

WFR 2018/154

Civiele aansprakelijkheidsprocedures voor belastingen: de recente ontwikkelingen

MR. D.E. BURGERS EN MR. V.A. BURGERS¹

1 Inleiding

De rol van financiële adviseurs en de belangen waarmee zij rekening moeten houden bij hun dienstverlening, worden er niet eenvoudiger op. Van de adviseurs die zich bezighouden met het verstrekken van belastingadvies, wordt onder andere verwacht dat zij het maatschappelijke belang in ogenschouw nemen, dat zij letten op de verstandhouding met de Belastingdienst én dat zij letten op de verstandhouding met de eigen cliënten.

Binnen de vaak complexe belastingwetgeving valt een aantal zekerheden te ontwaren. Eén zekerheid is dat belastingen worden geheven conform de formele wet ex art. 104 Grondwet en dat er niet zoiets bestaat als een belasting die wordt geheven op basis van een "fair share". In zoverre zouden deze adviseurs zich alleen hoeven te bekommeren of hun dienstverlening binnen de kaders van de formele wet past. Discussies over de wenselijkheid van een bepaalde belastingdruk worden gevoerd in de politiek en uit het wetgevingsproces vloeit de formele wet voort die voorziet in een wetsconforme belasting bij elk gegeven feitencomplex. Deze zekerheid is echter al enige tijd aan het afbrokkelen: van adviseurs wordt steeds meer verwacht dat zij niet alleen beoordelen of hun dienstverlening binnen de kaders van de formele wet past, maar ook of hun dienstverlening maatschappelijk wenselijk is.

Een andere zekerheid biedt de vaste jurisprudentie op het gebied van de civiele aansprakelijkheid voor te betalen belastingen als vermogensschade. Uit de vaste jurisprudentie volgt een algemene zekerheid dat niet elk twijfelachtig advies tot civiele aansprakelijkheid leidt. Er dient schade te zijn en deze schade dient daadwerkelijk te wijten te zijn aan de onjuiste advisering door de adviseur. Daarbij komt dat de adviseur zich als een niet bekwaam

en redelijk handelend adviseur moet hebben opgesteld. Een specifieke zekerheid die uit de vaste jurisprudentie te ontlenen is, is dat als een cliënt besluit anders te handelen dan conform het aan hem uitgebrachte – juiste – advies en vervolgens schade lijdt, de cliënt in beginsel de schade zelf heeft veroorzaakt. Ook als de adviseur op de hoogte was van het gewijzigde handelen.

In twee recente uitspraken van de Rechtbank Amsterdam² en de Rechtbank Rotterdam³, lijkt echter een verschuiving waarneembaar naar een bredere civielrechtelijke aansprakelijkheid voor adviseurs en andere betrokkenen. Langs de weg van civiele aansprakelijkstelling wordt gepoogd een verband te leggen tussen vermogensschade en een "verhoogde belastingdruk". Ook wordt geconstateerd dat de Belastingdienst in de praktijk de civiele paden meer en meer betreedt, bijvoorbeeld in het geval van een trustkantoor en twee bestuurders daarvan, die civielrechtelijk aansprakelijk zijn gesteld – én (vooralsnog) zijn gehouden – voor schade door afwezigheid van geformaliseerde aanslagen. Zijn deze twee uitspraken een voorbode voor een bredere civielrechtelijke ontwikkeling waarin accountants- en belastingadvieskantoren, advocatenkantoren of een interne (hoofd)fiscalist, aansprakelijk kunnen zijn jegens hun cliënten, werkgevers en/of de Belastingdienst?

In deze bijdrage wordt uiteengezet of deze veronderstelde ontwikkeling in de jurisprudentie voldoet aan de civielrechtelijke toets van causaliteit en vermogensschade. Eerst zal worden ingegaan op de (algemeen) civielrechtelijke aansprakelijkheid van adviseurs, waarna de twee recente uitspraken van de Rechtbank Amsterdam en van de Rechtbank Rotterdam nader toegelicht zullen worden. Vervolgens wordt ingegaan op de vraag of sprake kan zijn van schade bij niet-geformaliseerde belastingschulden, aldus bij gebrek aan aanslagen. Besloten wordt met een conclusie.

¹ Daniel Burgers is advocaat bij Legal8 Advocaten en Vincent Burgers is advocaat bij De Bont Advocaten.

² Rb. Amsterdam 14 februari 2018, nr. C/13/600973/HAZA16-73, ECLI:NL:RBAMS:2018:796.

³ Rb. Rotterdam 7 maart 2018, nr. C/10/512940/HAZA16-1048, ECLI:NL:RBROT:2018:1967.

2 Civielrechtelijke aansprakelijkheid

De civielrechtelijke relatie tussen de adviseur en zijn cliënt wordt gekwalificeerd als een overeenkomst van opdracht op grond van art. 7:400 BW. Door het aangaan van een overeenkomst van opdracht, verbindt de adviseur zich op grond van art. 7:401 BW om de zorg van een "goed opdrachtnemer" in acht te nemen. Dit behelst een open norm die nader ingevuld wordt door onder meer de omstandigheden van het geval, de geldende beroeps- en gedragsregels en de jurisprudentie. De algemene norm die hieruit gedestilleerd kan worden, is dat de adviseur de zorg in acht moet nemen die van een "redelijk en bekwaam handelend vakgenoot kan worden verwacht".

2.1 Redelijk en bekwaam handelend

Wat van een redelijk en bekwaam handelend adviseur kan worden verwacht, is lastig te kaderen omdat alle feiten en omstandigheden van belang kunnen zijn. Wel zijn algemene spelregels bekend, zoals dat het in beginsel aan de cliënt is om te bepalen waarover hij advies wenst te verkrijgen. Het geven van ongevraagd advies is géén verplichting.⁴ Aan de andere kant is de adviseur de (meer) professionele partij zodat van hem wel degelijk kan worden verwacht om meeromvattend dan het door de cliënt geschetste kader te adviseren. Met betrekking tot het bepalen van de grenzen van civiele aansprakelijkheid, is met name eerst de inhoud van de opdrachtbevestiging van de adviseur van belang. Per geval zal de adviseur de tussen hem en zijn cliënt geschetste kaders en daarmee zijn zorgplicht goed in de gaten moeten houden. Doet de adviseur dit laatste onvoldoende, dan kan hij door zijn cliënt aansprakelijk worden gesteld op grond van een toerekenbare tekortkoming (art. 6:74 BW e.v.) en/of een onrechtmatige daad (art. 6:162 BW e.v.). Hiervoor is onder meer vereist dat er sprake is van causaliteit: schade komt alleen voor vergoeding in aanmerking als die schade door de wanprestatie of door het onrechtmatige handelen van de adviseur is veroorzaakt.

2.2 Causaliteit

Uit de vaste jurisprudentie kan met betrekking tot de causaliteit een aantal gezichtspunten worden afgeleid. Zo heeft de Hoge Raad in 2006 duidelijk gemaakt dat als de schade is veroorzaakt door het eigen handelen

van de cliënt, de adviseur daarvoor niet aansprakelijk is.⁵ In deze zaak ging het om een langlopende adviesrelatie waarbij op een door de belastingadviseur oorspronkelijk verstrekt advies – *de eerste fase* – wijzigingen door de cliënt met instemming van de adviseur, zijn aangebracht – *de tweede fase*. De schade in deze zaak zou zijn geleden in deze tweede fase: door het nadien wijzigen van de veronderstelde feiten waarop het initiële advies was gebaseerd.

De Hoge Raad liet in de bovengenoemde zaak het oordeel van het gerechtshof in stand dat de belastingadviseur in deze tweede fase weliswaar niet als een redelijk en bekwaam handelend adviseur had gehandeld, maar dat de schade niet dááardoor was veroorzaakt maar door het eigen handelen van de cliënt. De cliënt instigeerde immers zelf de wijzigingen van de veronderstellingen waarop het oorspronkelijke advies was gebaseerd. Met enige voorzichtigheid kan worden gesteld dat als het oorspronkelijke advies fiscaaltechnisch juist is en duidelijkheid geeft over de risico's klevend aan het advies, de adviseur in beginsel mee kan werken aan wijzigingen als de cliënt die wenst aan te brengen. Als het gewenste gevolg dan onverhoopt niet intreedt, behoort dat gevolg in de risicosfeer van de cliënt te liggen.

Een ander relevant arrest op dit gebied is het *Vie d'Or*-arrest.⁶ Uit dit arrest volgt dat een accountant voor een vastgestelde normschending niet altijd aansprakelijk is voor gestelde schade, doordat de causaliteit tussen schade en een vastgestelde normschending geen gegeven is. In deze zaak werd de accountant alsnog in de gelegenheid gesteld om aannemelijk te maken dat ook zonder de normschending, *Vie d'Or* failliet zou zijn gegaan.

2.3 Vermogensschade van de Belastingdienst

Niet alleen de cliënten van adviseurs of andere betrokkenen betreden de civiele weg om hun gestelde vermogensschade gelegen in de te betalen belastingen te verhalen. Ook de Belastingdienst – bij monde van de ontvanger – stelt belastingplichtigen en/of derden aansprakelijk voor het niet (volledig) kunnen invorderen van belasting. Hierbij leek één zekerheid te ontwaren: er moet een belastingaanslag zijn opgelegd dan wel kunnen worden opgelegd, wil de ontvanger een civiele aansprakelijkheidsprocedure met succes (kunnen) voeren. Twee recente uitspraken doen de vraag rijzen of de vaste jurisprudentie op dit gebied onverkort geldt of dat er een (in bepaalde mate) verschuiving waarneembaar is met betrekking tot civiele aansprakelijkheid voor belastingen. In de volgende onderdelen wordt nader op deze twee uitspraken ingegaan.

⁴ Volgend uit HR 7 april 2006, C05/039 HR, ECLI:NL:HR:2006:AV1558. Zie ook Rb. Midden-Nederland 16 mei 2018, nr. C/16/428402/HAZA16-909, ECLI:NL:RBMNE:2018:1987, waarin onder bijzondere omstandigheden toch een spontane adviesplicht lijkt te ontstaan.

⁵ HR 6 oktober 2006, nr. C05/166, ECLI:NL:HR:2006:AY7701.

⁶ HR 13 oktober 2006, nr. C04/281HR, ECLI:NL:HR:2006:AW2080.

3. De casus-Tradman⁷: schade bij het ontbreken van aanslagen

3.1 Inleiding

De Staat der Nederlanden en de ontvanger van de Belastingdienst – door de rechtbank gezamenlijk aangeduid als de Belastingdienst – verwijten gedaagden onrechtmatige handel in en/of misbruik van kasgeldvennootschappen en/of vennootschappen met een vervangingsreserve. De Belastingdienst vordert in deze procedure schadevergoeding van derden die onrechtmatig het opleggen van belastingaanslagen door de inspecteur zouden hebben verhinderd. Opvallend aan deze zaak is dat eisers het betrokken trustkantoor én de bestuurders daarvan civielrechtelijk aansprakelijk stellen voor door een andere belastingplichtige niet-betaalde belastingen, waarvoor aanslagen bestaan noch (bevoegd) kunnen worden opgelegd.

3.2 Kern van de vordering

De vordering is door de Belastingdienst gebaseerd op verschillende verwijten en de gevolgen daarvan. Het eerste verwijt houdt in dat gedaagden onrechtmatig jegens eisers hebben gehandeld door in samenwerking met de “broers” de vennootschappen “leeg te trekken” zodat die vennootschappen voor de ontvanger “geen verhaal meer boden”.

Het tweede verwijt bestaat eruit dat in elk geval twee van de vennootschappen “aan het zicht van de Belastingdienst” zijn onttrokken. Nu blijkens de inleidende bepalingen de twee eisers – de staat en de ontvanger – worden aangeduid als de Belastingdienst, zal bij het tweede verwijt bedoeld zijn: het aan het zicht van de inspecteur onttrekken van vennootschappen. Het laatstgenoemde bestuursorgaan heeft (alleen) de bevoegdheid tot het opleggen van belastingaanslagen. Dat raakt aan het causaliteitsvraagstuk.⁸

Het gevolg van dit handelen is dat “de inspecteur aan hen [de vennootschappen⁹] geen aanslagen heeft opgelegd of kon opleggen voordat de bevoegdheid daartoe verjaard was”. De relevantie hiervan is dat bij belastingen die door middel van aanslagen worden geheven, de belastingplichtige pas verplicht is tot betalen van belas-

tingen nadat een aanslag is opgelegd.¹⁰ De ontvanger kan de belastingplichtige thans niet meer *dwingen* om tot betaling over te gaan. Ook na het verstrijken van de termijn voor het opleggen van een (navorderings)aanslag, kan de inspecteur echter een aanslag opleggen waarna onverplichte bevoegde betaling kan volgen.¹¹

3.3 Staat het de staat en de ontvanger vrij om deze procedure te voeren?

In een uitgebreide uiteenzetting overweegt de rechtbank eerst:

“In het onderhavige geschil vordert de Belastingdienst schadevergoeding van een derde die – volgens de Belastingdienst – onrechtmatig het opleggen van een aanslag door de inspecteur, of de invordering van de belasting-schuld door de Ontvanger, heeft verhinderd, hetgeen hem vrij staat (vergelijk HR 21 februari 2014, ECLI:NL:HR:2014:397, NJ 2014/202).”

Hoewel de rechtbank met een korte motivering tot de conclusie komt dat het de ontvanger en de staat vrijstaat om deze civiele procedure te starten, is de juistheid van deze vaststelling twijfelachtig. De ontvanger is bevoegd in rechte op te treden ex art. 3 lid 3 Invorderingswet 1990 in alle rechtsgedingen voortvloeiende uit de uitoefening van zijn taak. De wettelijke taak van de ontvanger is de invordering van rijksbelastingen. Aan gezien in casu niet langer bevoegd overgegaan kan worden tot formalisering van de belastingschulden door middel van het opleggen van een aanslag door de inspecteur en dus nimmer tot de invordering van rijksbelastingen over kan worden gegaan door de ontvanger, rijst de vraag op grond van welke wettelijke bevoegdheid de ontvanger deze procedure instelt. Immers, er kan geen sprake zijn van een procedure wegens verkorting van het verhaalsrecht op de belastingschuldige van de ontvanger omdat vaststaat dat de ontvanger nimmer een dergelijk verhaalsrecht kan krijgen. Daar zijn namelijk aanslagen voor nodig. Als de ontvanger buiten de oevers van zijn wettelijke taak treedt en aldus zonder wettelijke basis handelt, dan kan het optreden van de ontvanger in strijd zijn met het recht op ongestoord genot van eigendom en in strijd zijn met art. 1 Eerste protocol EVRM.¹²

7 Rb. Amsterdam 14 februari 2018, nr. C/13/600973/HAZA16-73, ECLI:NL:RBAMS:2018:796.

8 Zie voor gelijksoortige verwarring r.o. 4.11. Er zijn vaststellingsovereenkomsten met “de Belastingdienst” gesloten waarop gedaagden een beroep doen. Zijn die overeenkomsten dan gesloten met beide eisers in deze procedure of bijvoorbeeld – en dat lijkt aannemelijk – met de inspecteur en dus niet met eisers.

9 Invoeging auteurs.

10 Zie ook M.W.C. Feteris, *Formeel Belastingrecht 2006/I.11* (Fiscale Handboeken nr. 9), paragraaf V.2.2.12.

11 Zie ook Mededeling Directie Ondernemingen Zuid, Infobulletin 1993/126 en de brief van de staatssecretaris van 4 juni 2004, V-N 2004/30.2.

12 Zie ook F.A. Piek, ‘Kroniek Invordering’, TFB 2015/02-06.

3.4 De ontvanger en het open systeem ex art. 4:124 Awb

Ten behoeve van de invordering van belastingsschulden, is de schuldeiser in beginsel de ontvanger.¹³ Blijkens art. 4:124 Awb heeft de ontvanger – niet de Staat der Nederlanden of de inspecteur – als schuldeiser de keuze tussen de in de Invorderingswet 1990 neergelegde bevoegdheden en de reguliere privaatrechtelijke bevoegdheden die aan iedere schuldeiser toekomen.

Uit HR 8 mei 1998, NJ 1998/890 (Staat/Lenger) volgt dat het niet aan de staat is om zich te mengen in de invordering van belastingen langs civiele weg en dat dit (uitsluitend) op grond van de Maarseveen-rechtspraak ex art. 4:124 Awb aan de ontvanger is.¹⁴ Het gaat in civiele aansprakelijkheidsprocedures om schade die de ontvanger lijdt in het geval dat handelingen van derden zijn verhaalsmogelijkheden beperken.

Het verschil met het arrest van de Hoge Raad van 21 februari 2014 – waarin de rechtbank een vergelijk ziet – is dat het in die zaak ging om schade die de ontvanger leed doordat hij in de inning van die desbetreffende belastingsschuld was gefrustreerd, dan wel voor het gedeelte dat de aanslagen nog geformaliseerd moesten worden, nog bevoegd konden worden opgelegd. Die uitspraak van de Hoge Raad is gestoeld op de gedachte dat het nog mogelijk moet zijn om de belastingsschulden te formaliseren. Ook hier is de conclusie van A-G Wesseling-van Gent relevant waarin wordt gesteld dat de ontvanger, nadat de aanslag is opgelegd: “bevoegd is geworden en dat hij door, inmiddels bevoegd (...) het gebrek heeft geheeld”. Op de in dit arrest gezette stap van de Hoge Raad – dat voor een civiele aansprakelijkheidsprocedure door de ontvanger niet vereist is dat de belastingaanslagen al zijn opgelegd, maar wel vereist is dat die aanslagen uiterlijk bij schadestaatprocedure zijn opgelegd – is toentertijd al behoorlijke kritiek gekomen van annotator Zwemmer:

“De AG ging al verder met zijn oordeel dat de Ontvanger ook bevoegd is ten aanzien van tijdens de loop van de procedure nog opgelegde aanslagen maar de Hoge Raad laat werkelijk alle remmen los met zijn oordeel dat de grootte van de schade weliswaar moet blijken uit opgelegde aanslagen, maar dat dit punt pas aan de orde komt in een schadestaatprocedure.”

De bevoegdheid die de rechtbank nu aan eisers toedicht – dat überhaupt het nog bevoegd kunnen opleggen van aanslagen niet meer vereist is – is welhaast onbegrensd qua omvang en tijd.

3.5 En de staat?

Als het voor de ontvanger niet mogelijk is om langs civielrechtelijke weg schade te vorderen doordat er geen tijdige aanslagen konden worden opgelegd, dan zou die vaststelling ook moeten raken aan de rechtspositie van de staat. Dat volgt ook uit Staat/Lenger. Immers, als de staat dan vervolgens bevoegd zou zijn om langs civielrechtelijke weg de niet-geformaliseerde belastingsschulden als schade te verhalen, dan zou het wettelijk heffings- en invorderingssysteem – inclusief de waarborgen daarbij en de wettelijke termijnen – doorkruist worden en in voorkomende gevallen betekenisloos zijn. Er zou dan altijd “één van beide” bevoegd zijn.

3.6 Vergelijk met art. 66 lid 4 SW 1956

Een vergelijk valt te maken met de eind 2010 in opspraak geraakte Edelweissroute. Hierbij werd vermogen gesteld in het buitenland en werd vervolgens door de erfflater aan de executeur-testamentair opgedragen pas twaalf jaar na zijn of haar overlijden contact op te nemen met de erfgenamen. Op deze wijze werd de navorderingstermijn “uitgezweet”. In de parlementaire behandeling voorafgaand aan de wetswijziging werd alleen over belastingontduiking – en dus belastingfraude – gesproken, ook omdat het vooropgezet was:

“De Edelweissroute is erop gericht erfbelasting over zwart vermogen van de erfflater te ontduiken. De executeur verzwaart dit zwarte vermogen in de aangifte erfbelasting en voor de erfgenamen, al dan niet met een beroep op een ambtsgeheim of bankgeheim. Nadat de navorderingstermijn — bij buitenlandse vermogensbestanddelen twaalf jaar — is verstreken, brengt hij de erfgenamen alsnog op de hoogte en geeft hij hun toegang tot het zwarte vermogen. Bij de erfgenamen kan dan geen erfbelasting nagevorderd worden en de executeur of de erfgenamen kunnen niet meer worden gestraft voor het onjuist doen van aangifte erfbelasting. Bij de Edelweissroute is simpelweg sprake van belastingfraude.”¹⁵

Het vergelijk met de casus-Tradman is dat de Edelweissroute erop is gebaseerd dat zodra de navorderingstermijn is verstreken, de erfgenamen of betrokkenen niet meer kunnen worden aangesproken voor de onbetaalde belastingen, dus ook niet door middel van een civiele procedure. Hiervoor werd een aparte onbeperkte navorderingstermijn als noodzakelijk gezien en ingevoerd in de Successiewet 1956. Echter, als voor een civiele aansprakelijkheidsprocedure geen bevoegdheid tot het opleggen van de aanslagen meer nodig is, dan had de wetgever zich deze moeite wel kunnen besparen. De vraag die hierbij opkomt, is of de ontvanger indachtig de casus-Tradman, niet alsnog deze belastingsschulden langs civiele weg kan gaan verhalen?

¹³ Zie bijvoorbeeld HR 21 februari 2014, nr. 11/03900, ECLI:NL:HR:2014:397 voor een zaak waarin alleen de ontvanger procedeert.

¹⁴ HR 8 mei 1998, nr.16553 C97/032, ECLI:NL:HR:1998:ZC7062.

¹⁵ Kamerstukken II 2011/12, 33 004, nr. 3, p. 17.

4 De casus wanprestatie accountants- en belastingadvieskantoor: kan belastingheffing als toerekenbare schade kwalificeren?

4.1 Belasting als schade?

Belastingen worden geheven conform de formele wet. Belastingadvies houdt veelal in het met een bepaalde mate van zekerheid schetsen van fiscale gevolgen gebaseerd op bepaalde veronderstelde feiten. In de hiernavolgende casus omschrijft de rechtbank dit als voorwaarden die, wanneer gerespecteerd, kunnen leiden tot minder belastingdruk. Het discussiepunt in de praktijk ontstaat pas wanneer dit veronderstelde feitencomplex niet daadwerkelijk tot stand komt en de veronderstelde feiten dus afwijken van de daadwerkelijke feiten. Wij onderscheiden, zoals in onderdeel 2 is aangegeven, twee fasen in de advisering waaraan civiele aansprakelijkheid wordt gekoppeld. De eerste fase betreft het initiële belastingadvies: de cliënt betoogt dat het belastingadvies waar hij zich op heeft gebaseerd onjuist was waardoor hij vermogensschade in de vorm van te betalen belastingen lijdt. De tweede fase ziet op de (doorlopende) advisering nadat het initiële belastingadvies is verstrekt en de primaire actie(s) daaruit is (zijn) voltooid. Het gaat dan bijvoorbeeld om de situatie dat de aankoop van een deelneming is voltooid, of de op te richten entiteit daadwerkelijk is opgericht en de adviesrelatie daarna continueert. Het gaat hierbij uiteindelijk om de vraag of er een causaal verband tussen de gestelde tekortkomingen en de te betalen belastingen bestaat.

4.2 De eerste schadefase

Als de feiten anders zijn dan de veronderstelde feiten waar een fiscaaltechnisch juist advies op gebaseerd is, dan omvat de vermogensschade in beginsel nimmer de Nederlandse belastingen die verschuldigd zijn door dit andere feitencomplex. Er bestaat dan geen relatie tussen het vermeende schadebedrag en het bedrag van het gehoopte, maar niet behaalde belastingvoordeel.¹⁶

Dit lijkt een heldere norm. Echter, uit de jurisprudentie valt ook af te leiden dat ingeval vaststaat dat sprake is van een tekortkoming van de adviseur in civielrechtelijke zin, die tekortkoming niet tot causaliteit hoeft te leiden.¹⁷ Wanneer komt vast te staan dat er een fiscaaltechnisch onjuist advies is gegeven en dat de cliënt niet – of

op een andere wijze – is overgegaan tot de desbetreffende handelingen als wanneer aan de cliënt een juist advies was gegeven, dan kan in beginsel de vermogensschade worden gesteld op het nadelige verschil tussen de financiële situatie na het uitvoeren van de handelingen en de financiële situatie waarin de cliënt zou hebben verkeerd als hij niet – of op een andere wijze – tot die handelingen zou zijn overgegaan.¹⁸ Aldus is het mogelijk dat een onjuist belastingadvies leidt tot aansprakelijkheid van de adviseur voor de (meer) te betalen belastingen.

In het geval sprake zou zijn van een advies over het tot stand brengen van een structuur die neerkomt op belastingontduiking, lijkt het een gegeven dat de adviseur daarvoor aansprakelijk gehouden kan worden. In die gevallen komt de prangende vraag aan de orde of de schade ex art. 6:101 lid 1 BW mede het gevolg is van “eigen schuld” van de cliënt. De Rechtbank Rotterdam oordeelde eind 2017 in een dergelijke situatie dat een door een belastingadvieskantoor geadviseerde truststructuur neerkwam op belastingontduiking. Vervolgens oordeelde de rechtbank dat de voor vergoeding in aanmerking komende schade met 50% moet worden verminderd omdat de schade mede een gevolg is van de aan de eiser (de cliënt) toe te rekenen omstandigheid.¹⁹

4.3 De tweede schadefase

Voor de praktijk zijn met name de situaties in een grijs gebied interessant: in dit gebied kunnen en zullen de meeste discussies plaatsvinden. Wanneer komt civiele aansprakelijkheid in beeld bij een fiscaaltechnisch juist advies dat op de juiste wijze is geïmplementeerd? Veelal zal na het verstrekken van het gevraagde advies de relatie met de cliënt voortgaan en zal het reguliere aangifte- en advieswerk weer in beeld komen. Daarbij komt het voor dat de veronderstellingen en feiten opgenomen in het (eerdere) belastingadvies kunnen wijzigen waardoor de cliënt in een gebied buiten de ‘piketpaaltjes van het advies’ terecht komt. Een dergelijke situatie deed zich voor in de zaak die recentelijk voorlag bij de Rechtbank Rotterdam.

4.4 De casus

Op 7 maart 2018 heeft de civiele kamer van de Rechtbank Rotterdam geoordeeld dat een accountants- en belastingadvieskantoor (hierna: het kantoor) onrechtmatig jegens eisers – een familie vertegenwoordigd door vier broers – heeft gehandeld.²⁰ Het kantoor werd aansprake-

¹⁶ HR 3 april 1992, nr. 14535, ECLI:NL:HR:1992:ZC0562.

¹⁷ Zie bijvoorbeeld de uitspraak van Hof Den Haag 3 maart 2015, nr. 200.129.437-01, ECLI:NL:GHDHA:2015:341 over een berekeningsfout en een fout met betrekking tot de zake-lijk waardering van onroerend goed Rb. Amsterdam 26 november 2011, nr. C-13-559621-HAZA14-191, ECLI:NL:RBAMS:2014:7951.

¹⁸ HR 3 april 1992, nr. 14535, ECLI:NL:HR:1992:ZC0562.

¹⁹ Rb. Rotterdam 29 november 2017, nr. C/10/503430/haza16-555, ECLI:NL:RBROT:2017:9390.

²⁰ Rb. Rotterdam 7 maart 2018, nr. C/10/512940/HAZA16-1048, ECLI:NL:RBROT:2018:1967.

lijk gesteld voor het adviseren van een fiscale constructie ter vermindering van de belastingdruk op het vermogen uit een nalatenschap. Het kantoor had geadviseerd om het vermogen uit de nalatenschap onder te brengen in een Stichting Particulier Fonds (hierna: SPF), zijnde een bijzondere stichting naar Antilliaans recht.

In deze zaak werden gedaagden (hoofdelijk) aansprakelijk gesteld voor de schade die eisers zouden hebben geleden omdat zij meer belasting betalen dan zou zijn voorgespiegeld in het belastingadvies. De door het kantoor geadviseerde constructie diende ertoe om (te trachten) de belastingdruk te verlagen, terwijl eisers van mening zijn dat het kantoor in deze opdracht toerekenbaar tekort is geschoten: de constructie heeft het beoogde doel niet behaald. De primaire stelling van eisers is dat het kantoor toerekenbaar tekort is geschoten in de nakoming van haar verplichtingen, omdat het de SPF niet op een zodanige manier heeft opgezet en laten functioneren dat het beoogde doel van een lagere belastingdruk werd gerealiseerd.

De eerste vraag die de rechtbank hierbij moet beantwoorden, is of te betalen belasting als schade aangemerkt kan worden. De rechtbank oordeelt: "[gedaagde] heeft ook aangevoerd dat [eisers] geen schade hebben geleden omdat het betalen van belasting niet is aan te merken als schade. Dit verweer gaat niet op. De vordering van [eisers] is erop gebaseerd dat [gedaagde] is tekortgeschoten in haar verplichtingen en dat zij als gevolg daarvan gehouden zijn meer belasting te betalen. Dit is aan te merken als schade."²¹

De rechtbank is met betrekking tot dit verweer kort en krachtig: het betalen van belasting kan als schade aangemerkt worden. Vervolgens kijkt de rechtbank naar de causaliteit. De rechtbank merkt op dat er "meer belasting" zou moeten worden betaald en laat daarbij in het midden ten opzichte van welk feitencomplex of welk moment er meer belasting moet worden betaald. Daarom is het interessant om te bezien wat het verband in deze zaak tussen de tekortkoming en de schade is.

4.5 Bestaat een causaal verband tussen de gestelde tekortkomingen en de schade?

De rechtbank begint met een algemene overweging dat als fiscale advisering in strijd met de standaardjurisprudentie is, dat het kantoor dan in beginsel tekort schiet uit hoofde van de overeenkomst van opdracht. Als er met andere woorden sprake is van overduidelijk fiscaal-technisch onjuist belastingadvies, zal een adviseur niet als bekwaam en redelijk handelend adviseur hebben gehandeld en de civielrechtelijke wanprestatie is daarmee een gegeven.

Het belastingadvies in deze zaak dateerde van begin 2004. Het voor deze bijdrage belangrijkste verwijt aan het kantoor is dat het advies niet als onjuist wordt bestempeld maar de toerekenbare tekortkoming – de fout – zou zijn gelegen in feiten die zich hebben voorgedaan rond een e-mail uit augustus 2009. Toen is een juridische relatie tussen de familie en het trustkantoor ontstaan waardoor de mogelijkheid bestond dat de familie invloed uitoefende op het bestuur van de SPF. Dat had het kantoor moeten verhinderen omdat één van de veronderstellingen of voorwaarden verbonden aan het belastingadvies was dat er geen invloedrelatie tussen de familie en het bestuur van de SPF kon bestaan.

De latere feiten zouden daarmee niet aansluiten bij het eerder gegeven belastingadvies. De rechtbank concludeert dat het kantoor in de eerste fase heeft gehandeld als een bekwaam en redelijk handelend adviseur. De rechtbank oordeelt vervolgens echter dat in de tweede fase een fout is gemaakt, waardoor er "meer belasting" verschuldigd is. Dat zou dan moeten zijn ten opzichte van het moment vóórdat het kantoor had kunnen ingrijpen en nadat het belastingadvies was geïmplementeerd. Voor deze fout in de tweede fase na de verstrekking van het belastingadvies, is het kantoor aansprakelijk.

5 Conclusie

De conclusie die uit het voorgaande getrokken kan worden, is dat een verschuiving waarneembaar lijkt met betrekking tot causaliteit bij civielrechtelijke vermogensschadeprocedures: adviseurs en andere betrokkenen dienen ook in de tweede fase – de fase na het initiële belastingadvies – waakzaam te zijn voor handelen in strijd met het advies, óók als de cliënt van wijzigingen in de feiten op de hoogte is of als de cliënt het gewijzigde handelen initieert.

Ondanks dat het geven van belastingadvies doorgaans geen resultaatsverplichting inhoudt, wordt aan adviseurs een hoge mate van (voor)zorg toegedicht om toch tot het beoogde resultaat te komen. Als het beoogde resultaat niet wordt behaald en daarbij niet gehandeld is als een bekwaam en redelijk handelend vakgenoot, komt civiele aansprakelijkheid voor het betalen van "meer belasting" – ook jaren nadat het advies is verstrekt – in beeld. Het verdient derhalve aanbeveling om een tussentijdse aanvulling of wijziging op het initiële advies, schriftelijk met de cliënt te communiceren. Voorts is er een ontwikkeling in civiele aansprakelijkheidsprocedures inzake vermogensschade waar te nemen waarbij de inspecteur niet meer bevoegd is om een aanslag op te leggen. Dat is een ontwikkeling die – mits standhoudt in hoger beroep en eventueel in cassatie – als gevolg heeft dat ook buiten het fiscale heffings- en invorderingssysteem rekening moeten worden gehouden met de facto belastingheffing door middel van civiele aansprakelijkheidsprocedures.

²¹ De naam van het kantoor is door de auteurs vervangen door gedaagde.