

Tilburg University

De strafrechtelijke aansprakelijkheid van de belastingadviseur

Groenhuijsen, M.S.

Published in:
Weekblad voor Fiscaal Recht

Publication date:
1991

[Link to publication in Tilburg University Research Portal](#)

Citation for published version (APA):
Groenhuijsen, M. S. (1991). De strafrechtelijke aansprakelijkheid van de belastingadviseur. *Weekblad voor Fiscaal Recht*, 120(5974), 1192-1198.

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

prof. mr. M.S. Groenhuijsen

De strafrechtelijke aansprakelijkheid van de belastingadviseur

- De belastingadviseur dient bij de vervulling van zijn taak zijn morele en geestelijke onafhankelijkheid te bewaren -

Ch.P.A. Geppaart¹

1. Inleiding

In 1949 publiceerde Sutherland zijn vermaarde studie over witte boordencriminaliteit.² Sindsdien zijn we langzaam aan het idee gewend geraakt dat misdaad niet alleen wordt gepleegd door ruige figuren aan de zelfkant van de samenleving, maar ook door schijnbaar respectabele functionarissen die belangrijke posities in de maatschappij innemen. De omvang van dit verschijnsel is indrukwekkend. De Engelse criminoloog Garson heeft bijvoorbeeld berekend dat de totale schade van 'managerial crime' het totale bedrag aan vermogenscriminaliteit door individuen in twintigvoud overtreft.³ Eén van de belangrijkste vormen van deze witte boordencriminaliteit betreft de fiscale fraude. Er wordt op grote schaal minder belasting betaald dan men op grond van de geldende regels verschuldigd is.⁴ Dit gebeurt veelvuldig op eigen initiatief, maar ook regelmatig in samenspraak met een deskundige belastingadviseur. Het is duidelijk dat de rechtsgemeenschap er belang bij heeft om op te treden tegen dit type overtredingen. Wanneer het gaat om grove vergrijpen, is het strafrecht daarbij een nuttig en noodzakelijk instrument.⁵

¹Ch.P.A. Geppaart, Over de verantwoordelijkheid van een adviseur in belastingzaken, WFR 1990/5931, p. 1374.

²E.H. Sutherland, White-Collar Crime, New York 1949; zie ook diens Is 'white collar crime' crime?, American Sociological Review 1945, p. 132-139; en G.P. Hoefnagels, Witte boordencriminaliteit, Assen 1981.

³Zie C.J.M. Schuyt, Metten met twee maten: redeneerpatronen en klassejustitie, in: J. Fiselier e.a. (red.), Tegen de regels, Utrecht 1977, p. 433. Zie ook de meer recente cijfers bij C.H. Brants, K.L.K. Brants, De sociale constructie van fraude, diss. Amsterdam, Arnhem 1991.

⁴In het bekende ISMO-rapport wordt de omvang van het zwarte circuit becijferd op 16 tot 21 miljard, met een schade voor de overheid van 11 tot 15 miljard. Zie kamerstukken 17050, nrs. 35-36, p. 20; en H. Sleurink, Hoe fraude de samenleving bedreigt: het ISMO-rapport, Arnhem 1982, p. 64.

⁵Terzijde vermeld ik het pikante gegeven dat belastingontduiking in de rangorde van moreel verwerpelijke delicten doorgaans laag scoort. Zie de onderzoeksgegevens van E. Rood-Pijpers, Mensen over misdaad en straf, diss. Rotterdam, Arnhem 1988.

Dat is één kant van de zaak. De andere kant van de medaille wordt gevormd door de omstandigheid dat een overgrote meerderheid van de fiscalisten op een integere manier probeert de cliënten de weg te wijzen door het woud van regelgeving op dit gebied, waarbij het alleszins legitieme oogmerk is om niet méér belasting te betalen dan noodzakelijk is. Praktijkmensen die op een eerbare wijze hun beroep uitoefenen, dienen zo min mogelijk door strafrechtelijke interventies te worden lastig gevallen.

Het zijn deze twee invalshoeken die centraal staan in mijn beschouwing over de strafrechtelijke aansprakelijkheid van de belastingadviseur. Het betoog is als volgt opgebouwd. Eerst zal iets worden gezegd over het strafbaar deelnemen aan delicten die worden gepleegd door de belastingplichtige (§ 2). Daarna wordt aandacht besteed aan de verschillende delictsoomschrijvingen die de adviseur zelf als pleger kan vervullen (§ 3). En tenslotte zal ik nog enkele opmerkingen maken over de grote lijnen die niet aan het oog mogen worden onttrokken door een te sterke nadruk op de technische aspecten van strafrechtelijke aansprakelijkheid (§ 4).

2. Deelneming.

Wanneer een belastingplichtige een strafbaar feit begaat, is het mogelijk dat zijn adviseur daar zodanig bij betrokken is dat hij zelf strafrechtelijk aansprakelijk is. De fiscale expert zou bijvoorbeeld als medeplichtige kunnen worden aangemerkt (art. 48 Sr), of hem zou een van de in art. 47 Sr genoemde vormen van deelneming kunnen worden verweten: doen plegen, medeplegen, of uitlokking (zie de tekst van paragraaf 57 van de Leidraad AWR, waarin wordt gewezen op de deelnemingsregeling naar algemeen strafrecht).

Door het leerstuk van de deelneming breidt de wet de strafrechtelijke aansprakelijkheid uit door naast degene die de delictsinhoud geheel of in pogingsvorm verwerkelijkt ook anderen onder haar bereik te brengen, aldus Remmelink.⁶ Het is daarom nuttig om eerst te bezien welke de belangrijkste grondfeiten zijn, waaraan eventueel door een belastingadviseur kan worden deelgenomen.

De meest in aanmerking komende delictsoomschrijvingen zijn die van art. 68 AWR en art. 225 Sr. De laatstgenoemde bepaling betreft het commune delict valsheid in geschrift.⁷ Het in strijd met de waarheid invullen van een aangifteformulier of het doen van frauduleuze opgaven bij het terugvorderen van BTW zijn bijvoorbeeld elementaire verschijningsvormen van dit delict.

⁶D. Hazewinkel-Suringa/J. Remmelink, Inleiding tot de studie van het Nederlandse strafrecht, 11e druk, Alphen aan den Rijn 1989, p. 365.

⁷De regeling is overigens in de revisie, zie wetsontwerp 21186 en daarover: Th.W. van Veen, De aanscherping van art. 225 Sr, Delikt en Delinkwent 1990, p. 424 e.v. en J.M. Verheul, De herziening van valsheid in geschrift, Delikt en Delinkwent 1990, p. 523 e.v.

Daarnaast zijn er de bijzondere regels in art. 68 AWR.⁸ Lid 1 sub a betreft het doen van een onjuiste of onvolledige aangifte. In lid 1 sub b is onder de daar genoemde voorwaarden strafbaar gesteld het verstrekken van onjuiste of onvolledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen. En sub c lezen we: "(Hij die) ingevolge de belastingwet verplicht zijnde tot het ter inzage verstrekken van boeken of andere bescheiden, valse of vervalste boeken of andere bescheiden ter inzage verstrekt; een en ander, indien daarvan het gevolg zou kunnen zijn dat te weinig belasting zou kunnen worden geheven wordt gestraft ...".

Het is duidelijk dat deze artikelen elkaar grotendeels overlappen. Dit heeft vanouds geleid tot de vraag of er wellicht sprake is van een geval van logische of systematische specialiteit in de zin van art. 55 lid 2 Sr. Volgens de hoge raad is dat niet zo.⁹ Daarom kan het OM in voorkomende gevallen naar bevind van zaken een keuze maken uit deze bepalingen. Bewijstechnisch zijn de verschillen tussen deze mogelijkheden niet groot. Aangenomen wordt dat vooral in zeer grote zaken en in verband met het opleggen van voorlopige hechtenis toepassing van art. 225 Sr opportuun is; die voorkeur is overigens het grootst wanneer het alternatief bestaat uit een vervolging terzake van art. 68 lid 1 sub c AWR.¹⁰ Voor de goede orde merk ik nog op dat het voor de positie van de verdachte van groot belang is of er nu wel of geen specialis/generalis verhouding wordt aangenomen tussen de meergenoemde bepalingen. De beslissing van de hoge raad heeft namelijk gevolgen ten aanzien van de afdoeningsbevoegdheid (art. 80 leden 2 en 3 AWR), vervolgingsbelemmeringen (bijvoorbeeld art. 68 lid 3 AWR), strafmitigerende voorschriften (o.a. art. 18 lid 3 AWR en art. 21 lid 2 AWR) en andere verdedigingsmogelijkheden.¹¹

⁸Zie ook nog art. 176 AWDA.

⁹HR 23 februari 1982, NJ 1982, 647 (de zgn. Wirz-Vitesse-beschikking). Er zou geen sprake zijn van specialiteit, "reeds omdat het door art. 68 tweede lid voorziene misdrijf niet alle bestanddelen van art. 225 bevat en onvoldoende grond bestaat om te kunnen aannemen, dat de wetgever desondanks een verhouding als vorenbedoeld heeft gewild." Zie hieromtrent ook F.C. Bakker, Valsheid in geschrift, diss. Groningen, Arnhem 1985, p. 174 en p. 193-194, ook voor het direct navolgende; en M.A. Wisselink, Ontwikkelingen fiscaal strafrecht onder de AWR, WFR 1985/5702, m.n. p. 1399. P.J. Wattel, Fiscaal straf- en strafprocesrecht, 2e druk, Deventer 1989, p. 208 komt overigens - gemotiveerd - tot een geheel andere conclusie dan de hoge raad over de verhouding tussen art. 225 Sr en art. 68 AWR. Tenslotte wijs ik op J. Wortel, Vervolgen in belastingzaken, diss. Nijmegen, Deventer 1991, m.n. p. 123 e.v.

¹⁰Daarnaast kan nog worden gedacht aan de delicten oplichting ex art. 326 Sr en verduistering (art. 321 Sr), waaraan ik, gelet op de beschikbare ruimte, voorbij zal gaan. Liefhebbers verwijs ik naar Wattel, a.w. p. 208 e.v.

¹¹Zie D. Schaffmeister, Immanente grenzen aan de grondslagleer, in: Naar eer en geweten (Liber amicorum J. R Emmelink), Arnhem 1987, m.n. p. 520-521.

Deelneming kan alleen worden bewezen indien de adviseur in twee opzichten opzettelijk handelde. Ten eerste moet de opzet zijn gericht op het grondfeit; daarnaast moet de opzet betrekking hebben op de deelnemingshandeling.¹² Voor de fiscale praktijk is het van groot belang dat aan deze eis ook wordt voldaan wanneer er sprake is van het zgn. 'voorwaardelijk opzet'. Krachtens vaste jurisprudentie wordt daarmee het geval bedoeld waarin iemand welbewust "een aanmerkelijke kans" of "een geenszins als denkbeeldig te verwaarlozen kans" aanvaardt dat het door de wet verboden gevolg intreedt.¹³ Indien een advies wordt gegeven of inlichtingen worden verstrekt die in een voldoende graad van waarschijnlijkheid instrumenteel zullen zijn bij criminele verrichtingen van de belastingplichtige - en de fiscalist neemt deze kwade kans op de koop toe - dan zal de vereiste dubbele opzet dus aanwezig zijn.

Ik wijs er op dat de opzet niet steeds hoeft te zijn gericht op alle bijzondere bestanddelen van het gronddelict. Zo hoeft bijvoorbeeld de medeplichtige aan het misdrijf van art. 180 Sr (wederspanning, zie ook § 3) niet ten aanzien van de zgn. 'rechtmatigheid van de bediening' opzet te hebben.¹⁴ Dit leidt mij tot de kwestie van de kwaliteitsdelicten. Bij fiscale delicten is vrijwel steeds een zekere kwaliteit van de dader vereist (bijvoorbeeld de hoedanigheid van aangifteplichtige).¹⁵ Van belang is nu dat iemand ook als deelnemer aan een kwaliteitsdelict kan worden gestraft indien hij zelf niet over de in de delictomschrijving vereiste kwaliteit beschikt.¹⁶

De grens tussen medeplichtigheid en medeplegen is vloeiend. Van de laatstgenoemde (zwaardere) deelnemingsvorm is sprake wanneer er een 'bewuste samenwerking' is en een 'gezamenlijke uitvoering' van het delict. Niet nodig is dat alle delictsbestanddelen door de medepleger worden vervuld; zelfs is zijn fysieke aanwezigheid niet vereist op het moment dat de materiële dader het delict pleegt.¹⁷ De adviseur die niet zelf de valsheid in geschrifte pleegt of een verkeerde aangifte doet

¹²Zie de verschillende opstellen in J.L. van der Neut (red.), Daderschap en deelneming, Alphen aan den Rijn 1985. Dit houdt wel o.a. in dat deelneming aan een overtredingsvariant van art. 68 AWR - afgezien van doen plegen - nauwelijks denkbaar is. Zo ook P.J. Wattel, a.w. p. 172.

¹³HR 6 februari 1951, NJ 1951, 475; HR 9 november 1954, NJ 1955, 55 en vele latere arresten (in fiscalibus reeds Hof Leeuwarden 4 april 1957, NJ 1957, 628).

¹⁴G. Kok, S.F.C. Römer, Medeplichtigheid, in: J.L. van der Neut (red.), a.w. p. 92.

¹⁵Zo ook J.J.M. Hertoghs in Vademecum Strafzaken [67]-93.

¹⁶Zie o.a. Rb Zutphen 30 januari 1953, NJ 1953, 523; en HR 3 mei 1949, NJ 1949, 447.

¹⁷Zie o.a. HR 21 juni 1926, NJ 1926, 955; HR 25 maart 1975, NJ 1975, 270; HR 7 november 1981, NJ 1983,84.

is derhalve niet eo ipso gevrijwaard van vervolging als mededader.

Het verschil tussen medeplegen/medeplichtigheid enerzijds en uitlokking anderzijds is vooral gelegen in het tijdstip waarop de materiële dader van plan was om het delict te plegen. We spreken van uitlokking als een ander er toe wordt bewogen een delict te begaan, van medeplegen c.a. indien de ander al vòòr de bemoeienis door de deelnemer voornemens was het misdrijf te begaan.¹⁸ Gelet op de verhouding die doorgaans aanwezig is tussen een belastingadviseur en zijn cliënt, en in aanmerking genomen de uitgangspunten en oogmerken die deze verhouding beheersen, zal het in de praktijk niet zo heel vaak voorkomen dat de fiscalist zich in technisch-juridische zin aan uitlokking schuldig zal maken (n'en déplaisse HR 28 mei 1985, NJ 1985, 906). Het gaat daarbij vooral om grove gevallen, waarin niet pleitbare constructies worden aangeboden terwijl de cliënt zelf nooit aan zoiets zou hebben kunnen denken.¹⁹

Ten aanzien van de deelnemingsvorm 'doen plegen' zijn de problemen nog groter. Van doen plegen kan alleen sprake zijn wanneer de materiële dader niet strafbaar is.²⁰ Uit de wetgeschiedenis valt af te leiden dat de onmiddellijke dader "een bloot werktuig" moet zijn, "handelend zonder opzet, schuld of toerekenbaarheid". Welnu, in de fiscale praktijk zal niet dan bij hoge uitzondering aan deze eis worden voldaan.

Dit standpunt kan worden toegelicht in enkele korte opmerkingen omtrent de status van de adviezen van de fiscale deskundige.²¹ De belastingplichtige die een adviseur inschakelt, is daarmee niet ontslagen van een eigen verantwoordelijkheid in zijn contacten met de inspecteur. Zo zal de fiscalist veelal een aangifte voorbereiden, die vervolgens wordt ondertekend door de cliënt. Op veel kleinere schaal komt het verschijnsel van de zaakwaarneming voor (vertegenwoordiging zonder aparte daartoe strekkende opdracht), bijvoorbeeld wanneer de inspectie zich wendt tot de adviseur voor het verkrijgen van nadere inlichtingen omtrent de aangifte.²² Waar het nu om gaat is dat

¹⁸Zie ook de limitatieve opsomming van uitlokkingsmiddelen in art. 47 lid 1 sub 2 Sr. Zie over de vereiste causale relatie tussen deze middelen en het delict: H.G.M. Krabbe, Uitlokking, in J.L. van der Neut (red.), a.w. p. 100.

¹⁹Van belang is ook of er op initiatief van de adviseur 'geknoeid' wordt met de feiten. Zie het voorbeeld van de zgn. 'diamantconstructie', aangehaald door Wattel, a.w. p. 56-57.

²⁰Zie reeds het zgn. Pastoor-arrest HR 27 juni 1898, W. 7146. Het is niet van belang waarom er geen strafrechtelijke aansprakelijkheid is; zie bijv. het Terp-arrest HR 19 december 1910, W. 9120.

²¹Zie omtrent de verschillende rechtsbetrekkingen van de belastingadviseur Ch.P.A. Geppaart, Over de verantwoordelijkheid van een adviseur in belastingzaken, WFR 1990/5931, p. 1366 e.v.

²²F.J. Streppel, Toerekening van handeling en deskundigheid van de belastingadviseur aan de belastingplichtige in formeel-

de belastingplichtige niet blind mag vertrouwen op de bijdrage van zijn adviseur, maar verantwoordelijk blijft voor een redelijke mate van controle op diens werk.²³ Bij deze stand van zaken zal de constructie van strafrechtelijk doen plegen door de belastingadviseur eigenlijk als een te theoretische mogelijkheid moeten worden uitgesloten.

De conclusie van deze paragraaf kan zijn dat vooral de deelnemingsvormen medeplichtigheid en medeplegen (afhankelijk van de graad van betrokkenheid van de adviseur) in aanmerking komen. Daarnaast kan in ernstige gevallen worden gedacht aan vervolging wegens uitlokking.

3. De adviseur als pleger

Een fiscalist kan ook zelf als pleger aansprakelijk zijn voor handelingen die hij in de uitoefening van zijn beroep heeft verricht.

Ik bespreek eerst de delictomschrijving die het dichtst aanligt tegen de reeds behandelde deelneming, te weten art. 134bis Sr. Wanneer een fiscalist inlichtingen verschaft die de strekking hebben om zijn cliënt te bewegen tot het plegen van een misdrijf, maar het delict - of een strafbare poging daartoe - blijft achterwege, bijvoorbeeld omdat de belastingplichtige zelf bemerkt dat de aanbevolen constructie in strijd is met de wet, dan kan de adviseur aansprakelijk zijn wegens zgn. mislukte uitlokking.²⁴ In de praktijk van het informele overleg zullen er regelmatig situaties kunnen voorkomen die in de termen van art. 134bis Sr zijn te vertalen, maar het lijkt mij dat er alleen in uitzonderlijke gevallen van gebrouilleerde verhoudingen mogelijkheden zullen zijn om voldoende bewijsmateriaal veilig te stellen. De kans op ontdekking is immers vrijwel volledig afhankelijk van een aangifte door de cliënt (bij de politie of de inspecteur), hetgeen bij een voortdurende zakelijke relatie met zijn adviseur nagenoeg niet zal voorkomen.

Een veel interessanter ontwikkeling betreft de mogelijkheid dat de belastingadviseur onder omstandigheden zou kunnen worden vervolgd wegens het deelnemen aan een organisatie die tot oogmerk heeft het plegen van misdrijven (art. 140 Sr). Hoewel deze bepaling in de vorige eeuw in onze nationale wetgeving is opgenomen om gevaarlijke benden struikrovers en ander gespuis mee aan te kunnen pakken, is er in de laatste jaren een veel

rechtelijke aangelegenheden, FED 1979, Alg. W. Rijksbel.: art. 16:102.

²³Vgl. Hof Den Haag 4 november 1955, NJ 1956, 119. Zie over deze materie ook C. Kramer, De toekomst van het beroep van belastingadviseur, WFR 1987/5783, p. 899 e.v., met nadere bronvermelding. Daarna is nog verschenen: HR 15 juli 1988, BNB 1988/270 en HR 19 oktober 1988, BNB 1989/73.

²⁴Zie over dit delictum sui generis D. Hazewinkel-Suringa/Rommelink, a.w., p. 404 e.v.

breder toepassing aan gegeven.²⁵ Voor ons onderwerp is vooral de beslissing interessant in HR 26 juni 1984, NJ 1985, 92. De cassatierechter billijkte in deze zaak dat het bewezenverklaarde feit dat het bedrijf 'Limeri' moest dienen om geldende regelingen ter zake van de belastingafdracht en de afdracht van sociale verzekeringspremies te ontduiken door het plegen van valsheid in geschrift, kon leiden tot het oordeel dat dat bedrijf tot oogmerk had het plegen van misdrijven, als bedoeld in art. 140 Sr. Dit is een buitengewoon belangrijk standpunt, want vanaf het moment waarop is vastgesteld dat de organisatie het oogmerk heeft tot het plegen van misdrijven, is iedereen die feitelijk heeft deelgenomen aan de werkzaamheden daarvan aansprakelijk volgens art. 140 Sr. Dat wil zeggen dat bijvoorbeeld niet de vereisten van dubbel opzet gelden, zoals in de deelnemingsbepalingen van artt. 47 e.v. Sr. Veroordeling is in het licht van recente jurisprudentie al mogelijk indien een verdachte zelf een aandeel heeft in bepaalde gedragingen van de organisatie, danwel die gedragingen ondersteunt. Volgens de hoge raad gaat het daarbij om gedragingen die strekken tot de verwezenlijking van het oogmerk om strafbare feiten te plegen, of om gedragingen die daarmee rechtstreeks verband houden. Opgemerkt moet worden dat dit een bijzonder ruime vorm van aansprakelijkheid is. Zo zijn de gebezigde criteria ook van toepassing op handelingen die - op zichzelf beschouwd - volstrekt onschuldig zijn en ver kunnen afstaan van schadelijk en illegaal optreden. Daarmee staat de poort open voor het aanmerken van ieder 'functioneren binnen' de organisatie als het 'leveren van een bijdrage aan het functioneren' van de organisatie, met alle gevolgen van dien. Mij dunkt dat deze rechtspraak over art. 140 Sr de fiscale adviseurs hard, en soms ook op onredelijke wijze zou kunnen treffen. Teneinde misslagen op dit terrein te vermijden, zou het Openbaar Ministerie een uiterst prudent en terughoudend vervolgingsbeleid moeten voeren.

Op dit moment is bij het parlement een wetsontwerp aanhangig waarin een nieuwe omschrijving van het delict heling wordt gegeven.²⁶ Een belangrijke verandering is dat het oude bestanddeel 'uit winstbejag' wordt geschrapt.²⁷ Voor de fiscale adviseur kan dit van belang zijn, indien zijn honorarium wordt voldaan met gelden waarvan hij weet of moet vermoeden dat zijn

²⁵Zie A.H.J. Swart, Verboden organisaties en verboden rechtspersonen, in: Naar eer en geweten (Remmelink-bundel), Arnhem 1987, p. 607-624; M. Rutgers, Artikel 140 Sr: 'een twee-eiige eenling', Delikt en Delinkwent 1987, p. 920-937; en het Mariënburcht-arrest HR 16 oktober 1990, Ars Aequi 1991, p. 416-425.

²⁶Kamerstukken vergaderjaar 1989-1990, no. 21565. Het gaat o.a. om aanpassing van de artt. 416, 417 en 417bis Sr.

²⁷Het ontwerp is overigens in de literatuur nogal kritisch ontvangen; zie bijvoorbeeld I.A.H.M. Stijns-Schepers, Wetsvoorstel heling schiet doel voorbij, Delikt en Delinkwent 1991, p. 268-279.

cliënt die uit misdrijf (zwart geld) heeft verkregen. In de praktijk zal het zo'n vaart wel niet lopen. De positie van de adviseur vertoont in dit opzicht immers verwantschap met die van de advocaat in strafzaken; bij de kamerbehandeling van het wetsontwerp heeft de minister er terecht op gewezen dat een terughoudend gebruik van de helingsbepalingen moet worden gemaakt wanneer het gaat om de honoraria van juridische raadslieden van een beschuldigde.

Waarschijnlijk is het grootste risico om strafrechtelijk aansprakelijk te worden gesteld, gelegen in voorschriften van het type als art. 69 AWR en art. 184 Sr.²⁸ De laatstgenoemde delictsommschrijving - in de wandeling aangeduid als de passieve wederspanning - betreft het opzettelijk niet voldoen aan een bevel of vordering, krachtens wettelijk voorschrift gedaan door een ambtenaar met de uitoefening van enig toezicht belast of door een ambtenaar belast met of bevoegd verklaard tot het opsporen of onderzoeken van strafbare feiten. Dergelijke bepalingen - in samenhang met de voorschriften op grond waarvan ambtenaren om fiscaal relevante gegevens mogen vragen (vgl. voorschriften als art. 47, art. 49 en art. 49a AWR - hebben geleid tot jarenlange debatten over de vraag of een belastingadviseur een verschoningsrecht toekomt.

De argumenten die van beide zijden in geding zijn gebracht, zijn bekend en behoeven hier derhalve niet uitvoerig te worden beschreven.²⁹ Vanuit de beroepsgroep werd vooral naar voren gebracht dat zij fungeren als raadsman en hulpverlener en dus evenzeer vertrouwensman zijn als de advocaat en de notaris. Bovendien wezen zij op het tuchtrecht binnen de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, waardoor misbruik van het verschoningsrecht vrijwel uitgesloten zou zijn. En tenslotte voerden zij als kroonargument aan dat de fiscus zelf (door de combinatie van art. 53 AWR en paragraaf 32.2 van de Leidraad AWR) de inlichtingenplicht tegenover de inspectie minder zwaar vindt wegen dan de geheimhoudingsplicht tegenover de cliënt.

Aanvankelijk was de lagere rechtspraak verdeeld.³⁰ Bij beschikking van 6 mei 1986, NJ 1986, 814 heeft de hoge raad echter definitief de knoop doorgehakt door te beslissen dat aan een belastingadviseur geen verschoningsrecht toekomt.³¹

²⁸De vraag naar de onderlinge verhouding tussen beide bepalingen (gezien art. 55 lid 2 Sr) laat ik hier - vanwege ruimtegebrek - rusten.

²⁹Uit de overvloedige literatuur over dit onderwerp vermeld ik slechts J.J.M. Hertoghs, Belastingadviseur en geheimhouding, Deventer 1986.

³⁰Zie o.a. Rb Amsterdam 26 januari 1972, NJ 1972, 222 versus Rb Breda 2 mei 1984, NJ 1984, 619.

³¹Zie ook HR 6 mei 1986, NJ 1986, 815; en HR 21 november 1986, NJ 1987, 318 en I.P. Michiels van Kessenich-Hoogendam, Beroepsaansprakelijkheid van de belastingadviseur, de inspecteur en de rechter in fiscale aangelegenheden, MBB 1988, m.n. p. 38-39. Interessant is nog HR 9 oktober 1990, NJ 1991, 131, waarin een adviseur zich beriep op avas, gelet op de

Doorslaggevend is, aldus de cassatierechter, het belang van waarheidsvinding in strafzaken en het daarbij passende uitzonderingskarakter van het verschoningsrecht. Als bijkomend argument wordt nog overwogen dat de groep van belastingadviseurs niet homogeen is en geen wetsbepaling uitsluit dat een ieder als belastingadviseur werkzaam kan zijn.³²

4. De grote lijn

In de voorafgaande paragrafen is een hele reeks wetsartikelen de revue gepasseerd, die aangegrepen zouden kunnen worden om een belastingadviseur strafrechtelijk aansprakelijk te stellen. Hier en daar zijn kanttekeningen gemaakt bij het realiteitsgehalte van deze mogelijkheden, zoals bij enkele deelnemingsvormen, en elders is gewezen op het grote bereik van het materiële strafrecht, met name bij art. 140 Sr. Het lijkt mij zinvol om in deze afsluitende paragraaf meer in het algemeen stil te staan bij de betekenis van het strafrecht in deze sector. Met andere woorden: we moeten over de technisch-juridische aspecten van de materie heenkijken teneinde te bezien wat het gepresenteerde materiaal nu eigenlijk voor de theorie en de praktijk van het rechtsleven waard is.

In 1979 stelde F.J. Streppel de volgende diagnose: "De thans door het (fiscale) strafrecht gegeven mogelijkheid tegen de onoirbaar handelende deskundige op te treden is van meer theoretische dan praktische betekenis."³³ Waarom was dat zo? Bood het materiële recht onvoldoende aanknopingspunten om laakbare beroepsuitoefening aan de kaak te stellen? Of was er een te gering besef in de samenleving dat aan dit soort misstanden iets gedaan moest worden? Of was het wellicht een kwestie van capaciteitstekort binnen het handhavingsapparaat? Het is nu niet meer van belang om te proberen exacte antwoorden te achterhalen op deze vragen.³⁴ Interessanter is de kwestie in hoeverre de slotsom van Streppel anno 1991 kan worden onderschreven. Ik zou in dat verband voorop willen stellen dat de mogelijkheden van het strafrecht in het voorbije decennium in verschillende opzichten zijn verruimd. Indicaties hiervoor kunnen worden ontleend aan de jurisprudentie inzake de onderlinge verhouding tussen art. 225 Sr en art. 68 AWR, en aan de recente extensieve toepassingen van art. 140 Sr. Zowel

onzekerheid in de rechtspraak vòòr 6 mei 1986. Dit listige verweer werd van de hand gewezen.

³²Van de prominente opposenten tegen deze jurisprudentie vermeld ik Ch.P.A. Geppaart, De rechtsbescherming van de belastingplichtige, Deventer 1990, p. 20-21.

³³F.J. Streppel, t.a.p.

³⁴Een belangrijk onderdeel van deze antwoorden zou overigens bestaan uit de rol van maatschappelijke definiëringsprocessen. Zie daarover de uitvoerige beschouwing van het echtpaar Brants, a.w..

materieelrechtelijk alsook procesrechtelijk beschikt justitie daardoor tegenwoordig over een ruime armslag. Daar zijn voordelen aan verbonden, maar er schuilt ook een duidelijk gevaar in. Ik doel dan op het risico dat er op een te weinig evenwichtige wijze wordt opgetreden. Dat zou bijvoorbeeld het geval zijn als er te weinig rekening wordt gehouden met de grondbeginselen van fiscaal en commuun strafrecht. Zo lijkt het mij in principe onaannemelijk om met toepassing van art. 225 Sr een fiscale praktijk te doorkruisen waarin de verdediging in uiteenlopende opzichten onder een gunstiger regiem valt dan in het commune strafrecht.³⁵ Als voorbeeld kan de richtlijn worden genoemd dat wegens belastingdelicten alleen wordt vervolgd als de zaak een groter financieel belang heeft dan f 50.000,-. Ook met de 'moderne' interpretatie van art. 140 Sr zou m.i. behoedzaam moeten worden omgesprongen in fiscale aangelegenheden. Dat wil zeggen: strafvervolgning tegen een belastingadviseur zou alleen dan op deze bepaling gebaseerd mogen zijn, wanneer er een samenwerkingsverband aan het werk is geweest dat "gevaar van verstoring van orde en rust in de maatschappij" vormde.³⁶ Het artikel zou dus niet dienen te worden toegepast indien het eigenlijke verwijt is gelegen in de overtreding van andere, meer concrete maar moeilijker te bewijzen verbodsnormen.

Het onderwerp van de strafrechtelijke aansprakelijkheid van de belastingadviseur dient in laatste instantie te worden benaderd vanuit de gedachte dat deze een rechtshulpverlener is. Bijna twintig jaar geleden al heeft de jubilaris van vandaag opgemerkt dat een goede rechtshulp in belastingzaken onmisbaar is voor een evenwichtig belastingrecht.³⁷ Zo is het. Rechtshulp dient niet alleen het particuliere belang van de cliënten, maar levert ook een bijdrage aan het algemeen belang. Tot de essentialia van rechtshulp behoort het element van vertrouwelijkheid. L.G.M. Stevens hieromtrent: "Uiteraard dient die vertrouwensrelatie op geen enkele wijze een alibi te zijn voor het overschrijden van wettelijke begrenzingen. Iedere adviseur moet, hoe dan ook, zijn medewerking aan onwettige handelingen onthouden. In die gevallen mag hij ook niet de mogelijkheid hebben zich via een beroep op de vertrouwensrelatie aan een eventuele strafrechtelijke

³⁵Vergelijk G.J.M. Corstens, Strafrechtelijke repressie van sociale zekerheidsfraude en belastingfraude, SMA 1990, p. 717 e.v.; en J. Wortel, a.w., passim. Ik herinner voorts aan de massieve kritiek van Wattel en Schaffmeister op de Wirtz-Vitesse-beschikking in HR 23 februari 1982, NJ 1982, 647 (zie § 2). Zie ook de procesrechtelijke problemen die worden opgeworpen door E.F. Stamhuis, Vooronderzoek van belastingfraude, een dubbelloops geweer?, Delikt en Delinkwent 1990, p. 712-722.

³⁶HR 19 november 1985, DD 86.156.

³⁷Ch.P.A. Geppart, De rechtspositie van de belastingconsulent naar Nederlands recht, WFR 1972/5075, p. 185 e.v.

vervolgning (...) te onttrekken. Het probleem is evenwel dat in de praktijk het 'actief betrokken zijn' en het passief 'weet hebben van' of 'vermoeden dat' zo akelig dicht bij elkaar ligt."³⁸ Jawel, het terrein van het toelaatbare kan in het belastingrecht bijna ongemerkt overgaan in de sfeer van het onoirbare. Voor strafrechtelijke interventies is evenwel slechts plaats wanneer er onmiskenbaar sterke aanwijzingen bestaan dat een adviseur op een malafide manier te werk gaat. Ten aanzien van deze categorie fiscale rechtshulpverleners treedt op bijzonder pregnante wijze de waarde aan het licht van de strafrechtelijke grondnorm: in dubio pro reo.

³⁸L.G.M. Stevens, Onderhandelbaarheid van het recht, WFR 1987/5803, p. 1565.