

Fiscaal Praktijkblad is een tweewekelijks vaktijdschrift voor de fiscale adviespraktijk, de accountantspraktijk, de belastingdienst en de rechterlijke macht.

FP signaleert belangrijke ontwikkelingen in de fiscale rechtspraktijk en presenteert die door middel van duidelijke artikelen, uitmondend in een concreet advies. Elk nummer behandelt een thema waarin een actueel onderwerp wordt besproken in het kader van de praktijkuitoefening. 'FP Select' bevat een selectie van recente fiscale rechtspraak en wetgeving.

Redactiecommissie

mr. dr. J. Ganzeveld
drs. C. Overduin
mr. H.Ph. Ruys
mr. S.F.J.J. Schenk
mr. J.D. Schouten
mr. Y. van der Tempel

Redactiesecretariaat

drs. S. Tigges (Belastingacademie)

Redactie Fiscaal Praktijkblad
Laan van Zuid Hoorn 29, 2289 DC Rijswijk
Telefoon (070) 319 89 10
E-mail: redactie@fiscaalpraktijkblad.nl

Uitgever

Fiscaal up to Date BV
Postbus 11620, 2502 AP Den Haag
Telefoon (070) 315 97 52
Fax (070) 315 97 55
E-mail: info@futd.nl

Abonnementen

Fiscaal up to Date BV
Postbus 125, 5600 AC Eindhoven
Telefoon (040) 292 59 57
Fax (040) 292 59 55
E-mail: info@futd.nl

9e jaargang | 21 september 2010 | nummer 15

Thema De FIOD op bezoek

- 4 Formeel
Looncontrole, de praktijk
mr. J.D. Schouten
De spelregels van de looncontrole.
- 10 Formeel
De FIOD op bezoek
mr. J.D. Schouten
Ook zonder controle, kan er voor de fiscus aanleiding bestaan een strafrechtelijk onderzoek in te stellen.
- 14 Formeel
Help, de FIOD verschijnt (anno 2010)
mr. J.H. Peek
Wat te doen als de FIOD op de stoep staat? In vogelvlucht de meest belangrijke en urgente te nemen (voorzorgs)maatregelen.
- 19 Praktijk
De belastingadviseur in vijandelijke linies
prof. mr. G.J.M.E. de Bont
In dit artikel wordt nader ingegaan op de fiscaal boeterechtelijke en strafrechtelijke gevaren die aan het adviesberoep zijn verbonden.
- En verder**
- 3 Commentaar
Op de stoel van de ondernemer
mr. H.J.C. de Ruiten FB en mr. drs. R.J.H. Gehring
Het lijkt erop dat de stoel van de dga-ondernemer voor de fiscus iets minder comfortabel is geworden.
- 23 **FP Select**

Help, de FIOD verschijnt (anno 2010)

FIOD-zaken staan nog steeds volop in de schijnwerpers. Het megaproces in de vastgoedfraude loopt op volle toeren. 'Bovenwereld'-ondernemer Jan Dirk Paarlberg kreeg een half jaar méér gevangenisstraf dan het OM had geëist (4,5 jaar). Maar er worden ook nog steeds veel fraudezaken geseponeerd en geschikt, of fraudeverdachten worden door de rechter vrijgesproken. FIOD-onderzoeken kosten heel veel geld maar niemand weet precies hoeveel en niemand weet ook of de inzet van het strafrecht de samenleving per saldo een batig saldo oplevert.

FORMEEL

Wat we zeker weten is dat de FIOD veel schrik aanjaagt als ambtenaren van de dienst, al dan niet met de rechter-commissaris en/of de officier van justitie en dan ook nog meestal onverwacht op de stoep staan. Wat dan te doen? In dit artikel worden in vogelvlucht de meest belangrijke en urgente te nemen (voorzorgs)maatregelen behandeld. Daaraan voorafgaand is een samenvatting van de context zoals deze valt af te leiden uit de meest recente richtlijnen opgenomen.

ATV-richtlijnen 2010

Per 1 januari 2010 gelden de nieuwe Aanmeldings-, Transactie- en Vervolgingsrichtlijnen voor fiscale delicten, douane- en toeslagendelicten 2010, afgekort de ATV-richtlijnen. Deze richtlijnen gelden voor vier jaren. De inzet van het strafrecht (de FIOD en de officier van justitie) is niet langer 'ultimum remedium' maar wordt vooral bepaald door de opportuniteit: welk instrument – de bestuurs- of de strafrechtelijke weg – het meest efficiënt en effectief is. Het strafrecht wordt dus vaker benut om proactief op te treden en maatschappelijk effect te sorteren. Het onderzoek in de vastgoedsector heeft dan ook zonder meer als (neven)doel de sector schrik aan te jagen en te voorkomen dat vastgoed-

transacties worden gebruikt om persoonlijk voordeel te behalen, ten koste van de Belastingdienst of derden. Zaken met minder maatschappelijk effect worden vaker bestuurlijk afgedaan. Het strafrecht wordt voorts ingezet bij bijzondere acties van de Belastingdienst.

Aanmelding

Controleambtenaren moeten vermoedens van fraude aanmelden bij de boete-fraudecoördinator. Deze plicht geldt als per rechtsgebied (belastingen, toeslagen en douane) een drempelbedrag is overschreden (€ 10.000 voor particulieren en € 15.000 voor ondernemingen) en voor ten minste dit bedrag sprake is van opzet. De boete-fraudecoördinator draagt de zaak dan voor in het selectieoverleg, waarbij hij aangeeft welke aspecten (zie hierna) bij de zaak van belang zijn.

Selectieoverleg en tripartiete overleg

In het selectieoverleg toetsen de FIOD, de contactambtenaar formeel recht en de boete-fraudecoördinator of de zaak op basis van bewijsbaarheid potentieel vervolgingswaardig is. Het selectieoverleg deelt zaken daartoe in in categorie I of II:

Categorie I: zaken met een nadeel van ten minste het drempelbedrag en minder dan € 125.000. Deze zaken worden terugverwezen naar de Belastingdienst voor bestuurlijke afdoening indien geen overige aspecten aan de orde zijn. Zijn er wel bijzondere aspecten dan gaan de zaken door naar het tripartiete overleg.

Categorie II: zaken met een nadeel van € 125.000 of meer. Deze zaken gaan door naar het tripartiete overleg en komen in beginsel in aanmerking voor vervolging.

Het tripartiete overleg (hierna TPO) bestaat uit een officier van justitie, de contactambtenaar formeel recht, de boete-fraudecoördinator en de FIOD-ECD. Het TPO toetst of een zaak voldoet aan de transactie- of vervolgingsrichtlijnen. Indien één of meer van de hierna te noemen aspecten aan

mr. J.H. Peek

advocaat-belastingkundige bij Peek advocaten te Utrecht

de orde zijn beslist het TPO dat tot het instellen van strafrechtelijk onderzoek wordt overgegaan.

Het nadeel en de overige aspecten

Onder ‘nadeel’ wordt verstaan het bedrag aan belasting dat vermoedelijk door de gepleegde feiten te weinig is geheven (of dat door de Belastingdienst teveel is betaald/toegewezen).

Op basis van de overige aspecten beslist het TPO welke afdoening voor een concrete zaak is aangewezen. In de richtlijnen wordt gesteld dat er geen algemene uitspraken te doen zijn over het onderlinge gewicht dat aan de aspecten wordt toegekend. De volgende aspecten vormen een (extra) positieve indicator voor strafrechtelijke vervolging:

1. *Status verdachte/voorbeeldfunctie*: bijvoorbeeld een regionaal of landelijk maatschappelijk aansprekende/bekende persoon. Personen met een openbaar ambt of personen met een beroepsmatige invloed op het handelen van derden op de financiële integriteit van geldstromen, zoals rechters, advocaten, adviseurs, notarissen, bankiers en effectenhandelaars. Het moet gaan om de actuele status van de verdachte ten tijde van de beslissing in het TPO.
2. *Recidive*: veroordeling wegens een eerder in de afgelopen vijf jaar gepleegd fiscaal of financieel delict, aanvaarding van een transactie of oplegging van een vergrijpboete.
3. *Verhaal onmogelijk*: strafrechtelijke aanpak vindt vooral plaats bij verdachten die zich hebben ingespannen om verhaal onmogelijk te maken.
4. *Combinatie fiscaal delict met een of meer niet-fiscale delicten*: bijvoorbeeld omkoping, faillissementsfraude, verduistering, bedreiging van personen/ambtenaren, handel in drugs, milieuvuiling en deelname aan criminele organisatie. De combinatie met het delict valsheid in geschrift telt volgens de richtlijnen niet reeds als valse facturen ten behoeve van de aangifte worden overgelegd, maar wel wanneer bij een fiscale controle valse facturen in de administratie worden aangetroffen.
5. *Medewerking van adviseur, deskundige derde of douane-expediteur*: dit aspect telt zwaar omdat daarbij het vertrouwen van de overheid wordt misbruikt, temeer nu aan belas-

tingadviseurs, accountants en douane-expediteurs faciliteiten zijn toegekend (denk aan de Beconregeling, convenanten horizontaal toezicht, douanevergunningen, e.d.). Om te voorkomen dat te lichtvaardig wordt geoordeeld dat sprake is van dit aspect, moet door de Belastingdienst worden onderbouwd op grond van welke aanwijzingen hij van mening is dat de adviseur, deskundige derde of douane-expediteur van de fraude op de hoogte was én deze daar zijn medewerking aan heeft verleend.

6. *Evenwichtige rechtshandhaving*: indien fiscale fraude een gevaar voor de volksgezondheid oplevert of aantasting van de integriteit van het financiële verkeer tot gevolg heeft, is strafrechtelijk optreden extra geïndiceerd. Ook de mate waarin onschuldige of naïeve burgers worden geschaad of concurrentievervalsing ontstaat telt mee.
 7. *Geen bestuurlijke boete, anders dan door verjaring, mogelijk*: in douanezaken zijn bestuurlijke boetes in minder gevallen mogelijk. Ook als een (mede)dader niet met een bestuurlijke boete kan worden gestraft, zal strafrechtelijke vervolging plaatsvinden.
 8. *Waarheidsvinding*: wanneer bij een fiscale controle de waarheid niet (voldoende) aan het licht kan komen, zal gebruik worden gemaakt van opsporingsbevoegdheden met het oog op een wenselijk geachte strafrechtelijke waarheidsvinding.
 9. *Slagvaardigheid*: hierbij kan worden gedacht aan situaties waarin is te voorzien dat strafrechtelijk onderzoek zeer lang zal duren of gevallen waarin een rechtspersoon over onvoldoende financiële middelen beschikt om een bestuurlijke boete te voldoen.
- Vanuit een fiscale controle moet dit hele traject worden doorlopen voordat de FIOD met een opsporingsonderzoek naar buiten kan treden. Daar zijn soms maanden of zelfs jaren mee gemoeid. Als ‘boekenonderzoeken’ – waarbij echter ook altijd vanuit strafvorderlijk oogpunt riskante mondelinge persoonlijke contacten mee gepaard gaan – lang duren zonder dat er een controlerapport of eindgesprek komt, zijn de belastingadviseur en zijn cliënt dus gewaar-schuwd: de FIOD kan heimelijk al maanden bezig zijn met de voorbereiding van strafrechtelijk onderzoek. En dan staat de FIOD ineens op de stoep.

Wat te doen als de FIOD komt?

Hierna volgt een summiere handleiding waarin ik advies uitbreng over hoe te handelen bij een confrontatie met de FIOD. Met deze informatie over rechten en plichten voorkomt de adviseur of de cliënt dat hij onnodig rechten prijs geeft of zich beschuldigingen laat aanleunen die ongegrond zijn. Bovendien kan de belastingadviseur schadeclaims van zijn cliënt voorkomen indien hij niet meer medewerking aan FIOD-onderzoeken verleent dan strikt noodzakelijk is. Hij heeft immers ook een beroepsgeheim dat strijdig is met bevoegdheden van de FIOD. De adviseur doet er goed aan een handleiding bij de receptie van zijn kantoor te leggen en deze altijd binnen handbereik te hebben. Voor de leesbaarheid is de rest van de tekst groten-deels in de gebiedende wijs.

Gegevens advocaat

Het is van belang tijdig een advocaat te raadplegen. Zorg er voor altijd een telefoonnummer van een advocaat (naam en telefoonnummer) bij de hand te hebben. Betrek een kantoorgenoot bij elke beslissing die u neemt.

Fase 1: de FIOD dient zich aan

Leid de FIOD ambtenaren naar een lege spreekkamer

De opsporingsambtenaren van de FIOD komen meestal met twee of meer personen en melden zich bij de receptie. Dat kan gepaard gaan met enige druk, waardoor het personeel van de receptie in verwarring kan raken. Het is zaak dat de receptionist exact weet hoe te moeten handelen:

- Leid de ambtenaren zo spoedig mogelijk naar een lege spreekkamer.
- Vraag voor wie en waarvoor de FIOD komt. Meld dit eerst aan de directie (of de op dat moment aanwezige kantoorleiding). Indien de gevraagde medewerker niet aanwezig is, meld dit aan de FIOD-ambtenaren en stel voor dat het kantoor hen terugbelt voor een andere afspraak.

Fase 2: aan tafel

Vraag om legitimatie en vraag door over het doel van het bezoek

In deze fase vindt kennismaking plaats en zal duidelijk worden wat het doel van het bezoek is. Wees zorgvuldig met wat u zegt en doet, en wissel de volgende informatie uit:

- Stel u voor (geef en vraag visitekaartjes) en achterhaal wat voor een soort onderzoek het betreft: vordering ter inbeslagneming, verhoor als verdachte of getuige, verkrijging van informatie op grond van verzoek uit het buitenland, etc.
- Stel de volgende vragen en schrijf de antwoorden zorgvuldig op:
 - A. Wat is uw naam en functie (visitekaartjes)?
 - B. Kunt u zich legitimeren (vraag naar en noteer nummer en datum afgifte BOA-akten)?
 - C. Waarover en over welke cliënt of dossier wilt u mij (of mijn collega) spreken? (doel en wettelijke basis onderzoek);

Als sprake is van een verhoor: wilt u mij (of mijn collega) horen als getuige of als verdachte?

Indien sprake is van een verhoor als getuige: verdenkt u één van mijn cliënten of collega's van een strafbaar feit en zo ja, wie, van welk feit en op basis van welke concrete feiten en omstandigheden is de verdenking gerezen?

Indien sprake is van een verhoor als verdachte: verdenkt u mij en mogelijk ook anderen van een strafbaar feit en zo ja, van welk feit en op basis van welke concrete feiten en omstandigheden is de verdenking gerezen? (Let op: beide situaties zijn ook mogelijk: getuige in zaak tegen cliënt en verdachte in eigen zaak, of men stelt al dan niet verkapt 'boetevragen');

Als geen sprake is van verhoor: over wie of waarover komt u dan inlichtingen of stukken opvragen (op grond van artikel 81 AWR (Algemene wet inzake rijksbelastingen)) in relatie tot fiscale delicten dan wel andere strafrechtelijke bepalingen, zoals oplichting, valsheid in geschrift, corruptie, witwassen, deelneming aan criminele organisatie, etc.)?

De inlichtingenverplichtingen van de artikelen 47-56 AWR en 58-63 IW (Invorderingswet 1990) gelden in dit kader alleen bij de uitvoering van een zogenaamd 'wederzijds (buitenlands) verzoek om administratieve bijstand' door de FIOD. Hier is ook de Wet op de Internationale Bijstandsverlening bij de heffing van belastingen van toepassing met enige specifieke rechtsbeschermende bepalingen (recht op kennisgeving van het verstrekken van inlichtingen aan het buitenland en de mogelijkheid van bezwaar).

Fase 3: meewerken aan onderzoek?

Rechten en plichten

Wees er op bedacht dat alles wat u zegt tegen u of uw cliënt gebruikt kan worden.

- A. Adviseur wordt verhoord als verdachte
Indien men u als verdachte wil horen: beroep u op uw zwijgrecht, bel een advocaat en laat u verder door hem/haar bijstaan.
- B. Adviseur wordt gehoord als getuige
Indien men u als getuige wil horen: beroep u op uw geheimhoudingsplicht (uit hoofde van uw beroepsregels). Als getuige bent u niet verplicht om mee te werken aan een verhoor van de FIOD. Men mag u ook niet meenemen voor verhoor naar een andere plaats. U bent alleen verplicht mee te werken aan een getuigenverhoor (en te verschijnen) ten overstaan van een rechter(-commissaris), na hiertoe te zijn opgeroepen of gedagvaard. Door te zwijgen creëert u de gelegenheid om een advocaat, collega of uw cliënt te consulteren. Realiseer u, dat u tijdens een verhoor als getuige, alsnog als verdachte aangemerkt kan worden.
- C. Men komt voor inlichtingen of stukken
FIOD-ambtenaren zijn te allen tijde bevoegd een vordering te doen tot uitlevering ter inbeslagneming van alle voor inbeslagneming vatbare voorwerpen (administratie e.d.). U bent verplicht daar aan mee te werken. Weigering is een strafbaar feit (weigering te voldoen aan een ambtelijk bevel, art. 184 Wetboek van Strafrecht). Werk alleen mee wanneer een schriftelijke vordering ex art. 81 AWR wordt uitgereikt. Lees de vordering zorgvuldig en reik vervolgens zorgvuldig al hetgeen is gevorderd aan. Niet meer en niet minder. Indien de vordering niet voldoende duidelijk is, bent u bevoegd om verduidelijking te vragen. Een vordering dient betrekking te hebben op een (of meer) specifieke cliënt(en), dossier(s) of vraag/vragen en mag geen onbeperkte 'fishing expedition' zijn.

Neem voldoende tijd om aan de vordering te voldoen.

Begeleid de inbeslagneming eveneens met ten minste twee personen. Lever het gevraagde zelf aan en laat de ambtenaren niet in het dossier of de computer neuzen (art. 81 AWR biedt geen zoekingsbevoegdheid).

Maak (zoveel mogelijk) een kopie van de stukken die in beslag worden genomen. Zorg dat duidelijk is van welke computerbestanden kopieën in beslag zijn genomen of vraag een kopie van de te maken 'disk image' (van de harde schijf). Bewaak de proportionaliteit van de gevorderde gegevens(dragers).

Meewerking aan getuigenverhoor is niet zonder meer verplicht

Indien de FIOD komt voor een strafrechtelijk onderzoek dan geldt het zogenaamde pseudo-verschoningsrecht niet (met betrekking tot uw correspondentie met en adviezen aan de cliënt). U moet deze stukken desgevoerd verstrekken, tenzij bijvoorbeeld sprake is van een (van een advocaat of notaris) afgeleid verschoningsrecht (deskundigenrapporten, due diligence-rapporten, correspondentie met een wettelijke geheimhouder, e.d.).

Fase 5: Het verhoor

Besluit u mee te werken aan een verhoor of bent u hiertoe op grond van een dagvaarding verplicht (let op, een van de ambtenaren moet dan rechter(-commissaris) zijn dan wel formeel gedelegeerd), denk dan ten minste aan de volgende zaken:

- Vraag alvorens te antwoorden of u een kopie van de verklaring mag houden. U hebt hier als getuige geen recht op; als verdachte wel, zij het dat – in strijd met de wet – wordt gezegd dat u die dan eerst bij officier van justitie moet opvragen;
- Als verdachte hebt u zwijgrecht. Als u door de zaak wordt overrompeld is het altijd het meest verstandig een beroep te doen op het zwijgrecht. Men dit moet respecteren. Accepteer geen druk om toch te verklaren.
- Als getuige hebt u (eveneens) het recht niets tegen de FIOD te zeggen en geen druk te accepteren. Bij de rechter(commissaris) bent u evenwel verplicht om vragen naar waarheid te beantwoorden maar u hebt soms driedubbel verschoningsrecht: als u verdachte bent in een andere (of uw eigen) zaak; als u zichzelf door te antwoorden zou blootstellen aan het gevaar van strafrechtelijke

vervolging (dus als u zichzelf met uw antwoord zou belasten) en als u vragen worden gesteld over bloed- of aanverwanten of uw echtgeno(o)t(e).

- Realiseer u, dat alles wat u zegt tegen u, uw bedrijf of uw cliënt kan worden gebruikt; neem bij iedere vraag bedenktijd; reageer ook niet op ‘informele’ vragen op de gang of andere ‘off the record’-vragen.
- Sta er op dat vragen en uw antwoorden (zoveel mogelijk) woordelijk worden vastgelegd. Dat is ook het wettelijk uitgangspunt. Houd ook zelf aantekeningen bij.
- Beperk u tot feiten die (destijds) uit eigen wetenschap bekend zijn. Ga niet in op eventuele achteraf-wetenschap. Ga niet gissen en ga niet in op suggesties en verklaringen van anderen. Interpreteer geen getoonde stukken of bescheiden en laat u geen woorden in de mond leggen. Beperk het antwoord tot de gestelde vraag, weid niet uit en verzoek om een duidelijke vraag als geen echte of een onduidelijke vraag wordt gesteld;
- De FIOD vraagt ten slotte om uw verklaring te ondertekenen. Zorg dat u een kopie ontvangt. Lees de tekst goed door en teken alleen als de inhoud volledig juist is. Laat u niet opjagen, neem er de tijd voor. Als u het er niet mee eens bent en men voert de door u gewenste correcties niet door, schrijf dan in plaats van uw handtekening: ‘Dit is geen correcte weergave van het verhoor’.

Bijzondere situaties

Binnentreding en inbeslagneming door de FIOD

Op grond van artikel 83 AWR zijn FIOD-ambtenaren bevoegd het kantoor binnen te treden. Op grond van artikel 81 AWR zijn zij te allen tijde bevoegd voorwerpen in beslag te nemen. Handel dan als volgt (zie ook hierboven):

- Bel in dit geval eerst een advocaat;
- U bent verplicht hieraan mee te werken. Werk hier echter nooit vrijwillig aan mee. Vraag een kopie van het schriftelijke bevel tot uitlevering als bewijs richting uw cliënt;
- Loop bij voorkeur met twee personen met de ambtenaren mee. Beantwoord ondertussen geen vragen maar blijf u op uw zwijgrecht en/of geheimhoudingsplicht beroepen;
- Alle voorwerpen die los liggen mogen in beslag worden genomen, men mag echter geen kasten en dergelijke openen en doorzoeken;
- Maak kopieën van essentiële stukken die in beslag zijn genomen en maak een lijst van alle in beslag genomen stukken. De FIOD maakt zelf een (uiterst summier) bewijs

op van inbeslaggenomen stukken, waarvan aan u wordt gevraagd deze voor gezien te ondertekenen. Het is nuttig zelf een zoveel mogelijk gespecificeerde lijst te maken;

- Vraag om een zo spoedig mogelijke teruggave van de in beslag genomen stukken.
- Laat u niet opjagen, neem er de tijd voor.

Doorzoeking (voorheen huiszoeking) door de Officier van Justitie

Een doorzoeking vindt plaats op grond van artikel 96c Wetboek van Strafvordering. Voor een doorzoeking van een kantoor of bedrijf is geen toestemming meer vereist van de rechtbank, de (hulp-)officier van justitie is hiertoe bevoegd. Tot het doorzoeken van een woning is echter alleen de rechter-commissaris bevoegd. Handel in dit soort situaties als volgt:

- Bel een advocaat en vraag of men op zijn komst wil wachten;
- De opsporingsambtenaren zijn bevoegd kasten te openen en zonodig open te breken. Laat het echter niet zover komen. Teken protest aan maar wijs de stukken die men in beslag wil nemen zoveel mogelijk aan. Laat deze handelwijze opnemen in het proces verbaal van de doorzoeking;
- Zie voorts ook de hierboven genoemde aanbevelingen.

Tot zover deze ‘summiere’ handleiding, die toch al voldoende belangrijk en urgent is om altijd goed op dergelijke acties voorbereid te zijn.

Geraadpleegd

- Aanmeldings-, Transactie- en Vervolgingsrichtlijnen voor fiscale delicten, douane- en toeslagendelicten 2010, Stcrt. 2009, 20351; Fida 20095949

Conclusie

Op grond van de nieuwe ATV-richtlijnen zal het strafrecht vaker op opportunistische gronden worden ingezet. De FIOD staat sneller op de stoep als er personen met een bijzondere status betrokken zijn. Een meewerkende adviseur of accountant wordt extra hard aangepakt. Bij fiscale controles die als een nachtkaaars uit lijken te gaan moeten alle alarmbellen gaan rinkelen. Gedraag u in contacten met de FIOD formeel, behoedzaam en alert.