

# Artikel

## Het adviseursverweer

### Een oproep tot convergentie tussen het fiscale straf- en boeterecht

Mr. drs. A.G. Haasnoot en mr. M. van Dijk\*

#### 1. Inleiding

156

Een belastingplichtige vertrouwt voor het verzorgen van de belastingaangifte dikwijls op de diensten van een boekhouder, accountant of belastingadviseur omdat hij administratief of fiscaal onvoldoende onderlegd is of het simpelweg liever uitbesteedt. De mate van samenwerking kan verschillen, van een volledige uitbesteding van de gehele administratie inclusief het aangifteproces tot advisering op specifieke fiscale rechtsvragen in de aangifte. Gelet op deze mogelijke samenwerkingsverbanden tussen de belastingplichtige en diens adviseur is het de vraag wat de gevolgen zijn indien een belastingaangifte onjuist of onvolledig is ingediend. In hoeverre valt de belastingplichtige dan nog straf- of boeterechtelijk iets te verwijten?<sup>1</sup>

In het fiscale boeterecht is het vaste jurisprudentie dat er geen boete opgelegd kan worden aan de belastingplichtige indien deze zijn aangifte laat verzorgen door

\* Mr. drs. A.G. Haasnoot is als advocaat-belastingkundige werkzaam bij FT-advocaten. Mr. M. van Dijk is als juridisch medewerker werkzaam bij JahaeRaymakers advocaten.

1 Mogelijk valt de adviseur in deze gevallen ook het een en ander te verwijten. Volledigheidshalve merken wij dan ook op dat de adviseur eveneens aansprakelijk kan worden gehouden voor het doen van een onjuiste aangifte, via de deelnemingsvormen in het strafrecht (art. 47, 48 en 51 Sr) en via de medeplegersboete in het fiscale boeterecht (art. 5:1 Awb en art. 67o AWR). De aansprakelijkheidstelling van de adviseur gaat echter het bestek van dit artikel te buiten, zie daarvoor onder meer M. Hendriks, 'De belastingadviseur in het fiscale strafrecht en boeterecht', *WFR* 2007/552; C. van Asperen den Boer, 'Strafrechtelijke deelnemingsvormen in fiscalibus: een crime voor de belastingadviseur?', *TfB* 2014/02.

een ter zake deskundige en volledig geïnformeerde adviseur. Dit – in het fiscaal recht ontwikkelde – verweer heeft mondjesmaat ook zijn intrede gedaan in de feitenrechtspraak binnen het fiscale strafrecht als een verweer gericht tegen het opzet. De opkomst van dit opzetverweer lijkt ten faveure te gaan van het oudere – uit het commune strafrecht afkomstige – verweer dat tevens op de onderhavige casuïstiek toepasbaar kan zijn: afwezigheid van alle schuld (avas).

Met het bestaan van deze twee verschillende verweren binnen het strafrecht komt de vraag op welke van de twee meer recht doet aan de situatie dat een belastingplichtige zich bij het doen van een aangifte heeft laten bijstaan door een adviseur, en daarmee de voorkeur boven het andere zou moeten genieten. Een tweede vraag die de intrede van het uit het fiscale boeterecht afkomstige verweer met zich meebrengt, is in hoeverre de mate van verantwoordelijkheid die van de belastingplichtige, in de samenwerkingssituatie met zijn adviseur, mag worden gevergd bij het doen zijn belastingaangifte, overeenkomt tussen het fiscale straf- en boeterecht. Met andere woorden: verwacht de strafrechter minder, hetzelfde of méér van de belastingplichtige in de samenwerking met diens adviseur om strafbaarstelling te voorkomen dan zijn fiscaalrechtelijke ambtgenoot?

In dit artikel behandelen wij het mogelijke verweer voor de belastingplichtige in de situatie dat hij zich heeft laten bijstaan door een adviseur. Daarbij vergelijken wij de situatie waarin er een fiscale boete is opgelegd met die van een fiscaalstrafrechtelijke vervolging. Het zal blijken dat zowel het beoordelingskader als de uitkomsten van deze casuïstiek door de belastingkamers en de strafkamers sterk uiteenloopt. Reden om in dit artikel het

onderscheid tussen beide benaderingswijzen te analyseren en een lans te breken voor (hernieuwde)<sup>2</sup> convergentie tussen de belastingkamer en strafkamer van de Hoge Raad.

In paragraaf 2 behandelen wij de achtergrondkaders van waaruit de twee ‘smaken’ van het adviseursverweer zich binnen het fiscale strafrecht manifesteren, namelijk opzet en avas. Voorts zullen wij in paragraaf 3 de ontwikkeling van het adviseursverweer uit het fiscale boete-recht bespreken. In paragraaf 4 gaan wij – om de vraag te beantwoorden langs welke lijn het adviseursverweer binnen het fiscale strafrecht onzes inziens behandeld zou moeten worden – eerst in op de literatuur op dit punt, om vervolgens recente feitenrechtspraak binnen het fiscale strafrecht uit te lichten waarin het beroep op het adviseursverweer is opgevat als een avas-verweer enerzijds, en een opzetverweer anderzijds. Ook zullen wij de vergelijking trekken tussen het fiscale straf- en boeterecht om in paragraaf 5 af te sluiten met enkele conclusies en een oproep tot convergentie.

## 2. Aanknopingspunten in het strafrecht

In deze paragraaf bespreken wij vanuit de jurisprudentie en de strafrechtelijke literatuur de achtergrond en mogelijke aanknopingspunten voor een verweer vanuit de belastingplichtige die gebruik heeft gemaakt van een belastingadviseur. Geselecteerd zijn de klassieke uitspraken van de strafrechter waar een samenloop speelde tussen degene die strafrechtelijk eindverantwoordelijk gehouden wordt en diens (professionele) samenwerking met derden.

### 2.1 Opzet en toerekening

Om in het geval van een onjuiste of onvolledige aangifte voor strafrechtelijke vervolging in aanmerking te komen, is de ondergrens van opzet – voorwaardelijk opzet (het bewust aanvaarden van de aanmerkelijke kans<sup>3</sup>) – voldoende. Het zal daarbij in alle gevallen moeten gaan om een kans die naar algemene ervaringsregels aanmerkelijk is te achten. Hoewel dit objectieve aspect van voorwaardelijk opzet doorgaans in strafzaken slechts een kleine rol speelt in de beoordeling of een verdachte een feit opzettelijk heeft begaan, ligt dit binnen het fiscale strafrecht vaak anders. Indien de belastingplichtige op het moment van het doen van de aangifte namelijk een naar objectieve maatstaven pleitbaar standpunt heeft ingenomen, bestaat er, aldus de belasting- en strafkamer van de Hoge Raad, geen aanmerkelijke kans

op het doen van een onjuiste aangifte en kan er dan ook geen (voorwaardelijk) opzet worden vastgesteld.<sup>4</sup> De belastingplichtige is met de introductie van het pleitbare standpunt in het fiscale strafrecht enige coulance geboden voor het complexe en snel veranderende fiscale speelveld waarin hij zich moet begeven. Een ‘*get out of jail free card*’ is het echter verre van: de belastingplichtige wiens gespecialiseerde belastingadviseur een volgens de strafrechter objectief gezien niet-verdedigbare onjuistheid in de aangifte verwerkt, wordt niet beschermd (in die zin dat de aanmerkelijke kans op de onjuiste aangifte aanwezig zal worden geacht ongeacht de eigen betrokkenheid).

In de meeste zaken focust de discussie zich dan ook op het wilsaspect van voorwaardelijk opzet (bewust aanvaarden). Hoewel de subjectieve intenties van de verdachte in dit kader voorop moeten worden gesteld, kan ook dit aspect – afhankelijk van het type delict – onderhevig zijn aan een grote mate van objectivering. Zo kan het bewijs voor de bewuste aanvaarding mede worden geleverd aan de hand van objectieve indicatoren als algemene ervaringsregels, feiten van algemene bekendheid, de aard en uiterlijke verschijningsvorm van de gedraging alsmede de omstandigheden waaronder deze is verricht. Op deze wijze kan, bij gebrek aan de kracht om de gedachten van een verdachte te lezen ten tijde van het begaan van het delict, een rechter toch tot de conclusie komen dat ‘*het niet anders kan of de verdachte moet het wel hebben geweten*’.<sup>5</sup>

Deze objectivering van het wilsaspect lijkt zich ook voor te doen in de gevallen waarin er een adviseur tussen de belastingplichtige en het indienen van de aangifte komt te staan. Dit kan de lokale boekhouder om de hoek zijn, maar ook een gerenommeerd belastingkantoor. In meer of mindere mate besteden belastingplichtigen de fiscale vraagstukken vervat in de namens hen in te dienen aangiften uit aan deze professionals, die de aangiften opstellen dan wel instructie geven over hoe de aangifte ingevuld moet worden. De betrokkenheid van de belastingplichtige bij zowel de totstandkoming als de inhoud van de aangifte kan in deze zakelijke verhoudingen zeer beperkt zijn. Hierdoor worden de verdachte en zijn subjectieve intenties (nog) verder van het strafbare feit (de onjuiste aangifte) geplaatst.

Daarbij dient te worden opgemerkt dat, hoewel een belastingplichtige zich ten aanzien van zijn eigen verwijtbare gedragingen niet achter een adviseur kan verschuilen,<sup>6</sup> de handelingen van de adviseur hem in beginsel

2 J.P. Boer & A.O. Lubbers, ‘Vuieregels rondom de bestraffing van belastingplichtigen bij het opvolgen van een belastingadvies’, *WFR* 2013/1148; zij concludeerden nog tot voldoende mogelijkheden om tot vergelijkbare uitkomsten te komen in de tot op dat moment geschetste kaders van de belastingkamer en de strafkamer. De rechtspraak heeft de afgelopen tien jaar echter een andere beweging laten zien.

3 HR 25 maart 2003, ECLI:NL:HR:2003:AE9049, NJ 2003, 552 (HIV-I).

4 HR (belastingkamer) 21 april 2017, ECLI:NL:HR:2017:638, BNB 2017/162; HR (strafkamer) 3 oktober 2017, ECLI:NL:HR:2017:2542, NJ 2018/270 m.nt. J.M. Reijntjes en HR 1 december 2017, ECLI:NL:HR:2017:3056, NJ 2018/271.

5 HR 25 maart 2003, ECLI:NL:HR:2003:AE9049, NJ 2003, 552 (HIV-I). Zie ook W.E.C.A. Valkenburg & J.H. van der Werff, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Fed Fiscale Studieserie, Deventer: Wolters Kluwer 2019, par. 2.8.2.1. Zie ook J. de Hullu, *Materieel strafrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2021, hfdst. IV.3.1 e.v.

6 P. van der Wal, *Vertegenwoordiging en bijstand in belastingzaken. Fiscale rechtsbijstandverlening naar Nederlands recht*, Fiscale monografieën, nr. 116, De-

ook niet worden toegerekend, tenzij er sprake is van functioneel daderschap:

*‘dat toch handelingen zoals (...) slechts dan waren aan te merken als gedragingen van de verdachte indien verdachte erover vermocht te beschikken of die handelingen al dan niet plaatsvonden, en deze behoorden tot de zodanige welke plaatsvinden blijkens den loop van zaken door verdachte werd aanvaard of placht te worden aanvaard.’<sup>7</sup>*

Deze zogenoemde IJzerdraad-criteria (beschikken en aanvaarden) gaan om de feitelijke zeggenschap en het kunnen ingrijpen – in juridische of materiele zin – en om het ‘blijkbaar billijken’ van de gedraging, bijvoorbeeld door deze stelselmatig te laten gebeuren, later genuanceerd in het niet betrachten van de zorg die in redelijkheid van de beoogde functionele dader kan worden gevergd met het oog op de voorkoming van de gedraging. Dat kan bijvoorbeeld spelen in het geval van onvoldoende controle.<sup>8</sup> Pas wanneer de verdachte zelf onbekendheid met het handelen van de belastingadviseur (of binnen een bedrijf de verantwoordelijke medewerker) kan onderbouwen en aan een grote mate van zorgplicht heeft voldaan, biedt een verweer langs deze lijnen soelaas.<sup>9</sup>

Hoewel functioneel daderschap in fiscale strafzaken niet vaak ter sprake komt, lijkt het zojuist benoemde kader wel impliciet een rol te spelen in de gevallen waarin de belastingplichtige een adviseur heeft ingeschakeld voor de belastingaangifte. In dergelijke situaties zal het voorwaardelijk opzet van de belastingplichtige namelijk moeten blijken uit de handelingen die hij in het kader van de aangifte nog wél heeft verricht, wat in de regel neerkomt op (enkel) de keuze van en de samenwerking met de adviseur. In deze specifieke context lijken geldende zorgvuldigheidseisen op zichzelf een rol te spelen voor het aannemen van voorwaardelijk opzet: van de belastingplichtige wordt gevergd afdoende invulling te hebben gegeven aan zijn zorgplicht (jegens zijn adviseur, tot het doen van een correcte belastingaangifte).<sup>10</sup> Deze zorgplicht is binnen het fiscale strafrecht door de jaren heen in de feitenrechtspraak steeds meer en meer ingekleurd met behulp van het door de belastingkamer van de Hoge Raad ontwikkelde kader. Zo overwoog de rechtbank Zwolle nog in 2017:

*‘Alhoewel dit arrest is gewezen door de belastingkamer van de Hoge Raad en betrekking heeft op het fiscale boeterecht is de rechtbank van oordeel dat deze jurisprudentie ook op het fiscale strafrecht toegepast dient te worden.’<sup>11</sup>*

Alvorens in te gaan op dit arrest zullen wij echter eerst het andere kader van de Hoge Raad bespreken.

## 2.2 Afwezigheid van alle schuld

Sinds het Melk-en-water-arrest<sup>12</sup> uit 1916 is het stelsel van strafuitsluitingsgronden door de Hoge Raad uitgebreid met de algemene exceptie ‘afwezigheid van alle schuld’. Deze ongeschreven strafuitsluitingsgrond heeft zich later uitgekristalliseerd tot drie vormen van avas: (i) de verontschuldgbare feitelijke dwaling (*error facti*); (ii) de verontschuldgbare rechtsdwaling (*error iuris*); en (iii) de verontschuldgbare onmacht en de hiermee samenhangende maximaal te vergen zorg. Avas bestaat, naast een feitelijk component (dwaling of voorzorg), vooral uit een normatieve toets: was de dwaling *verontschuldgbaar*, dan wel waren de voorzorgsmaatregelen in het concrete geval de *maximale* die van de verdachte mochten worden gevergd?<sup>13</sup> Deze normatieve toets betekent meestal een zware Garantenstellung voor de verdachte. Het rechtskader waarin deze Garantenstellung van de verdachte in relatie tot diens adviseur handen en voeten is gegeven, heeft zich binnen de verontschuldgbare rechtsdwaling ontwikkeld. Daarbij moet worden opgemerkt dat de verschillende vormen van avas geruisloos in elkaar kunnen overlopen en er bij een beroep op verontschuldgbare rechtsdwaling zodoende vaak een samenhang met de maximaal te vergen zorg bestaat.<sup>14</sup>

Rechtsdwaling gaat om een verontschuldgbare onbewustheid ten aanzien van de ongeoorloofdheid van de verweten gedraging. Er mag geen sprake zijn van een verwijtbare onwetendheid<sup>15</sup> voor het beroep om te slagen, bijvoorbeeld na te laten om in de dode hoek te kijken bij het wisselen van baan in het verkeer.<sup>16</sup> Gezien de hoofdregel dat eenieder geacht wordt de wet te kennen, moet door de verdachte goed onderbouwd worden aangevoerd dat hij ten tijde van het begaan van de gewraakte gedraging in de overtuiging verkeerde dat zijn gedraging niet ongeoorloofd was.<sup>17</sup>

venter: Kluwer 2005, p. 358.

7 HR 23 februari 1954, ECLI:NL:HR:1954:3, NJ 1954, 378 (IJzerdraad).  
8 HR 21 oktober 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF7938. Zie ook J. de Hullu, *Materieel strafrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2021, hfdst. III.1.4.2.  
9 Rb. Overijssel 27 november 2023, ECLI:NL:RBOVE:2023:4789.  
10 Vgl. K.M.G. Demandt & A.C.M. Klaasse, ‘De (dunne?) scheidslijn tussen onzorgvuldigheid en voorwaardelijk opzet. Een analyse van de strafrechtelijke en fiscale jurisprudentie’, *TvSO* 2017, 4, p. 164-165 en W.E.C.A. Valkenburg en J.H. van der Werff, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Fed Fiscale Studietoets, Deventer: Wolters Kluwer 2019, p. 40 en E. Gritter, ‘Toerekening van opzet en schuld in het fiscale boeterecht: legitimatie en achtergronden’, *Delikt&Delinkwint* 2001, p. 365.

11 Rb. Overijssel 4 september 2017, ECLI:NL:RBOVE:2017:3435.

12 HR 14 februari 1916, ECLI:NL:HR:1916:BG9431, NJ 1916, p. 681 e.v.

13 Zie voor gevallen waarin de maximale zorg betracht was o.m. HR 2 februari 1993, ECLI:NL:HR:1993:AB7899, NJ 1993, 476 (Aflatoxine in pinda); HR 28 oktober 2008, ECLI:NL:HR:2008:BE9611, NJ 2008, 570; HR 20 januari 2009, ECLI:NL:HR:2009:BF8848, NJ 2009, 235 en HR 1 december 2009, ECLI:NL:HR:2009:BI5627, NJ 2010, 101, vgl. overmacht: HR 24 november 1998, ECLI:NL:HR:1998:ZD1317, NJ 2000, 54.

14 J. de Hullu, *Materieel strafrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2021, hfdst. V.7.2 e.v.

15 HR 23 mei 1995, ECLI:NL:HR:1995:ZD0052, NJ 1995, 631; HR 24 november 1998, ECLI:NL:HR:1998:ZD1317, NJ 2000, 54 m.nt. De Jong; in het arrest uit 1952 een ‘zelfzuchtige onwetendheid’ genoemd.

16 HR 24 mei 2005, ECLI:NL:HR:2005:AT3998, NJ 2005, 435.

17 HR 9 maart 2004, ECLI:NL:HR:2004:AO1490, NJ 2004, 675.

Dit ziet in eerste instantie op het kunnen vertrouwen op mededelingen van het bevoegd gezag inzake het (gebrek aan) wederrechtelijkheid van een bepaalde gedraging.<sup>18</sup> Later is dit ook uitgebreid naar (juridisch) advies van een deskundige autoriteit waarop vertrouwd mocht worden.<sup>19</sup> Hier zijn strikte voorwaarden aan verbonden, onder meer opgesomd door de Hoge Raad in een zaak over handelen met voorkennis:

*‘6.3. Vooropgesteld moet worden dat voor het slagen van een beroep op afwezigheid van alle schuld wegens dwaling ten aanzien van de wederrechtelijkheid van het bewezenverklarde feit, vereist is dat aannemelijk is dat een verdachte heeft gehandeld in een verontschuldgbare onbewustheid ten aanzien van de ongeoorlooftheid van de hem verweten gedraging (vgl. HR 23 mei 1995, NJ 1995, 631). Daarvan kan sprake zijn indien de verdachte is afgegaan op het advies van een persoon of instantie aan wie of waaraan zodanig gezag valt toe te kennen dat de verdachte in redelijkheid op de deugdelijkheid van het advies mocht vertrouwen (vgl. HR 13 december 1960, NJ 1961, 416). Bij de beoordeling van een daartoe strekkend verweer kunnen verschillende aspecten van belang zijn, waaronder:*

- de positie van de verdachte binnen het bedrijf;
- de onafhankelijkheid en de onpartijdigheid van de adviseur;
- de specifieke deskundigheid van de adviseur;
- de complexiteit van de materie waarover advies wordt ingewonnen;
- de manier waarop en de omstandigheden waaronder het advies is ingewonnen en gegeven.<sup>20</sup>

Belangrijk is dat dit verweer door de verdediging goed wordt uitgewerkt. De Hoge Raad oordeelde in 2008,<sup>21</sup> inzake een failliet die stelde afgegaan te zijn op adviezen van curator en advocaten, dat het op de weg van verdachte had gelegen om specifieke informatie over de onafhankelijkheid, onpartijdigheid en specifieke deskundigheid van de adviseurs naar voren te brengen. Bovendien was de inhoud van de adviezen door de verdediging slechts in enkele algemene conclusies verwoord die niet rechtstreeks betrekking hadden op de vraag of de aan de verdachte verweten en bewezenverklarde gedragingen wederrechtelijk waren. De Hoge Raad legt de bewijslast hiermee feitelijk bij de verdachte: hij moet zowel de kwaliteit van de adviseurs als de inhoud en relevantie van de adviezen onderbouwen.

Andere jurisprudentie van de strafrechter laat zien dat het om een concreet advies moet gaan dat ziet op de ten laste gelegde gedragingen,<sup>22</sup> dat eigen kennis een rol kan spelen,<sup>23</sup> dat bij conflicterende adviezen niet een

beroep op enkel het voordeligste gedaan kan worden,<sup>24</sup> of zelfs op de allerhoogste ter zake deskundige als bekend is dat de interpretatie van de inspectie anders kan zijn.<sup>25</sup> Een niet aan de overheid verbonden adviseur wordt überhaupt niet snel als voldoende gezaghebbend gezien: verdachte wordt in dergelijke gevallen verweten niet de overheidsinstantie belast met het toezicht of de handhaving van de toepasselijke regelgeving te hebben benaderd voor advies.<sup>26</sup> De positie van de verdachte speelt ook mee: een directeur van een beursgenoteerde onderneming had extra navraag moeten doen naar de houdbaarheid van een advies van 1 A4'tje waarvan hij wist dat het scherp aan de wind was.<sup>27</sup>

Daarnaast zijn er diverse arresten die benadrukken dat het feit dat niemand tegen de verdachte gezegd heeft dat het fout is wat hij/zij gedaan heeft, niet betekent dat de verdachte er dan van uit mag gaan dat het in orde is.<sup>28</sup> Een handhavingstekort kan de verdachte niet baten en onduidelijkheid in voorschriften zou een aanleiding moeten zijn voor verdachte om zich te laten informeren bij gezaghebbende personen of instanties.<sup>29</sup>

Omdat er sprake moet zijn van afwezigheid van *alle* (strafrechtelijk relevante) schuld is de toets van de verontschuldgbare onbewustheid, zoals hierboven geschetst, een moeilijke om aan te voldoen. Het kleinste gebrek lijkt in de strafrechtjurisprudentie reeds voldoende om de bescherming van de gespecialiseerde adviseur af te schieten. De Hullu<sup>30</sup> vraagt zich dan ook af of er in de praktijk wel genoeg ruimte aan deze exceptie wordt gegeven. Wellicht is enige achtergrond hiervoor te vinden in de opmerking van Rammelink dat voorkomen moet worden *‘dat de verdachte zich achter zijn raadsman gaat verschuilen in een geval waarin hij zich op glad ijs wil begeven’*.<sup>31</sup>

18 HR 22 november 1949, ECLI:NL:HR:1949:1, NJ 1950, 180 (Motorpapieren).

19 HR 13 december 1960, NJ 1961, 416.

20 HR 4 april 2006, ECLI:NL:HR:2006:AU4658 en ECLI:NL:HR:2006:AU4664, NJ 2007, 144 (Content).

21 HR 26 februari 2008, ECLI:NL:HR:2008:BC0813, NJ 2008, 148.

22 HR 18 maart 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF3361, NJ 2004, 491.

23 HR 24 december 2002, ECLI:NL:HR:2002:AE8772, NJ 2003, 617.

24 Concl. A-G Schipper 30 september 2008, ECLI:NL:PHR:2008:BF5074 bij HR 9 december 2008.

25 Concl. A-G Vegter 1 december 2015, ECLI:NL:PHR:2015:2642 bij HR 29 februari 2016.

26 Zie o.m. Rb. Breda 13 december 2006, ECLI:NL:RBBRE:2006:AZ4436; Rb. Den Haag 18 juni 2012, ECLI:NL:RBSGR:2012:BW8694 en HR 1 september 2009, ECLI:NL:HR:2009:BI4730.

27 Rb. Amsterdam 26 mei 2006, ECLI:NL:RBAMS:2006:AX6763.

28 Zie naast HR 23 mei 1995, ECLI:NL:HR:1995:ZD0052, NJ 1995, 631 bijvoorbeeld, Concl. A-G Bleichrodt 5 juni 2007, ECLI:NL:PHR:2007:BA7260 bij HR 18 september 2007 en Concl. A-G Vellinga 12 september 2006, ECLI:NL:PHR:2006:AY8324 bij HR 28 november 2006.

29 Rb. Breda 21 december 2012, ECLI:NL:RBBRE:2012:BY7000, bekrachtigd door Hof 's-Hertogenbosch 22 april 2016, ECLI:NL:GHSHE:2016:1597.

30 J. de Hullu, *Materieel strafrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2021, hfdst. V.7.3.2.

31 J.W. Fokkens, E.J. Hofstee & A.J.M. Machiels (red.), *Wetboek van Strafrecht – Noyon, Langemeijer, Rammelink*, Deventer: Wolters Kluwer, Inleiding, aant. 4.5. 'Nader over rechtsdwaling' (online, bijgewerkt 23 november 2021).

### 3. Het fiscale boeterecht

Ook in het fiscale boeterecht leek dit mantra lange tijd de boventoon te voeren. De hoofdregel in de fiscaliteit was tot 2006 namelijk dat, naast de kennis, ook opzet of grove schuld van de belastingadviseur toegerekend kon worden aan de belastingplichtige.<sup>32</sup> In 1988 heeft de Hoge Raad deze hoofdregel op basis van artikel 6 EVRM in het fiscale boeterecht enigszins beperkt door te oordelen<sup>33</sup> dat onder specifieke voorwaarden opzet of grove schuld van de belastingadviseur niet toegerekend wordt aan belastingplichtige, namelijk als hij in redelijkheid niet behoefde te twijfelen aan de fiscale aanvaardbaarheid van de mededelingen of adviezen van die adviseur. Zolang niet kon worden aangenomen dat zodanig uitzonderingsgeval zich voordeed, kwamen fouten, gedragingen, nalatigheden of verzwijgingen ten aanzien waarvan de adviseur opzet of grove schuld viel te verwijten echter (nog steeds) ten laste van de belastingplichtige. Ter motivering van die beslissing is overwogen<sup>34</sup> dat, zou de belastingplichtige een verdergaande mogelijkheid hebben zich erop te beroepen dat hij is afgegaan op hem door zijn adviseur verstrekte mededelingen of adviezen en hem zelf geen opzet of grove schuld kon worden verweten, hij er een niet aanvaardbaar belang bij zou hebben de aangifte niet zelf op te stellen doch dit over te laten aan een adviseur. Hij zou dan immers, aldus het arrest, mits hij bij de keuze van zijn adviseur de nodige zorg in acht genomen had, de sanctie die de wet verbond aan het doen van een onjuiste aangifte, van zich kunnen afwentelen.

In het hiervoor besproken IJzerdraad-arrest is echter geoordeeld dat *'opzet ten aanzien van enig delict of delictsbestanddeel door het Nederlandse strafrecht nergens wordt toegerekend aan een natuurlijk persoon, indien die geesgesteldheid bij hem of haar niet persoonlijk aanwezig is geweest'*. Het onjuiste uitgangspunt in 1988 is door de Hoge Raad in 2006 gerepareerd. Concreet is dit enkel een verschuiving in bewijslast:<sup>35</sup>

*'3.5. Opmerking verdient dat laatstbedoelde bepaling niet eraan in de weg staat dat het bewijs van opzet of grove schuld van de belastingplichtige in een voorkomend geval kan worden geleverd met behulp van vermoedens (HR 17 januari 1990, nr. 26282, BNB 1990/193) (...)*

32 HR 15 oktober 1947, B. 8412.

33 HR 15 juli 1988, ECLI:NL:HR:1988:ZC3876, BNB 1988/270.

34 HR 15 juli 1988, ECLI:NL:HR:1988:ZC3876, BNB 1988/270, onderdeel 4.7, tweede alinea. Herhaald in HR 1 december 2006, ECLI:NL:HR:2006:AU7741, BNB 2007/151, r.o. 3.2.

35 A.K.H. Klein Sprokkelhorst, 'Opinie: Het belang van ijzerdraad. Hoe een arrest van ruim een halve eeuw oud de bewijslast kan omkeren', TFB 2007/01-01.

*3.6. Opmerking verdient tevens dat de omstandigheid dat de belastingplichtige een adviseur heeft ingeschakeld, aan wie opzet of grove schuld kan worden verweten, kan samengaan met de mogelijkheid dat bij de belastingplichtige zelf (voorwaardelijk) opzet of grove schuld aanwezig is geweest. In dat verband kan van belang zijn of de belastingplichtige de zorg heeft betracht die redelijkerwijs van hem kan worden gevergd bij de keuze van zijn adviseur en bij de samenwerking met die adviseur. Wat in dit opzicht redelijkerwijs van de belastingplichtige kan worden gevergd, zal intussen van geval tot geval sterk kunnen verschillen, bij voorbeeld naar gelang zijn hoedanigheid en zijn kennis en ervaring omtrent de terzake relevante fiscale en andere aspecten. De inspecteur heeft van een en ander de stelplicht en de bewijslast.<sup>36</sup>*

Dit is in de verdere jurisprudentie verder geconcretiseerd en uitgewerkt. Er zijn drie voorwaarden te onderscheiden:<sup>37</sup>

1. Mag erop vertrouwd worden dat de belastingadviseur voldoende deskundig is?<sup>38</sup>
2. Belastingplichtige is zelf verantwoordelijk voor het verstrekken van alle relevante informatie aan de adviseur. Indien belastingplichtige weet of redelijkerwijs moest vermoeden dat de informatie onjuist of onvolledig was, kan hij zich niet achter zijn adviseur verschuilen.<sup>39</sup>
3. Belastingplichtige is ten aanzien van de feiten steeds verplicht tot een (marginale) controle van zijn eigen aangifte.<sup>40</sup> Er bestaat geen algemene eis dat de belastingplichtige zich, ter voorkoming van fouten, ook zelf in de fiscaal-inhoudelijke aspecten verdiept,<sup>41</sup> zelfs niet indien dit op betrekkelijk eenvoudige formele voorwaarden ziet<sup>42</sup> of de belastingplichtige op grote schaal gebruikmaakt van de betreffende regeling.

In 2020 heeft de Hoge Raad de controleverplichting door de belastingplichtige verder beperkt. In een zaak waar het ging om een door de – ter zake kundige en volledig geïnformeerde – adviseur onjuiste opvoering van een persoonsgebonden budget (PGB) in de aangifte inkomstenbelasting, waarbij de belastingplichtige wel wist dat de inkomsten belast waren, maar niet hoe en tot welk bedrag, oordeelde de Hoge Raad:

36 HR 1 december 2006, ECLI:NL:HR:2006:AU7741, BNB 2007/151. Zie ook HR 1 december 2006 ECLI:NL:HR:2006:AZ3355 waarin deze toerekening uitgesloten wordt.

37 P. van der Wal, *Vertegenwoordiging en bijstand in belastingzaken. Fiscale rechtsbijstandverlening naar Nederlands recht*, Fiscale monografieën, nr. 116, Deventer: Kluwer 2005, p. 364 e.v.

38 HR 5 december 1990, ECLI:NL:HR:1990:BH8144, BNB 1991/48.

39 Hof 's-Hertogenbosch 2 december 1994, ECLI:NL:GHSHE:1994:AW1474, V-N 1995, p. 1870.

40 Hof Den Haag 26 november 1981, ECLI:NL:GHSGR:1981:AX2374, V-N 1983, p. 117 en Hof Den Haag 20 september 1993, ECLI:NL:GHSGR:1993:AW3369, V-N 1994, p. 1113.

41 HR 13 februari 2009, ECLI:NL:HR:2009:BH2586, BNB 2009/114, en herhaald in HR 11 augustus 2017, ECLI:NL:HR:2017:1611, BNB 2017/193.

42 HR 3 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:127, BNB 2017/70.

*‘Het enkele feit dat belanghebbende wist dat de inkomsten uit de PGB’s belastbaar waren, brengt nog niet mee dat belanghebbende heeft moeten opmerken dat de inkomsten in de door de adviseur opgemaakte aangiften afweken van de door belanghebbende verstrekte informatie.’<sup>43</sup>*

De grens voor de controle lijkt vooralsnog gelegd te worden bij het al dan niet aanwezig zijn van een fiscaal vraagstuk. Is zo’n vraagstuk aanwezig, dan ligt de verantwoordelijkheid bij de adviseur. Is er geen fiscale vraag, maar ligt het vraagstuk in de feitelijke sfeer (bijvoorbeeld bij het moeten aangeven van alle wereldwijde bankrekeningen), dan ligt de controlerende verantwoordelijkheid tot op zekere hoogte bij de belastingplichtige. Mogelijk gaat het hier om een afweging van verschillende factoren, want zelfs wat betreft het controleren van de feiten blijkt dit niet in alle gevallen doorslaggevend: begin 2023 overwoog de Hoge Raad nog dat in het geval van een belastingadviseur die verbonden was aan een gerenommeerd kantoor, en die door belastingplichtige geïnformeerd was over de uiteindelijk niet in de aangifte opgenomen bedragen, de belastingplichtige nog steeds de benodigde zorg betracht had, ook al ging het om omvangrijke bedragen en had de belastingplichtige de aangifte niet gecontroleerd.<sup>44</sup>

Opvallend is dat er in het fiscale boeterecht (vrijwel) geen aandacht besteed wordt aan de wijze waarop de advisering heeft plaatsgevonden (schriftelijk, mondeling, vooraf of pas bij de aangifte). De focus ligt op de verhouding tussen de adviseur en de belastingplichtige: vertrouwen en samenwerking, deskundigheid en informatieverschaffing. In fiscale zaken gaat een adviseursverweer daarom veelal mis op het niet volledig en juist informeren van de adviseur, of op het niet goed uitvoeren van het advies dat de adviseur gegeven heeft.<sup>45</sup>

De boeterechterlijke verantwoordelijkheid van de belastingplichtige wordt sterk beperkt zodra hij op de juiste manier met een adviseur samenwerkt. Second opinions of de BelastingTelefoon bellen zijn niet vereist, en kennis en controle door de belastingplichtige worden door de Hoge Raad in vrijwel alle gevallen onnodig geacht.<sup>46</sup>

## 4. Vergelijking

### 4.1 Literatuur

Nu de in de jurisprudentie gevormde rechtskaders van zowel het ‘commune’ avas-verweer als het ‘fiscale’ adviseursverweer zijn behandeld, is de vraag langs welke weg een dergelijk verweer binnen het fiscale strafrecht zou moeten lopen. De meningen daarover zijn verdeeld.

Cnossen<sup>47</sup> beargumenteert dat het vanuit het perspectief van de codificatiesystematiek passender zou zijn om ruimhartiger om te gaan met het rechtsdwalingverweer, dan om bijzondere rechtskaders het strafrecht in te trekken. Cnossen signaleert dat het introduceren van bijzondere kaders voor het belastingrecht mogelijk immers ook gevolgen kan hebben voor andere economische delicten die evenzo ingewikkeld van aard zijn en de betrokkenheid van specialisten vergen.

Ook Boer en Lubbers<sup>48</sup> lijken deze optie te prefereren, en overwegen dat beide rechtskaders (resp. die van rechtsdwaling en het ‘fiscale’ adviseursverweer) voldoende aangrijpingspunten bieden om de vraag te beantwoorden of de belastingplichtige die heeft gehandeld op basis van een belastingadvies dient te worden bestraft, en of dit voor het belastingrecht en het strafrecht langs dezelfde lijnen kan plaatsvinden. Wel merken zij (nota bene al in 2013) op dat er met name een rechtseenheidsaak voor de belastingkamer en strafkamer van de Hoge Raad ligt om te voorkomen dat er niet goed te verklaren verschillen zouden ontstaan tussen bestraffing volgens het belastingrecht en bestraffing volgens het strafrecht.

Hiertegenover staan bijvoorbeeld Valkenburg en Van der Werff,<sup>49</sup> die juist menen dat het in het fiscale recht ontstane rechtskader ook navolging in het fiscale strafrecht verdient. Als onderbouwing hiervoor benoemen zij onder meer dat het in het fiscale recht – in tegenstelling tot het commune strafrecht – aan keuzes ontbreekt: men is veelal verplicht tot het zijn van belastingplichtige, of diegene dat nou wil of niet, en moet in die hoedanigheid binnen een gestelde termijn aangifte doen. Dit in combinatie met de dikwijls complexe fiscale materie zijn volgens Valkenburg en Van der Werff omstandigheden die doorgaans het inschakelen van een adviseur rechtvaardigen en met zich meebrengen dat onvolkomenheden in de aangifte niet al te gemakkelijk aan de belastingplichtige dienen te worden toegerekend.

43 HR 28 februari 2020, ECLI:NL:HR:2020:254, BNB 2020/89.

44 HR 13 januari 2023, ECLI:NL:HR:2023:26, BNB 2023/40, r.o. 3.8.2.

45 Zie bijvoorbeeld Hof ’s-Hertogenbosch 30 december 2021, ECLI:NL:GHSHE:2021:3896, r.o. 4.22: *‘Belanghebbende heeft echter geen administratie bijgehouden of een administratie die ernstige gebreken vertoont. Daarom is het hof van oordeel dat (i) belanghebbende niet alle voor de aangifte benodigde informatie heeft verstrekt aan [B], (ii) belanghebbende bij de samenwerking met [B] niet de zorg heeft betracht die redelijkerwijs van hem kon worden gevergd en (iii) belanghebbende niet op de juistheid van de door die adviseur opgestelde aangiften mocht vertrouwen.’*

46 Zelfs als in fiscalibus het adviseursverweer als een avas-verweer wordt opgevat, zie bijvoorbeeld Rb. Midden-Nederland 25 april 2022, ECLI:NL:RBNNE:2022:1353 en Hof Amsterdam 16 maart 2021, ECLI:NL:GHAMS:2021:971.

47 J.P. Cnossen, ‘De afnemende waarde van “het algemene”’, *Strafblad*, december 2017, p. 469-475.

48 J.P. Boer & A.O. Lubbers, ‘Vuistregels rondom de bestraffing van belastingplichtigen bij het opvolgen van een belastingadvies’, *WFR* 2013/7018, p. 1154-1155.

49 W.E.C.A. Valkenburg & J.H. Van der Werff, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Fed Fiscale Studietoets, Deventer: Wolters Kluwer 2019, par. 3.4.4.2.

Ook De Bont en Prins<sup>50</sup> hebben recentelijk nog gepleit om een dergelijk verweer als een opzetverweer aan te merken en stellen dat het Credit Suisse-arrest<sup>51</sup> van de belastingkamer van de Hoge Raad nadrukkelijk de ruimte laat om, naast het pleitbaar standpunt, andere van oorsprong fiscaalrechtelijke figuren aan te merken als verweren gericht tegen het voorwaardelijk opzet, specifiek tegen het bestaan van de aanmerkelijke kans ten tijde van het doen van de aangifte.

Als uiterste opinie is wellicht die van Kors<sup>52</sup> aan te merken, die van mening is dat als wordt vastgesteld dat de belastingplichtige opzet had op het doen van een onjuiste aangifte, er überhaupt geen ruimte meer is voor een succesvol beroep op verontschuldigbare rechtsdwalen als schulduitsluitingsgrond. Zij acht het niet goed denkbaar dat een belastingplichtige, nadat het opzet is vastgesteld, überhaupt nog aan de voorwaarden zou kunnen voldoen dat hij heeft gedwaald en in de overtuiging heeft verkeerd dat zijn gedraging geoorloofd was. Zij stelt dan ook dat de verontschuldigbare rechtsdwalen bij het doen van een onjuiste aangifte als schulduitsluitingsgrond geen toegevoegde waarde heeft. In het verlengde hiervan nemen wij aan dat Kors het adviseursverweer dan ook in de sleutel van het opzet zou plaatsen.

Ook wij zijn van mening dat een adviseursverweer (enkel) zou moeten worden aangemerkt als een verweer gericht tegen het opzet en pleiten zodoende voor convergentie. De praktijk heeft namelijk laten zien dat het plaatsen van dit verweer in de sleutel van avas tot ongerijmde uitkomsten leidt. In het volgende hoofdstuk lichten wij dit nader toe aan de hand van de meest recente uitspraken van de strafrechter omtrent het adviseursverweer.

De vraag of, zoals De Bont en Prins betogen, het verweer net als het pleitbare standpunt in de sleutel van de aanmerkelijke kans moet worden geplaatst, laten wij in deze beschouwing in het midden. Wel merken wij op dat uit de feitenrechtspraak blijkt dat, als de verdachte wetenschap had van de onjuistheid van de aangifte, het advies, dan wel diens onderliggende informatie, de verdachte geen gerechtvaardigd beroep meer op het (fiscale) adviseursverweer toekomt,<sup>53</sup> wat ons juist voorkomt. Een situatie als bij het pleitbaar standpunt, waar verdachte ondanks zijn eigen bedoelingen vrijuit gaat wegens het ontbreken van de aanmerkelijke kans, zou zich zodoende niet voor moeten doen bij het adviseursverweer.

## 4.2 Recente feitenrechtspraak (avas)

Als gezegd is er in de feitenrechtspraak binnen het fiscale strafrecht (nog) geen eenduidig beeld te herkennen over de vraag in welke sleutel een dergelijk adviseursverweer geplaatst dient te worden. Van de 32 (losstaande) gepubliceerde uitspraken die door de auteurs zijn bekeken waarin het adviseursverweer is gevoerd, is dit verweer in 27 gevallen opgevat als een verweer tegen het opzet en vijf keer als zijnde een avas-verweer. Hoewel de meeste gepubliceerde uitspraken het verweer dus langs de 'fiscale' lijn beoordelen, heeft de rechtbank Overijssel recentelijk in drie losstaande uitspraken het verweer via het avas-kader beoordeeld. In deze vonnissen – waarin het beroep overigens telkens werd afgewezen – overweegt de rechtbank onder meer dat:

1. van de verdachte mocht worden verlangd dat hij/zij, bij complexe materie, naar de juridische houdbaarheid van de constructie en om een second opinion vraagt,<sup>54</sup>
2. de precieze inhoud van het gegeven advies duidelijk en met stukken onderbouwd moet worden,<sup>55</sup>
3. e-mailberichten niet kunnen worden aangemerkt als een schriftelijk en onderbouwd advies.<sup>56</sup>

De eerste twee van deze drie voorwaarden zijn in de feitenrechtspraak binnen het fiscale strafrecht al eens eerder genoemd, de laatste voorwaarde lijkt nieuw.<sup>57</sup> De focus lijkt daarmee met name te worden gelegd op de vraag of het gegeven advies als voldoende duidelijk en betrouwbaar kan worden aangemerkt gelet op de specifieke deskundigheid van de adviseur en de complexiteit van de materie, maar de gerechtelijke beoordeling beperkt zich in de praktijk vervolgens enkel tot de vorm waarin het advies uitgebracht is. Wij vragen ons af of dit rechtskader geschikt is om te beoordelen in hoeverre de belastingplichtige aan zijn inspanningsverplichting en dus zorgplicht heeft voldaan bij het doen van een juiste aangifte. Voor de duidelijkheid zij opgemerkt dat in het rechtskader van de belastingkamer van de Hoge Raad deze voorwaarden in het geheel niet gesteld worden.

Zo kan een belastingplichtige, als fiscale leek, moeilijk beoordelen of de materie dermate complex is dat zijn ingeschakelde adviseur niet meer als voldoende deskundig kan worden aangemerkt en hij de constructie aan een andere adviseur had moeten voorleggen. Vooraf voorleggen aan de Belastingdienst is in de praktijk voor de meeste belastingplichtigen onmogelijk.<sup>58</sup> Ook het

50 G.J.M.E. de Bont & M. Prins, 'Tour d'horizon fiscaal strafrecht anno 2022', *TFB* 2023/02.

51 HR 21 april 2017, ECLI:NL:HR:2017:638, meer specifiek r.o. 3.4.7.

52 M.M. Kors, *Pleitbaar standpunt in het fiscale boete- en strafrecht*, Fiscale Monografieën nr. 148, Deventer: Wolters Kluwer 2017, par. 3.4.3.5.5.

53 Zie o.m. Hof 's-Hertogenbosch 10 juli 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:2879 en Rb. Amsterdam 8 november 2017, ECLI:NL:RBAMS:2017:8802.

54 Rb. Overijssel 16 maart 2023, ECLI:NL:RBOVE:2023:997.

55 Rb. Overijssel 17 november 2022, ECLI:NL:RBOVE:2022:3399.

56 Rb. Overijssel 12 september 2022, ECLI:NL:RBOVE:2022:3599.

57 Rb. Roermond 7 oktober 2011, ECLI:NL:RBROE:2011:BT6866: 'Verdachte had de constructie moeten voorleggen aan de Belastingdienst.' Hof 's-Hertogenbosch 21 november 2016, ECLI:NL:GHSHE:2016:5155: 'De verdaging heeft in het verweer niet duidelijk gemaakt wat het advies van zijn accountant precies en concreet behelsde. (...) Reeds op de vorenstaande gronden moet het beroep op verontschuldigbare rechtsdwalen worden verworpen.'

58 Donderdag 27 maart 2018, 09:20: 'Mysterybellers teleurgesteld in Belastingtelefoon, "kennis weer ondermaats"' (<https://nos.nl/artikel/2224499-mysterybellers-teleurgesteld-in-belastingtelefoon-kennis-weer-ondermaats>); Dinsdag 6 december 2022, 18:02: 'Belastingtelefoon miste honderdduizenden gesprekken door te weinig personeel' (<https://nos.nl/artikel/2455358>).

oordeel dat e-mailberichten niet kunnen worden aange-merkt als onderbouwde adviezen is wat ons betreft een te strikte uitleg van het rechtskader van de Hoge Raad. Zolang maar aannemelijk kan worden gemaakt dat de deskundige adviseur volledig geïnformeerd tot zijn advies is gekomen en het advies voldoende duidelijk is geweest om de aangifte op te baseren, kan onzes inziens het advies in het uiterste geval zelfs mondeling zijn gegeven.<sup>59</sup>

Deze Zwolse voorwaarden lijken daarmee in schril contrast te staan met een vonnis van dezelfde rechtbank waarin het verweer langs de kant van het ‘fiscale’ verweer werd beoordeeld – op grond van de voorwaarden zoals de belastingkamer van de Hoge Raad deze geformuleerd heeft.<sup>60</sup> In deze uitspraak spreekt de rechtbank de verdachte vrij van het doen van onjuiste aangiften kansspelbelasting, vanwege het ontbreken van het opzet. De rechtbank overweegt in haar vonnis dat juist de complexiteit van de regelgeving met zich meebrengt dat verdachte afhankelijk is van deskundigen voor begeleiding en dat uit getuigenverklaringen blijkt dat, hoewel de deskundigen (in casu: een accountant die een beroep kon doen op deskundigheid binnen het kantoor en een advocaat specifiek deskundig op het gebied van de KSB) zich de inhoud van de adviezen genuanceerder en geclausuleerd met voorbehouden herinnerden, verdachte mocht varen op de gegeven adviezen. Het ontbreken van second opinions en twijfels over de precieze inhoud van het advies worden in deze zaak de verdachte niet verweten.

Dit voorbeeld kenschetst de verschillen in normstelling waaraan een verdachte moet voldoen bij de behandeling van dit verweer langs de avas-route of de fiscale lijn. De inspanningsverplichting die van de verdachte wordt verwacht om een dwaling ten aanzien van het recht als *verontschuldigbaar* aan te merken is – zoals ook in paragraaf 2.2 besproken – dusdanig groot dat een beroep op dit verweer feitelijk nagenoeg geen kans van slagen heeft. Daarbij moet worden opgemerkt dat de hoge eisen die het rechtsdwalingskader stelt aan een verdachte met zich meebrengen dat er daardoor ook meer in het licht van de bewijslastverdeling van de verdachte wordt verwacht. De verdachte moet naast de aannemelijkheid (van de feitelijke grondslag) van het adviseursverweer, ook aantonen dat hij, gegeven de situatie, het maximale heeft gedaan dat van hem kon worden gevergd.

Dit in tegenstelling tot het adviseursverweer afkomstig uit het fiscale recht, wat een opzetverweer betreft, waarbij de verdachte in principe ‘slechts’ feiten en omstandigheden dient aan te voeren die potentieel bevrijdend kunnen werken. Dit zal erop neerkomen dat de verdachte moet kunnen onderbouwen dat hij een deskundige belastingadviseur heeft uitgezocht en dat hij alle rele-

vante informatie aan de belastingadviseur verstrekt heeft; daarmee heeft verdachte aan zijn zorgplicht voldaan en kan er geen sprake meer zijn van opzet. In het geval van het opvolgen van een advies zal het advies daarenboven moeten zien op het strafrechtelijke verwijt dat centraal staat, en volledig opgevolgd moeten zijn. De belastingplichtige hoeft niet zelf (in staat te zijn om) de fiscale aanvaardbaarheid te beoordelen.<sup>61</sup> Kortom, waar het bewijsrisico bij strafuitsluitingsgronden in de regel bij de verdachte ligt, is het de officier van justitie die die het bewijs à charge dient te vergaren en dus ook feiten en omstandigheden dient aan te dragen waaruit het opzet buiten redelijke twijfel kan worden vastgesteld.

Zo heeft het hof ’s-Hertogenbosch<sup>62</sup> recentelijk nog in een zaak waarin het verweer langs het fiscale rechtskader werd behandeld, een verdachte vrijgesproken wegens gebrek aan bewijs. In zijn arrest oordeelde het hof dat niet kon worden vastgesteld dat de verdachte, gelet op onder meer zijn beperkte fiscale en boekhoudkundige kennis, tekort was geschoten in zijn samenwerking met zijn adviseur, en zodoende ook niet dat hij opzet had op het niet doen van de aangifte omzetbelasting. Wij betwijfelen of deze casus dezelfde uitkomst zou hebben als deze langs de lijnen van het rechtsdwalingskader zou zijn beoordeeld.

#### 4.3 Recente feitenrechtspraak (‘fiscaal’ verweer)

Zoals hierboven uiteengezet, heeft het gebruik van verschillende rechtskaders binnen het strafrecht voor de beoordeling van de vraag in hoeverre een verdachte mocht vertrouwen op zijn adviseur, tot gevolg gehad dat er rechtsongelijkheid binnen het strafrechtelijke systeem is gesloten. Het behandelen van het adviseursverweer langs dezelfde lijn zal een deel van deze ongelijkheid wegnemen, maar dan zijn de niet verklaarbare verschillen tussen het strafrecht en het fiscale recht, waar Boer en Lubbers in hun artikel op doelden, nog onbesproken gelaten.

Dat deze verschillen bestaan, kan wellicht alleen al worden geconstateerd aan de hand van het aantal gepubliceerde uitspraken waarin het ‘fiscale’ verweer door de rechter is toegekend. Waar dit verweer binnen het strafrecht (naar ons weten) slechts vijf keer is gehonoreerd, ligt dit aantal binnen het fiscale boeterecht vele malen hoger. Vijf van de 27 strafzaken maakt dat nog geen één op de vijf verweren wordt toegekend. Een steekproef van de 25 meest recente fiscale uitspraken waarin het adviseursverweer aan bod komt, laat een ander beeld zien: iets meer dan twee op de drie gevoerde adviseursverweren worden door de rechter gehonoreerd.

belastingtelefoon-miste-honderdduizenden-gesprekken-door-te-weinig-personeel).

59 Vgl. HR 4 april 2006, ECLI:NL:HR:2006:AU4658.

60 Rb. Overijssel 11 juni 2018, ECLI:NL:RBOVE:2018:2060.

61 W.E.C.A. Valkenburg & J.H. van der Werff, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht (Fed Fiscale Studieserie)*, Deventer: Wolters Kluwer 2019, par. 3.4.4.2.

62 Hof ’s-Hertogenbosch 11 april 2023, ECLI:NL:GHSHE:2023:1368.



Er kunnen en zullen natuurlijk allerlei verschillende omstandigheden ten grondslag liggen aan de reden waarom deze toekenningspercentages haast spiegelbeeldig tegenover elkaar staan. Zo worden, in het kader van het AAFD-protocol, enkel de fiscale casussen waarin het opzet aanwezig wordt geacht het strafrecht in getrokken.<sup>63</sup> De casussen waaruit (nadrukkelijk) geen opzet naar voren komt, komen daarmee per definitie voor een bestuursrechtelijke afdoening in aanmerking. Daarnaast heeft het Openbaar Ministerie veelal een betere informatiepositie dan de fiscus om eventuele adviseursverweren te pareren.<sup>64</sup>

Toch zouden wij ook niet willen uitsluiten dat een andere beoordeling van het adviseursverweer door de strafrechter dan door diens fiscale ambtsgenoot een deel van de verklaring oplevert. Als er namelijk gekeken wordt naar de feitenrechtspraak die binnen het strafrecht en het fiscale recht gevormd is op het gebied van het adviseursverweer zoals uitgewerkt door de belastingkamer van de Hoge Raad, kan er worden geconcludeerd dat het verweer grotendeels op dezelfde feitelijke punten strandt, namelijk doordat:

1. verdachte geen deskundige adviseur heeft uitgekozen;<sup>65</sup>
2. verdachte tekort is geschoten in de informatievoorziening aan zijn adviseur;<sup>66</sup>
3. verdachte zich niet heeft gehouden aan de spelregels van het advies.<sup>67</sup>
4. het advies van de deskundige niet zag op het handelen van de verdachte;<sup>68</sup>
5. verdachte geen controle heeft uitgeoefend, ondanks concrete aanwezige signalen dat de kwaliteit van adviseur/advies/aangifte onvoldoende was.<sup>69</sup>

Op één punt lijkt er echter binnen het strafrecht meer van de belastingplichtige te worden verwacht dan binnen het belastingrecht, namelijk bij de controle van (de werkzaamheden van) de adviseur. Ondanks dat de belastingkamer van de Hoge Raad in zijn richtinggevende arresten heeft geëxpliciteerd dat er geen algemene plicht rust op de belastingplichtige om het werk van zijn deskundige adviseur te controleren, lezen bepaalde uitspraken alsof deze algemene controleplicht binnen het strafrecht wel degelijk geldt. Zo heeft de rechtbank

Overijssel<sup>70</sup> recentelijk nog de volgende overweging in twee losstaande vonnissen gewijd aan deze specifieke zorgplicht van de belastingplichtige:

*‘De belastingplichtige zal in elk geval enige mate van controle moeten hebben uitgeoefend op de activiteiten van zijn fiscale bijstandsverlener, door bijvoorbeeld een ingevulde aangifte met hem te bespreken alvorens deze in te zenden, en uitleg te vragen over zaken die de belastingplichtige niet duidelijk zijn, dan wel hem opvallen. Als een aangifteplichtige die zijn aangifte door een ander laat verzorgen zonder zich ook maar enigszins van de inhoud daarvan te vergewissen zijn handtekening onder het door die ander ingevulde aangiftebiljet heeft geplaatst, of toestemming geeft die aangifte namens hem in te dienen, betekent dit dat diegene zo vergaand nonchalant is geweest dat ofwel hij zich niet van de juistheid van de aangifte heeft willen overtuigen ofwel dat het hem onverschillig heeft gelaten. In een dergelijke situatie wordt er dermate lichtvaardig en nalatig gehandeld dat er sprake is van voorwaardelijk opzet.’*

Ook de rechtbank Amsterdam<sup>71</sup> heeft al eens eerder een overweging met soortgelijke strekking in een uitspraak opgenomen:

*‘Ook al gaat de rechtbank uit van de lezing van verdachte dat hij zelf deze aangifte niet heeft ingezien en deze vervolgens heeft laten indienen door de belastingadviseur, dan nog ontslaat dit verdachte niet van zijn verantwoordelijkheid voor de juistheid van de aangifte. Het is allereerst aan de belastingplichtige om zijn belastingaangifte voor inzending op juistheid te controleren.’*

En zo zijn er meer voorbeelden te noemen waar er in de motivering van strafrechtelijke vonnissen de zware verantwoordelijkheid die het zijn van belastingplichtige met zich meebrengt, wordt benadrukt. De strafrechter lijkt daarmee met zijn formulering de zorgplicht van de belastingplichtige bij de samenwerking met de adviseur wel erg zwaar aan te zetten en loopt wat ons betreft ook uit de pas met wat de Hoge Raad in zijn rechtskader omtrent het adviseursverweer heeft geschetst. Als de belastingplichtige de adviseur voor deskundig mocht houden en alle informatie heeft aangeleverd, dan is de belastingplichtige volgens de Hoge Raad immers niet gehouden de door de adviseur ingediende aangifte (marginaal) te controleren.<sup>72</sup>

63 Protocol AAFD, nr. DGBD/2023-0000011280, Strct. 2023, 16878, par. 2.1 ‘Aanmeldingscriteria’: ‘Bij een nadeelbedrag van € 100.000 of meer, wordt de zaak aangemeld voor mogelijke strafrechtelijke afhandeling als sprake is van een vermoeden van opzet.’

64 Zo heeft er in het kader van het strafrechtelijk onderzoek dikwijls een doorzoeking van de woning van de verdachte en/of het kantoor van de adviseur plaatsgevonden en is de administratie inclusief alle correspondentie tussen verdachte en zijn adviseur gevorderd of in beslag genomen. De officier van justitie heeft hierdoor vaak een beter beeld of de verdachte bijvoorbeeld wel alle relevante informatie aan zijn adviseur heeft verstrekt.

65 Zie bijv. Rb. Overijssel 8 juni 2023, ECLI:NL:RBOVE:2023:2117.

66 Zie bijv. Rb. Overijssel 4 februari 2021, ECLI:NL:RBOVE:2021:442.

67 Zie bijv. Rb. Overijssel 7 april 2022, ECLI:NL:RBOVE:2022:926.

68 Zie bijv. Hof Arnhem-Leeuwarden 18 december 2019, ECLI:NL:GHARL:2019:11156.

69 Zie bijv. Hof 's-Hertogenbosch 4 juli 2017, ECLI:NL:GHSHE:2017:2996.

70 Rb. Overijssel 8 juni 2023, ECLI:NL:RBOVE:2023:2117, ECLI:NL:RBOVE:2023:2120 en ECLI:NL:RBOVE:2023:2121 en Rb. Overijssel 24 juli 2023, ECLI:NL:RBOVE:2023:2883.

71 Rb. Amsterdam 24 september 2020, ECLI:NL:RBAMS:2020:4945.

72 Deze algemene eis wordt door fiscale rechters dan ook niet gesteld, zie bijv. Hof Den Haag 3 november 2022, ECLI:NL:GHDHA:2022:2270, r.o. 5.19.: ‘Anders dan de Inspecteur betoogt, is belanghebbende niet tekortgeschoten in de hiervoor bedoelde op hem rustende zorgplicht. Wetende wat hij wist (...) was belanghebbende (...) niet ertoe gehouden voorafgaand aan de indiening van de aangifte, die aangifte zelf te beoordelen. Belanghebbende mocht in dit verband uitgaan van de correcte afwikkeling daarvan door [naam adviseur].’

Een convergentie-arrest waarin de kaders voor het adviseursverweer (nogmaals) voor beide rechtsgebieden worden gesteld, is dan ook wenselijk, niet alleen om de rechtsongelijkheid binnen het fiscale strafrecht – veroorzaakt door de toepassing van twee verschillende kaders – weg te nemen, maar ook om de rechtsgelijkheid tussen bestraffing volgens het strafrecht en het fiscale recht te bevorderen.

## 5. Afsluitend

Uit de door ons geanalyseerde recente feitenrechtspraak komt het beeld naar voren dat de strafrechter op dit moment regelmatig uit de pas loopt ten opzichte van de fiscale rechter en de belastingkamer van de Hoge Raad. Dit ziet in het bijzonder op twee onderwerpen. Ten eerste door het toepassen van het veeleisende rechtskader van avas. Dit ziet in de feitenrechtspraak met name op de beoordeling van de door belastingadviseurs gegeven adviezen: de strafrechter stelt veel hogere eisen aan de wijze van vastlegging van de adviezen dan de belastingrechter en vereist al snel second opinions / afstemming met de Belastingdienst, een eis die zich bij de belastingrechter in het geheel niet voordoet. Ten tweede ten aanzien van de controleplicht van belastingplichtigen. Waar de belastingkamer van de Hoge Raad meermaals benadrukt heeft dat er bij de zorgvuldige samenwerking met een deskundige adviseur geen algemene controleplicht voor de belastingplichtige is, lijken verschillende strafrechters deze eis desondanks wel te stellen.

Op basis van onze analyse van de recente jurisprudentie lijken de *'niet goed te verklaren verschillen'* tussen beoordeling volgens respectievelijk het belastingrecht en het strafrecht, waar Boer en Lubbers in 2013 al voor waarschuwden, zich dan ook binnen het (fiscale) strafrecht zélf te hebben verwezenlijkt. Wij pleiten zodoende opnieuw voor convergentie van het door de belastingkamer van de Hoge Raad ontwikkelde adviseursverweer, op de eerste plaats binnen het (fiscale) strafrecht zelf, door een dergelijk beroep aan te merken als een verweer tegen het opzet in plaats van een avas-verweer om tot een evenwichtigere bewijslastverdeling te komen. Ook een verduidelijking van de toepasselijkheid in het strafrecht van het door de belastingkamer van Hoge Raad ontwikkelde beoordelingskader van de van de belastingplichtige te vergen zorg in de samenwerking met de adviseur, zou hieraan kunnen bijdragen. Naast dat hiermee de ontstane rechtsongelijkheid zal worden verminderd, wordt er ook meer recht gedaan aan de vaak ondeskundige positie waarin een belastingplichtige zich bevindt. Het 'fiscale' verweer vindt in onze optiek een betere balans tussen de Garantenstellung en de onderzoeks- en zorgplicht van een belastingplichtige enerzijds, en het mogen uitbesteden van technische kwesties aan specia-

listen anderzijds.<sup>73</sup> Gezien de steeds toenemende complexiteit van het belastingrecht en de administratieve verplichtingen, past dit bij een maatschappij waarin ook individuen die hier geen affiniteit mee hebben toch kunnen blijven functioneren door de inschakeling van deskundigen.

73 J. de Hullu, *Materieel strafrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2021, hfdst. V.7.3.1 (weliswaar in verband met dwaling omtrent de feiten).