



ADVOCATEN

FRAUDE FISCALITEIT INSOLVENTIE

Dick Barmantlo
**Actualiteiten formeel belastingrecht/
 De aansprakelijkheid van de belastingadviseur**
Deventer | 28 oktober 2019

1

Agenda

- 1. Prinsjesdag 2020**
- 2. Civielrechtelijke aansprakelijkheid**
- 3. Tuchtrecht**
- 4. Boete/strafrecht**



2

1. Prinsjesdag 2020

Nieuw: art. 67r AWR

- Openbaarmaking van boetes opgelegd voor beroepsmatig, opzettelijk, medeplegen waar vergrijpboetes op grond van 67d, 67e, 67f, 67cc en 10a AWR aan ten grondslag liggen;
- Openbaarmaking op website Belastingdienst voor vijf jaar;
- Naam, delict, bedrag, datum en plaats;
- Aparte beschikking, aparte procedure, en pas nadat de boete onherroepelijk vast is komen te staan.



3

1. Prinsjesdag 2020

Nieuw: beperking inkeerregeling

- Inkeerregeling buitenlands box 3 inkomen was al afgeschaft per 1/1/2018
- Per 1/1/2020 geen inkeer mogelijk voor:
 - Al het box 2 inkomen;
 - Al het box 3 inkomen.



4

1. Prinsjesdag 2020

Nieuw: Wet Bronbelasting 2021

- Spontane inlichtingenverplichting door inhoudingsplichtige binnen twee weken na bekendwording
- Op straffe van vergrijpboetes van 100%;
- Tevens voor de medeplichtige, uitlokker en doen pleger.



5

1. Prinsjesdag 2020

Nieuw: spontane aangifte

- Gelijkstelling spontane aangifte met aangifte op uitnodiging (art 9 lid 4 AWR)
- Gevolg: zelfde behandeling
- Verlenging termijnen aanslag en navordering



6

2. Civielrechtelijke aansprakelijkheid

Rechtsverhouding cliënt/adviseur

- overeenkomst van opdracht
- art. 7: 400 e.v. BW
- werkzaamheden anders dan werk van stoffelijke aard, bewaren van zaken, uitgeven van werken of vervoer
- zorgplicht: art. 7: 401 BW



7

2. Civielrechtelijke aansprakelijkheid

Rechtsverhouding cliënt/adviseur

- informatieplicht: art. 7: 403 BW
- werk zelf verrichten: art. 7: 404 BW, uitsluiten in algemene voorwaarden
- hoofdelijke aansprakelijkheid: art. 7: 407 BW
- lid 2: meer dan één opdrachtnemers: hoofdelijke aansprakelijkheid, ook uitsluiten in algemene voorwaarden



8

2. Civielrechtelijke aansprakelijkheid

Rechtspraak

HR 5 juni 2009, ECLI:NL:HR:2009:BH2624:

- beperken tot advies in concreet geval
- i.c. uittredende accountant die fiscale mogelijkheden wil
- maar niet de mogelijkheden die redelijkerwijs niet van toepassing zijn



9

2. Civielrechtelijke aansprakelijkheid

Rechtspraak

Vervolg in HR 21 december 2012, ECLI:NL:HR:2012:BX7491:

- wat betreft de schade:
 - conditio sine qua non verband tussen normschending en verlies van kans op fiscaal gunstiger resultaat (i.c. geen toepassing op de ruilarresten bij inkoop in maatschap)
 - hof past leerstuk van kansschade toe: er is tekortkoming of onrechtmatige daad maar het is hypothetisch of er kans op succes zou zijn (bijv. geen hoger beroep ingesteld maar zou dat succes hebben?)
 - dan proportionele inschatting van de schade



10

2. Civielrechtelijke aansprakelijkheid

Rechtspraak

HR 7 april 2006, ECLI:NL:HR:2006:AV1558 :

- geen spontane adviesplicht (in dat geval komende invoering van art. 28b Wet vpb)
- maar wel bij specifieke vragen, in casu een tax comfort letter
- gelukkig voor de adviseur: de wetwijziging had geen betekenis voor het betreffende belastingjaar



11

2. Civielrechtelijke aansprakelijkheid

Rechtspraak

HR 27 april 2012, ECLI:NL:HR:2012:BV5560:

- algemene voorwaarden adviseur:
- vordering tot schade binnen één jaar te vorderen
- Hof: dat bindt partijen, i.c. te laat
- HR: motivering van het Hof deugt niet: deel van eisers kon vernietiging van algemene voorwaarden doen



12

2. Civielrechtelijke aansprakelijkheid

Opdrachtbevestiging/algemene voorwaarden

- duidelijkheid over en weer
- omschrijving werkzaamheden
- tarieven
- inschatting kosten?
- kantoorvoorwaarden bijvoegen



13

2. Civielrechtelijke aansprakelijkheid

Model algemene voorwaarden

- informatieplicht opdrachtgever
- volledig en betrouwbaar
- uitvoering door opdrachtnemer
- geheimhouding opdrachtnemer
- opzegging met redelijke opzegtermijn
- aansprakelijkheid beperkt tot bepaald bedrag



14

2. Civielrechtelijke aansprakelijkheid

Model algemene voorwaarden

- Model Algemene voorwaarden RB (2018):
- <https://www.rb.nl/storage/app/media/RB/algemene-voorwaardenpdf-1.pdf>



15

2. Civielrechtelijke aansprakelijkheid

Model algemene voorwaarden

- informatieplicht opdrachtgever
- volledig en betrouwbaar
- uitvoering door opdrachtnemer
- geheimhouding opdrachtnemer
- opzegging met redelijke opzegtermijn
- aansprakelijkheid beperkt tot bepaald bedrag



16

2. Civielrechtelijke aansprakelijkheid

Handreiking Kantoorhandboek

- Handreiking Kantoorhandboek:
http://www.nob.net/sites/default/files/content/article/uploads/handreiking_voor_het_schrijven_van_een_kantoorhandboek_maart_2016_1.pdf



17

2. Civielrechtelijke aansprakelijkheid

Handreiking Kantoorhandboek

- opdrachtaanvaarding, -voortzetting, -beëindiging en -uitvoering
- inrichting declaraties
- dossiers
- bewaking kwaliteit
- WWFT



18

3. Tuchtrecht

Eer en waardigheid

RB:

- “(..) Binnen de wettelijke kaders en met in achtneming van algemeen aanvaarde maatschappelijke normen (..)”
- Artikel 2 regl. tuchtrechtspraak indien in strijd handelen met bovenstaande normen



19

3. Tuchtrecht

Beslissingen en maatregelen tuchtrecht

- Artikel 21 regl. tuchtzaken
De kamer kan besluiten tot:
 - niet-ontvankelijkverklaring van de klacht;
 - ongegrondverklaring van de klacht;
 - gegrondverklaring van de klacht.
- Maatregelen:
 - schriftelijke waarschuwing;
 - schriftelijke berisping;
 - schorsing, duur van zes maanden (bekendmaking); en
 - Ontzetting (bekendmaking).



20

3. Tuchtrecht

Beslissingen en maatregelen NOB-tuchtrecht

- Declaraties worden marginaal getoetst (Uitspraak Raad van Tucht 20 juli 2017)
- Belang van opdrachtbevestiging (Raad van Tucht 4 juli 2016)
- Tegenstrijdige belangen (Raad van Tucht 21 juli 2016)



21

4. Boete-/strafrecht

16

Art. 68 AWR

Overtredingen

- Lid 1: niet/niet juiste nakoming fiscale verplichtingen
- Lid 2: niet tonen identificatiebewijs

Strafuitsluitingsgrond

- Lid 3: buitensituatie



22

4. Boete-/strafrecht

17

Art. 68 AWR

- ‘ingevolge de belastingwet verplicht’: zie de verschillende bepalingen in de AWR (artikel 47 AWR e.v.)
- de werking van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur

2
3

23

4. Boete-/strafrecht

18

Art. 68 AWR

- Niet, onjuist of onvolledig verstrekken van inlichtingen, gegevens of aanwijzingen;
- Niet voor raadpleging beschikbaar stellen van administratie;
- Beschikbaar stellen van valse/vervalste administratie;
- Niet voeren van de wettelijk vereiste administratie;
- Niet voldoen aan bewaarplicht;
- Niet verlenen van toegang tot de administratie;
- Uitreiken van een onjuiste of onvolledige factuur of nota.



24

4. Boete-/strafrecht

19

Art. 68 AWR

Maximum straf:

Zes maanden hechtenis of;
Boete van de derde categorie
(€ 8.100)

2
5



25

4. Boete-/strafrecht

20

Art. 69 AWR

Misdrijven

Lid 1: opzettelijk niet (tijdig) doen van de aangifte plus de opzetvariant art.

68, lid 1, AWR

Uitzondering sub c: opzetvariant van beschikbaar stellen van valse/vervalste administratie.

Maximumstraf:

Vier jaren gevangenisstraf of;

Boete van de vierde categorie (€ 20.250) of;

Boete van ten hoogste eenmaal belastingnadeel.

2
6



26

4. Boete-/strafrecht

21

Art. 69 AWR

Misdrijven

Lid 2: opzettelijk doen van een onjuiste of onvolledige aangifte plus de opzetvariant art. 68, lid 1, sub c, AWR (beschikbaar stellen van valse/vervalste administratie).

Maximumstraf:

Zes jaren gevangenisstraf of;

Boete van de vijfde categorie (€ 81.000) of;

Boete van ten hoogste driemaal belastingnadeel.

2
7



27

4. Boete-/strafrecht

22

Art. 69 AWR

Lid 6: als de schuldige de feiten in zijn beroep begaat, kan hij van de uitoefening van beroep worden ontzet.

Let op! Dit is een bijkomende straf (zie art. 9 WvSr) maar kan ook afzonderlijk als hoofdstraf worden opgelegd.

Beroep: ook belastingadviseur? Ja (Rb Overijssel 3 maart 2014, ECLI:NL:RBOVE:2014:735) en HR 6 september 2016, ECLI:NL:HR:2016:2023

2
8



28

4. Boete-/strafrecht

23

Art. 69 AWR

De bij de belastingwet voorziene aangifte de inspecteur moet de belastingplichtige hebben uitgenodigd tot het doen van aangifte.
 Wanneer is de aangifte onjuist? Wie bepaalt dat? Hoe ligt de bewijslastverdeling? De bewijslast ligt bij de officier van justitie, maar wat als de belastingrechter de aangifte onjuist heeft geoordeeld omdat belastingplichtige niet aan zijn bewijslast heeft voldaan?

2
9

29

4. Boete-/strafrecht

24

Art. 69 AWR

Lid 3: vrijwillige verbetering, per 1 januari 2018 niet langer voor box 3 inkomen.

Lid 4: Valt het feit ook onder art. 225, lid 2, WvSr (valsheid in geschrift) dan is strafvervolgning onder art. 225 WvSr uitgesloten.

HR 28 juni 2016, ECLI:NL:HR:2016:1333 en HR 3 oktober 2017, ECLI:NL:HR:2017:2542

3
0

30

4. Boete-/strafrecht

25

Kwaliteitsdelict

Artikel 69 AWR

(i) uitgenodigde aangifteplichtigen

Kwaliteitsdelict: HR 17 oktober 2006, LJN AU8286:

Pleger alleen degene aan wie het aangiftebiljet is uitgereikt.

(ii) degene die onverplicht aangifte doet

Nuancering: HR 5 en 12 juli 2011, LJN BP3746 en BQ3673:

“(…) ook een onverplicht gedane aangifte heeft te gelden als een bij de belastingwet voorziene aangifte”

3
1



31

4. Boete-/strafrecht

Art. 69a AWR

- “Degene die opzettelijk de belasting welke op aangifte moet worden voldaan of afgedragen niet, gedeeltelijk niet, dan wel niet binnen de in de belastingwet gestelde termijn betaalt, wordt gestraft (...)”
- Gevangenisstraf van ten hoogste zes jaren, geldboete van de vijfde categorie (€ 81.000) of boete ter hoogte van de te weinig betaalde belasting indien dit hoger is.
- Eveneens ontzetting uit beroep mogelijk.
- Niet strafbaar is degene die de ontvanger tijdig heeft verzocht uitstel van betaling te verlenen of tijdig schriftelijk melding van betalingsonmacht heeft gedaan.

3
2



32

4. Boete-/strafrecht

Wijzigingen

- Vóór 2009: de belastingadviseur loopt geen risico om aangemerkt te worden als medepleger. Slechts de pleger kan beboet worden.
- Na 2009: invoering vierde tranche Awb (medeplegen)
- Na 2014: invoering van artikel 67o AWR (andere deelnemingsvormen waaronder medeplechtigheid)



33

4. Boete-/strafrecht

De huidige stand van zaken

- Verharding van de opstelling van de Belastingdienst
- Sneller geneigd boetes op te leggen
- De eerste medeplegersboete (23 mei 2018, ECLI:NL:GHARL:2018:4680)
- Horizon van artikel 67o AWR verlengd tot 1 januari 2024



34

4. Boete-/strafrecht

Artikel 5.1 Awb (vierde tranche)

1. in deze wet wordt verstaan onder overtreding: een gedraging die in strijd is met het bepaalde bij of krachtens enig wettelijk voorschrift;
 2. onder overtreder wordt verstaan: degene die de overtreding pleegt of medepleegt;
 3. overtredingen kunnen worden begaan door natuurlijke personen en rechtspersonen. Artikel 51, tweede en derde lid, van het Wetboek van Strafrecht is van overeenkomstige toepassing.
- = medepleger, opdrachtgever en feitelijk leidinggevende.



35

4. Boete-/strafrecht

Artikel 67o AWR

De '5:1 Awb' overtreder:

- Plegen:
 - het begaan van het delict.
- Medeplegen:
 - twee of meer personen plegen gezamenlijk een delict; er is sprake van een bewuste samenwerking en een gezamenlijke uitvoering.
- Feitelijk leidinggeven/opdrachtgever



36

4. Boete-/strafrecht

Artikel 67o AWR (leidinggeven)

Feitelijk leidinggeven/opdrachtgever:

- het achterwege laten van maatregelen ter voorkoming van een door een rechtspersoon te begaan delict, hoewel men daartoe bevoegd en redelijkerwijs gehouden is, en het bewust aanvaarden van de aanmerkelijke kans dat de verboden gedraging zich zal voordoen, zodat die gedraging opzettelijk wordt bevorderd.



37

4. Boete-/strafrecht

Artikel 67o AWR (leidinggeven)

- Art. 67o, lid 1 AWR; uitbreiding van het overtredersbegrip:
 - Doen pleger (lid 1 sub a)
 - Uitlokker (lid 1 sub b)
 - Medeplichtige (lid 1 sub c)
- Tijdelijke wetsbepaling
- Terughoudendheid met opleggen deelnemersboete aan adviseurs (par. 2, lid 6, BBBB)
 - toestemming nodig directeur als genoemd in art. 3, lid 1 uitv.reg. BD 2003



38

4. Boete-/strafrecht

Artikel 67o AWR (leidinggeven)

Medeplichtigheid

- Het opzettelijk behulpzaam zijn bij het plegen van een misdrijf, dat door een ander wordt begaan, of het verschaffen van gelegenheid, middelen of inlichtingen tot het plegen van het misdrijf door een ander.
- De hoogte van de boete wordt bij een medeplichtige met een derde verminderd.
- Medeplichtigheid is alleen mogelijk bij misdrijf: dus voor fiscale boetes alleen bij vergrijpboete.



39

4. Boete-/strafrecht

Medeplegen/medeplichtig

HR 2 december 2014, ECLI:NL:HR:2014:3474 (strafkamer):

- medeplegen en medeplichtigheid:
 - medeplegen: bewuste en nauwe samenwerking; (HR 24 mei 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP6581)
 - medeplichtigheid: het bevorderen en/of het vergemakkelijken van een door een ander begaan misdrijf.
- Wat is het onderscheid?



40

4. Boete-/strafrecht

Medeplegen/medeplchtig

Medeplegen: wezenlijke bijdrage:

- intensiteit van de samenwerking;
- onderlinge taakverdeling;
- de rol en het belang van de rol van de verdachte.



41

4. Boete-/strafrecht

Medeplegen/medeplchtig

Medeplchtigheid:

- niet distantiëren;
- louter instemmen;
- vluchtmogelijkheid faciliteren.



42

4. Boete-/strafrecht

Doen plegen

- Melk-en-Waterarrest (HR 14 februari 1916; ECLI:NL:HR:1916:BG9431)
- Het opzettelijk laten uitvoeren van een delict door een ander; die ander wordt als werktuig gebruikt en handelt zonder opzet, schuld of toerekenbaarheid.
- De hoogte van de boete is gelijk aan die welke de belastingplichtige zelf voor het beboetbare feit had kunnen krijgen.



43

4. Boete-/strafrecht

Doen plegen

Deelnemingsvormen zijn een lege huls, een gronddelict is noodzakelijk

- Ander vervult de complete bestanddelen van het delict:
 - Uitlokken, medeplichtigheid, doen plegen
- De mate van accessoriteit speelt geen rol:
 - medepleger, feitelijk pleger
 - niet alle bestanddelen van het feit hoeven te worden vervuld door iedere pleger



44

4. Boete-/strafrecht

Opzet

Medeplegen, doen plegen, uitlokken:

- Dubbele opzetseis (op de deelneming/samenwerking en gronddelict)
- Schuld/opzet adviseur niet toerekenbaar aan cliënt

Medeplichtigheid

- Opzet hoeft niet gericht te zijn op alle handelingen van het misdrijf



45

4. Boete-/strafrecht

Opzet

Kleurloos opzet of boos opzet?

- Kleurloos: opzet hoeft niet gericht te zijn op de wederrechtelijkheid van de handeling
- Boos opzet: opzet moet tevens gericht zijn op de wederrechtelijkheid



46

4. Boete-/strafrecht

Opzet

Argumenten voor boos opzet in de AWR:

- Opzet moet gericht zijn op onjuist of onvolledig doen van aangifte.
- Is onjuistheid in de zin van art. 69 AWR gelijk aan “wederrechtelijk”?
- Complexiteit van de fiscale wetgeving
- Fiscaal recht heeft een eigen karakter



47

4. Boete-/strafrecht

Pleitbaar standpunt

Paragraaf 4, lid 2 BBBB:

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.



48

4. Boete-/strafrecht

Pleitbaar standpunt

Hoge Raad:

- ‘dat het standpunt in die mate verdedigbaar is, dat de belastingplichtige redelijkerwijs kon menen juist te handelen door aangifte te doen als hij deed’ BNB 1988/319;
- ‘dat niet kan worden gezegd dat belanghebbende door dat standpunt in te nemen dermate lichtvaardig heeft gehandeld dat het aan zijn grove schuld te wijten is dat te weinig belasting is geheven’ BNB 1993/193.



49

4. Boete-/strafrecht

Pleitbaar standpunt

Pleitbaar standpunt?

- Invulling vage norm: standpunt gauw pleitbaar: Let op standpunt moet wel in perspectief van bepaling passen.
- Aansluiten bij arrest HR.
- Afwijken van vaste rechtspraak HR: lastig....
- Aansluiten literatuur: wat als er maar 1 mening is?
- Afwijking standpunt Bd betekent niet onpleitbaar.
- Serie uitspraken van lagere rechters over juridische kwestie.
- Fraus legis? Hof Amsterdam 8 oktober 2015, ECLI:NL:GHAMS:2015:4098: nee.



50

4. Boete-/strafrecht

Pleitbaar standpunt

- Objectieve benadering fiscale rechter: achteraf kan blijken dat het standpunt ten tijde van indienen van aangifte/afdracht belasting pleitbaar was.
- Subjectieve benadering strafrechter: het gaat om de intentie die de belastingplichtige/verdachte had ten tijde van het indienen van de aangifte.



51

4. Boete-/strafrecht

Pleitbaar standpunt

- Paragraaf 4 BBBB: Indien bij bezwaar blijkt dat sprake is van een pleitbaar standpunt of avas, vernietigt de inspecteur de boete. Bij avas wordt geacht dat belanghebbende niet in verzuim is geweest.
- Subjectieve benadering strafrechter: het gaat om de intentie die de belastingplichtige/verdachte had ten tijde van het indienen van de aangifte.



52

4. Boete-/strafrecht

Credit Suisse

Kwade trouw ex art. 16 AWR:

- opzettelijk onjuiste inlichtingen heeft verstrekt, of opzettelijk de juiste inlichtingen aan de inspecteur heeft onthouden (HR 11 juni 1997, ECLI:NL:HR:1997:AA2160)
- ‘onthouden’ alleen bij wettelijke verplichting tot verstrekken informatie: aangifte en art. 47 AWR
- Geen meldplicht bij de Belastingdienst
- En dus geen kwade trouw



53

4. Boete-/strafrecht

Credit Suisse

Pleitbaar standpunt:

- Aangifteplicht: duidelijk, stellig en zonder voorbehoud, onder bedreiging strafvervolgning
- Dus interpretatie belastingwetgeving
- Geen boete bij pleitbaar standpunt:
 - 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
 - objectieve leer
 - niet van belang of de belastingplichtige bij het doen van de aangifte de pleitbare maar later onjuist bevonden uitleg voor ogen heeft gestaan



54

4. Boete-/strafrecht

Credit Suisse

Pleitbaar standpunt:

- Geldt voor fiscale boeterecht: artt. 67d, 67e en 67f AWR,
- Ook voor fiscaal strafrecht: artt. 68, 69 AWR: opzettelijk heeft gehandeld, tenminste met voorwaardelijk opzet:
- bewust de aanmerkelijke kans heeft aanvaard dat hij ten onrechte geen, onjuist of onvolledig aangifte heeft gedaan
- niet als, al dan niet achteraf bezien, de door de betrokkene aanvaarde kans dat de aangifte onjuist of onvolledig zou blijken te zijn, niet aanmerkelijk was.



55

4. Boete-/strafrecht

Na credit Suisse

- Rb. Den Haag 28-08-2019, ECLI:NL:RBDHA:2019:9729
- De rechtbank volgt eiser niet in zijn stelling dat sprake is van een pleitbaar standpunt. Uit hetgeen eiser naar voren heeft gebracht kan niet worden afgeleid dat zijn standpunt omtrent zijn woonplaats, en daarmee de door hem ingediende aangiften over de jaren 2011 tot en met 2014, steun vindt in de stand van de jurisprudentie ten tijde van het doen van de aangiften of de toen heersende leer. Niet aanmerkelijk is geworden dat eiser, ten tijde van het doen van de aangiften, naar objectieve maatstaven gemeten, redelijkerwijs kon en mocht menen dat de door hem voorgestane uitleg juist was.



56

4. Boete-/strafrecht

Adviespraktijk

- Notaris (23 mei 2018, ECLI:NL:GHARL:2018:4680):
 - Betoog notaris: minimaal pleitbaar standpunt
 - Hof volgt standpunt niet
 - Advies, overleg en opstellen akte = nauwe samenwerking
- In de rol van adviseur snel voldaan aan dubbel opzet
- Tegenstrijdige belangen adviseur en klant?
- Altijd zorgen voor een pleitbaar standpunt, of adviseer het niet!



57



ADVOCATEN
FRAUDE FISCALITEIT INSOLVENTIE

Nijmegen | Keizer Karelplein 32n | 085 - 006 22 22
Amsterdam | Sumatrakade 615 | 085 - 006 22 22
www.ft-advocaten.nl | info@ft-advocaten.nl

58