

Hoofdstuk 1

Een onderzoeksplicht voor de belastingadviseur?

Prof. mr. Guido de Bont

1.1. Inleiding

In dit hoofdstuk ga ik in op de rol en verantwoordelijkheid van de belastingadviseur. Deze zullen worden belicht vanuit het perspectief van punitieve sancties en dus niet vanuit het tuchtrecht of de civielrechtelijke aansprakelijkheid.

De rol en verantwoordelijkheid van de adviseur kunnen - met name ten aanzien van belastingaangiften - verschillend worden uitgelegd. In een minimalistische benadering doet de adviseur niets meer dan het verwerken van door de cliënt aangeleverde gegevens en informatie. Of de gegevens compleet zijn, regardeert de adviseur dan niet. Uiteraard zal hij zorgen voor de 'fiscale vertaling' van deze informatie, in die zin dat hij de wet zal toepassen als de feiten en het aangifteprogramma daartoe nopen. Als de cliënt echter een dergelijke fiscale duiding 'verbiedt', zal de adviseur zich daar niet tegen verzetten en neerschrijven hetgeen de cliënt wenst. Die is en blijft immers koning. Er zullen uiteraard niet veel adviseurs zijn die deze 'leer' aanhangen, maar het is voor de ontdekkingsreis die dit onderwerp onmiskenbaar met zich brengt, bij gebrek aan veel handvatten in literatuur en jurisprudentie, van belang dit uiterste te markeren.

Het andere uiterste wordt gevormd door de adviseur die spreekwoordelijk zijn handen in het vuur wenst te steken voor elke aangifte die onder zijn beconnummer bij de inspecteur wordt ingediend. Hij ontvangt de gegevens van zijn cliënt tijdig, bestudeert deze en geeft aan welke informatie ontbreekt en ziet er op toe dat hij deze alsnog ontvangt. Vervolgens zorgt hij voor de fiscale duiding, die hij wil toelichten aan zijn cliënt maar die niet voor discussie vatbaar is.

In dit hoofdstuk zal allereerst aandacht worden besteed aan de perceptie vanuit het strafrecht. Hoe wordt er door strafrechters gekeken naar de rol en verantwoordelijkheden van de adviseur. Vervolgens wordt gekeken naar de reglementen van de NOB en het RB. Daarna wordt nader ingegaan op de jurisprudentie van opzet en grove schuld.

1.2. De strafrechtelijke perceptie

Alvorens te bezien op welke wijze de rol en verantwoordelijkheden van de belastingadviseur vanuit de fiscale wereld worden gezien, is van belang aandacht te besteden aan de vraag hoe de perceptie vanuit het strafrecht is. In deze paragraaf ga ik (nog) niet in op de juridische wetenswaardigheden omtrent het begrip opzet, maar met name op de meer algemene beleving van de strafrechters van de fiscale wereld en de rol die de belastingadviseur daarbij vervult. Die perceptie kan veelvuldig worden teruggelezen in de strafmaatmotivering van de vonnissen van de strafrechters in zaken waarin de belastingadviseur als verdachte centraal staat. Zo oordeelde Rechtbank Amsterdam al in 2004 dat de:

*"(...) op te leggen straf (...) uitdrukking [GdB: dient] te geven aan de afkeuring die moet gelden voor omvangrijke frauduleuze handelingen, uitgevoerd door personen als verdachte, die in maatschappelijk aanzien staan en functies bekleden als die van belastingadviseur. Verdachte heeft door zijn handelen het aanzien van de beroepsgroep waartoe hij behoorde, geschaad."*¹

Het schaden van het vertrouwen in de beroepsgroep kan eveneens worden teruggevonden in een vonnis van de Rechtbank te Den Bosch.² Het Hof in Arnhem benadrukt dat de maatschappij er op moet *"kunnen vertrouwen dat een belastingadviseur (met een beconnummer) integer handelt."*³ Rechtbank Den Bosch specificeerde dat vertrouwen nog in een algemeen vertrouwen en het vertrouwen dat *"door de fiscus in het bijzonder in hem in zijn hoedanigheid van belastingadviseur mag worden gesteld."*⁴ Ook de Rechtbank in Amsterdam nam het een belastingadviseur (extra) kwalijk dat hij *"door zijn handelen het vertrouwen dat de fiscus, gelet op de jarenlange samenwerking, in hem mocht hebben, op uiterst laakbare wijze [GdB: heeft] beschaamd."* Daarbij benadrukt de rechtbank dat belastingadviseurs in zijn algemeenheid een rol hebben bij de afwikkeling van aangiften:

¹ Rb Amsterdam 24 februari 2004, ECLI:NL:RBAMS:2004:AO4863.

² Rb Den Bosch 27 februari 2007, ECLI:NL:RBSHE:2007:AZ9322.

³ Hof Arnhem-Leeuwarden 27 mei 2014, ECLI:NL:GHARL:2014:4206.

⁴ Zie ook: Hof Den Bosch 4 maart 2009, ECLI:NL:GHSHE:2009: BH5081.

"Verdachte kan worden verweten dat hij het vertrouwen dat de fiscus in het algemeen moet kunnen stellen in de juistheid van belastingaangiften - die immers een snelle en effectieve verwerking van aangiften mede mogelijk maakt - in ernstige mate heeft geschonden."

Daarmee wordt aan de belastingadviseur een vergaande rol en verantwoordelijkheid toegekend in het kader van de heffing van belastingen. Rechtbank Oost-Brabant oordeelde dat de verdachte belastingadviseur *"gelet op zijn opleiding, ervaring en vakgebied de (beperkte) mogelijkheden (...) beter [GdB: had] moeten onderzoeken."*⁵ Als een aangifte door een adviseur is verzorgd, neemt de belastingadviseur in de perceptie van de strafrechters een gedeelte van de taak van de inspecteur over. Dient de inspecteur normaliter de gehele aangifte te controleren, bij een aangifte die door een belastingadviseur is verzorgd mag de inspecteur er kennelijk naar het oordeel van de strafrechters sneller op vertrouwen dat deze correct is en geldt voor de belastingadviseur een bepaalde onderzoeksplicht.

De rol en verantwoordelijkheid van de belastingadviseur wordt door de strafrechter zo ingevuld dat deze tot op bepaalde hoogte dient in te staan voor de juistheid van de aangifte. Hierop kan het nodige worden afgedongen. De belastingadviseur is zeker niet altijd op de hoogte van alle feiten, omdat hij afhankelijk is van de informatie die hem door cliënt wordt aangedragen. Uiteraard kan hij doorvragen en aanvullende gegevens verlangen, maar dan moet wel duidelijk zijn dat er informatie ontbreekt. Als de belastingadviseur om de tuin wordt geleid, kan hem dat niet worden verweten, aangezien hij daarvan niet op de hoogte zal zijn. De rol en verantwoordelijkheid van de belastingadviseur zou kunnen zien op de vervolmaking van het feitencomplex als dat voor de fiscale duiding van belang is. Verder is hij aan te spreken op die fiscale interpretatie van het voorhanden zijnde feitencomplex.

⁵ Rb Oost-Brabant 13 augustus 2013, ECLI:NL:RBOBR:2013:4422 en Rb Oost-Brabant 22 november 2013, ECLI:NL:RBOBR:2013:6490.

1.3. De reglementen

Zowel het reglement van de NOB⁶ als van de RB⁷ schrijven in het eerste lid van art. 1 voor dat een lid gehouden is "*zijn werkzaamheden op een eerlijke, zorgvuldige en behoorlijke wijze te verrichten, zich te houden aan wet- en regelgeving en zich verder te onthouden van al wat overigens in strijd is met de eer en waardigheid van het beroep.*" Dat een adviseur zich aan de wet moet houden, spreekt voor zich. De vraag is alleen welke verplichtingen daarbij horen. Dat wordt met deze basisregel niet duidelijk(er). In art. 7 van de reglementen worden nadere regels voorgeschreven.

In art. 7, lid 1, wordt voorgeschreven dat een aangesloten belastingadviseur vaststelt wie zijn klant is en of de aard en inhoud van de gevraagde dienstverlening zich verdraagt met art. 1 van dit Reglement. De dienstverlening mag dus vanzelfsprekender wijs niet strekken "*tot voorbereiding, ondersteuning, uitvoering of afscherming van onwettige activiteiten*" aldus de toelichting in het reglement. In het eerste lid wordt nog voorgeschreven dat een lid zich onthoudt van de gevraagde dienstverlening, indien "*in redelijkheid aanwijzingen bestaan dat*" de gevraagde dienstverlening niet conform wet- of regelgeving is. Bij lezing van deze tweede volzin rijst bij mij de vraag waarom er sprake moet zijn van 'redelijke' aanwijzingen. Dient een aangesloten belastingadviseur bij de aanvaarding van een opdracht niet zeker te stellen dat hij zich committeert tot dienstverlening aan een bonafide partij? Zelfs als de aanwijzingen niet 'redelijk' zijn, maar er slechts vage indicaties zijn dat de opdracht wellicht niet deugt, mag toch al worden verlangd dat de adviseur doorvraagt? In de toelichting wordt overigens terecht aangegeven dat niet in alle gevallen direct duidelijk zal zijn dat er iets niet in de haak is. Daarbij wordt aangegeven dat een lid daarom de (potentiële) klant vragen moet stellen om te kunnen bepalen of de dienstverlening zich verdraagt met wet- en regelgeving.

De reglementen bevatten eveneens passages over het optreden van de adviseur nadat de opdracht werd aanvaard. In art. 7, lid 2, kan het volgende worden gelezen:

⁶ Reglement Beroepsuitoefening Nederlandse Orde van Belastingadviseurs. Vastgesteld en in werking getreden op 2 juni 2010. Gewijzigd op 15 juni 2011. Toelichting artikelen 4 lid 1, 7 lid 1 en 12 lid 2 gewijzigd op 8 oktober 2014.

⁷ Reglement beroepsuitoefening Register Belastingadviseurs. Vastgesteld en in werking getreden op 1 januari 2011, wijzigingen in artikel 1, 2 en 15 goedgekeurd door het bestuur op 18 december 2014 en van kracht per 1 januari 2015.

"Zolang in redelijkheid aanwijzingen van het tegendeel ontbreken, mag een lid afgaan op de juistheid en volledigheid van de gegevens die de cliënt heeft verstrekt. Indien die gegevens hiertoe aanleiding geven stelt een lid een nader onderzoek in."

Het is duidelijk dat de relatie is gebaseerd op onderling vertrouwen. De regel is dus dat op hetgeen de cliënt aanlevert, mag worden vertrouwd, tenzij (...). In de toelichting op deze regel wordt nog benadrukt dat een adviseur bij de uitvoering van zijn werkzaamheden afhankelijk is van de gegevens die de cliënt heeft aangeleverd:

"Daarbij zal een lid in het algemeen moeten, maar ook mogen afgaan op de juistheid en volledigheid van die gegevens. Een lid dient de gegevens wel marginaal te toetsen op juistheid en volledigheid; bij twijfel moet nader onderzoek ingesteld worden. Zie hiervoor ook de Wwft, de Richtsnoeren Wwft en met name de Bijlage 'Indicatorenlijst' bij Uitvoeringsbesluit Wwft van 15 juli 2008."

De vraag is echter of daarmee de rol en verantwoordelijkheid van de adviseur afdoende is omschreven. Aan de beschreven regel ligt immers de gedachte ten grondslag dat de cliënt de stukken aanlevert en dat de adviseur daarmee aan de slag gaat. In werkelijkheid is - dunkt mij - veelal sprake van een wisselwerking, waarbij de cliënt aanlevert hetgeen hij meent dat relevant is. De adviseur kan bij de verwerking van deze gegevens stuiten op hiaten in de gegevensverstrekking en zal vragen om nadere informatie. Daarop zal de cliënt - als het goed is - responderen door nadere gegevens aan te leveren. In dat kader komt het mij voor dat de adviseur bij uitstek in staat is de volledigheid van de gegevens te beoordelen die door de cliënt zijn aangeleverd. Of gegevens volledig zijn, wordt ook bepaald door de fiscale wetgeving die de (ir)relevantie van gegevens bepaalt. Ook daarvan is niet de cliënt, maar wel de adviseur op de hoogte.

Voor de vraag hoe de brancheorganisaties de rol en verantwoordelijkheid van hun leden zien, is essentieel dat wordt voorgeschreven dat de door de cliënt aangeleverde gegevens slechts 'marginaal' zouden behoren te worden getoetst op juistheid en volledigheid. Uit deze marginale toetsing kan immers niets anders worden afgeleid dan dat het feitencomplex dat aan de aangifte ten grondslag wordt gelegd, naar de overtuiging van de NOB en het RB de verantwoordelijkheid van de cliënt is. Dit is begrijpelijk in situaties waarin de malafide cliënt bewust stukken achterhoudt voor zijn belastingadviseur en er geen aanwijzingen zijn voor de adviseur dat hem een incompleet feitencomplex wordt gepresenteerd.

De volledigheid van de gegevensverstrekking behoort mijns inziens echter wel tot de verantwoordelijkheid van de adviseur als (i) er aanwijzingen zijn dat de gegevens incompleet zijn en (ii) duidelijk is dat er gegevens ontbreken die voor het invullen van de aangifte onontbeerlijk zijn. Er is mijns inziens geen aanleiding om de beoordeling van gegevens op juistheid en volledigheid te beperken tot een marginale toetsing. Er is zonder aanleiding geen reden tot een diepgaande analyse van de aangeleverde gegevens, maar er mag wel iets meer worden gevegd dan het doorbladeren van de verschaft informatie. Vanzelfsprekend behoeven de aangeleverde stukken niet aan een deskundige te worden voorgelegd voor een onderzoek op echtheid van de handtekening of de gebruikte inkt, net zo goed als verstrekte digitale informatie niet hoeft te worden onderzocht op sporen van manipulatie. In het oog springende zaken moet een adviseur uit de aangeleverde stukken halen en verdienen zo nodig een diepgaander onderzoek of vereisen ten minste dat nadere vragen worden gesteld aan de cliënt. Dat is mijns inziens meer dan 'marginaal'.

De marginale toets verhoudt zich overigens ook moeilijk met het voorschrift in art. 1 van het reglement waarin wordt gesteld dat de belastingadviseur zijn werkzaamheden op een 'zorgvuldige en behoorlijke wijze' verricht.

Overigens valt het op dat zowel de NOB als het RB de rol en verantwoordelijkheden van de adviseur in het kader van een fiscale dienstverlening invullen onder verwijzing naar de richtsnoeren van de Wwft. Uiteraard dient een adviseur zich daaraan te houden, maar daarmee is toch niet gegeven op welke wijze een adviseur invulling dient te geven aan zijn taak en rol bij het nakomen van de fiscale verplichtingen van zijn cliënt? Deze wetgeving en daarop gebaseerde richtsnoeren zijn primair gericht op het detecteren van witwasmisdrijven. De rol en verantwoordelijkheden van de adviseur in het fiscale domein kunnen niet worden bepaald aan de hand van dergelijke wetten met een volstrekt andere strekking.

Om dit overzicht compleet te maken, kan het derde lid van art. 7 niet onvermeld blijven:

"Een lid onthoudt zich van dienstverlening indien hij niet de gegevens heeft verkregen die hij redelijkerwijs nodig heeft."

Uit deze regel wordt duidelijk dat er sprake is van een wisselwerking tussen de adviseur en zijn cliënt. De adviseur kan beoordelen welke gegevens relevant zijn en ontbreken.

Hij zet dan als het ware zijn cliënt aan het werk. Weigert deze echter structureel de ontbrekende gegevens te verschaffen, dan is dat een flagrante schending van het benodigde onderlinge vertrouwen. Bij gebreke aan vertrouwen is het nemen van afscheid het enige realistische scenario. Helaas blijkt uit de praktijk iets te vaak dat de adviseur er bij gebrek aan onderliggende feiten een mouw aan probeert te passen. Op basis van inschattingen of (oude) informatie uit het dossier van een voorgaand jaar, wordt dan gepoogd feiten te benaderen die kunnen worden benut voor de aangifte, die dan veelal in verband met aflopende indieningstermijnen op zeer korte termijn dient te worden gedaan. Daarmee maakt de adviseur een probleem van zijn cliënt, tot zijn eigen probleem, met potentieel dramatische gevolgen.

Omtrent de fiscaal-juridische aspecten van een aangifte bevatten de reglementen nagenoeg geen regels. Er wordt slechts voorgeschreven in art. 8 dat een lid geen cliëntrelatie aangaat indien hij niet beschikt of kan beschikken over voldoende deskundigheid om de door de cliënt gevraagde dienstverlening te kunnen uitvoeren. De fiscaal-juridische duiding van de verkregen feiten behoort dientengevolge tot het domein van de belastingadviseur.

1.4. Rol en verantwoordelijkheid en opzet

1.4.1. Opzet

Na te hebben vastgesteld dat de strafrechters in de passages in hun uitspraken omtrent straftoemeting de belastingadviseur 'de maat neemt' en de brancheorganisaties de verantwoordelijkheid bij de informatievergaring bij de belastingplichtigen legt, is interessant te bezien op welke wijze de rol en verantwoordelijkheid van de adviseur van belang is bij de vraag of verwijtbaar is gehandeld. Voor het strafrecht is relevant of sprake is van voorwaardelijke opzet. In de volgende paragraaf zal nader worden ingegaan op het begrip 'grove schuld' dat voor het fiscale boeterecht relevant is.

In de parlementaire toelichting bij een recente wijziging van de AWR in verband met de introductie van art. 67o kan de volgende opmerking van de Staatssecretaris over medeplichtigheid worden gevonden:⁸

⁸ Kamerstukken I 2013-14, 33 754, MvA, p. 44.

"De aangiftemedewerker moet dus kunnen worden verweten dat hij geen onderzoek heeft ingesteld naar de zakelijkheid van bepaalde betalingen."

Deze passage kan op verschillende wijzen worden geïnterpreteerd. Allereerst kan de pointe van het statement zijn dat er altijd onderzoek gedaan dient te worden naar de zakelijkheid van betalingen. Als dat achterwege is gebleven, en de aangifte is uiteindelijk onjuist op dat punt, zou dan telkens sprake zijn van medeplichtigheid. Op die wijze wordt medeplichtigheid wel erg extensief uitgelegd. Hof Amsterdam heeft geoordeeld dat van medeplichtigheid sprake kan zijn, zelfs indien:

*"de verdachte in de praktijk niet (altijd) met zekerheid wist of een specifieke cliënt metterdaad overging of zou overgaan tot het opzettelijk doen van een onjuiste en onvolledige belastingaangifte en hij evenmin zekerheid had over het moment waarop zulks plaatsvond of zou plaatsvinden, aangezien hij (...) met hun belastingaangiftes geen directe bemoeienis had. Voor strafbaarheid is deze zekerheid echter niet noodzakelijk. Vastgesteld moet worden dat de verdachte willens en wetens de aanmerkelijke kans op het begaan van het misdrijf op de koop toe heeft genomen, en dat hij zich ervan bewust is geweest dat zijn handelwijze daaraan rechtens relevant heeft bijgedragen. Medeplichtigheid ontstaat niet eerder dan nadat het bewuste misdrijf is voltooid of gepoogd is dit te voltooien."*⁹

Als deze medeplichtigheid-valkuil zo snel opengaat, mogen wel serieuze eisen worden gesteld aan de aard en mate van betrokkenheid. Het enkele feit dat er geen onderzoek zou zijn gedaan naar de zakelijkheid van bepaalde uitgaven, kan dan niet voldoende zijn. Er zal toch zeker iets aan de hand moeten zijn dat ertoe had moeten leiden dat een nader onderzoek naar de aangeleverde informatie had moeten plaatsvinden. En daarmee is dan de tweede exegese gegeven van de parlementaire toelichting van Staatssecretaris Weekers die aansluit bij de brancheregels van de NOB en het RB: Indien er aanwijzingen zijn dat de aangeleverde informatie onjuist is, stelt een belastingadviseur een nader onderzoek in. Deze interpretatie kan mijns inziens worden gebaseerd op het woord 'verweten' in het citaat van de Staatssecretaris dat 'de medewerker moet kunnen worden verweten' dat hij geen onderzoek deed.

⁹ Hof Amsterdam 14 maart 2006, ECLI:NL:GHAMS:2006:AV4924.

Schrijft een adviseur in een e-mail (bewijsstuk) aan een collega de volgende tekst, dan was een nader onderzoek op zijn plaats geweest:

*"Ik heb het duistere vermoeden dat ik niet de hele waarheid hoor of een wel erg sterk gekleurde variant."*¹⁰

In die zaak werd aan de cliënt een vraag gesteld, maar werd er vervolgens niet doorgevraagd. Overigens achtte het hof na bijzonder strenge overwegingen omtrent het pleitbaar standpunt uiteindelijk geen opzet bij deze belastingadviseur aanwezig, waarbij niet wordt nagelaten op te merken dat *"vraagtekens [GdB: kunnen] worden geplaatst bij het optreden van de verdachte als professioneel adviseur."*

Een zelfde terughoudende opstelling kan worden gevonden bij de belastingkamer van de Hoge Raad. In de uitspraak die werd vernietigd door de Hoge Raad in het arrest van 30 september 2011 had het hof geoordeeld dat:

*"de belastingadviseur, gezien de door belanghebbende gestelde vraag en de daarmee geuite twijfel, had moeten aarzelen en dat hij de plicht had een onderzoek in te stellen. Volgens het Hof had de belastingadviseur objectief beschouwd bij een onderzoek uitgevoerd met normale zorgvuldigheid niet kunnen komen tot het antwoord dat hij gaf. Door in de hoedanigheid van belastingadviseur in te gaan op belanghebbendes vraag en daarop in die hoedanigheid te antwoorden dat de in geschil zijnde inkomsten bij belanghebbende onbelast waren, aanvaardde de belastingadviseur naar het oordeel van het Hof willens en wetens de aanmerkelijke kans dat er door belanghebbende te weinig belasting zou worden betaald."*¹¹

Dat was echter volgens de Hoge Raad te kort door de bocht. Voorzamelde vaststellingen brengen naar het oordeel van de Hoge Raad *"nog niet de voor voorwaardelijk opzet vereiste bewustheid mee van de aanmerkelijke kans dat van belanghebbende te weinig belasting zou worden geheven."* De Hoge Raad verwijst daarbij ter toelichting naar een eerder oordeel in een arrest van 3 december 2010 waarin werd overwogen dat de *"omstandigheid dat een belastingplichtige had moeten weten dat zijn aangifte onjuist of onvolledig is"* niet mee brengt dat hem de voor opzet vereiste bewustheid met betrekking tot die onjuistheid of onvolledigheid kan worden verweten.¹²

¹⁰ Hof Amsterdam 7 juli 2011, ECLI:NL:GHAMS:2011:BR0739.

¹¹ HR 30 september 2011, ECLI:NL:2011:BT5846.

¹² HR 3 december 2010, ECLI:NL:HR:2010:BO5989, *BNB* 2011, 59.

Na het arrest van de Hoge Raad van 30 september 2011 rijst de vraag of een erbarmelijke taakvervulling van een belastingadviseur tot voorwaardelijke opzet kan leiden. De Hoge Raad benadrukt in de voorliggende zaak dat onvoldoende is dat de adviseur 'had moeten weten' dat hij nader onderzoek naar de feiten en het recht had moeten verrichten. Meer concreet is de Hoge Raad over een soortgelijke casus in een arrest van 31 mei 2013.¹³ De belastingadviseur had bij het opstellen van de aangifte gezien dat het vermogen van zijn cliënt was toegenomen door een uitkering van een verzekeringsmaatschappij. Het hof had tevens vastgesteld dat de cliënt aan zijn belastingadviseur had verteld dat het een uitkering uit een kapitaalverzekering betrof. In zijn onderbouwing van de voorwaardelijke opzet oordeelde het hof dat het met deze feiten op de weg van de belastingadviseur lag nadere informatie en bescheiden inzake de gestelde kapitaalverzekering bij zijn cliënt op te vragen. Met de aldus verkregen informatie had hij kunnen vaststellen of de uitkering een belastbaar rentebestanddeel bevatte. *"Indien de adviseur nadere informatie en bescheiden zou hebben opgevraagd"*, zou het volgens het hof onmiddellijk duidelijk zijn geworden dat sprake was van een potentieel belaste uitkering. Vervolgens had de belastingadviseur op basis van het verkregen feitencomplex de relevante wetgeving dienen te onderzoeken om vast te stellen of en in hoeverre sprake was van inkomsten uit vermogen. Door zowel het feitenonderzoek als de juridische analyse achterwege te laten, heeft de adviseur zich volgens *"de uitspraak van het Hof willens en wetens blootgesteld aan de niet als denkbeeldig te verwaarlozen kans dat te weinig belasting zou worden betaald door de ontvangen uitkering niet in de aangifte te vermelden."* Ook deze redenering haalt het niet bij de Hoge Raad die overwoog dat:

"de omstandigheid dat de adviseur heeft nagelaten nadere informatie en bescheiden op te vragen en zich in de toepasselijke wettelijke bepalingen te verdiepen, ook indien die adviseur dit wel behoorde te doen, [GdB: brengt] nog niet de voor voorwaardelijk opzet vereiste bewuste aanvaarding mee van de aanmerkelijke kans dat van belanghebbende te weinig belasting zou worden geheven."

De schending van een onderzoeksplicht die hoort bij een behoorlijke taakvervulling van de belastingadviseur is dus naar het oordeel van de belastingkamer van de Hoge Raad onvoldoende om voorwaardelijke opzet aanwezig te achten. De Hoge Raad plaatst deze onderzoeksplicht in een normatief kader. Het is vaste jurisprudentie dat 'had moeten weten' onvoldoende is om de vereiste bewustheid van voorwaardelijke opzet bewezen te achten.

¹³ HR 31 mei 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY7673.

Dat de strafkamer van de Hoge Raad de schending van een onderzoeksplicht sneller lijkt te duiden in het kader van voorwaardelijke opzet, kan worden afgeleid uit een aantal arresten. In zijn arrest van 5 juli 2011 stond centraal een persoon die op Schiphol was geland met een koffertje met cocaïne. Deze verdachte had opgemerkt dat hij ieder onderzoek aan zijn koffertje achterwege had gelaten. In het licht van het feit dat hij kort voor zijn vertrek het koffertje ter reparatie had afgegeven aan een man die hij slechts oppervlakkig kende, het bekend is dat op die vluchten veel verdovende middelen worden gesmokkeld en ten slotte de twee kilo cocaïne bij vluchtig onderzoek ontdekt hadden kunnen worden, heeft de verdachte naar het oordeel van de strafkamer van de Hoge Raad bewust de aanmerkelijke kans aanvaard dat er cocaïne in de koffer zat toen hij besloot de koffer niet te onderzoeken.¹⁴

Midden in het financieel-economische fraudedomein speelde de zaak die leidde tot het arrest van 17 januari 2012 waarin de SIOD een onderzoek deed naar een uitzendbureau naar aanleiding van een vermoeden van een vervalste administratie.¹⁵ Daarin zouden vervalste identiteitspapieren zijn opgenomen. De Hoge Raad overwoog dat het hof uit de vastgestelde feiten heeft kunnen aannemen dat *"de verdachte zijn handelwijze met betrekking tot het tenlastegelegde ook na die brief niet heeft aangepast en aldus in de bewezenverklaarde periode niet heeft zorg gedragen voor het vereiste toezicht op het hanteren van geldige identiteitspapieren."* De verdachte was eerder gecontroleerd en had van de politie een brief gekregen waarin werd gesteld dat zijn administratie vol zat met onjuiste identiteitspapieren. Desondanks nam hij nadien geen maatregelen. Hij controleerde zelf de papieren niet zorgvuldig en evenmin werden identiteitspapieren voorgelegd aan een overheidsinstantie. Toen in de periode na voormelde brief geen maatregelen werden getroffen en er wederom valse identiteitspapieren werden opgenomen in de administratie, werd dus geoordeeld dat de schending van de onderzoeksplicht leidde tot opzet.

Tenslotte stond de schending van een onderzoeksplicht centraal in een fiscaalrechtelijke zaak. Het betrof leveranties waarover aanvankelijk omzetbelasting werd berekend. De factuur werd tenaamgesteld op een beperkt aantal personen dat buiten de Europese Unie woonachtig is. Vervolgens werd de factuur geretourneerd bij de leverancier met daarop een stempelafdruk ten bewijze van het feit dat export had plaatsgevonden.

¹⁴ HR 5 juli 2011, ECLI:NL:HR:2011:BQ6140.

¹⁵ HR 17 januari 2012, ECLI:NL:HR:2012:BU4211.

Van belang was dat de afnemers die werden vermeld op de factuur nimmer in de winkel van de leverancier kwamen. De aanschaf werd feitelijk afgewikkeld door een derde, die zich introduceerde als een bemiddelaar. Deze derde kwam ook altijd terug met de afgestempelde facturen. Hof Den Bosch oordeelde uiteindelijk dat de derde de afnemer was en dat de omzetbelasting ten onrechte was gerestitueerd en teruggevraagd van de Belastingdienst. Het hof overwoog dat de verdachte leverancier een (nadere) onderzoekplicht had met betrekking tot de hoedanigheid van de derde als werkelijke koper van de horloges en met betrekking tot de identiteit en betrokkenheid van die buitenlandse personen als mogelijke afnemers van de horloges. Het hof concludeerde: "*Door dat onderzoek na te laten heeft (...) verdachte als leidinggevende minst genomen willens en wetens de aanmerkelijke kans aanvaard dat de verkoopfacturen op naam van personen werden gesteld die niet werkelijk de kopers van de horloges waren.*"¹⁶

Voorvoemde jurisprudentie werd door AG Vellinga samengevat als volgt:

"Bij de beoordeling van het middel dient te worden vooropgesteld dat onder omstandigheden het bewust aanvaarden van een aanmerkelijke kans kan zijn gelegen in het achterwege laten van toezicht of onderzoek dat van de verdachte in de omstandigheden van het geval mocht worden verwacht."

De strafkamer lijkt bewijs voor het bewustheidsvereiste ten aanzien van de aanmerkelijke kans bij (voorwaardelijke) opzet in te vullen door middel van een geschonden onderzoeksplicht, terwijl de belastingkamer een dergelijke schending daarvoor niet voldoende acht.

Geconcludeerd kan worden dat de belastingkamer van de Hoge Raad minder snel voorwaardelijke opzet aannemelijk acht dan de strafkamer voor zover het betrekking heeft op een geschonden onderzoeksplicht. Nu niet geheel duidelijk is wanneer die onderzoeksplicht ontstaat en op welke wijze daaraan invulling dient te worden gegeven, is veel te zeggen voor de terughoudende opstelling van de belastingkamer. Uiteraard mag de belastingadviseur niet 'ziende blind' zijn en allerlei aanwijzingen miskennen waaruit voortvloeit dat vraagtekens geplaatst moeten worden bij de door zijn cliënt verstrekte informatie. Anderzijds is het uitgangspunt voor de belastingadviseur dat hij zijn cliënt en de door hem verstrekte informatie mag vertrouwen.

¹⁶ Hof Den Bosch 21 september 2010, ECLI:NL:GHSHE:2010:BN8339.

Achteraf zal niet te lichtvaardig geoordeeld mogen worden dat de belastingadviseur vragen had moeten stellen bij de aangereikte informatie. Slechts indien er aanwijzingen waren dat de verkregen informatie niet deugde, kan van een onderzoeksplicht sprake zijn. De schending daarvan zou slechts tot (voorwaardelijke) opzet mogen kunnen leiden, als vast komt te staan dat de adviseur wist dat het feitencomplex dat aan de aangifte ten grondslag werd gelegd onjuist was en tevens de aanmerkelijke kans werd aanvaard dat daardoor een onjuiste aangifte werd gedaan.

1.4.2. Pleitbaar standpunt

In het kader van dit hoofdstuk is nog vermeldenswaardig dat de onderzoeksplicht in fiscale strafzaken nog een rol speelt bij de beantwoording van de vraag of sprake is van een pleitbaar standpunt. Strafrechters zijn kritisch ten aanzien van een dergelijk verweer. Een belastingadviseur die geen gedegen feitenonderzoek heeft gedaan en op een wankel feitencomplex zijn fiscale duiding heeft gebaseerd, lijkt tevergeefs een beroep te doen op een pleitbaar standpunt. Zo overwoog Hof Amsterdam dat er geen pleitbaar standpunt is:

*"indien die belastingadviseur, in aanmerking genomen de van hem te verwachten deskundigheid, na adequaat onderzoek van de feiten die hem bekend zijn of redelijkerwijs bekend hadden kunnen zijn, redelijkerwijs zozeer heeft moeten twifelen aan de juistheid van dat standpunt dat hij dat standpunt niet, althans niet zonder meer, voor juist mocht houden."*¹⁷

De strafkamer van de Hoge Raad heeft eerder geoordeeld dat ingeval de verdachte een beroep doet op een zogenoemd fiscaal pleitbaar standpunt, *"de rechter dient te beoordelen of hij redelijkerwijs kon en mocht menen dat de wijze waarop hij die aangifte heeft gedaan, toelaatbaar was (vgl. HR 8 februari 2005, LJN AR3719)."*¹⁸ Uit deze definitie kan worden opgemaakt dat er een objectieve component schuilt in dit verweer. De vraag is welke consequenties daaraan kunnen worden verbonden. Enerzijds zou de benadering kunnen zijn - zoals de belastingkamer van de Hoge Raad pleegt te doen - dat getoetst wordt of het standpunt dat in de aangifte werd ingenomen bij een correct feitencomplex in redelijkheid verdedigbaar is. Niet relevant is dan welk feitencomplex de belastingadviseur heeft onderkend.

¹⁷ Hof Amsterdam 7 juli 2011, ECLI:NL:GHAMS:2011:BR0739.

¹⁸ HR 6 maart 2012, ECLI:NL:HR:2012:BQ8596.

Een andere opvatting kan echter zijn dat getoetst wordt of en in hoeverre de belastingadviseur voldeed aan de onderzoeksplicht die naar objectieve maatstaven van de belastingadviseur mag worden verwacht. Voldeed hij daaraan niet, dan kon en mocht hij in deze benadering niet menen een toelaatbare aangifte te hebben gedaan.

1.5. Rol en verantwoordelijkheid en grove schuld

De 'onderzoeksplicht' van de belastingplichtige is nagenoeg non-existent indien hij een gekwalificeerde belastingadviseur in de arm neemt en daarmee op een juiste wijze samenwerkt door onder andere tijdig de correcte gegevens aan te dragen. Zelfs indien de belastingplichtige op grote schaal gebruik maakt van afdrachtverminderingen voor de loonheffing, behoeft hij zich niet in de inhoudelijke aspecten van deze regeling te verdiepen (bijvoorbeeld door kennis te nemen van de jaarlijks door de Belastingdienst toegezonden handleiding). Het hof had in een casus nog overwogen dat de belastingplichtige niet kan volstaan met het eenvoudigweg doorzenden van alle op de loonbelasting betrekking hebbende papieren aan zijn belastingadviseur. Naar het oordeel van het hof zou een dergelijke handelwijze dermate lichtvaardig zijn dat sprake is van grove schuld. De Hoge Raad casseert echter (terecht) omdat er geen enkele omstandigheid was aan te wijzen met welke reden de belastingplichtige aan de zorgvuldige taakvervulling van zijn deskundige adviseur behoefde te twijfelen.¹⁹ Naar het oordeel van de Hoge Raad:

"is er geen aanleiding tot het stellen van de algemene eis dat de belastingplichtige zich ter voorkoming van fouten ook zelf in de inhoudelijke aspecten van op hem toepasselijke belastingregelingen verdiept. Dit wordt niet anders door het enkele feit dat hij - al dan niet op grote schaal - gebruik maakt van de desbetreffende regeling, ook niet indien het een regeling als de onderhavige betreft. Reeds hierom kan een belastingplichtige in zo'n geval geen grove schuld ter zake van het niet-betalen van belasting worden verweten op de enkele grond dat hij aan hem toegezonden stukken, die op de desbetreffende belasting betrekking hebben, doorzendt naar zijn deskundige adviseur zonder daarvan zelf kennis te nemen."

Dan rijst echter wel de vraag wanneer de belastingadviseur zelf in de gevarezone van 'grove schuld' komt.

¹⁹ HR 13 februari 2009, ECLI:NL:HR:2009:BH2586, BNB 2009,114; zie ook Hof Amsterdam 30 juni 2008, ECLI:NL:GHAMS:2008:BD8031.

Niet ondenkbaar is immers dat de belastingadviseur niet geconfronteerd wordt met strafrechtelijke vervolging, maar dat hij vanwege zijn handelwijze een vergrijpboete krijgt opgelegd. Nu deze (doorgaans) tevens kunnen worden opgelegd als sprake is van grove schuld, is interessant te bezien in hoeverre daarbij een verzaakte onderzoeksplicht een rol kan spelen.

Grove schuld is door de Hoge Raad in een arrest van 23 juni 1976 omschreven als een in laakbaarheid aan opzet grenzende onachtzaamheid. De Hoge Raad oordeelde dat *"de wet, door te spreken van grove schuld, niet slechts eist dat het aan onachtzaamheid van de belastingplichtige is te wijten dat te weinig belasting is geheven, maar bovendien dat die onachtzaamheid als een grove, dat wil zeggen: een in laakbaarheid aan opzet grenzende onachtzaamheid moet worden gekwalificeerd."*²⁰ Een definitie van grove schuld is vastgelegd in paragraaf 25, lid 2, BBBB: *"Grove schuld is een in laakbaarheid aan opzet grenzende mate van verwijtbaarheid en omvat mede grove onachtzaamheid. Daarbij kan gedacht worden aan laakbare slordigheid of ernstige nalatigheid. Bij grove schuld had belanghebbende redelijkerwijs moeten of kunnen begrijpen dat zijn gedrag tot gevolg kon hebben dat te weinig belasting zou worden geheven of betaald."*

Uit deze definitie wordt duidelijk dat grove schuld een normatief karakter kan hebben. Niet vereist is dat de belastingadviseur wist dat zijn handelwijze tot een te lage afdracht zou leiden, maar volstaan kan worden met de vaststelling dat hij dit redelijkerwijs had kunnen begrijpen. Dat de grove schuld kan voortvloeien uit een geschonden onderzoeksplicht blijkt reeds uit een arrest van de Hoge Raad van 8 juni 2007:

"Gelet op de omstandigheid dat het een bijzondere, voor de belanghebbende gunstige regeling betreft, zodat verwacht mag worden dat de belanghebbende zich informeert over de aan de toepassing van die regeling gestelde eisen, en waarover bovendien in de handleiding loonheffing - naar de inspecteur onvoldoende weersproken heeft gesteld - informatie aan de inhoudingsplichtigen wordt verstrekt, alsmede gelet op de omstandigheid dat de belanghebbende gezien het onder 2.1 vermelde kennelijk bewust een kolom van het loonadministratieprogramma oningevuld heeft gelaten, is het hof van oordeel dat te deze, zowel ten aanzien van het deeltijdwerk als de stagiaire,

²⁰ HR 23 juni 1976, *BNB* 1976, 199, ECLI:NL:HR:1976:AX3678; zie ook HR 19 december 1990, *BNB* 1992, 217, ECLI:NL:HR:1990:ZC4481.

sprake is van een dermate lichtvaardig handelen van belanghebbende dat gesproken kan worden van grove schuld in de zin van artikel 67f van de AWR."²¹

Lubbers en Poelmann constateren dat er naast een onjuiste aangifte bijkomende belastende feiten en omstandigheden moeten zijn die leiden tot de conclusie dat de belastingplichtige redelijkerwijs had moeten begrijpen dat er waarschijnlijk sprake is van een fout in de aangifte.²² Naar hun overtuiging kan een belastingplichtige grove schuld worden verweten indien hij - ondanks de feiten en omstandigheden - zonder meer het meest gunstige standpunt overneemt in zijn eigen aangifte. *"Anders gezegd: in zo'n geval rust er een onderzoekspllicht op de belastingplichtige."*

In het kader van deze paragraaf is nog van belang dat zij bij het wegen van de bijkomende belastende feiten en omstandigheden een belangrijke rol toekennen aan 'het opleidings- en kennisniveau': *"Aan een belastingplichtige die bijvoorbeeld accountant is, kunnen naar onze mening op dit punt hogere eisen worden gesteld dan aan een belastingplichtige die kapper is: de accountant wordt in het algemeen geacht eerder te kunnen te begrijpen dat zijn gedrag tot gevolg kan hebben dat te weinig belasting wordt geheven."* Feteris merkt op dat het opleidingsniveau met name een rol speelt ingeval sprake is van minder bekende belastingregels die (dus) niet van algemene bekendheid zijn.²³

Tenslotte concludeerde AG Groeneveld dat *"bij het bepalen van de mate van verwijtbaarheid, naast het innemen van een bepaald standpunt, een rol spelen omstandigheden als de kennis en wetenschap van een belastingplichtige, de aard en complexiteit van de problematiek, de mate waarin een belastingplichtige zich inspanningen heeft getroost om 'een nat gaan bij de fiscus' te voorkomen (hierbij kan gedacht worden aan het inschakelen van een adviseur en het inwinnen van inlichtingen bij de belastingdienst of het overleg voeren met de inspecteur over het ingenomen standpunt)."*²⁴

²¹ HR 8 juni 2007, nr. 43 429, V-N 2007/36.9, ECLI:NL:HR:2007:BA6765.

²² A.O. Lubbers en E. Poelmann, Afbakeningsproblemen rondom 'grote schuld' en 'opzet', *TFB* 2007/2.

²³ M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, Fiscale Hand- en Studietoeken, Kluwer, Deventer 2007, par. IX.3.3.5.

²⁴ Concl. AG Groeneveld bij HR 12 september 2003, ECLI:NL:PHR:2003:AE4480, *BNB* 2004, 75.

Als voor een belastingplichtige reeds een onderzoeksplicht geldt en in dat kader zijn opleidings- en kennisniveau van belang is, zal deze plicht onmiskenbaar bestaan voor de belastingadviseur. De belastingadviseur heeft immers van het verzorgen van de fiscale aangelegenheden van zijn cliënten zijn beroep gemaakt. Hij heeft een opleiding genoten, is veelal lid van een branchevereniging en zijn handelen valt onder het tuchtrecht. Hij gaat overeenkomsten aan met zijn cliënten waarin wordt vastgelegd dat hij de fiscale belangen van zijn cliënten zal behartigen. Uit deze gehele constellatie vloeit voort dat de belastingadviseur, meer nog dan zijn cliënt de belastingplichtige, een onderzoeksplicht kent. Bij schending daarvan zal hij geconfronteerd kunnen worden met een verwijt dat hij grof-schuldig heeft gehandeld.

Het beeld uit de recente jurisprudentie is ook dat een fiscale professional, met de genoten opleiding en relevante werkervaring, bij een fout in de aangifte snel grove schuld wordt verweten.²⁵ De vraag is of dat terecht is. Feit is dat de inspecteur in de praktijk een misslag van een belastingadviseur kwalificeert in termen als grove schuld. Zo stelde een inspecteur zich tijdens een procedure ten overstaan van Hof Amsterdam nog op het standpunt "*dat van belanghebbende als fiscalist (Federatiebelastingadviseur) verwacht mag worden dat hij kennis neemt van wetwijzigingen die zijn fiscale positie (mede) bepalen, en dat het grove schuld oplevert als hij zulks nalaat.*"²⁶ Het hof verwierp deze stelling nu deze erop neerkomt dat "*elke (...) door een fiscalist gemaakte fout tot het verwijt van grove schuld en tot beboeting zou moeten leiden.*"

Niet elke (beroeps)fout zal kunnen worden aangemerkt als grove schuld. Feteris benadrukt dat sprake moet zijn van een ernstig verwijt.²⁷ Onachtzaamheid is daarvoor zeker niet genoeg. Uiteraard kan zelfs een gekwalificeerde belastingadviseur die zijn werkzaamheden conform de reglementen op een zorgvuldige en behoorlijke wijze verricht, een fout maken. De complexiteit van de wetgeving speelt immers ook deze deskundige adviseur parten. Het feit dat fiscale wetgeving vaak wordt gewijzigd, speelt daarbij een belangrijke rol.

²⁵ Hof Arnhem-Leeuwarden 10 september 2013, ECLI:NL:GHARL:2013:6630; Hof Den Bosch 8 maart 2006, ECLI:NL:GHSHE:2006:AW1822; Hof Leeuwarden 11 mei 2007, ECLI:NL:GHLEE:2007:BA5194; Rb Leeuwarden 19 juli 2006, ECLI:NL:RBL EE:2006:AY4850.

²⁶ Hof Amsterdam 30 juni 2008, ECLI:NL:GHAMS:2008:BD8031.

²⁷ M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, Fiscale Hand- en Studietoeken, Kluwer, Deventer 2007, par. IX.3.3.5.

Het duiden van een feitencomplex - dat van de cliënt is verkregen - in het licht van de fiscale wet- en regelgeving is dientengevolge bepaald geen sinecure.

Natuurlijk dient de adviseur te zorgen voor een compleet dossier op basis waarvan hij zijn werkzaamheden verricht. Ontbreken daarin bepaalde gegevens zonder dat dit aan de belastingadviseur toerekenbaar is, dan dient een verwijtbaarheid in het kader van de vergrijpboeten niet aannemelijk te worden geacht. Is het feitencomplex compleet en bestaat de mislag uit een onjuiste wetstoepassing, dan dient in het kader van de verwijtbaarheid te worden vastgesteld of er een uitleg is die de fout begrijpelijk maakt. De constatering dat de belastingadviseur een wettekst onjuist heeft gelezen, een arrest of wetswijziging heeft gemist terwijl zijn handelwijze wel op (oudere) wetten of jurisprudentie kan worden teruggevoerd, kan mijns inziens een valide toelichting zijn, die de fout natuurlijk niet 'goedpraat', maar wel voorkomt dat grove schuld te lichtvaardig aannemelijk wordt geacht.

1.6. Ten slotte

De belastingadviseur dient zich ervan bewust te zijn dat de strafrechter hem beschouwd als een wezenlijk onderdeel van het fiscale systeem. Dat systeem houdt in dat een inspecteur meer mag vertrouwen op een aangifte die afkomstig is van een belastingadviseur, dan op een aangifte van de belastingplichtige zelve. Schending van dit (veronderstelde) systeem wordt de belastingadviseur doorgaans zeer kwalijk genomen, hetgeen tot uiting komt in het opleggen van hoge straffen.

De reglementen van de NOB en de RB bevatten passages over de rol en verantwoordelijkheden van hun leden voor zover het aankomt op het feitencomplex dat aan de werkzaamheden ten grondslag wordt gelegd. Dat de cliënt instaat voor de juistheid van de aangeleverde gegevens is begrijpelijk. Dat de volledigheid van de aangeleverde gegevens tevens op het conto komt van de cliënt, is niet begrijpelijk en past ook niet bij de werkwijze van de belastingadviseur die zijn cliënt vaak om aanvullende gegevens vraagt. Voorts is opmerkelijk dat in de reglementen wordt bepaald dat de juistheid en volledigheid slechts 'marginaal' door de belastingadviseur wordt getoetst.

Uiteraard is de belastingadviseur geen opsporingsambtenaar; dat betekent niet dat conform het vereiste in het eerste artikel van de reglementen op een zorgvuldige en behoorlijke wijze wordt gewerkt en dat de belastingadviseur tegen die normen de juistheid en volledigheid zal dienen te toetsen. Mijns inziens vereist die norm meer dan een marginale toets. De reglementen stellen dat er een aanvullende onderzoeksplicht is ingeval de gegevens daartoe aanleiding geven. Een nadere invulling van deze plicht ontbreekt.

Vastgesteld kan worden dat de belastingkamer van de Hoge Raad terughoudender is om (voorwaardelijke) opzet aannemelijk te achten bij een schending van een onderzoeksplicht dan de strafkamer van de Hoge Raad die een dergelijke schending als bewijs heeft aangemerkt voor het bewust aanvaarden van de aanmerkelijke kans. Voorts hebben strafrechters de schending van de onderzoeksplicht aangegrepen om een beroep op een pleitbaar standpunt af te wijzen.

Ten slotte speelt een geschonden onderzoeksplicht een rol bij grove schuld. De belastingrechter slaat acht op het opleidings- en kennisniveau van de belastingplichtige of van de belastingadviseur, bij de vraag of grof-schuldig werd gehandeld. Nu de belastingadviseur beschikt over kennis van de fiscale wet- en regelgeving rijst bij een fout in de aangifte snel de vraag of de belastingadviseur grof-schuldig heeft gehandeld. Toch zal ook hier de lat niet te laag gelegd mogen worden. Ook de belastingadviseur kan een fout maken als gevolg van een misverstand over het feitencomplex of een verkeerde duiding van de complexe fiscale regels, zonder dat onmiddellijk sprake is van grove schuld. Voor de belastingadviseur is van belang of en in hoeverre er een verklaring kan worden gevonden voor de gemaakte fout.