

## [#062: Sussende woorden voor de belastingadviseur...](#)

Met de invoering van artikel 67o Algemene Wet inzake Rijksbelastingen per januari 2014 kunnen aan medeplichtigen, uitlokkers en doen plegers fiscale boeten worden opgelegd. Voorheen werden alleen plegers en medeplegers als overtreders in de zin van de Algemene Wet Bestuursrecht aangemerkt. Met de invoering van dit artikel komt de beboeting van de fiscaal adviseur of aangiftemedewerkers een stapje dichterbij. In de literatuur zien wij veelal sussende woorden: '[Ook na de invoering van artikel 67o AWR zal een enkele slordigheid van de belastingadviseur daarom nog niet \(hoeven te\) leiden tot strafrechtelijke aansprakelijkheid.](#)' Ook C. van Asperen de Boer komt in haar recent verschenen bijdrage 'Strafrechtelijke deelnemingsvormen in fiscalibus: een crime voor de belastingadviseur?' [\[1\]](#) tot de conclusie dat adviseurs niks te vrezen hebben zolang de Belastingdienst en/of FIOD zich bewust zijn van de jurisprudentie van de Hoge Raad omtrent het voorwaardelijk opzet. En daar zit ons inziens nou juist de crux. Want de jurisprudentie laat zien dat de Belastingdienst, de FIOD en zelfs rechters niet altijd op de hoogte zijn van de precieze betekenis van het voorwaardelijk opzet. Zonder belastingadviseurs bang te willen maken, maken wij eenieder graag bewust van de fouten die worden gemaakt met betrekking tot het voorwaardelijk opzet.

De Hoge Raad heeft op [31 mei 2013](#) een belangrijk arrest gewezen omtrent het voorwaardelijk opzet van een belastingadviseur bij het onjuist doen van belastingaangifte:

*"Anders dan het Hof in onderdeel 7.4 van zijn uitspraak heeft geoordeeld, brengt 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, nog niet de voor voorwaardelijk opzet vereiste bewuste aanvaarding mee van de aanmerkelijke kans dat van belanghebbende te weinig belasting zou worden geheven (vgl. HR 30 september 2011, nr. 10/01297, LJN BT5846, BNB 2012/13). 's Hofs uitspraak kan dus niet in stand blijven."*

Voorwaardelijk opzet kan worden bewezen door bewijsmiddelen die kunnen bestaan uit bepaalde gedragingen en/of omstandigheden die naar hun uiterlijke verschijningsvormen kunnen bijdragen aan het bewijs van voorwaardelijk opzet. Voorbeelden van dergelijke omstandigheden en/of gedragingen zijn het kennisniveau van een verdachte, algemene ervaringsregels, de manier waarop de aangifte tot stand is gekomen en/of eventuele zorgplichten van de adviseur. Niettemin moet uit deze bewijsmiddelen een actieve vorm van wetenschap kunnen worden herleid. Daarnaast moet sprake zijn van aanvaarding, oftewel willen. Hoewel de Hoge Raad strenge eisen stelt aan het bewijs van voorwaardelijk opzet lijken sommige lagere rechters zich helaas minder bewust van deze vereisten.

De Rechtbank Overijssel heeft op [17 februari 2014](#) een verdachte veroordeeld wegens fraude met belastingaangiftes door als belastingadviseur

onjuiste/onvolledige aangiftes te doen voor zichzelf en cliënten. De rechtbank veroordeelt verdachte tot een gevangenisstraf van 8 maanden waarvan 3 maanden voorwaardelijk. In deze uitspraak heeft de rechtbank geoordeeld dat de betreffende belastingadviseur een bepaald onderzoek had moeten doen gezien zijn fiscale expertise. In zoverre is deze uitspraak onjuist gemotiveerd gezien de jurisprudentie van de Hoge Raad. 'Had moeten doen' is onvoldoende voor het bewijs van opzet want het oordeel geeft niet te kennen of de adviseur ook moet hebben geweten dat hij dat 'had moeten doen'.

Een ander voorbeeld is de uitspraak van de Rechtbank Oost-Brabant van [22 november 2013](#). Hierin oordeelt de rechtbank dat – gelet op de fiscale expertise van verdachte – hij wist of kon weten, dat zijn stelling dat voormelde aantekening uit de Vakstudie ook op hem als ongehuwd samenwonende partner van toepassing was geen steun vond in het recht. Gelet op het voorgaande had het op de weg van verdachte gelegen, tevoren advies bij een onafhankelijke deskundige in te winnen en vooroverleg met de inspecteur van de Belastingdienst te plegen, teneinde hem de kwestie op ondubbelzinnige wijze voor te leggen. Het één noch het ander is gebeurd. Opnieuw een uitspraak waarin de rechtbank oordeelt dat een belastingplichtige iets kon weten en iets had moeten doen.

Tot slot kan nog een voorbeeld worden genoemd van de Rechtbank Breda van [15 december 2005](#) waarin de rechtbank oordeelt dat een boekhouder ernstig in zijn functie tekortgeschoten is door de onderliggende facturen niet te controleren. Hij had zich daarmee willens en wetens aan de aanmerkelijke kans blootgesteld dat de aangiften die hij indiende onjuist waren. Hij had die kans volgens de rechtbank welbewust aanvaard en op de koop toegenomen. De rechtbank laat hier echter opnieuw na om te beoordelen of deze betreffende boekhouder zich in deze situatie ook bewust was van zijn tekortschieten en dit ondanks dit toch aanvaardde.

De ervaring leert aldus dat niet alleen de fiscus moeite heeft met de minimum bewijsregels voor het voorwaardelijk opzet. In zoverre is de angst voor het gevreesde straf- en boeterecht nog steeds gegrond ook al krijgt een belastingadviseur wellicht uiteindelijk gelijk bij de Hoge Raad. De reputatieschade is dan al immers geleden.

Wat is jouw ervaring met het bewijs voor voorwaardelijk opzet. Worden de hoge eisen die de Hoge Raad stelt aan de motivering voor het bewijs van voorwaardelijk opzet veelal nageleefd of niet?

[\[1\]](#) C. van Asperen de Boer, Tijdschrift Formeel Belastingrecht 2014/02, 'Strafrechtelijke deelnemingsvormen in fiscalibus: een crime voor de belastingadviseur?'