

Frauderisico Cyprus-constructie onvoldoende bekeken

Een accountant is bij de controle van de materiële aftrekpost royalty's te veel afgegaan op het oordeel van zijn kantoorgenoten die een constructie met de royaltyvergoedingen hadden opgezet. Ook heeft hij ten onrechte geen Wwft-melding gedaan.

College van Beroep voor het bedrijfsleven

Zaaknummers:	18/2226 respectievelijk 19/9 en 19/27	
Datum uitspraak:	19 mei 2020	→
Oordeel:	hoger beroepen ongegrond / klachten deels gegrond	
Maatregel:	berisping	
Status:	definitief	
Vindplaats:	ECLI:NL:CBB:2020:344 , ECLI:NL:CBB:2020:343	

Lex van Almelo

Belangrijkste feiten

Een registeraccountant is van 2011 tot najaar 2014 voorzitter van de raad van bestuur van Baker Tilly Berk (BTB). Een accountant-administratieconsulent is in die tijd senior audit manager. De RA is de externe accountant van drie bv's die deel uitmaken van Spits Wall Coverings, een Schoonhovense onderneming in onder meer behang en wandbekleding. De AA is het aanspreekpunt voor de Spits-dga en diens bv's. De AA voert het team aan dat de jaarrekeningen van de drie Spits-bv's controleert.

Op advies van een BTB-fiscalist (een FB-belastingadviseur) wordt een offshorestructuur opgezet om de winst van Spits af te romen. Naar Cypriotisch recht wordt de Royal Dutch Trust Ltd ingesteld (RDT). De dga is de insteller van deze trust. Samen met zijn toenmalige vrouw en enkele familieleden is hij ook de begunstigde van deze trust. RDT is economisch eigenaar van de aandelen van Parkman Enterprises Ltd, een rechtspersoon naar het recht van de Britse Maagdeneilanden, die alle aandelen houdt in Solandra, de Cypriotische Ltd van de dga. Ostara Trust Ltd is juridisch eigenaar van de Parkman-aandelen. Ostara treedt op als trustee van RDT.

Dutch Decor verkoopt de merkrechten van 'Dutch Wall Coverings' voor 6250 euro ex btw aan Solandra. Volgens de licentieovereenkomst die BTB opstelt, betaalt Spits Solandra jaarlijks tussen de twee en drie ton als vergoeding voor de royalty's voor het gebruik van het merk. De vergoeding bedraagt ongeveer een tiende van de omzet van Spits, dat zo de winst afroemt ten gunste van Solandra. Deze Ltd betaalt in Cyprus 10 procent belasting over de winst. Solandra kan haar winst onbelast uitkeren aan de dga van Spits.

Voordat deze structuur zijn beslag krijgt, communiceren de BTB-accountants met Spits over de opzet en fiscale en juridische (on)mogelijkheden van de constructie. In november 2006 mailt de controleleider aan de financieel directeur van Spits onder meer dat hij ervan uitgaat "dat de winsten die behaald worden met Dutch Decor liquide buiten Nederland worden geparkeerd en direct daarna naar privé gaan en niet kunnen terugkeren, noch als dekkingsvermogen, noch anderszins" in de Spits-bv.

Medio december 2006 ondertekent de dga de schriftelijke opdrachtbevestiging voor de dienstverlening rond het opzetten van een Cypriotische truststructuur. Namens BTB ondertekent de FB-adviseur de opdrachtbevestiging. In de opdrachtbevestiging staat onder meer dat:

- het opzetten van een truststructuur betekent dat de dga blijvend de zeggenschap over winsten en gelden buiten zijn bevoegdheid brengt;
- dit de financiering van de activiteiten van Spits kan belemmeren;
- een trust een figuur is naar Angelsaksisch recht, waarbij een *settlor* (schenker) de juridische eigendom van vermogen overdraagt aan een trustee;
- bij een *irrevocable trust* sprake is van een niet-opzegbare trust;
- de settlor de trust daarbij niet eenzijdig ongedaan kan maken en het vermogen kan terugkrijgen;
- de trustee bij een *discretionary trust* zelfstandig - los van de settlor - het uitkeringsbeleid kan bepalen

en dat de *trustdeed* en de *letter of wishes* hem daartoe ook de ruimte geven;

- de in Nederland wonende settlor (de dga dus) uitgaande van een *irrevocable discretionary trust* in beginsel niet meer belast zal kunnen worden voor het desbetreffende vermogen;
- de settlor dan - voor het vermogen dat de trustee beheert - namelijk niet onderworpen is aan de vermogensrendementsheffing van box 3;
- dit anders is als de uitkeringen zijn gebaseerd op concrete periodieke afspraken;
- de uitkeringen in dat geval progressief in Nederland worden belast in box 1;
- van belastbaarheid in box 1 echter geen sprake kan zijn als de trustee zo discreet is dat de *beneficiaries* nog geen enkele concrete verwachting hebben over de toekomstige uitkeringen uit het trustvermogen.

In de opdrachtbevestiging wordt de dga erop gewezen dat de Nederlandse fiscus “niet erg ingenomen” is met de rechtsfiguur ‘trust’. De fiscus heeft echter nog niet aangegeven hoe zij de irrevocable discretionary trust meent te kunnen betrekken in de (inkomsten)belastingheffing. Bij de Nederlandse ib-aangifte wordt de belastingplichtige wel gevraagd of hij betrokken is bij een trustvermogen. Maar sommige fiscale geleerden menen dat de Belastingdienst deze vraag niet zou mogen stellen en dat de belastingplichtige dus geen antwoord hoeft te geven.

BTB onthoudt zich van een oordeel over de truststructuur, maar geeft wel een indicatie hoe de Nederlandse rechter erover zou kunnen oordelen, uitgaande van de huidige wet- en regelgeving en geldende jurisprudentie. BTB aanvaardt “geen enkele aansprakelijkheid” voor de truststructuur die de dga opzet noch voor de fiscale gevolgen en de beoogde belastingbesparing. BTB wijst de dga er in de opdrachtbevestiging op dat het zijn verantwoordelijkheid is om zich door een adviseur ter plaatse te laten adviseren over de bedrijfseconomische, juridische en fiscale gevolgen van het opzetten van een truststructuur. Het accountantskantoor helpt de dga op papier alleen door hem in contact te brengen met lokale adviseurs en is niet verantwoordelijk voor de juistheid en volledigheid van de adviezen van deze adviseurs en voor de uitvoering en werking van de truststructuur.

BTB waarschuwt de klant voor “de reële mogelijkheid” dat de Belastingdienst bijzondere onderzoeken gaat uitvoeren, proefprocedures begint en/of een strafrechtelijk onderzoek opent. Omdat BTB de houdbaarheid van een truststructuur niet beoordeelt, aanvaardt het geen enkele aansprakelijkheid voor het al dan niet welslagen van een fiscale procedure.

De fiscalist van BTB krijgt van een fiscale kantoorgenoot de aansporing de structuur goed te regelen en voorzichtig te zijn, omdat “een goede uitkomst voor de belastingplichtige dus lang niet altijd zeker is”. De fiscalist en de bestuursvoorzitter krijgen later van weer een andere BTB-fiscalist een e-mail over een recente uitspraak van de belastingrechter. Deze fiscalist ziet in die uitspraak de bevestiging dat een besluit, dat is ingegeven door fiscale motieven (belastingbesparing), voldoende zakelijk is. Volgens hem kan er met de fiscus echter wel discussie over ontstaan:

- of iemand die betrokken is bij een trust een aanmerkelijk-belanghouder is voor box 2;
- of Cyprus bij gebrek aan *substance* wel de vestigingsplaats is van RDT.

De licentie-overeenkomst zal echter geen discussiepunt opleveren, omdat een niet-gelieerde Cypriotische vennootschap de licentierechten heeft overgenomen en deze voor eigen rekening en risico exploiteert.

Nadat de structuur is opgezet geeft de bestuursvoorzitter goedkeurende controleverklaringen af bij de jaarrekening van Spits over 2008, 2010, 2011 en 2012. Spits en de senior audit manager hebben de accountantsrapporten bij deze jaarrekeningen medeondertekend. In de jaarrekeningen zijn bedragen variërend van ruim 2 ton tot 2,5 ton aan betaalde royalty's opgenomen als kostenpost.

In november 2014 beginnen opsporingsambtenaren van de FIOD een strafrechtelijk onderzoek. Zij verdenken de dga van belastingfraude en valsheid in geschrifte door zich te bedienen van een fiscale constructie, waarmee hij vermogen uit een Nederlandse onderneming heeft gehaald en onder de vlag van royalty's heeft doorgesluisd naar buitenlandse rechtspersonen in belastingparadijzen.

Een dag voor een aangekondigd boekenonderzoek bij Spits mailt de senior audit manager aan de BTB-fiscalist: “Bijgaand tref je aan de bijlagen bij onze facturen waarvan we op jullie verzoek de omschrijvingen op onderdelen hebben aangepast.” De AA is voor deze fraude strafrechtelijk vervolgd. Hij is een transactie met OM overeengekomen, die inhoudt dat hij 7500 euro betaalt en een werkstraf uitvoert van veertig uur. De bestuursvoorzitter wordt – afgezien van de factuurfraude - van hetzelfde verdacht als de dga, maar het OM seponneert de zaak tegen de BTB-voorman.

Het Openbaar Ministerie dient wel een tuchtklacht in tegen bestuursvoorzitter en ook tegen de senior audit manager. Spits dient een klacht in tegen de controlepartner/bestuursvoorzitter. De Accountantskamer verklaart de klacht van het OM gegrond en legt beide accountants een berisping op. De klacht van Spits is deels gegrond, maar de Accountantskamer legt hiervoor geen maatregel op, omdat de accountant al is berispt voor dezelfde feiten. Spits gaat in hoger beroep, de registeraccountant gaat in hoger beroep tegen beide uitspraken.

Beroepsgronden

Accountant

De Accountantskamer heeft ten onrechte gezegd dat de accountant:

1. te weinig controle-informatie had om de post royalty's goed te keuren;
2. de ongebruikelijke transactie had moeten melden.

Spits

De Accountantskamer heeft ten onrechte de klachtonderdelen a (deels) en b niet-ontvankelijk verklaard en de klachtonderdelen c en d ten onrechte ongegrond. Die klachtonderdelen houden in dat de accountant ten onrechte:

- a. jaarrekeningen heeft opgesteld en goedgekeurd, waarvan hij wist dat ze onjuist waren en ten onrechte een goedkeurende verklaring heeft afgegeven, omdat er licentievergoedingen in waren opgenomen die onzakelijk waren;
- b. in het adviestraject als adviserend registeraccountant is opgetreden en zijn goedkeuring aan de truststructuur heeft verleend en ten onrechte niet heeft geadviseerd dat de licentievergoeding een in het zakelijk verkeer gebruikelijke vergoeding moet zijn;
- c. niet heeft ingegrepen toen het dossier over de truststructuur tot complicaties zou leiden;
- d. in strijd met de wet heeft gehandeld.

Oordeel

De hoger beroepen zijn ongegrond.

Hoger beroep registeraccountant (18/2226)

Ad 1 Controle 'royalty's'

Volgens de accountant hebben fiscalisten de fiscale toelaatbaarheid van de trust en de aftrek van de royaltylasten beoordeeld. Vanwege het specialistische karakter van de truststructuur en de complexiteit van de materie verliet hij zich op de grootste specialisten bij BTB. Volgens het 'fiscale compliancehuis' van het kantoor:

- moest in voorkomende gevallen advies worden gevraagd aan het Bureau Vaktechniek Belastingadviseurs (BVB);
- moesten omstandigheden die konden wijzen een risico van fiscale onregelmatigheden onverwijld worden gemeld aan het bestuur.

Omdat zijn fiscale collega's deskundig waren en signalen vanuit de compliancestructuur uitbleven, heeft de accountant er naar eigen zeggen op vertrouwd dat er niets mis was met de trust zelf en met de aftrekbaarheid van de royalty's. De Accountantskamer heeft in zijn ogen miskend dat hij ervan uit mocht gaan dat de risico's, die werden omschreven in de schriftelijke bevestiging van de adviesopdracht en de daaraan voorafgaande e-mailberichten, inmiddels waren onderkend en ondervangen, ook al omdat er intern was gediscussieerd naar aanleiding van jurisprudentie over een andere truststructuur en omdat de dga van Spits schriftelijk was gewaarschuwd dat hij:

- op afstand moest blijven van de trust;
- niet meer kon beschikken over het in de trust aanwezige vermogen.

Dé trustspecialist van BTB zei volgens de accountant dat er in deze casus geen fiscale risico's bestonden en dat de zakelijkheid van de licentieovereenkomst geen discussiepunt was. Gezien het specialistische karakter van trustwetgeving kun je niet van een accountant verwachten dat hij zich zo in de materie verdiept dat hij het werk van de superspecialisten inhoudelijk kan toetsen. De accountant vindt daarom dat hij er geen rekening mee hoefde te houden dat zijn collega's hem niet zouden informeren over problemen met de trustconstructie.

Het college vindt echter, net als de Accountantskamer, dat de eindverantwoordelijk controlepartner de (fiscale) haken en ogen van de truststructuur en het risico van fraude had moeten onderkennen bij de controle van de post royalty's. Op grond van Standaard 500 en Standaard 620 moet een controlerend accountant namelijk de vakbekwaamheid en de objectiviteit van de deskundige beoordelen en vaststellen of diens werkzaamheden voldoende controle-informatie opleveren. Daarvoor moet de accountant inzicht verwerven in het deskundigheidsgebied.

De accountant heeft de concrete uitwerking en toepassing van de truststructuur niet nader onderzocht, terwijl hij dat

ook had moeten doen als hij inderdaad mocht vertrouwen op de juiste werking van de interne compliance- en kwaliteitsbeheersingsmechanismen en geen signalen heeft ontvangen dat de truststructuur fiscaal ontoelaatbaar was. De accountant heeft niet onderkend dat de fiscalisten, op wie hij vertrouwde, de structuur zelf hebben geadviseerd en geïmplementeerd en dat dit een bedreiging voor hun objectiviteit kon opleveren. De accountant had zich dus extra kritisch moeten opstellen nu de bedenkers en verkopers van het product zeiden dat er geen fiscale problemen te verwachten waren. Bovendien waren er meer redenen om te verifiëren of er voldoende werkzaamheden waren verricht om de trustconstructie fiscaal toelaatbaar te vinden:

- binnen het kantoor woedde een discussie over de toelaatbaarheid van de constructie;
- er stonden grote belangen op het spel;
- de kwestie lag zeer gevoelig.

Wat de collega-fiscalisten mailden en vertelden over het zakelijke karakter en de fiscale toelaatbaarheid van de licentieovereenkomst als onderdeel van de truststructuur levert niet voldoende controle-informatie op. De accountant had in de statuten van de betrokken onderneming(en) moeten nagaan of de licentieovereenkomst was gesloten met een gelieerde partij en de directie moeten vragen naar de motieven achter en uitvoering van die overeenkomst, omdat:

- hierdoor jaarlijks een substantieel deel van de omzet van Spits wegvloede;
- het ging om het gebruik van een merk dat kort daarvoor nog voor een fractie van dat bedrag was gekocht en vervolgens verkocht aan een trustfonds dat de dga van Spits had opgericht.

Ad 2 Melding ongebruikelijke transactie

Volgens de accountant hoefde hij destijds geen melding te doen, omdat:

- hij in loondienst was;
- er geen sprake was van witwassen, omdat het ging om een zogeheten 'eigen misdrijf';
- de trust in 2007 is opgezet, dus niet in het jaar van de controle.

Net als de Accountantskamer vindt het college dat de accountant de licentieovereenkomst in samenhang met de truststructuur had moeten beschouwen als een ongebruikelijke transactie. Spits betaalde ruim twee ton per jaar aan royalty's voor het gebruik van het merk, dat het kort daarvoor had verkocht voor 6250 euro. Deze betalingen kwamen via buitenlandse rechtspersonen terecht in een Cypriotische trust, die de dga van Spits had opgericht. Dat er onduidelijkheid bestond over de fiscale toelaatbaarheid van de truststructuur was voldoende reden om te veronderstellen dat de transactie mogelijk samenhang met witwassen.

Dat de controlecliënt gebruik maakt of wil maken van een of meer tussengeschakelde buitenlandse rechtspersonen of vennootschappen zonder dat daarvoor legitieme fiscale, juridische of commerciële redenen aanwezig (lijken te) zijn, is al een subjectieve aanwijzing voor een ongebruikelijke transactie. Het college heeft al meermaals gezegd (zie bijvoorbeeld [deze uitspraak](#)) dat je niet alleen moet melden als er concrete aanwijzingen bestaan voor witwassen of het financieren van terrorisme, maar dat *iedere* ongebruikelijke transactie moet worden gemeld.

De accountant meent dat het in daaropvolgende jaren geen klachtwaardige gedraging meer is als je in het voorgaande jaar niet meldt. Maar die redenering komt erop neer dat je een fout die je in een bepaald controlejaar maakt in de volgende controlejaren zonder tuchtrechtelijke verwijtbaarheid kunt herhalen. Door niet te melden heeft de accountant de fundamentele beginselen van deskundigheid en zorgvuldigheid en professioneel gedrag wel degelijk meermaals niet nageleefd.

Hoger beroep Spits (19/9 en 19/27)

Ad a Goedkeuren jaarrekeningen

Volgens Spits heeft de accountant ook klachtwaardig gehandeld als bestuursvoorzitter van 2013-2014 en daarna, onder meer door onvolledige en onjuiste informatie te verstrekken aan diverse instanties, waaronder de Accountantskamer. In plaats van te suggereren dat de dga van Spits de structuur zelf heeft opgericht had hij hem moeten waarschuwen. Tegen de Accountantskamer heeft hij gejoek dat de dga zogenoemde letters of wishes heeft gebruikt die hij en zijn medewerker niet kenden, terwijl die letters of wishes de structuur ontoelaatbaar zouden hebben gemaakt. Daarom had de Accountantskamer in de klachtprocedure van Spits een nadere maatregel moeten opleggen.

Het college wijst erop dat de Accountantskamer het onvoldoende aannemelijk vindt dat de accountant:

- (steeds) heeft geweten of had moeten beseffen dat de trustconstructie bedoeld was om vpb en ib te ontduiken;

- heeft geweten dat de dga een doorslaggevende invloed uitoefende binnen de truststructuur en er vanuit de trust uitkeringen aan hem in privé zijn gedaan.

De klager wijst ten bewijze op een e-mailbericht waarin de accountant aan de specialist vraagt of een disclaimer nodig is voor het geval de trust niet zal uitkeren aan de dga. Volgens het college is deze vraag voor tweërlei uitleg vatbaar. Hij wijst er niet per se op dat de accountant wist dat het de bedoeling was geld aan de dga in privé uit te keren. Het kan even goed wezen dat de accountant er zeker van wilde zijn dat de dga beseftte dat hij of zijn onderneming niet langer kon beschikken over het geld dat aan royalty's werd afgedragen.

Uit het eigen onderzoek door de klager zou uit controledossiers blijken dat het controleteam in de boekjaren 2007, 2008 en 2009 tijdens 'pre-audit meetings' de frauderisico's van de licenties en de uitkeringen door de trust heeft besproken. Ook als is inderdaad is besproken, is het volgens het college niet aannemelijk dat de accountant wist dat de truststructuur alleen is opgezet vennootschaps- en inkomstenbelasting te ontduiken. In het document staat weliswaar dat de dga geld krijgt uitgekeerd, maar het college negeert het, omdat de genoemde boekjaren buiten de ingediende klacht vallen.

Ad b, c en d

Deze beroepsgronden zijn onvoldoende onderbouwd, gesubstantieerd of nog relevant genoeg om inhoudelijk te behandelen.

Maatregel

Berisping.

Annotatie Lex van Almelo

Je mag bij de controle van een fiscale constructie met licentiekosten niet blindvaren op het oordeel van deskundige kantoorgenoten; zeker niet als zij die constructie zelf hebben opgezet. Je moet je als accountant enigszins verdiepen in de feiten en de materie om het oordeel van de deskundigen op waarde te schatten. Sommigen vragen zich nu wellicht af of je het als controlerend accountant beter moet weten dan de specialist. Maar op grond van Standaard 500 en Standaard 620 moet je alleen de vakbekwaamheid en de objectiviteit van de deskundige beoordelen en vaststellen of diens werkzaamheden voldoende controle-informatie opleveren.

Voor de vraag of de werkzaamheden voldoende controle-informatie opleveren, moet je enig inzicht verwerven in het deskundigheidsgebied. In dit geval had één telefoontje naar het Bureau Vaktechniek Belastingen kunnen leren dat de truststructuur onder fiscalisten ter discussie stond. Bovendien had de accountant de concrete uitwerking en toepassing van de truststructuur nader moeten onderzoeken. Of de afgeroomde omzet naar een gelieerde partij ging had hij bijvoorbeeld kunnen nagaan in de statuten van de betrokken ondernemingen.

De accountant probeerde zich te verschuilen achter het compliancesysteem van het kantoor en het uitblijven van 'signalen' over ontoelaatbaarheid. Dat verweer komt niet sterk over als de AFM het kantoor een boete van negen ton oplegt vanwege het falende systeem (onlangs verlaagd tot 855.000). In de ogen van de tuchtrechter faalt dit verweer omdat de Standaarden 500 en 620 bepalen dat je niet mag blindvaren op deskundigen. Als een accountant die niet volgt, hebben we het over een prestatie- in plaats van een verwachtingskloof.

De accountant heeft ook verzuimd een Wwft-melding te doen. Een U-bo(cht)-constructie met een Cypriotische Ltd, met Cypriotische trusts en Britse Maagdeneilanden-bv's is ongebruikelijk, zeker als die leidt tot een materiële aftrekpost. Volgens de accountant ging het hier niet om witwassen, omdat het verhullen van de opbrengst van je eigen misdrijf juridisch gezien geen witwassen is. Het college wuift dit verweer weg, omdat het immers al herhaaldelijk heeft gezegd dat elke ongebruikelijke transactie moet worden gemeld. Je moet dus niet wachten tot je concrete aanwijzingen voor witwassen hebt.

Ik vind de uitspraken van de Accountantskamer en het college in deze zaak mijlpalen. Zij maken duidelijk dat je als controlerend accountant de grensverleggende praktijken van de cowboys van jouw kantoor ook kritisch tegen het licht moet houden. In dit geval wilde de senior audit manager, een AA, de belastingfraude echter eerder toedekken. Vlak voor het boekenonderzoek van de belastinginspecteur verving hij op de bijlagen bij facturen voor Spits het woord 'Cyprus' door 'internationale advisering'. De strafzaak van deze (ontslagen) AA is geschikt voor 7500 euro en een werkstraf van veertig uur. De bestuursvoorzitter werd ervan verdacht opzettelijk onjuiste jaarrekeningen en ib- resp. vpb-aangiftes in omloop te hebben gebracht. Deze strafzaak is vroegtijdig geseponeerd bij gebrek aan bewijs.

De strafzaken tegen een handvol andere medewerkers van BTB zijn onlangs (voorwaardelijk) geseponeerd. Alleen de vraag of de ondernemer inderdaad de helft van de schade moet dragen, hangt nog in hoger beroep. Deze zwarte bladzijde in de accountancygeschiedenis kan dus bijna worden omgeslagen. Hopelijk doemt er in het post-Covidium geen nieuwe op.

Deel dit artikel

f in  