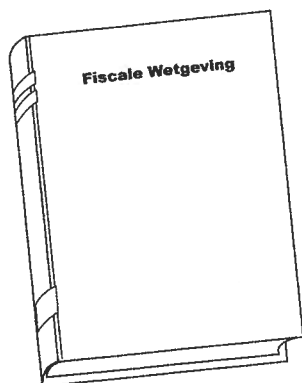
## P.6 Belastingen

### Vierde tranche Awb

# Wie krijgt straks de boete?

DOOR LARS MØLLER, WLADIMIROFF & WALING EN HARM PRINSEN, DELOITTE BELASTINGADVISEURS

De belastinginspecteur heeft de bevoegdheid belastingplichtigen te beboeten als er iets fout is gegaan in de fiscale verantwoording. Vanaf 1 juli 2009 is de bevoegdheid uitgebreid zodat de belastinginspecteur ook derden kan beboeten als zij bewust hebben meegewerkt aan het verzaken van de fiscale verplichtingen. Met deze nieuwe bevoegdheid krijgt de belastinginspecteur de mogelijkheid werknemers belast met fiscale aangelegenheden te sanctioneren, maar ook het ingeschakelde belastingadvieskantoor en zijn medewerkers kunnen beboet worden als zij debet zijn aan de fiscale fouten.



Ook boetes voor belastingadviseurs en accountants

#### De fiscale boeten

De bevoegdheid tot het opleggen van boeten aan belastingplichtigen is geregeld in hoofdstuk VIII A, Algemene wet inzake rijksbelastingen (Awr). De boeten zijn onderverdeeld in verzuim- en vergrijpboeten. Voor het opleggen van een verzuimboete is niet vereist dat de inspecteur aan nemelijk maakt dat de belastingplichtige een verwijt kan worden gemaakt. Bij vergrijpboeten daarentegen is juist een noodzakelijke voorwaarde, dat het aan grove schuld of opzet bij de belastingplichtige is te wijten dat de beboetbare gedraging zich heeft voorgedaan. De beboetbare gedragingen in de Awr zien op het niet of te laat aangifte doen, het onjuist doen van een aangifte en het te laat betalen van een aangiftebelasting. Ten slotte kan een boete ook worden opgelegd als het aan de belastingplichtige te wijten is dat een aanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld of als er anderszins te weinig belasting is geheven.

De wijze waarop de boetebepalingen in de Awr zijn geredigeerd, brengt met zich mee dat slechts belastingplichtigen een Awr-boete kunnen krijgen. De enige mogelijkheid om bijvoorbeeld een belastingadviseur of aangiftemedewerker te sanctioneren, is via het systeem van strafvordering, ofwel de officier van justitie te verzoeken om een strafrechtelijk onderzoek te starten. De wetgever heeft gemeend dat er naast reguliere strafvervolging ook een mogelijkheid moet komen voor de belastinginspecteur om medeplegers van beboetbare gedragingen een bestuurlijke boete op te leggen. Het wetsvoorstel Vierde tranche Awb voorziet onder meer in die mogelijkheid.

#### Terminologie

Het wetsvoorstel hanteert de term bestuurlijke boete en definieert deze als de bestraffende sanctie, inhoudende een

Bewuste samenwerking kan ook stilzwijgend plaatsvinden

onvoorwaardelijke verplichting tot betaling van een geldsom. De bestuurlijke boete wordt opgelegd voor een overtreding. Onder een overtreding wordt verstaan een gedraging die in strijd is met het bepaalde bij of krachtens enig wettelijk voorschrift. Met andere woorden: er is pas sprake van een overtreding indien een gedraging heeft plaatsgevonden. Het begrip gedraging moet in de ruimst mogelijke zin worden opgevat. Naast handelen omvat het begrip ook een nalaten. Het vorenstaande betekent dat de beboetbare gedragingen zoals opgenomen in onder meer de Awr, langs de boeg van de Vierde tranche Awb ook tot boeteplegging aan bijvoorbeeld belastingadviseurs en accountants kunnen leiden. Er moet dan wel sprake zijn van een situatie waarin de beboetbare gedraging gepleegd wordt door de belastingplichtige in samenwerking met de belastingadviseur of accountant die als medepleger aangemerkt kan worden. Maar wanneer is er sprake van medeplegen?

#### Medepleger

Van medeplegen is sprake als twee personen gezamenlijk een delict plegen. Het is niet nodig dat de samenwerkende personen afzonderlijk van elkaar alle handelingen verrichten die noodzakelijk zijn om de verboden gedraging te voltooien. Een sprekend voorbeeld is te vinden in het feitencomplex dat leidde tot het bekende Wormerveerse brandstichtingsarrest (HR 29 oktober 1934, NJ 1934, 1673), zie kader.

Als dit arrest wordt toegepast op de aangiftepraktijk, is duidelijk dat het voor

Twee mannen hadden het idee opgevat een hooischaar in vlammen te laten opgaan. Een van de mannen klom een ladder op om bij het hooi te komen, terwijl de andere man de ladder vasthield. De man op de ladder probeerde het hooi in brand te steken, maar het hooi wilde geen vlam vatten. De man die op de grond was gebleven, pakte wat hooi van de grond en gaf dat aan de man op de ladder die vervolgens tevergeefs probeerde dat hooi in brand te steken. Na verloop van tijd vatte het hooi toch vlam en de hooischaar ging in vlammen op. De Hoge Raad overwoog dat beide mannen als medeplegersaders waren. Er was tussen de mannen sprake geweest van een bewuste nauwe en volledige samenwerking waarin het toeval was wie wat deed.

het antwoord op de vraag of iemand als medepleger kan worden aangemerkt, irrelevant is wie uiteindelijk de (onjuiste) aangifte heeft ingediend. De belastingadviseur die een (onjuiste) aangifte opstelt – terwijl de belastingplichtige die aangifte vervolgens indient – kan als hij willens en wetens de aanmerkelijke kans nam (voorwaardelijk opzet) dat de aangifte onjuist was, worden aangemerkt als medepleger. Hetzelfde geldt natuurlijk als de belastingadviseur van ons voorbeeld wist (zuiver opzet) dat de aangifte onjuist was. Een en ander geldt overigens ook voor de bedrijfsfiscalist of salarisadministrateur die een onjuiste aangifte voor de onderneming waarin hij werkt indient of laat indienen. Ook hij kan als medepleger worden aangemerkt als er aan de overige voorwaarden is voldaan.

#### *Bewuste samenwerking*

Voor medeplegen is ook vereist dat er een bewuste samenwerking tussen de belastingadviseur en de belastingplichtige aanwezig is. Deze samenwerking moet gericht zijn op het indienen van een onjuiste aangifte. De bewuste samenwerking kan echter ook stilzwijgend plaatsvinden en wederom is voldoende dat willens en wetens de aanmerkelijke kans wordt genomen dat de aangifte onjuist is. Er kan reeds sprake zijn van bewuste stilzwijgende samenwerking als een belastingadviseur die een aangifte opstelt twijfelt over de door de belastingplichtige aangereikte informatie, maar die informatie evenwel niet aan een onderzoek onderwerpt terwijl zulks voor de hand had gelegen. Of met andere woorden, als de belastingadviseur of de accountant iets opvalt dat redelijkerwijs vragen oproept, maar hij daar niets mee doet, dan zit hij al in de gevarenzone en kan hij als medepleger worden gekwalificeerd als later blijkt dat de aangifte die hij heeft opgesteld onjuist is.

#### *Gelijkwaardige samenwerking*

De samenwerking moet ook gelijkwaardig zijn. Zowel de belastingplichtige als de derde (bedrijfsfiscalist/belastingadviseur) moet – afzonderlijk van elkaar – kunnen beslissen de medewerking aan de beboetbare gedraging te beëindigen. Er is sprake van gelijkwaardige samenwerking als de bedrijfsfiscalist weet dat het opgegeven bedrag in de door hem in te dienen aangifte van de onderneming te laag is, en hij ervoor kiest daaraan mee te werken. In dit kader zijn eventuele arbeidsrechtelijke consequenties irrelevant. Hoogstens zou een dreigend ontslag indien geweigerd wordt, invloed kunnen hebben op de hoogte van de op te leggen boete.

#### **Feitelijk leidinggevende en opdrachtgevers**

In het wetsvoorstel is een gelijkscharing met artikel 51 Wetboek van Strafrecht opgenomen. Hierdoor kunnen, naast de medepleger, ook opdrachtgevers en feitelijk leidinggevend van rechtspersonen een Vierde tranche Awb-boete worden opgelegd. In de parlementaire geschiedenis is duidelijk gemaakt dat de begrippen medepleger, feitelijk leidinggevende en opdrachtgever in het bestuursrecht op een zelfde wijze moeten worden ingevuld als in het strafrecht. Om te weten wanneer men kan worden aangemerkt als opdrachtgever en/of feitelijk leidinggevende in de zin van de Vierde tranche Awb moet derhalve worden gekeken naar de strafrechtelijke invulling van die begrippen.

#### *Leidinggevende*

Een feitelijk leidinggevende is bijvoorbeeld een persoon die binnen een organisatie bevoegd en redelijkerwijs gehouden is maatregelen te treffen om beboetbare gedragingen te voorkomen en dergelijke maatregelen niet treft, terwijl hij een aanmerkelijke kans aanvaardt dat de beboetbare gedragingen zich voordoen. Bij de feitelijk leidinggevende gaat het dus om beschikkingsmacht, wetenschap en aanvaarding. De partner op een belastingadvieskantoor die leidinggeeft aan een aangiftepraktijk (beschikkingsmacht) zonder enige maatregelen te hebben getroffen om te voorkomen dat onjuiste aangiften door de aangiftemedewerkers worden opgesteld (aanvaarding), loopt het risico om als feitelijk leidinggevende te worden aangemerkt als hij beseft dat er iets fout zou kunnen gebeuren (wetenschap). Hetzelfde geldt voor de leidinggevende van de bedrijfsfiscalist die onvoldoende maatregelen treft om te voorkomen dat de fiscale verant-

## P.8 Belastingen

wording van de onderneming mank loopt, zulks voor lief neemt terwijl hij wel bevoegd is een accurate controle te laten uitvoeren. In beide gevallen geldt dat het raadzaam is enig toezicht te houden op het naleven van de maatregelen die getroffen zijn om beoetbare gedragingen te voorkomen.

### *Oprachtgever*

De opdrachtgever gaat verder dan de feitelijk leidinggever. Bij feitelijk leidinggeven is het voldoende dat de verboden gedraging al dan niet stilzwijgend wordt toegelaten. Om als opdrachtgever te worden aangemerkt is vereist dat er een last moet zijn gegeven tot het verrichten van dergelijke gedragingen. Een opdrachtgever kan bijvoorbeeld de manager van een bedrijfsfiscalist zijn die eist dat er minder omzetbelasting wordt afgedragen dan wet- en regelgeving voorschrijven. Als de bedrijfsfiscalist zich daarbij neerlegt en de aangifte omzetbelasting afstemt op de eis van de manager is in feite gehoor gegeven aan een opdracht tot het plegen van een beoetbaar feit. De baas van de manager is feitelijk leidinggevende als hij deze gang van zaken oogluikend toestaat. De bedrijfsfiscalist is medepleger en het bedrijf zelf (rechtspersoon) is de pleger. In dit voorbeeld kunnen er derhalve vier boeten worden opgelegd!

### **Accessoriteitsvereiste**

Voor het opleggen van een Vierde tranche Awb-boete aan een derde is voorts vereist dat de belastingplichtige (ook) beboet kan worden voor de gedraging. Er

moet voldaan zijn aan het zogenoemde accessoriteitsvereiste. Zoals hierboven vermeld kan alleen aan *belastingplichtigen* een van de boeten in de Awr worden opgelegd omdat de normadressaat in de boetebepalingen de belastingplichtige is. Of met andere woorden, in de boetebepalingen is expliciet aangegeven dat belastingplichtigen een boete op basis van die bepalingen kan worden opgelegd. Vanwege het accessoriteitsvereiste kan er geen Vierde tranche Awb-boete aan de belastingadviseur of bedrijfsfiscalist worden opgelegd als de belastingplichtige zelf geen boete krijgt. Deze situatie kan zich bijvoorbeeld voordoen als de belastinginspecteur bij een vergrijpboete niet aannemelijk kan maken dat de beoetbare gedraging aan opzet of grove schuld bij de belastingplichtige te wijten is. Immers, opzet of grove schuld bij de belastingplichtige is een noodzakelijke voorwaarde voor een vergrijpboete. Als de belastingplichtige vrijuit gaat, gaat de belastingadviseur dus ook vrijuit.

Na een arrest van de Hoge Raad van 1 december 2006 (HR 1 december 2006, BNB 2007/151) kan het accessoriteitsvereiste overigens een merkwaardige situatie met zich meebrengen. Na het arrest kan opzet of grove schuld van een belastingadviseur niet langer aan een belastingplichtige worden toegerekend. Als een belastingplichtige zich met succes verweert tegen een vergrijpboete met het argument dat hij de ingehuurd belastingadviseur volledig had geïnformeerd en bovendien met zorg had uitgezocht, dan zal er geen boete aan de belastingplichtige kunnen worden opgelegd vanwege fouten van de adviseur. In dat geval zal vanwege het accessoriteitsvereiste evenmin een boete aan de belastingadviseur kunnen worden opgelegd, zulks ongeacht hoe bont de belastingadviseur het heeft gemaakt.

### **Voorbeeld**

Als eerste bekijken wij of A. (zie kader) zelf verwijt treft. Immers, als hem geen verwijt kan worden gemaakt, kan er geen vergrijpboete aan hem worden opgelegd, en geldt vanwege het accessoriteitsvereiste hetzelfde voor alle overige actoren in het voorbeeld. Aangezien het A. opviel dat zijn deelname aan het aandelenplan niet vermeld was in zijn aangifte, zijn wij van oordeel dat A. wel degelijk een verwijt treft. Objectief gezien zal hij wel hebben kunnen beseffen dat het voordeel verkregen uit het aandelenplan in zijn aangifte moest worden verantwoord. A. kan een vergrijpboete ex artikel 67d AWR krijgen. Nu wij een pleger hebben kunnen wij op zoek gaan naar de eventuele medeplegers, feitelijk leidinggevenden en eventuele opdrachtgevers.

### *Medeplegers*

De verantwoordelijke partner binnen het advieskantoor die niet voor een juiste interne overlegstructuur gezorgd heeft, zou wel eens feitelijk leidinggevende kunnen zijn. Het ligt binnen zijn beschikingsmacht ervoor te zorgen dat de in het advieskantoor aanwezige informatie bij de aangifteafdeling terechtkomt. Door zulks niet te regelen aanvaardt hij in feite de kans dat er aangiften worden opgesteld die onjuist zouden kunnen zijn, althans hij aanvaardt bewust de aanmerkelijke kans dat dit het geval is. De partner kan een bestuurlijke boete krijgen als feitelijk leidinggevende. De belastingadviseur die de aangifte opstelde, heeft door geen onderzoek te verrichten nadat hij een indicatie had dat de aangereikte informatie onvolledig was, in feite willens en wetens de aanmerkelijke kans aanvaardt dat de opgestelde aangifte onjuist was. De bewuste samenwerking gericht op het indienen

Als belastingplichtige vrijuit gaat, gaat belastingadviseur ook vrijuit

Laten we eens een voorbeeld uit de praktijk bij de kop nemen. Binnen onderneming X verzorgt salarisadministrateur S. al jaren de salarisbetalingen aan zijn collega's. Zijn baas, CFO van bedrijf X, is uiteindelijk verantwoordelijk maar laat de salarisadministratie met name aan S. over. Om heel eerlijk te zijn heeft S daar ook meer verstand van en overigens heeft de CFO het veel te druk met andere zaken, waaronder de implementatie van een internationaal aandelenplan. De precieze bewoordingen van het plan kent alleen de CFO, het gerucht van het bestaan van een dergelijk plan gonst natuurlijk door het hele bedrijf. De CFO verzamelt twee maal per jaar informatie bij de salarisadministrateur over een select gezelschap, belangrijke mensen binnen de club met internationale contacten en/of verantwoordelijkheden. De informatie betreft wijzigingen in het personeelsbestand, deeltijdpercentages, salarisniveaus en ziektedagen. Op de vraag van S. waarvoor die gegevens nodig zijn, antwoordt de CFO steevast: 'Dat is nou het werk van een CFO binnen zo'n mooi internationaal bedrijf. Richt jij je nou maar op het salaris van de werknemers.'

De salarisadministrateur is niet blij met het antwoord, maar ja, de CFO is wel zijn baas. Een lastpost wil S. al helemaal niet zijn. Wederom een halfjaar verder, snel nog even de gegevens doorgeven aan de CFO. Inmiddels heeft de CEO, de Amerikaan A., echter zijn mond voorbijgepraat en wat S. betreft het gerucht bevestigd. Bij het draaien van de nieuwe salarisstroken verbaast het S. dat er in ieder geval bij de CEO, maar eigenlijk ook bij de anderen uit het selecte gezelschap, weer niets extra's valt te verlonen. S. denkt terug aan de woorden van de CFO en laat de zaak rusten. Uiteindelijk wordt er een onjuiste salarisstrook gedraaid. Daar blijft het niet bij. Een belastingadvieskantoor verzorgt vervolgens de aangiftes voor de expats van onderneming X. Daarnaast is een afzonderlijke adviesgroep binnen dat kantoor voor diezelfde onderneming bezig met de implementatie van een internationaal aandelenplan. De aangifte- en adviespraktijk van het belastingadvieskantoor overleggen niet genoeg met elkaar waardoor, hoewel in de aangiftepraktijk wel bekend is dat bepaalde expats deelnemen in het

aandelenplan, het niet bekend is wie precies en op welk moment de voorwaarden van het plan heffing noodzakelijk maken. Daardoor worden de voordelen uit het aandelenplan niet in de aangifte opgenomen.

Zo ook ten onrechte niet in de aangifte van de heer A. Bij het invullen van de aangifte viel dat de belastingadviseur van de aangiftepraktijk wel op omdat hij verwacht had dat A, gezien zijn functie, wel zou deelnemen aan het plan. Evenwel, de belastingadviseur vertrouwt op de aangeleverde gegevens zonder nader onderzoek en stelt de aangifte conform de aangeleverde gegevens op. De belastingadviseur denkt: beter even duiken dan mijn cliënt lastigvallen, daar wordt deze laatste vast narrig van. Vervolgens wordt de aangifte ter goedkeuring en ondertekening aan A. verzonden. Bij het bestuderen van de aangifte valt het A. op dat zijn deelname aan het aandelenplan niet is terug te vinden in de aangifte, maar hij tekent toch de aangifte en dient deze in. Uiteindelijk wordt dus een onjuiste aangifte ingediend.

van een onjuiste aangifte vindt in dit voorbeeld stilzwijgend plaats. De belastingadviseur kan een bestuurlijke boete krijgen als medepleger.

En hoe werkt een en ander uit bij de cliënt zelf? De cliënt als vennootschap zit binnen de scoop van het bestuurlijke boeterecht. Maar de pijlen kunnen ook gericht worden op de verantwoordelijke daar, bijvoorbeeld de CFO. Immers, hij zou de kennis over het aandelenplan bij de salarisadministratie hebben moeten

doen belanden. Daarnaast mag van hem een actieve rol richting het belastingadvieskantoor verwacht worden om de juiste informatie bij de aangiftepraktijk te krijgen. Als hij dat niet doet, aanvaardt hij de aanmerkelijke kans dat er onjuiste aangiften worden opgesteld en ingediend. Afhankelijk van de verdere invulling van de feiten zal de CFO aangemerkt kunnen worden als medepleger of feitelijk leidinggevende aan de beboetbare gedraging. Afhankelijk van de kennis die

aanwezig is op de salarisadministratie, zouden er ook daar boetelingen gevonden kunnen worden. Ook hier speelt de al dan niet stilzwijgende samenwerking gericht op het doen van onjuiste aangiften een rol.

Nu S. in het voorbeeld hierboven kennis van zaken heeft, en feitelijk op de hoogte was van het aandelenplan, treft hem ook nog eens een ander verwijt. Er is immers een onjuiste aangifte loonbelasting

## P.10 Belastingen

gedaan. Weliswaar ligt de plicht tot het doen van een juiste aangifte bij de onderneming, maar het doen van onjuiste aangifte trekt ook een aantal andere actoren mee. S. kan als medepleger van het doen van een onjuiste aangifte loonbelasting aangemerkt worden. Bij hem komen immers wetenschap, beschikingsmacht en aanvaarding samen. En datzelfde geldt waarschijnlijk ook voor de CFO en CEO.

### Conclusie

Wij denken dat van de Vierde tranche Awb een zuiverende werking zou kunnen uitgaan als de bij de aangifte of salarisadministratie betrokken personen zich realiseren dat bij niets doen, zoals het niet stellen van de juiste vragen of het überhaupt niet met elkaar communiceren, er wel eens sprake van kan zijn dat betrokkenen willens en wetens de kans aanvaarden dat er fiscaal onjuiste verantwoording wordt afgelegd. En dan zijn al deze betrokkenen bestuurlijk beboetbaar. De soep wordt heet opgediend, maar in dit geval is zelfs lauwe soep niet aanbevelenswaardig.