

# Een onderzoeksplicht voor de belastingadviseur?<sup>1</sup>

prof. mr. G.J.M.E. de Bont<sup>2</sup>

## 1. Inleiding

Nagenoeg iedere onderneming laat de nakoming van fiscale verplichtingen (graag) over aan zijn belastingadviseur. Ingeval er discussies ontstaan omtrent de correcte nakoming van die aangiften en informatieverplichtingen, gaan die veelvuldig gepaard met verwijten van de ondernemer aan het adres van de belastingadviseur. De ondernemer tracht zich daarmee ook vaak te disculperen in relatie tot verwijten die door de belastingdienst of het Openbaar Ministerie worden gemaakt.

Maar wat zijn nu de rol en verantwoordelijkheid van de belastingadviseur en op welke wijze zijn deze van invloed op de bestraffing van de adviseur door middel van een 'Vierde tranche' boete door de inspecteur of op de opportuniteit van een strafrechtelijke vervolging?

In deze bijdrage zal allereerst aandacht worden besteed aan de reglementen van de grootste brancheorganisaties voor fiscalisten (NOB en het RB). Voorts wordt nader ingegaan op de jurisprudentie van opzet en grove schuld. Alvorens af te sluiten met een conclusie wordt het belang van de (schending van de) onderzoeksplicht geplaatst in de sleutel van het pleitbare standpunt.

## 2. De reglementen

Zowel het reglement van de NOB<sup>3</sup> als van de RB<sup>4</sup> schrijven in het tweede lid van art. 7 het volgende voor:

1. Een eerdere versie van deze publicatie is opgenomen in: G.J.M.E. de Bont (red.), *De belastingadviseur onder vuur, Enige beschouwingen uit de praktijk en de wetenschap* 2015, p. 19-37.
2. Guido de Bont is advocaat te Amsterdam en tevens hoogleraar formeel belastingrecht aan de Erasmus Universiteit Rotterdam.
3. Reglement Beroepsuitoefening Nederlandse Orde van Belastingadviseurs. Vastgesteld en in werking getreden op 2 juni 2010. Gewijzigd op 15 juni 2011. Toelichting art. 4 lid 1, 7 lid 1 en 12 lid 2 gewijzigd op 8 oktober 2014.
4. Reglement beroepsuitoefening Register Belastingadviseurs. Vastgesteld en in werking getreden op 1 januari 2011, wijzigingen in art. 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 'Indicatorlijst' 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 gevergd dan het doorbladeren van de verschaafte informatie.

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.

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.

### 3. Rol, verantwoordelijkheid en opzet

#### 3.1. Opzet

Na te hebben vastgesteld dat 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 parlementaire toelichting bij een wijziging van de AWR in verband met de introductie van art. 67o kan de volgende opmerking van de Staatssecretaris over medeplichtigheid worden gevonden:<sup>5</sup>

*'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.'*<sup>6</sup>

Als deze medeplichtigheid-valkuil zo snel open gaat, 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 mijns inziens 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 exegetische 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.

In de jurisprudentie kan een terughoudende opstelling worden gevonden bij de belastingkamer van de Hoge Raad, waarbij serieuze eisen worden gesteld aan (het bewijs van) voorwaardelijke opzet. 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*

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

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

*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.<sup>7</sup>*

Dat was echter volgens de Hoge Raad te kort door de bocht. Voormelde vaststellingen brengen naar het oordeel van de Hoge Raad *'nog niet de voorwaardelijk opzet vereiste bewustheid mee van de aanmerkelijke kans dat van belanghebbende te weinig belasting zou worden gegeven.'* 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.<sup>8</sup>

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.<sup>9</sup> 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 voorwaardelijk opzet vereiste bewuste aanvaarding mee van de aanmerkelijke kans dat van belanghebbende te weinig belasting zou worden gegeven.'*

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 voorwaardelijk opzet aanwezig te achten. Het is vaste jurisprudentie dat 'had moeten weten' onvoldoende is om de vereiste bewustheid van voorwaardelijke opzet bewezen te achten.

Dat de strafkamer van de Hoge Raad de schending van een onderzoeksplicht sneller lijkt te duiden in het kader van voorwaardelijk 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.<sup>10</sup> 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 in verband met een vermoeden van een vervalste administratie.<sup>11</sup> 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

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

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

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

10. HR 5 juli 2011, ECLI:NL:HR:2011:BQ6140. Hof Amsterdam oordeelde dat er geen opzet was bij de verdachte in een situatie waarin cocaïne was verstopt in knollen die werden ingevoerd, Hof Amsterdam 11 maart 2010, ECLI:NL:GHAMS:2010:BL8048.

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

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.

Ten slotte stond de schending van een onderzoeksplicht centraal in een fiscaalrechtelijke zaak. Het betrof leveranties waarover aanvankelijk omzetbelasting werd berekend. De factuur werd te naamgesteld op een beperkt aantal personen die 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. Van belang was dat de afnemers 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.'*<sup>12</sup>

Voor genoemde jurisprudentie werd door A-G 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.'*

In zijn annotatie onder NJ 2015/338<sup>13</sup> gaat Keijzer uitgebreid en zelfs rechtsvergelijkend in op de problematiek die hij omschrijft als 'moedwillige onwetendheid'. Hij haalt de Hous of Lords die al in 1986 oordeelden dat sprake kan zijn van opzet indien het bewijs wordt geleverd *'that the defendant had deliberately shut his eyes tot he obvious or refrained from inquiry because he suspected the truth but did not want to have his suspicion confirmed.'* De

Court of Appeal overwoog tien jaar later: *'Knowledge includes what ought to be know, so that wilful blindness cannot excuse'* en voorts: *'There is a vast distinction between a state of mind which consists of deliberately refraining from making inquiries, the result of which the person does not care to have, and a state of mind which is merely neglecting to make such inquiries as a reasonable and prudent person would make.'*<sup>14</sup>

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 of minder snel 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. 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 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.

Deze terughoudendheid ten aanzien van het aannemelijk achten van (voorwaardelijke) opzet komt ook terug in een recent arrest van de strafkamer van de Hoge Raad.<sup>15</sup> Daarin werd een neuroloog ervan verdacht dat hij had gehandeld in strijd met zorgvuldigheidseisen, protocollen en richtlijnen. Als gevolg daarvan stelde het Openbaar Ministerie dat deze neuroloog voorwaardelijk opzettelijk had gehandeld door welbewust in strijd met de professionele standaard te hebben gehandeld en niet te hebben ingegrepen, waar dat medisch gezien wel van hem wordt verlangd. Hij wordt op grond daarvan geacht de aanmerkelijke kans te hebben aanvaard. Bij de verwijten die de neuroloog werden gemaakt stond centraal dat aan hem hogere eisen gesteld moeten worden ten aanzien van diens wetenschap en bewuste aanvaarding van de aanmerkelijke

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

13. HR 14 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:949, NJ 2015/338.

14. Citaten ontleend aan annotatie Keijzer.

15. HR 17 mei 2016, ECLI:NL:HR:2016:862, NJ 2017/67 met noot P.A.M. Mevis.

kans. Met die redenering ging de Hoge Raad echter niet mee. De Hoge Raad citeerde uitgebreid uit zijn standaard arrest van 25 maart 2003, ECLI:NL:HR:2003:AE9049 waarin hij overwoog dat van degene die weet heeft van de aanmerkelijke kans op het gevolg, maar die naar het oordeel van de rechter ervan is uitgegaan dat het gevolg niet zal intreden, wel kan worden gezegd dat hij met (grove) onachtzaamheid heeft gehandeld maar niet dat zijn opzet in voorwaardelijke vorm op dat gevolg gericht is geweest. Dit toetsingskader blijft ongewijzigd als de 'verdachte heeft gehandeld in zijn hoedanigheid van neuroloog'.

Een belastingadviseur kan op basis van deze overwegingen pas worden veroordeeld indien er bewijs is dat hij naast de veelal aanwezige wetenschap en aanmerkelijke kans, deze gevolgen ook heeft aanvaard, waarbij een geschonden onderzoeksplicht een rol kan spelen maar niet doorslaggevend is voor het bewijs van de aanvaarding.

### 3.2. Pleitbaar standpunt

In het kader van deze bijdrage 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 twijfelen aan de juistheid van dat standpunt dat hij dat standpunt niet, althans niet zonder meer, voor juist mocht houden.'*<sup>16</sup>

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).'<sup>17</sup> Uit deze definitie kan worden opgemaakt dat er een objectieve component schuilt in dit verweer. De vraag is op welke wijze dit uitwerkt. 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. Een andere opvatting kan echter zijn dat getoetst wordt of en in hoe-

verre 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 toelaatbaar aangifte te hebben gedaan. In deze benadering kan van een pleitbaar standpunt in dergelijke gevallen dan per definitie geen sprake zijn.

### 4. Ten slotte

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, ligt niet voor de hand 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. 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 lijkt te zijn om (voorwaardelijk) 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.

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

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