

## **“Een mens lijdt dikwijls het meest door het lijden dat hij vreest”.**

Eind november 2014 kreeg ik dit versje als reactie op een ingelaste presentatie van mij over de potentiële gevaren op formeelrechtelijk gebied bij Horizontaal Toezicht (hierna HT). Deze reactie kwam van een erkend fiscaal recht deskundige, werkzaam bij de Belastingdienst en tevens relatiebeheerder voor HT in de regio Utrecht. In de historie is dit versje ook gebruikt door toenmalig minister-president De Geer in 1939 over een dreigende invasie van Duitsland en achteraf weten we wel dat het daar volkomen onterecht is aangehaald. Maar zowel het versje als mijn antwoord zijn doodoeners uiteraard. Ik had enige dagen voor de interruptie over het onderwerp gepubliceerd via een blog<sup>1</sup>. Ik was de blog begonnen vanwege het onlangs gepubliceerde proefschrift, waarmee mr. dr. Margot Oenema in 2014 is gepromoveerd, met als titel ‘De formeelrechtelijke aspecten van HT in belastingzaken’. Dit proefschrift komt met conclusies die enige terughoudendheid van de fiscaal dienstverlener bij het aangaan van een HT convenant rechtvaardigen, om het voorzichtig te formuleren. Doe je eenmaal mee, dan zijn de ervaringen goed: we zijn vooral heel voorzichtig naar elkaar.

### **Vertrouwen.**

Bij HT draait het in belangrijke mate om wederzijds vertrouwen. Dat lijkt nog steeds iets bijzonders, maar het gehele bedrijfsleven is vergeven van vertrouwen. Sterker, zonder vertrouwen kan er niet eens een economie zijn en nog breder ook geen samenleving, alle regels ten spijt. Alles draait nu eenmaal om normen en waarden die tot gewoonten zijn verworven en die lang niet allemaal in wetten en regels zijn vervat. Dat we toch zoveel regels en wetten hebben komt elke keer weer omdat iemand het vertrouwen in die gewoonten beschaamd. Zo kennen we de invoering van de 4<sup>e</sup> tranche AWB (2009) en intussen artikel 67o AWR (2014), welke er zijn gekomen omdat het vertrouwen van de wetgever in de adviseur kennelijk wankelt. Toen HT startte waren deze regels er nog niet....

### **Wet- en regelgeving.**

Bij vertrouwen horen, zoals hierboven al aangegeven, geen regels en daarom heeft HT geen wettelijke basis. Een bewuste keuze. HT vinden we uitsluitend terug in de uitvoering. Het behoort tot de toezichtsbevoegdheden van de inspecteur op grond van de AWR<sup>2</sup>. Er worden convenanten gesloten met belastingplichtigen (GO) en MKB via Fiscaal Dienstverleners, maar al deze convenanten verplichten wettelijk gezien de Belastingdienst (overheid) tot niets. De Belastingdienst zal bij HT op grond van het gesloten convenant uitgaan van het eerder aangehaalde vertrouwen. Daarnaast zal de Belastingdienst wat meer direct overleg voeren en snelheid betrachten bij beantwoording van vragen en aanslagen. Het zijn echter allemaal omschrijvingen die niet nader zijn ingevuld en derhalve niet afdwingbaar zijn. In de praktijk zien we geen grote verschillen en behoort een snelle afhandeling al niet standaard te zijn? De Belastingdienst heeft in de uitvoeringsfase enige eigen beslissruimte en maakt daar bij HT gebruik van. We hebben het dan bijvoorbeeld over de diverse Leidraden<sup>3</sup> en de Controle Aanpak Belastingdienst (CAB). Volgens Oenema<sup>4</sup> zou een stelsel van kwaliteitsborging bij de fiscaal dienstverlener een prima en zelfs noodzakelijke aanvulling hierop moeten zijn. De belastingplichtige en fiscaal dienstverlener zijn op grond van het convenant verplicht voor de aangifte volstreekte openheid van zaken te geven bij elke potentieel fiscaal discussiepunt. Deze verplichting tot vooroverleg is logisch, maar ook een bijzonder heikel punt.

### **Vooroverleg.**

Vooroverleg is in de fiscale wetgeving geregeld (art. 3 Besluit fiscaal bestuursrecht) en niet voorbehouden aan deelnemers van HT. Het is alleen bij HT verplicht op grond van het convenant. In

<sup>1</sup> [www.taxence.nl](http://www.taxence.nl) Boersma blog 2014 “HT in het kleinbedrijf: Fiscaal Dienstverlener, stop er mee!”

<sup>2</sup> Oenema 2014, “De formeelrechtelijke aspecten van horizontaal toezicht in belastingzaken” pagina 11.

<sup>3</sup> Hier is vooral van toepassing: Belastingdienst 2011 “Leidraad Horizontaal Toezicht MKB fiscaal dienstverlener”

<sup>4</sup> Oenema 2014, “De formeelrechtelijke aspecten van horizontaal toezicht in belastingzaken” pagina 337.

het convenant met een fiscaal dienstverlener wordt dit omschreven als *“Het deelnemende kantoor legt ingenomen of in te nemen relevante (fiscale) standpunten zo spoedig mogelijk voor aan de Belastingdienst. Het gaat daarbij om zaken waarover verschil van inzicht met de Belastingdienst kan ontstaan, door bijvoorbeeld een verschil in duiding van feiten of door wetsinterpretatie”*. Een ruime omschrijving die in principe tot heel veel overleg zou moeten leiden. Dit vooroverleg is feitelijk een proactieve informatievoorziening en vertoont grote gelijkenis met een verzoek om informatie ex art. 47 AWR maar is het uiteraard niet, iets wat Oenema in haar proefschrift<sup>5</sup> ook zo concludeert. In de leidraad vinden we een versoepeling<sup>6</sup> op het convenant: Vooroverleg is alleen nodig bij relevante fiscale zaken waarbij relevant zowel een kwantitatieve als kwalitatieve betekenis heeft. Ik merk op dat door de aanvullende opmerking dat de relevantie betrekking heeft op de aard en op de omvang van het issue, er geen volstrekte duidelijkheid is geschapen over wanneer nu wel en wanneer nu niet gekozen moet worden voor vooroverleg. Ook wordt uitdrukkelijk al vermeld dat het eigen vaktechnische bureau van de fiscaal dienstverleners (koepel) voor de meer algemene vragen dient te worden benaderd en dat eenmaal gevraagde identieke situaties uiteraard niet opnieuw in vooroverleg behoeven te worden gebracht. Wat zijn in dit verband algemene vragen en wanneer zijn vragen niet meer algemeen? Wordt met algemeen simpel bedoeld of gaat het over vragen die alle of een groep belastingplichtigen gezamenlijk omvatten? Uit eigen onderzoek, onderdeel van mijn scriptie uit 2013<sup>7</sup> bleek dat dit vooroverleg met de fiscus feitelijk heel beperkt plaatsvindt. De fiscaal dienstverlener neemt wel degelijk eigen standpunten in. Uiteraard zijn mogelijke geschilpunten vermoedelijk uitvoerig intern besproken en gedocumenteerd en soms ook overlegd met het tweede of zelfs derde echelon (collegae, koepel etc.) en wordt het belang materieel gewogen. Toch is vaagheid troef en dan doet zich de vraag voor: Wat nu als achteraf blijkt dat een ingenomen standpunt niet is ingebracht in vooroverleg, maar de Belastingdienst een afwijkend standpunt heeft? Is de fiscaal dienstverlener dan eerder aansprakelijk? Oenema constateert met mij, dat de zorgplicht van de fiscaal dienstverlener met een convenant in ieder geval is vergroot.<sup>8</sup> En daarmee de kans op aansprakelijkheid ook?

### **Aansprakelijkheid.**

De eerder aangehaalde leidraad geeft op pagina 20 aan dat in convenantssituaties wordt voorondersteld dat fouten onbewust of te goeder trouw worden gemaakt en dat in onderling overleg wordt bepaald hoe de fouten worden gecorrigeerd, waarbij een belangrijk uitgangspunt is dat de fout door de fiscaal dienstverlener uit eigener beweging wordt hersteld en dat het algemene uitgangspunt van “responsief handhaven” bij HT leidend is. Responsief handhaven wordt omschreven in de bijlage (pagina 22) als een instrument waarbij in alle segmenten de bereidheid en vermogen van een belastingplichtige om aan de regelgeving te voldoen, zoals bij HT, leidend is en de afstemming van de handhaving bepaalt. De praktijk is inderdaad dat een HT deelnemer uiterst vriendelijk wordt bejegend. Maar wat als de fiscaal dienstverlener iets niet heeft gemeld of gevraagd bij vooroverleg, wat achteraf bekeken wel had moeten worden gemeld? Het is nu vaste rechtspraak dat als de belastingplichtige zich laat bijstaan door een adviseur eventuele grove schuld of opzet van die adviseur niet toerekenbaar is aan de belastingplichtige<sup>9</sup>, vooral als de fiscaal dienstverlener de belastingplichtige ook niet heeft geïnformeerd of in overleg is geweest met belastingplichtige over de vermeende fout en er uiteraard niet sprake is van samenspanning. En hoe zit het met de verzuimboete dan? Op grond van de uitspraak van de Hoge Raad van 23 juli 2013 (nr. 12/00310) zou een beroep op AVAS van de zijde van de belastingplichtige wel eens kunnen slagen. Juist vanwege die extra zorgplicht van de fiscaal dienstverlener kan de belastingplichtige meer vertrouwen hechten aan

<sup>5</sup> Oenema 2014, “De formeelrechtelijke aspecten van horizontaal toezicht in belastingzaken” pagina 125.

<sup>6</sup> Belastingdienst 2011 “Leidraad Horizontaal Toezicht MKB Fiscaal Dienstverlener”, pagina 16/17.

<sup>7</sup> Boersma 2013, scriptie “Horizontaal Toezicht in het microbedrijf”.

<sup>8</sup> Oenema 2014, “De formeelrechtelijke aspecten van horizontaal toezicht in belastingzaken” pagina 170, maar ook Oenema 2012. Notitie “Aansprakelijkheid van de fiscaal dienstverlener met een convenant”.

<sup>9</sup> HR 13 februari 2009, nr. 07/12891, HR 15 mei 2009, nr. 08/01277 en HR 23 september 2011, nr. 10/01841.

zijn adviseur. Het moet dan uiteraard niet gaan om “simpele” door een leek te begrijpen zaken als het te laat inleveren van een aangifte maar een iets meer complexe fout met een fiscale achtergrond. Onvermeld kan hier niet blijven dat er tegenwoordig meer en meer langs de privaatrechtelijke weg geprocedeerd wordt door belastingplichtigen wegens wanprestatie (art 6:74 BW) of in unieke gevallen eventueel ook wegens onrechtmatige daad (art 6:162 BW) van de fiscaal dienstverlener. De toename van de zorgplicht zal ook dit een stuk gemakkelijker maken.

### **De fiscaal dienstverlener als overtreder.**

Sinds 1 januari 2014 hebben we een nieuw artikel 67o in de AWR en onder lid 1c wordt de medeplichtige die opzettelijk behulpzaam is bij of opzettelijk gelegenheid, middelen of inlichtingen verschaft tot het plegen van een overtreding ook als overtreder gezien als bedoeld in artikel 5:1 AWB. Waar we eerder nog alleen lid 2 van dit laatste artikel in de AWB hadden en de fiscaal dienstverlener een medepleger moest zijn voor aansprakelijkheid, wordt dit hier in de AWR verder uitgebreid, al blijven de beperkingen zoals vermeld in §2 onder 6 BBBB onverkort van toepassing. Het nieuwe artikel 67o AWR lijkt in mijn optiek dan ook een aanzienlijke verslechtering ten opzichte van de nog niet eens zo oude situatie, waar bij zowel de belastingplichtige als de fiscaal dienstverlener nog opzet moest worden aangetoond (dubbel opzet). Fiscaal gezien gaat het er nu om: is er sprake van een pleitbaar standpunt? Wat omvat dat tegenwoordig? En kan er nog sprake zijn van een pleitbaar standpunt bij HT waar nu juist geschilpunten van tevoren overlegd moeten worden? Ik wil hier niet verder ingaan op wat nu een pleitbaar standpunt is, maar de definitie hiervan is momenteel minimaal schuivend<sup>10</sup> en over de combinatie met HT heeft de rechter zich nog niet uitgelaten. Vennix liet in 2009 al optekenen<sup>11</sup> dat een pleitbaar standpunt feitelijk niet kan worden ingenomen bij HT, want partijen horen op voorhand het met elkaar eens te zijn. Als dan toch een pleitbaar standpunt wordt ingenomen, maar dit wordt niet gemeld, dan lijkt dat een bewuste keuze. Is er dan ook nog geen eerder (vergelijkbaar) contact geweest, is er niet overleg geweest met de afdeling vaktechniek van de koepel of iets dergelijks, dan kan het ook naar mijn mening, niet als een verzuim worden afgedaan om nog maar niet direct de woorden kwade trouw in de mond te nemen. De omvang en intensiteit zal dan bepalend zijn of er werkelijk ook sprake is van grove schuld. Als dit laatste wel het geval is, dan ligt de weg naar aansprakelijkstelling via artikel 67o AWR van de fiscaal dienstverlener naar mijn opvatting geheel open.

### **Conclusie**

Het nieuwe artikel 67o AWR in combinatie met HT lijkt naar mijn opvatting voor de fiscaal dienstverlener een enorm risico, maar ook zonder dit artikel is het risico op aansprakelijkheid van de fiscaal dienstverlener al groot, al is dat dan “gewoon” op grond van het privaatrecht (wanprestatie art 6:74 BW). Tucht- en strafrechtelijke aanpak heb ik in dit artikel niet meegenomen. Is de boete fiscaal opgelegd aan de belastingplichtige dan zal deze via een civiele procedure toch nog op de fiscaal dienstverlener kunnen worden verhaald. Voor het voortbestaan van HT in het MKB, aldus via de fiscaal dienstverlener is voornamelijk de Belastingdienst en in mindere mate wellicht de wetgever aan zet. Op dit onderdeel zullen er nog duidelijke stappen gezet moeten worden, al dan niet via bijvoorbeeld een (beperkt) stelsel van kwaliteitsborging bij de fiscaal dienstverlener afhankelijk van de bedrijfsmatige omvang van de belastingplichtige, maar vooral door een duidelijke stelling dat er nooit sprake kan zijn van grove schuld. In voorkomende gevallen zou dan de fiscaal dienstverlener zijn “HT status” verliezen. Ik deel niet de mening van Oenema<sup>12</sup> dat de convenanten met fiscaal dienstverleners kunnen vervallen. Integendeel, de overheid zou moeten inzien dat juist de tussenschakel fiscaal dienstverlener zaken soepeler laat lopen en veel minder conflicten zal oproepen dan rechtstreekse handelingen tussen overheid en belastingplichtige. Maar juist voor deze fiscaal

<sup>10</sup> HR 11 juli 1984, BNB 1984/268 maar ook HR 7september 1988, BNB 1988/319 en HR 23 september 1992 BNB 1993/93: objectief naar subjectief HR 19 april 2013, BNB 2013/156

<sup>11</sup> Vennix 2009, Weekblad Fiscaal Recht, “De belastingadviseur als [potentiële] medepleger” pagina 40-44

<sup>12</sup> Oenema 2014, “De formeelrechtelijke aspecten van horizontaal toezicht in belastingzaken” pagina 335

dienstverlener moeten de regels rondom HT worden aangepast. Ook de fiscaal dienstverlener wil zijn gegeven vertrouwen beloont zien in minder kans op aansprakelijkheid en niet juist andersom.

Tiede Boersma FA RB, januari 2015

Zelfstandig ondernemer sinds 1984 en sinds 2009 actief (en kritisch) deelnemer aan Horizontaal Toezicht MKB via de koepel NOAB.