


FISCAAL ADVIES: WIE DURFT NOG? 1 JAAR VIERDE TRANCHE AWB

Maastrichtse fiscale
symposia **20**

 Kluwer
a Wolters Kluwer business

IS DE BELASTINGINSPECTEUR EEN OFFICIER VAN JUSTITIE GEWORDEN?

Mr. E.J.M. Rosier*

1 Inleiding

Bij de invoering van de Vierde tranche van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) met ingang van 1 juli 2009 is het strafrecht een onlosmakelijk onderdeel geworden van het fiscale boeterecht. Een groot aantal begrippen en bepalingen is in de Awb opgenomen die een strafrechtelijke oorsprong hebben en waarbij de jurisprudentie van de strafkamer van de Hoge Raad bepalend is voor de betekenis van die begrippen en bepalingen. De belangrijkste is wel art. 5:1, tweede lid, Awb: onder een overtreder wordt naast de pleger ook de medepleger verstaan. Het begrip medeplegen is overgenomen uit art. 47, eerste lid, ten eerste, Wetboek van Strafrecht (hierna: Sr).¹

Deze begrippen en bepalingen zijn als het ware in het bestuursrecht gearachuteerd. Zij behoorden tot het domein van het strafrecht en dus van de officier van justitie. Vanaf 1 juli 2009 is dat niet meer het geval. Ook de belastinginspecteur (hierna: de inspecteur) kan zich van deze begrippen en bepalingen bedienen. Is nu de inspecteur een officier van justitie geworden, zij het alleen in fiscale aangelegenheden?

2 Plan van aanpak

Om een antwoord op deze vraag te formuleren zal hierna een aanzet worden gegeven voor een onderzoek waarin de positie van de officier van justitie op enkele belangrijke punten wordt vergeleken met die van de inspecteur zonder dat ik wil streven naar volledigheid. Dat zou de omvang van dit artikel ook verre te buiten gaan. Ik zal mij in mijn onderzoek beperken tot de positie van de officier van justitie

* Advocaat-belastingkundige bij Thuis & Partners advocaten te Maastricht en Heerlen (www.thuispartners.nl).

¹ In art. 5:1, derde lid, Awb wordt zelfs voor de definitie van de begrippen "feitelijk leidinggever" en "opdrachtgever" expliciet verwezen naar art. 51 Sr.

en inspecteur ten opzichte van de medepleger, feitelijk leidinggever of opdrachtgever. Derhalve dus ten opzichte van de (belasting)adviseur, accountant, administrateur of boekhouder die betrokken is bij het voldoen aan fiscale wettelijke verplichtingen. De volgende aspecten wil ik in de vergelijking nader belichten:

- a) mogelijkheden van onderzoek
- b) de vrijheid om tot vervolging over te gaan
- c) te dragen bewijslast

3 Mogelijkheden van onderzoek

3.1 De inspecteur

Vertrekpunt van de werkzaamheden van een inspecteur is over het algemeen een belastingaangifte of belastingcontrole.² De inspecteur wenst de voor hem liggende gegevens te controleren en daarom meer informatie te vergaren voordat hij overgaat tot het regelen van de belastingaanslag.³ Hij richt zich tot de gemachtigde van de belastingplichtige⁴ met enkele vragen. Deze vragen moeten worden beantwoord op grond van art. 47 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR). De vragen worden ook beantwoord. Maar de beantwoording roept nog meer vragen op. De inspecteur gaat er daarom maar eens goed voor zitten en stelt nog meer vragen. De beantwoording van die vragen leiden bij hem tot het vermoeden dat er iets niet pluis is. Nu wil hij het naadje van de kous weten en vraagt door. Uiteindelijk ligt het feitencomplex volledig ontleed op zijn rijks grijze bureau. Er is volgens hem sprake van een opzetje⁵ om minder belasting te behoeven te betalen. Dat laat de inspecteur niet over zijn kant gaan. Uiteraard wordt de belastingaangifte gecorrigeerd, maar bovendien zint de inspecteur op het opleggen van een vergrijpboete. Hij heeft een vermoeden dat de belastingplichtige eendrachtig met zijn belastingadviseur het opzetje heeft bedacht en ook in de aangifte heeft opgenomen. Hoe komt de inspecteur aan de bewijsmiddelen om het vermoeden te onderbouwen dat de belastingadviseur een medepleger is?

Het bewijs kan natuurlijk uit de gegeven informatie komen. Dan heeft de inspecteur zijn vermoeden met bewijsmiddelen reeds onderbouwd. Maar als dat niet het geval is, wat dan? De inspecteur kan vragen gaan stellen aan de belastingplichtige over de rol van de adviseur bij het opzetje. Moet de belastingplichtige daarop antwoord geven? Naar mijn mening niet. De belastingplichtige is op grond van art. 47, eerste lid, sub a, AWR slechts gehouden "de gegevens en inlichtingen te verstrekken welke voor de belastingheffing te zijnen aanzien van belang kunnen zijn". De informatie die de inspecteur wil hebben ziet niet op de belastingheffing maar op de mogelijkheid tot het opleggen van een boete. Bovendien heeft de informatie in beginsel betrekking op de belastingadviseur en niet op de belastingplichtige zelf. De rol van de

2 Ik abstraheer van de mogelijkheid dat de inspecteur bijvoorbeeld wordt benaderd voor een standpuntbepaling of ruling.

3 Dat kan een primitieve aanslag, navorderingsaanslag of naheffingsaanslag zijn.

4 Daar wordt tevens de inhoudingsplichtige onder begrepen.

5 Dat kan van alles zijn: van discutabele aftrekposten tot het niet aangeven van inkomsten. Ik laat dat graag aan de verbeeldingskracht van de lezer over.

adviseur kan wel van belang zijn voor de straftoemeting van de belastingplichtige maar dat geeft de belastingplichtige nog immer niet de wettelijke verplichting tot het beantwoorden van die vragen. Die vragen gaan immers toch nog steeds over het opleggen van een boete te zijnen aanzien.

Ook in het geval de belastingplichtige aangemerkt kan worden als een administratieplichtige zoals bedoeld in art. 52, eerste lid, AWR hoeft hij naar mijn mening geen informatie te verstrekken. Op grond van art. 53 AWR hoeft de administratieplichtige alleen informatie te verstrekken met betrekking tot de belastingheffing van derden (lees: de belastingadviseur). De inspecteur wil nu juist informatie hebben voor het opleggen van een boete aan de adviseur en niet voor diens belastingheffing.

Indien de inspecteur rechtstreeks vragen stelt aan de adviseur heeft deze daarop geen antwoord te geven. Enerzijds ziet, zoals hiervoor reeds betoogd, art. 47, eerste lid, sub a, AWR alleen op het vergaren van informatie met betrekking tot belastingheffing en is dus niet van toepassing. Anderzijds biedt art. 5:10a Awb de adviseur het zwijgrecht. Hem wordt immers informatie gevraagd met het oog op het aan hem opleggen van een sanctie. Daarnaast biedt de toepassing van het fair play beginsel de belastingplichtige zowel als de adviseur bescherming tegen het opvragen van informatie (bijvoorbeeld belastingadviezen) die tussen hen is gewisseld.⁶ In geval de adviseur een zogenaamde klassieke verschoningsrechtigde is hoeft hij op grond van zijn ambt sowieso geen informatie te verstrekken.⁷ De adviseur die voor een dergelijke verschoningsrechtigde in die zaak werkzaam is (geweest) geniet een daarvan afgeleid verschoningsrecht en hoeft op grond van zijn functie geen informatie te verstrekken.⁸

Sommigen zullen proberen te betogen dat het opleggen van een boete gelijk te stellen is met belastingheffing. Een dergelijk betoog zal schipbreuk moeten lijden. Het opleggen van een boete is fundamenteel anders dan het heffen van belastingen. Het opleggen van een boete is gericht op opzettelijke leedtoevoeging en is een criminal charge die onder de reikwijdte van art. 6 van het Europees Verdrag van de Rechten van de Mens valt (hierna: EVRM).⁹ Belastingheffing valt daar volgens vaste jurisprudentie van de Hoge Raad niet onder.¹⁰ Hierbij moet men vooral ook bedacht zijn op het feit dat met betrekking tot de adviseur de problematiek van zogenaamde gemengde vragen, vragen die zien op de belastingheffing en mogelijk ook op de boete en die in beginsel moeten worden beantwoord, geen rol spelen. Bij de adviseur staat alleen de boete op het spel.

Strikt genomen staat de inspecteur dus met lege handen. Hij kan natuurlijk proberen informatie los te peuteren van de belastingplichtige, bijvoorbeeld onder het mom van het voorwendsel "ik zal u dan geen boete opleggen". Niets menselijks is immers een

6 HR 23 september 2005, BNB 2006/21.

7 Art. 53a AWR.

8 Zie o.a. HR 29 maart 1994, NJ 1994, 552.

9 Zie ook expliciet: art. 5:2, eerste lid, onderdeel c, Awb jo. art. 5:40, eerste lid, Awb.

10 Zie bijvoorbeeld: HR 27 juni 2001, BNB 2002/27.

inspecteur vreemd. Dat is evident een vals voorwendsel omdat de belastingplichtige een boete wel *moet kunnen*¹¹ krijgen wil de inspecteur de adviseur als medepleger kunnen beboeten.¹² Een zichzelf respecterende inspecteur zal bovendien niet het verwijt op zich willen laden dat hij détournement de pouvoir pleegt¹³ en zal derhalve dergelijke valse voorwendselen achterwege laten.

De problematiek wordt ingewikkelder wanneer de inspecteur informatie probeert los te krijgen van de belastingplichtige onder de belofte: "Ik zal u een sterk verlaagde boete opleggen wanneer blijkt u een ondergeschikt rol heeft gespeeld en dat de adviseur de kwade genius is geweest". Een dergelijke belofte kan een inspecteur doen. Er lijkt dan geen sprake te zijn van détournement de pouvoir. De inspecteur wenst immers informatie te vergaren om tot een juiste straftoemeting van de belastingplichtige en zijn adviseur te komen. Indien de belastingplichtige in dit kader meewerkt¹⁴ geeft hij vrijwillig informatie. Er is geen wettelijke verplichting.

De conclusie is dus dat de inspecteur alleen zijn bewijsmiddelen voor het opleggen van een boete aan een medepleger kan vergaren uit de informatie die verstrekt moet worden omdat die op de belastingheffing van de belastingplichtige zelf ziet. Die informatie kan afkomstig zijn van de belastingplichtige zelf maar ook van een derde (bijvoorbeeld een bank). Dat is de enige informatie die de inspecteur op grond van de wet kan afdwingen. De inspecteur kan wel met een sluwe toepassing van de wettelijke bepalingen de belastingplichtige verleiden tot het verstrekken van informatie. Die informatie is vrijwillig gegeven. Vrijwillig gegeven bewijsmiddelen mogen door de inspecteur worden gebruikt. Een goed voorbereide belastingplichtige, adviseur of derde dient daar terdege rekening mee te houden.

De inspecteur kan ook uit andere onderzoeken (met name strafrechtelijk onderzoeken) informatie krijgen en die gebruiken. Daar kom ik hierna nog op terug wanneer ik de mogelijkheden van onderzoek van de officier van justitie bespreek.

3.2 De officier van justitie

De bevoegdheden van de officier van justitie zijn met name geregeld in het Wetboek van Strafvordering (hierna: Sv).¹⁵ Hij is belast met de vervolging van strafbare feiten.¹⁶ In dat kader heeft de officier van justitie een zeer groot scala van dwangmiddelen tot zijn beschikking om onderzoek te doen. Toepassing van de dwangmiddelen is afhankelijk van bepaalde voorwaarden (er moet bijvoorbeeld in beginsel

11 De pleger moet strafbaar zijn maar de inspecteur zou op grond van opportuniteitsoverwegingen kunnen besluiten de pleger geen boete op te leggen. Dat kan in strijd komen met het gelijkheidsbeginsel. De inspecteur heeft dus iets uit te leggen wanneer hij de adviseur een boete wil opleggen en de belastingplichtige niet.

12 Zonder pleger geen medepleger: zie HR 10 april 1973, NJ 1973,468.

13 Art 3:3 Awb.

14 Ook een belastingplichtige is niets menselijks vreemd. Bovendien is hem het hemd nader dan de rok.

15 In art. 80 tot en met 83 van de AWR zijn bijvoorbeeld aanvullende bevoegdheden opgenomen.

16 Art. 9 Sv.

een verdachte zijn) of toestemming van de rechterlijke macht (bijvoorbeeld toestemming van de rechter-commissaris in strafzaken). Zonder nu uitputtend te willen zijn, zijn de belangrijkste dwangmiddelen:

- aanhouden
- inverzekeringstelling, waaronder voorlopige hechtenis voor verhoor
- inbeslagneming
- doorzoeking
- het vastleggen (kopiëren) van computerbestanden
- bijzondere opsporingsbevoegdheden, waaronder de telefoontap en de telecommunicatietap.

Tijdens het verhoor is de positie van de adviseur ten opzichte van de officier van justitie niet anders dan ten opzichte van de inspecteur: hij heeft een zwijgrecht.¹⁷ De belastingplichtige heeft evenwel als getuige in de zaak tegen de adviseur een verklaringplicht voor de rechter-commissaris,¹⁸ tenzij de belastingplichtige zichzelf daarmee zou belasten.¹⁹ Dat kan al snel het geval zijn in geval van medeplegen. De adviseur en de belastingplichtige moeten hiervoor immers nauw hebben samengewerkt.

De officier van justitie is voor het overige voor zijn onderzoek niet afhankelijk van de medewerking van de verdachte of een derde. Hij kan zich tegen de wil van de verdachte of derde toegang verschaffen tot dossiers (al dan niet in elektronische vorm), telefoontaps leggen en het e-mailverkeer aftappen of reeds verzonden e-mails kopiëren. Deze dwangmiddelen kunnen in beginsel ook worden toegepast tegen de klassieke verschoningsrechtige die zelf als verdachte wordt aangemerkt.²⁰

De conclusie is duidelijk: de officier van justitie heeft een totaal andere (lees: sterkere) positie om onderzoek te doen naar de gedragingen van de adviseur dan de inspecteur die toch in beginsel afhankelijk is van de medewerking van betrokkenen.

4 De vrijheid om tot vervolging over te gaan

4.1 De inspecteur

In par. 2, tweede lid, van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (hierna: BBBB) is het volgende bepaald:

"Bestuurlijke boeten worden aan de medepleger, feitelijk leidinggever of opdrachtgever opgelegd, met voorafgaande toestemming van de voorzitter van het managementteam van de betreffende regio en DGBel (team Particulieren en Formeel recht)."

¹⁷ Art. 29 Sv.

¹⁸ Art. 213 e.v. Sv.

¹⁹ Art. 219 Sv.

²⁰ En mitsdien ook tegen degene die een daarvan afgeleid verschoningsrecht heeft.

De inspecteur kan dus niet zomaar overgaan tot het opleggen van een boete aan een adviseur. Hij heeft daarvoor een tweevoudige toestemming nodig. Op dit moment is in het BBBB niet verder uitgewerkt onder welke voorwaarden die toestemming wordt verleend. Ook bestaat er thans (nog) geen inzicht in de wijze waarop de toestemming tot stand komt. Het kan een formaliteit zijn (parafencultuur) of leiden tot een meer of minder inhoudelijke toetsing. Het is sowieso eigenaardig dat de inspecteur aan zijn lot wordt overgelaten als hij een boete overweegt op te leggen aan een adviseur. Er zijn in het BBBB geen bijzondere regels te vinden voor een afgewogen straftoemeting van de adviseur.

Stel, de inspecteur vraagt geen toestemming, maar legt toch een boete op aan de adviseur. Zoals eerder gezegd: een inspecteur is niets menselijks vreemd. Kan de adviseur zich dan beroepen op het ontbreken van deze toestemming? Ik meen van wel. Op het BBBB kan ten opzichte van de rechter een beroep worden gedaan. Het BBBB is voor de inspecteur bindend en hij mag niet ten nadele van de adviseur daarvan afwijken. Het niet vragen van toestemming lijkt mij nu juist een afwijking ten nadele in te houden. De rechter dient het BBBB op verzoek toe te passen als ware het recht in de zin van art. 79, eerste lid, Wet op de rechterlijke organisatie.²¹ Dus wanneer de rechter heeft te oordelen over een boete die aan een adviseur is opgelegd en de beide toestemmingen ontbreken, zal de rechter de boete moeten vernietigen. Wanneer nu een boete is opgelegd zonder de beide toestemmingen maar deze worden na het opleggen alsnog verleend en overgelegd tijdens de behandeling van het beroep. Wat dient dan het oordeel van de rechter te zijn? Hier doet zich de vraag voor of de rechter het boetebesluit *ex nunc* (een "hedenbeslissing") of *ex tunc* (een "toenbeslissing") dient te toetsen. Indien de rechter *ex tunc* dient te oordelen dan is het antwoord duidelijk: op het moment van het nemen van het boetebesluit waren de vereiste toestemmingen niet voorhanden. Het boetebesluit dient te worden vernietigd.

Indien de rechter *ex nunc* dient te toetsen, wordt het moeilijker. Op het moment van de toetsing door de rechter zijn de vereiste toestemmingen verleend en zou het boetebesluit niet kunnen worden vernietigd op grond van het ontbreken van die toestemmingen. Toch meen ik dat wanneer de toestemmingen te laat (derhalve na het opleggen van de boete) worden verleend, de rechter tot vernietiging van de boetebesluiten dient over te gaan nu de adviseur een gerechtvaardigd vertrouwen kan ontlenen aan de expliciete mededeling in het BBBB dat zonder voorafgaande toestemmingen de inspecteur geen boete oplegt.

4.2 De officier van justitie

Ingevolge art. 80, tweede lid, AWR is het bestuur van 's Rijks belastingen het orgaan dat beslist over verdere vervolging voor zover het bij de belastingwet²² strafbaar gestelde feiten betreft. Volgens deze bepaling is de officier van justitie dus niet "dominus litis", tenzij een woning tegen de wil van de bewoner is binnengetroden of wanneer voorlopige hechtenis is toegepast. Deze wettelijke bepaling is echter in feite

²¹ HR 28 maart 1990, BNB 1990/194.

²² Dit betreft met name art. 68 en 69 AWR.

een dode letter nu de Hoge Raad heeft overwogen dat als de FIOD processen-verbaal inzake fiscale en/of douanedelicten – zonder inschakeling van het bestuur – verder conform de ATV-richtlijnen²³ naar de officier van justitie zendt, instemming van het bestuur van 's Rijks belastingen ingevolge art. 80, tweede lid, AWR mag worden aangenomen, behoudens aanwijzingen van het tegendeel.²⁴ In beginsel kan dus de officier van justitie zelf bepalen of hij tot vervolging van de adviseur wil overgaan mits dat in overeenstemming is met de ATV-richtlijnen. Die laatste beperking lijkt loos nu de ATV-richtlijnen zo algemeen zijn gesteld dat het de vraag is of daaraan enige rechten te ontleen zijn.²⁵ Bovendien is het zijn van adviseur een "aspect" dat volgens de ATV-richtlijnen eerder tot vervolging aanleiding zal geven.²⁶

Wij kunnen dus de conclusie trekken dat de officier van justitie in beginsel onafhankelijk kan bepalen of hij een adviseur strafrechtelijk wil vervolgen. De inspecteur is duidelijk gebonden aan te verkrijgen toestemming.

Indien de officier van justitie na afronding van het opsporingsonderzoek vanwege opportunitere redenen besluit niet tot verdere vervolging over te gaan en het dossier in handen stelt van de Belastingdienst, kan de inspecteur de door de officier van justitie vergaarde gegevens gebruiken om het vermoeden dat jegens de adviseur is gerezen met het verkregen dossier van bewijsmiddelen te voorzien. In beginsel verzet de wetgeving zich niet tegen het ter beschikking stellen van het gevormde strafdossier. De positie van de adviseur ten opzichte van de inspecteur kan zich daardoor rigoureus wijzigen. Dat behoeft naar ik aanneem geen nadere toelichting.

5 Te dragen bewijslast

5.1 De inspecteur

Op grond van art 6, tweede lid, EVRM wordt een ieder onschuldig gehouden totdat zijn schuld wettig is bewezen. De inspecteur heeft dus de bewijslast dat er te weinig belasting is geheven, dat er een plegger is²⁷ en dat dat aan de adviseur als medepleger te verwijten is. In geval van een vergrijpboete zal de inspecteur tevens opzet of grove schuld van de adviseur dienen te bewijzen. De inspecteur zal de feiten en omstandigheden moeten stellen en bij betwisting dienen te bewijzen. De adviseur mag niet worden belast met het bewijs van het tegendeel.²⁸ In het EVRM, de Awb of de AWR zoekt men tevergeefs naar een bewijsstelsel dat aangeeft wanneer voldaan is aan de bewijslast, zodat vastgesteld kan worden dat een gesteld feit ook als bewezen kan worden aangemerkt. De vrije bewijsleer is dus van toepassing. De inspecteur dient

23 Aanmelding-, Transactie- en Vervolgingsrichtlijnen voor fiscale delicten, douane- en toeslagen-delicten, laatstelijk gepubliceerd in VN 2010/4.7.

24 HR 24 juni 1997, NJ 1997, 724.

25 P. de With, De ATV 2006 onder het fileermes, WFR 2006/6664.

26 VN 2010/4.7, onderdeel 5.

27 Immers, het bestaan van een plegger is een voorwaarde om een medepleger te kunnen bestraffen (zie noot 12 hiervoor).

28 HR 15 juli 1988, BNB 1988/270.

zijn stellingen bij een betwisting aannemelijk te maken. "Aannemelijk houdt in dat een bepaalde toedracht de meest waarschijnlijke is. Overtuigend bewijs, dat iedere redelijke twijfel uitsluit, is dus niet nodig. Als gekozen moet worden uit twee mogelijkheden, is een waarschijnlijkheid van meer dan 50% voldoende".²⁹ Voldoende bewijs kan zelfs worden geleverd door middel van "vermoedens" die door de adviseur niet zijn ontzenuwd.³⁰

5.2 De officier van justitie

De bewijslast van de officier van justitie is geregeld in art. 348 Sv tot en met 350 Sv. Het voert hier te ver om alle details van dit systeem te bespreken. Globaal gesproken dient de officier aan de hand van limitatief opgesomde bewijsmiddelen het bewijs te leveren dat de ten laste gelegde feiten door de adviseur zijn gepleegd. Hij dient daarbij aan bewijsminima te voldoen. De strafrechter mag eerst overgaan tot een bewezenverklaring van het ten laste gelegde indien hij ervan *overtuigd* is aan de hand van de bewijsmiddelen dat de adviseur het feit heeft begaan.³¹

Wattel heeft gesteld dat er niet zoveel verschil zou zijn tussen beide criteria omdat beide rechters (de belasting- en de strafrechter) de overtuiging zouden moeten krijgen "dat hij het gedaan heeft" en de vrije bewijsleer in beide rechtsgebieden zou heersen.³² Ik heb daar zou mijn twijfels over. Er is naar mijn mening een duidelijk verschil te constateren tussen "aannemelijk maken", zo nodig met vermoedens, en de rechter "overtuigen". De verschillende criteria in de betreffende wetten en de toepassing van de verschillende bewijsstelsels kunnen volgens mij zeker leiden tot verschillende uitkomsten.

Het verschil in bewijsstelsels tussen het strafrecht en het bestuursrecht komt bijvoorbeeld sterk tot uitdrukking bij de zogenaamde "ontkenners" in de "KB Lux zaken". De inspecteur slaagt met behulp van ontvreemde microfiches vaak om zijn correctie op inkomen en de daarbij behorende boete aannemelijk te maken terwijl de officier van justitie met alleen het microfiche in de hand onvoldoende bewijs heeft en dus in de strafzaak een vrijspraak volgt.³³ In het strafrecht geldt immers de regel "één bewijs is geen bewijs".³⁴

6 Conclusie

Het antwoord op de gestelde vraag is wel duidelijk: de belastinginspecteur is door de invoering van de Vierde tranche van de Awb zeker geen officier van justitie geworden. De verschillen in de mogelijkheden om onderzoek te verrichten zijn zeer groot waarbij de officier van justitie duidelijk in het voordeel is. De officier van justitie kan, in tegenstelling tot de inspecteur, ook nagenoeg autonoom besluiten of hij tot een verdere vervolging van de adviseur overgaat. De inspecteur is afhankelijk

29 M.W.C. Feteris, fiscale handboeken, formeel belastingrecht, tweede druk, biz. 302.

30 HR 1 december 2006, BNB 2007/151.

31 art. 338 en 339 Sv.

32 P.J. Wattel in zijn noot, par. 5, onder HR 18 november 1992, BNB 1993/40.

33 HR 20 februari 2007, VN 2007/17.12

34 Zie bijvoorbeeld art. 341, vierde lid Sv; art. 344, eerste lid, ten vijfde, Sv en art. 344a, eerste lid, Sv.

van derden (zij het binnen zijn eigen Belastingdienst). De te dragen bewijslast (en dus ook bewijsrisico) verschilt fors. De inspecteur heeft mijns inziens een aanmerkelijk lichtere bewijslast te dragen. De officier van justitie wordt niet alleen geconfronteerd met een zwaardere bewijslast maar die bewijslast moet ook binnen een strikt formeel "format" worden geleverd.

Alles overziende zal een inspecteur de neiging niet kunnen onderdrukken om onder leiding van de officier van justitie informatie ten laste van de adviseur te laten verzamelen die hij dan in een bestuursrechtelijke boeteprocedure als bewijsmiddelen inbrengt (de zogenaamde "best of both worlds" doctrine). Het behoeft geen enkel betoog dat dat détournement de pouvoir is: voor strafrechtelijke vervolging gegeven bevoegdheden worden dan evident voor andere doeleinden gebruikt.³⁵

De situatie wordt anders in het geval het dossier uit een strafrechtelijk opsporingsonderzoek jegens de belastingplichtige als bewijsmiddel wordt gebruikt in een bestuursrechtelijke boeteprocedure jegens de adviseur of een dossier uit een strafrechtelijk opsporingsonderzoek jegens de adviseur zelf dat niet heeft geleid tot een strafrechtelijke vervolging dienovereenkomstig wordt gebruikt. De wet verzet zich daar mijns inziens niet tegen.³⁶ Dat de belastingplichtige als pleger strafrechtelijk is bestraft staat er niet aan in de weg dat de adviseur als medepleger bestuursrechtelijk kan worden beboet. Ook de omgedraaide situatie kan zich hier voordoen: de adviseur wordt strafrechtelijk als medepleger bestraft en de belastingplichtige bestuursrechtelijk als pleger.

Er is geen weg meer terug: het strafrecht heeft definitief zijn intrede gedaan in het belastingrecht.

³⁵ Dat heeft de Hoge Raad ook met zoveel woorden bevestigd in HR 23 september 1992, BNB 1992/387, r.o. 3.4.

³⁶ Overeenkomstig HR 23 september 1992, BNB 1992/387, r.o. 3.3.