

Vergaderjaar 1995–1996

23 470

Wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en van de Invorderingswet 1990 in verband met de herziening van het stelsel van bestuurlijke boeten en van het fiscale strafrecht

Nr. 11

NOTA NAAR AANLEIDING VAN HET EINDVERSLAG

Ontvangen 30 januari 1996

1. Algemeen

Het verheugt de Minister van Justitie en ondergetekende dat bij alle fracties die een bijdrage hebben geleverd aan het eindverslag een positieve opstelling bestaat ten aanzien van dit wetsvoorstel.

Zoals de leden van de CDA-fractie terecht stellen, biedt het wetsvoorstel de mogelijkheid om bestuurlijk straffend op te treden tegen fraude. Ten aanzien van de rechtsbescherming is de vereiste zorgvuldigheid in acht genomen – zo merken de leden van de PvdA-fractie op – doordat de hoofdpunten van dit wetsvoorstel door de Werkgroep voor aspecten van rechtsbescherming in het belastingrecht (hierna: Werkgroep rechtsbescherming) zijn beoordeeld. De Werkgroep rechtsbescherming heeft tevens advies uitgebracht over de onderhavige nota (als bijlage bijgevoegd)¹. In haar aanbeveling adviseert de Werkgroep het wetsvoorstel in deze vorm voort te zetten.

Gelet op de urgentie om op het terrein van de drugscriminaliteit daadkrachtig op te treden kunnen de leden van de CDA-fractie echter geen waardering opbrengen voor het uitstel van de inwerkingtreding van het voorliggende voorstel tot 1 januari 1997. Hierover merken wij op dat in aanmerking dient te worden genomen dat het fiscale strafrecht niet primair de aangewezen weg is voor de bestrijding van drugscriminaliteit. Voorts wijzen wij erop dat ook thans reeds de wettelijke mogelijkheid bestaat tot strafrechtelijke vervolging – naast bestuurlijke boete-oplegging – van diegenen die, ook naar aanleiding van illegale activiteiten, een bij de belastingwet voorziene aangifte onjuist of onvolledig doen. Deze strafbaarstelling is opgenomen in de artikelen 68 en 69 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR). Het genoemde uitstel van de inwerkingtreding van het voorliggende wetsvoorstel laat het vorenstaande onverlet.

Het lijkt de leden van de CDA-fractie verstandig om na de inwerkingtreding van het onderhavige wetsvoorstel de samenloop met de uitwerking van de «Plukze»-wetgeving te bezien. Hierover merken wij op dat de samenloop tussen de fiscaliteit en de Plukze-wetgeving in juridische zin reeds is geregeld. Bij de inwerkingtreding van de

¹ Ter inzage gelegd bij de afdeling Parlementaire Documentatie.

(Plukze-)wet van 10 december 1992 (Stb. 1993, 11) is artikel 74 AWR ingevoegd, op grond waarvan de toepassing van de ontnemingsmaatregel van artikel 36e van het Wetboek van Strafrecht (Sr) is uitgesloten ter zake van bij de belastingwet strafbaar gestelde feiten. Een inhoudelijke wijziging van de fiscale strafbepalingen, zoals in het voorliggende wetsvoorstel voorzien, heeft geen gevolgen voor deze algemeen geformuleerde samenloopbepaling. Het vorenstaande laat uiteraard onverlet dat het verstandig is om de vinger aan de pols te houden met betrekking tot de samenloop en effectiviteit van de fiscaliteit en de «Plukze»-wetgeving.

De leden van de CDA-fractie vragen naar de informatieverstrekking door de politie aan de fiscus. De politie is – evenals andere overheidsinstanties – op grond van artikel 55 van de AWR verplicht gegevens en inlichtingen te verstrekken ter uitvoering van de belastingwet, indien de inspecteur daarom vraagt. Daartoe behoren ook gegevens en inlichtingen inzake gelden die aan tipgevers, informanten en infiltranten zijn uitbetaald. Die gegevens kunnen van belang zijn voor de belastingheffing bij degenen die deze gelden hebben ontvangen. Het initiatief ter zake ligt bij de fiscus.

De leden van de D66-fractie zijn verheugd dat de aanbeveling van de Werkgroep rechtsbescherming inzake de invoering van een fiscaal kort geding is overgenomen. De leden van de SGP-fractie vinden het een goede zaak dat de inwerkingtreding van het voorliggende wetsvoorstel is gekoppeld aan het in voorbereiding zijnde wetsvoorstel tot aanpassing van het fiscale procesrecht aan hoofdstuk 8 van de Algemene wet bestuursrecht. Het voorstel is eind december 1995 aan de Raad van State voorgelegd. De beoogde datum van inwerkingtreding is 1 januari 1997.

Dezelfde datum van inwerkingtreding wordt beoogd voor het in voorbereiding zijnde wetsvoorstel, dat de leden van de PvdA-fractie met belangstelling afwachten, en dat er toe strekt om enkele beslismomenten waartegen thans geen rechtsmiddelen open staan, zoals de voorlopige aanslag, voor bezwaar en beroep vatbaar te maken. Indiening bij de ministerraad is voorzien voor januari 1996. Aan het verzoek van de leden van de D66-fractie nog enkele onderdelen van het commentaar van prof.dr. M.W.C. Feteris te bespreken is gehoor gegeven bij de bespreking van de onderwerpen die door de fracties aan de orde zijn gesteld.

2. Verhouding tot mensenrechtenverdragen

Prof. dr. P. J. Wattel maakt in zijn annotatie bij het arrest Bendenoun (Europees Hof voor de Rechten van de mens (EHRM) 24 februari 1994, BNB 1994/175) een onderscheid in drie typen bestuurlijke sanctionering, die elk een eigen niveau van bescherming op basis van artikel 6 van het Europese Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (EVRM) kennen. De leden van de PvdA-fractie vragen naar onze reactie op dit onderscheid. De door Wattel gemaakte driedeling sluit in zekere zin aan bij het onderscheid in het voorliggende wetsvoorstel tussen verzuimboeten, vergrijpboeten en strafrechtelijke sancties. Zoals in de memorie van antwoord (Kamerstukken II 1994/95, 23 470, nr. 8, blz. 5–7) is opgemerkt bestaat sinds dit arrest geen volledige zekerheid over het antwoord op de vraag of de verzuimboete moet worden gekwalificeerd als een «criminal charge», en of de waarborgen van artikel 6 EVRM ook (geheel) gelden bij het opleggen van een verzuimboete. Hoewel verzuimboeten – zoals ook de PvdA-fractie constateert – niet gelijkgesteld kunnen worden met vergrijpboeten, hebben wij er omwille van de rechtsbescherming en de duidelijkheid toch voor gekozen om met betrekking tot de verzuim- en de vergrijpboeten zo veel mogelijk dezelfde waarborgen te laten gelden, op de wijze die wij in de memorie van antwoord hebben uiteengezet.

3. Consequenties voor andere overheden

De leden van de fracties van PvdA, VVD en SGP vragen naar het voorstel voor de invoeringswet bij het voorliggende wetsvoorstel. Wij onderschrijven het belang om dat voorstel tijdig bekend te maken. Het overleg met de Vereniging van Nederlandse Gemeenten en de Unie van Waterschappen, waarnaar de leden van de SGP-fractie vragen, is afgerond. Het voorstel voor de invoeringswet zal naar verwachting in januari 1996 aan de Raad van State worden voorgelegd.

4. Onderscheid tussen verzuimboeten en vergrijpboeten

De CDA-fractie uit de vrees dat de oplegging van verzuimboeten een te groot beslag op de tijd van de boete-inspecteur zal leggen, waardoor het gevaar dreigt dat ook het opleggen van vergrijpboeten routinematig zal gaan gebeuren. Wij menen dat het wetsvoorstel hiertoe geen aanleiding geeft. Zoals reeds is vermeld in de memorie van toelichting (Kamerstukken II 1994/95, 23 470, nr. 3, blz. 13) worden verzuimboeten doorgaans langs geautomatiseerde weg opgelegd, onder verantwoordelijkheid van de boete-inspecteur. Alleen bij bezwaar of beroep tegen opgelegde verzuimboeten vindt inhoudelijke beoordeling plaats door de boete-inspecteur. Met deze werkwijze wordt voorkomen dat het opleggen van verzuimboeten een te groot beslag zou gaan leggen op de tijd van de boete-inspecteur.

De leden van de CDA-fractie vragen naar de samenloop van verzuim- en vergrijpboeten. Zij noemen daarbij als voorbeeld een onjuiste aangifte, die tevens te laat is ingediend. Zij vragen zich af, of niet beter een samenloopregeling kan worden opgenomen waarbij in de situatie dat een opgelegde vergrijpboete de verzuimboete overtreft, de verzuimboete vervalft.

In de eerste plaats moet goed voor ogen worden gehouden wanneer zich samenloop van boetebepalingen voordoet. Dit is alleen het geval indien twee verschillende boeten zouden kunnen worden opgelegd ter zake van hetzelfde feit; in de memorie van antwoord (blz. 7) is uiteengezet wanneer hiervan sprake is. Het voorbeeld van de CDA-fractie ziet echter op een andere situatie, namelijk de mogelijkheid dat gelijktijdig met de aanslag zowel een verzuim- als een vergrijpboete wordt opgelegd. Het voorbeeld betreft immers de niet-nakoming van twee afzonderlijke verplichtingen, die elk met een eigen sanctie kunnen worden bestraft: een verzuimboete wegens niet-tijdige aangifte, en een vergrijpboete ter zake van onjuiste aangifte. In de memorie van antwoord (blz. 8) is nader toegelicht welke situaties zich hierbij nog meer kunnen voordoen.

Wij onderschrijven niet de mening van de CDA-fractie dat het in het voorgestelde sanctiestelsel voor ontduikers met een betrekkelijk laag inkomen aantrekkelijk zou worden in het geheel geen aangifte in te dienen. Indien het niet doen van aangifte opzettelijk geschiedt en dat feit ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven, is namelijk naast boete-oplegging ook strafrechtelijke vervolging mogelijk (artikel 69 AWR). Bovendien zal, indien geheel geen aangifte is gedaan, de inspecteur ambtshalve de aanslag kunnen vaststellen, waarbij de zogenoemde omkering van de bewijslast (artikel 25, zesde lid, en artikel 29, tweede lid, AWR) van toepassing is. De aanslag – die moet zijn gebaseerd op een redelijke schatting van het belastbaar inkomen – wordt dan gehandhaafd, tenzij is gebleken dat deze onjuist is.

Deze bepalingen tezamen genomen bieden naar onze mening op dit punt voldoende preventieve werking.

De leden van de VVD-fractie zetten vraagtekens bij het feit of een vergrijpboete moet kunnen worden opgelegd bij de definitieve-

aanslagregeling. Zij verwijzen daarbij naar de brief van de vereniging VNO-NCW van 1 september 1995.

Voor het opleggen van een vergrijpboete wordt van de boete-inspecteur verlangd dat hij de aanwezigheid van opzet of grove schuld bewijst. Daarnaast moet de boete-inspecteur, voordat hij de vergrijpboete oplegt, de belanghebbende in kennis stellen van de gronden waarop de boete zal berusten. Bij belastingen die bij wege van aanslag worden geheven is de aangifte, zoals de vereniging VNO-NCW terecht opmerkt, een hulpmiddel voor de vaststelling van de juiste belastingschuld. Dat neemt echter niet weg dat de gevraagde gegevens duidelijk, stellig en zonder voorbehoud ingevuld, en ondertekend ingeleverd moeten worden. Indien bij een belastingplichtige twijfels rijzen omtrent een onderdeel van de door hem in te dienen aangifte kan hij hierover inlichtingen inwinnen, bij voorbeeld bij de Belastingdienst. Wat betreft de scheidslijn tussen vergrijpboeten en verzuimboeten merken wij op dat het criterium «opzet of grove schuld» niet nieuw is, maar reeds sinds de invoering van de AWR (1959) daarin voorkomt (artikelen 18 en 21). Het criterium heeft dan ook nadere invulling gekregen in de jurisprudentie. Van grove schuld is volgens deze jurisprudentie sprake bij in laakbaarheid aan opzet grenzende onachtzaamheid (vergelijk H.R. 5 maart 1980, BNB 1980/105). Daarbij is onder meer van belang of het door de belastingplichtige bij de aangifte ingenomen standpunt in die mate verdedigbaar was dat hij redelijkerwijs kon menen juist te handelen (vergelijk H.R. 22 juli 1988, BNB 1988/271 en H.R. 7 september 1988, BNB 1988/319). De vrees dat belastingplichtigen te goeder trouw met een boete worden geconfronteerd en daardoor ten onrechte worden gecriminaliseerd, wordt door ons dan ook niet gedeeld. Lichte schuld of een eenvoudige vergissing is namelijk nooit voldoende reden voor oplegging van een vergrijpboete. De omstandigheid dat niet altijd in één oogopslag duidelijk is of sprake is van opzet of grove schuld, is mede aanleiding geweest de boete-oplegging in handen te geven van een gespecialiseerde functionaris: de boete-inspecteur. De vereniging VNO-NCW heeft in haar commentaar nog een aantal voorbeelden vermeld (zoals het opgeven van een te hoog investeringsbedrag), waarmee zij wil aangeven dat het in de praktijk nog niet zo eenvoudig zal zijn om het onderscheid te bepalen tussen een «eenvoudige vergissing» en een opzettelijk of door grove schuld niet-aangegeven element van het belastbaar inkomen. Uit deze voorbeelden komt naar voren dat het inderdaad niet voldoende zal zijn om de correctie op de aangifte geïsoleerd te bezien, maar dat in veel gevallen de context waarin de onjuistheid is begaan moet worden bekeken. In het voorbeeld waarin naar het oordeel van de fiscus een te hoog investeringsbedrag is opgegeven, dient uiteraard bij de beoordeling hiervan betrokken te worden de wijze waarop de desbetreffende investering tot stand is gekomen. Indien sprake is van een gekocht bedrijfsmiddel, met een concreet in het aankoopcontract vastgestelde prijs, ligt de situatie anders dan indien sprake is van een in het eigen bedrijf geproduceerd bedrijfsmiddel, waarvan de voortbrengingskosten minder eenvoudig zijn vast te stellen. Juist met het oog op een zorgvuldige, los van de aanslagregeling staande beoordeling van dit soort elementen is de functie van boete-inspecteur in het leven geroepen.

De leden van de D66-fractie hebben twijfels over het door de regering ingenomen standpunt over het tijdstip waarop de «criminal charge» van artikel 6 EVRM ontstaat, en over de vraag of de voorgestane functie-scheiding inspecteur– boete-inspecteur wel onder alle omstandigheden kan worden volgehouden. Op deze vragen, en op het in dat kader gegeven voorbeeld, wordt in paragraaf 6 van deze nota ingegaan.

5. De reformatio in peius

De leden van de PvdA-fractie hebben, in verband met de mogelijkheid dat de belastingrechter de boete verhoogt, gesteld dat het verschil tussen het optreden van de officier van justitie en dat van de boete-inspecteur in de memorie van antwoord onderbelicht is gebleven.

Gaarne gaan wij op dit punt nader in. Zoals in de memorie van toelichting (blz. 10) is weergegeven, kan de vergelijkende beoordeling van de posities van de officier van justitie en de boete-inspecteur tot verschillende uitkomsten leiden. De Adviescommissie Herziening fiscaal boetestelsel (Commissie-Van Slooten) was van oordeel dat bij vergelijking een belangrijk verschil opvalt, te weten het feit dat de officier van justitie, anders dan de boete-inspecteur, niet bevoegd is de sanctie op te leggen. Door de regering is, zonder het door de Commissie gestelde te miskennen, hiertegenover aangevoerd dat de posities ook overeenkomsten vertonen. In het bijzonder omdat ten aanzien van zowel de officier van justitie als de boete-inspecteur geldt dat de sanctie die zij voor juist houden, in het geval de betrokkene zich daartegen verzet, niet dan door de rechter kan worden opgelegd. Op grond hiervan is de regering derhalve van oordeel dat de betrekkelijke ongelijkheid van de posities van de officier van justitie en de boete-inspecteur aan de mogelijkheid van de reformatio in peius niet in de weg behoef te staan. De gronden waarop deze voorziening ook wenselijk wordt geacht, zijn in de desbetreffende paragrafen van de memorie van toelichting en de memorie van antwoord nader uiteengezet. Daarnaast zij verwezen.

In de memorie van antwoord hebben wij opgemerkt dat met de reformatio in peius een stimulans wordt beoogd tot zorgvuldige overweging van het beroep op de rechter. De leden van de VVD-fractie merken op dat hiermee de indruk wordt gewekt dat belastingplichtigen te pas en te onpas een beroep doen op de rechter. Deze indruk hebben wij echter niet willen wekken. Anderzijds is het ook niet zo dat de Belastingdienst in betekende mate procedures uitlokt om tot jurisprudentie te komen.

Het is niet de bedoeling met de mogelijkheid van een reformatio in peius afbreuk te doen aan het recht op toegang tot de onafhankelijke rechter. Een onafhankelijke rechter is immers bij uitstek in staat om in een met alle waarborgen van het EVRM omklede procedure, rekening houdend met de wettelijke strafmaxima en de standpunten van partijen, te komen tot een juiste straftoemeting. Bij deze procedure en de positie daarin van de onafhankelijke rechter past naar onze mening de mogelijkheid van de reformatio in peius.

De leden van de fractie van de VVD hebben gevraagd of de cautieverplichting niet zou moeten worden verruimd tot andere situaties dan die van het mondelinge verhoor.

Naar ons oordeel bestaat er geen aanleiding de cautieverplichting in verband met de oplegging van fiscale boeten een ruimer bereik te geven dan in strafrechtelijk kader is voorzien. Voor de goede orde zij herhaald, dat de cautieverplichting niet berust op de waarborgen waaraan de boeteprocedure ingevolge artikel 6 EVRM dient te voldoen – zoals ook wordt geconstateerd in een recent arrest H.R. 13 december 1995, nr. 30 058, Vakstudie Nieuws (V-N) 1995, blz. 4460 e.v. – doch op de verwantschap met de strafprocedure. Voor die procedure is evenwel in de rechtspraak uitdrukkelijk uitgemaakt dat de cautie ertoe strekt de verdachte te behoeden voor ongewilde medewerking aan de eigen veroordeling in die situaties waarin hij zich, in directe confrontatie met zijn ondervrager, gedrongen zou kunnen voelen antwoord te geven. Teneinde de verdachte de gelegenheid te geven zich van zijn ook dan bestaand zwijgrecht bewust te zijn, behoort hem dat recht te worden medegedeeld.

In andere situaties waarin in verband met een mogelijke bestraffing informatie wordt gevraagd, ontbreekt het element van de rechtstreekse confrontatie met de vragensteller en de daarvan uitgaande druk tot onmiddellijke beantwoording. Daardoor heeft de betrokkene de gelegenheid zich, zo nodig met steun van anderen, te beraden op de door hem te kiezen opstelling. Naar het ons voorkomt is er geen aanleiding degene die een fiscale boete kan vrezen verdergaand te beschermen dan de verdachte die met het onder omstandigheden ingrijpender sanctie-arsenaal van de strafrechter heeft te rekenen.

De fractieleden van de SGP hebben gevraagd of de reformatio in peius niet afhankelijk zou moeten worden gesteld van de – door de regering als regel aanwezig veronderstelde – consensus binnen het rechterlijk college.

Naar de genoemde fractieleden terecht hebben vastgesteld, mag er in de opvatting van de regering vanuit worden gegaan, dat de beslissing van het college om een hogere boete op te leggen feitelijk veelal op consensus zal berusten. In aanmerking nemende evenwel, dat de regeling in het Wetboek van Strafvordering (Sv) van de straftoemeting in hoger beroep niet kan worden geacht te berusten op het beginsel dat alleen bij unanimitéit tot strafverhoging kan worden besloten, gaat het te ver te oordelen dat een rechterlijk college een dergelijke beslissing nooit bij meerderheid zou mogen nemen.

6. Het zwijgrecht en de cautie

De leden van de PvdA-fractie komen terug op hun in het voorlopig verslag gestelde vraag of onder omstandigheden de «strafvervolging» («criminal charge») in de zin van artikel 6 EVRM – en daarmee het zwijgrecht van de belastingplichtige – niet op een eerder tijdstip kan ontstaan dan op het moment waarop de boete-inspecteur contact opneemt met de belastingplichtige. Ter nadere illustratie geven zij het voorbeeld dat uit een boekenonderzoek bij een toeleverancier naar voren is gekomen dat één of meer transacties niet in diens administratie zijn verwerkt, terwijl bekend is wie de afnemer van deze transacties is. Zij vragen zich af of in zo'n situatie niet reeds vóór het boekenonderzoek bij de afnemer sprake zal zijn van een «voorondersteld verwijtbaar handelen», en of daardoor niet sprake is van een handeling van de fiscus jegens de belastingplichtige, «waaraan deze in redelijkheid de verwachting kan ontnemen dat de inspecteur hem een boete zal opleggen» (het criterium voor het ontstaan van een criminal charge, zoals geformuleerd in H.R. 23 juni 1993, BNB 1993/271).

In dit verband vraagt de PvdA-fractie tevens om onze reactie op het commentaar van Feteris in zijn aantekening Fed 1995/3 en zijn publicatie in het Weekblad voor fiscaal recht (WFR) 1995/6162.

Ook de leden van de fractie van D66 vragen zich af of de criminal charge niet onder omstandigheden ontstaat vóór het moment waarop de boete-inspecteur contact opneemt met de belastingplichtige. Zij noemen, evenals Feteris (WFR 1995/6162), als voorbeeld de situatie waarin tijdens een boekenonderzoek bij de controlerend ambtenaar het sterke vermoeden van fraude rijst, of dit zelfs al duidelijk is geworden. Naar het oordeel van deze leden is het weinig reëel te veronderstellen dat de controlerend ambtenaar in zo'n situatie niets van zijn verdenking of constatering laat merken. Zij wijzen er daarbij op dat de controlerend ambtenaar het boekenonderzoek zal moeten onderbreken bij een vermoeden van fraude die voldoet aan de aanmeldingscriteria voor strafrechtelijke vervolging; in zo'n geval wordt het dossier aan de Fiod overgedragen. Zij verzoeken de regering in dit kader ook in te gaan op de door Feteris gegeven voorbeelden. Het betreft hier, naast de reeds genoemde situatie, gevallen waarin na aanvang van het boete-onderzoek

– of na boete-oplegging, in de bezwaarfase – nog behoefte bestaat aan nader onderzoek in het kader van de belastingheffing.

In de memorie van antwoord is aangegeven dat de Hoge Raad, in aansluiting op jurisprudentie in strafzaken, heeft bepaald dat bij fiscale boete-oplegging sprake is van een criminal charge vanaf het moment waarop «vanwege de belastingadministratie jegens de belastingplichtige een handeling is verricht, waaraan deze in redelijkheid de verwachting heeft kunnen ontlelen dat de inspecteur een verhoging zal opleggen» (H.R. 23 juni 1993, BNB 1993/271). Eerst vanaf dat moment geldt het op artikel 6 EVRM gebaseerde zwijgrecht. Thans is de bevoegde autoriteit de inspecteur, na inwerkingtreding van het voorliggende wetsvoorstel zal dit de boete-inspecteur zijn.

Dit EVRM-zwijgrecht moet nadrukkelijk worden onderscheiden van het zwijgrecht zoals dat geldt in het kader van een strafrechtelijke vervolging, waarbij artikel 27 juncto artikel 29 Sv van toepassing is. Het strafrechtelijke zwijgrecht treedt in werking indien sprake is van een verhoor. Dit begrip verhoor is in de strafrechtelijke jurisprudentie materieel uitgelegd: het ziet op alle vragen van een opsporingsambtenaar aan een verdachte betreffende diens betrokkenheid bij een strafbaar feit (H.R. 2 oktober 1979, NJ 1980, 243). Voor de vraag wanneer gesproken kan worden van een verdachte is bepalend of, te beoordelen vanuit de opsporingsambtenaar, uit feiten of omstandigheden een redelijk vermoeden van schuld aan enig strafbaar feit voortvloeit. Vanaf dat moment wordt degene te wiens aanzien dit vermoeden bestaat aangemerkt als verdachte, en treedt dus het strafrechtelijke zwijgrecht in werking.

In het door de PvdA-fractie gegeven voorbeeld is op het moment van het instellen van het boekenonderzoek bij de afnemer naar onze mening sprake noch van een criminal charge noch van een redelijk vermoeden van schuld in de zin van artikel 27 Sv (en dus ook niet van het strafrechtelijke zwijgrecht). De omstandigheid dat bepaalde transacties niet zijn terug te vinden in de boekhouding van de leverancier brengt nog niet met zich mee dat zij eveneens ontbreken in de boeken van de afnemer, zodat nog geen redelijk vermoeden van schuld bestaat van een strafbaar feit ten aanzien van de afnemer. Indien een normaal boekenonderzoek wordt ingesteld bij deze afnemer is ook geen sprake van een «criminal charge». Dit kan ook worden afgeleid uit een arrest van de Hoge Raad d.d. 23 november 1994 (BNB 1995/25). Overigens zal het vaker voorkomen dat bepaalde transacties bij één van beide partijen wél in de boekhouding zijn opgenomen, en dat men aan de hand van die gegevens de boekhouding van de wederpartij (leverancier of afnemer) controleert. Dat onderzoek bij de wederpartij heeft volledig het karakter van normaal boekenonderzoek ten behoeve van de belastingheffing, zodat op het moment van instellen ervan sprake is noch van een criminal charge noch van een redelijk vermoeden van schuld (artikel 27 Sv).

In het door de PvdA-fractie gegeven voorbeeld zal het boekenonderzoek worden uitgevoerd door een namens de inspecteur optredende controlerend ambtenaar. Deze controlerend ambtenaar kan alleen vragen stellen die betrekking hebben op het vaststellen van de belastingschuld. Hij heeft niet de bevoegdheid vragen te stellen of opmerkingen te maken over de mate van verwijtbaarheid. Voor het opleggen van de boete is immers de boete-inspecteur de bevoegde autoriteit. Na afronding van het boekenonderzoek draagt de controlerend ambtenaar, als daar aanleiding toe is, de zaak over aan de boete-inspecteur. De boete-inspecteur beoordeelt vervolgens of en zo ja welke boete moet worden opgelegd, en tevens (hieraan voorafgaand) of eerst nog een boete-onderzoek noodzakelijk is.

In het door de D66-fractie aangegeven voorbeeld ontstaat tijdens het boekenonderzoek wél een redelijk vermoeden van schuld bij de controle-ambtenaar, zodat sprake is van zogenoemde «sfeerovergang» van

controle-onderzoek naar (strafrechtelijk) opsporingsonderzoek. Op dat moment ontstaat echter nog niet de criminal charge van artikel 6 EVRM. Dit valt niet alleen af te leiden uit het reeds genoemde arrest NJ 1994, 629 (waar immers de cautie was gesteld, zonder dat dit leidde tot inwerking-treding van het EVRM-zwijgrecht), maar ook uit het arrest BNB 1993/271. In het laatstgenoemde arrest overwoog de Hoge Raad dat een verhoor van de belastingplichtige door de Fiod, waarbij werd medegedeeld dat waarschijnlijk wel een boete zou worden opgelegd, bij deze belasting-plichtige nog niet het redelijke vermoeden kon oproepen dat de inspecteur deze boete inderdaad zou gaan opleggen. In de memorie van antwoord is daarom aangegeven dat dit betekent dat de boete-inspecteur, als de daartoe bevoegde autoriteit, het «ernstige voornemen» tot boete-oplegging moet hebben geuit, voordat sprake kan zijn van een «redelijke verwachting» bij de belanghebbende.

Het voorgaande betekent overigens niet dat een controlerend ambtenaar in het kader van bestuurlijke boete-oplegging onbeperkt met het boekenonderzoek kan doorgaan, en ook vragen kan stellen die uitsluitend zien op een mogelijke boete, omdat het EVRM-zwijgrecht buiten beeld zou kunnen blijven zolang de boete-inspecteur niet wordt ingeschakeld. Ingevolge het wettelijk stelsel bestaat een expliciete taakverdeling tussen de boete-inspecteur enerzijds en de aanslagregelend of controlerend ambtenaar anderzijds. In de memorie van antwoord is aangegeven dat het stellen van bepaalde vragen – de zuivere schuld-vragen – tot de exclusieve bevoegdheid van de boete-inspecteur behoort. Dit zal ook in een aan de Belastingdienst gerichte richtlijn worden vastgelegd. Met deze functiescheiding, en de daaraan gekoppelde strikte taakafbakening tussen de heffingsfunctionaris en de boete-inspecteur, kan naar onze mening het EVRM-zwijgrecht voldoende worden gewaarborgd.

Feteris wijst in zijn aantekening Fed 1995/3 nog op het rapport van de Europese Commissie voor de Rechten van de mens (ECRM) in de zaak Saunders (ECRM 10 mei 1994, nr. 19 187/91). Uit het rapport zou kunnen worden afgeleid dat de ECRM het zwijgrecht van artikel 6 EVRM ook reeds van toepassing acht in een fase waarin nog geen sprake is van een «criminal charge». Wij wijzen er echter op dat, zoals Feteris in zijn annotatie opmerkt, de ECRM hier de bijzondere omstandigheden van het geval heeft laten meewegen en dat betwijfeld kan worden of het EHRM dit oordeel van de ECRM zal onderschrijven, nu dit oordeel afwijkt van de vrij algemeen gevolgde opvatting dat het zwijgrecht nog niet in een zo vroeg stadium kan worden ingeroepen; een opvatting die ook door de Hoge Raad wordt ingenomen in zijn arrest van 23 november 1994 (BNB 1995/25). Gelet op de omstandigheid dat deze zaak nog in behandeling is bij het EHRM willen wij ons in dit stadium van verder commentaar onthouden.

Ten aanzien van de vraag of de fiscale meewerkverplichtingen van artikel 47 e.v. AWR ook na het ontstaan van de «criminal charge» of de strafvervolgning gelden ten aanzien van vragen die zien op de belasting-heffing, moet onderscheid worden gemaakt in het proces van enerzijds belastingheffing en van anderzijds boete-oplegging dan wel strafvervolgning. Over de vraag of ten behoeve van de belastingheffing de fiscale meewerkverplichtingen blijven bestaan bestaat weinig discussie. Indien bij voorbeeld de aanslagregelend ambtenaar in de bezwaarfase nadere inlichtingen wil vragen aan de belastingplichtige, is ten aanzien van deze vragen artikel 47 AWR van toepassing. Zoals Feteris ook in zijn proefschrift (Fiscale administratieve sancties en het recht op een behoorlijk proces, 1993, blz. 514) opmerkt zou het toekennen van een zwijgrecht aan de belastingplichtige die (vermoedelijk) een bestuurlijke boete riskeert, betekenen dat de normale belastingheffing gedwarsboemd wordt; het zou de belastingplichtige die vermoedelijk heeft gefraudeerd een fiscaal

privilege verschaffen boven degene bij wie (nog) geen onregelmatigheden vermoed worden.

Het is veeleer de vraag in hoeverre de na het ontstaan van de criminal charge respectievelijk het begin van de strafvervolgning, verkregen informatie gebruikt mag worden ten behoeve van de sanctie-oplegging (de strafvervolgning of de boete-oplegging). Het is uiteindelijk aan de rechter om te beslissen of en in hoeverre, gelet op de omstandigheden waaronder het bewijsmateriaal ter beschikking is gekomen, het hier materiaal betreft waarop bij de boete-oplegging geen acht mag worden geslagen (vgl. H.R., 11 december 1991, BNB 1992/243).

7. De boete-inspecteur

De leden van de PvdA-fractie merken op dat de praktijk zal moeten uitwijzen of de introductie van een aparte boete-inspecteur werkelijk een verbetering voor de rechtspositie van de belastingplichtige inhoudt. Met het voorstel van de PvdA-fractie om de werking van het instituut van boete-inspecteur na ongeveer twee jaar te evalueren (ultimo 1998) kunnen wij instemmen. Bij die evaluatie zullen de ervaringen van zowel de Belastingdienst als de belastingplichtigen worden betrokken.

Volgens de leden van de CDA-fractie kan de koppeling die in de meeste gevallen bestaat tussen aanslag en boetebeschikking onder omstandigheden leiden tot onzorgvuldig handelen. Zij denken daarbij aan situaties waarin een definitieve aanslag wordt opgelegd tegen het einde van de driejaarstermijn. Indien dan tevens de oplegging van een vergrijpboete wordt overwogen, zou de extra tijd die met het onderzoek hiernaar is gemoeid een knelpunt kunnen opleveren voor het tijdig opleggen van de definitieve aanslag en de op hetzelfde tijdstip op te leggen boetebeschikking. Deze leden suggereren daarom een extra termijn voor de vaststelling van de boetebeschikking.

Naar ons oordeel bestaat voor een dergelijke termijnverlenging geen noodzaak; bij de definitieve aanslagregeling zijn de voor de heffing noodzakelijke gegevens immers vrijwel altijd vóór het verstrijken van de aanslagtermijn voorhanden. Bij navordering en naheffing ligt dit anders; zoals in de memorie van toelichting is uiteengezet (blz. 46), kan het in die gevallen voorkomen dat de heffingsgegevens pas tegen het einde van de navorderings- of naheffingstermijn bekend worden. In artikel 67e, derde lid, en artikel 67f, vijfde lid, is daarom voor deze situaties voorzien in een extra termijn van zes maanden.

De leden van de VVD-fractie onderschrijven de suggestie van J. Booij FB en prof. mr. J.F.M. Giele FB om de belastingplichtige een afschrift toe te zenden van de notitie die de overdracht van het dossier aan de boete-inspecteur vergezelt. Aan deze suggestie kleven echter belangrijke nadelen. Op het moment dat de aanslagregelaar een zaak overdraagt aan de boete-inspecteur staat nog niet vast of een boete, en zo ja welke boete zal worden opgelegd. Het is de boete-inspecteur die beoordeelt of op grond van de door de aanslagregelaar vastgestelde feiten hiervoor aanleiding bestaat. Het is dus zeer wel mogelijk dat de boete-inspecteur uiteindelijk besluit geen boete op te leggen. De door de twee auteurs voorgestane toezending is derhalve prematuur en kan de belastingplichtige op het verkeerde been zetten, hetgeen onnodig irritaties kan opleveren.

De leden van de VVD-fractie achten het in de praktijk nog steeds mogelijk dat de aanslagregelend inspecteur boetevragen stelt. Voor hen rijst daardoor de essentiële vraag of het instituut van de boete-inspecteur in de praktijk niet ten nadele van de belastingplichtige zal werken.

In de memorie van toelichting (blz. 11–14) hebben wij de redenen uiteengezet waarom wij het advies van de Commissie-Van Slooten hebben overgenomen om de boete-inspecteur te introduceren. Eén van de redenen is dat door de introductie van een aparte boete-functionaris, die los staat van het proces van aanslagregeling, wordt bereikt dat het proces van boete-oplegging met meer waarborgen kan worden omgeven. Doordat een zekere afstandelijkheid wordt bereikt ten opzichte van het aanslagregelend proces wordt een door de Commissie-Van Slooten als ongewenst beoordeelde «dubbelrol» vermeden bij aanslagregeling en boete-oplegging, en kan meer aandacht worden besteed aan de op het individuele geval toegesneden onderzoek naar en eventuele oplegging van een boete. Daarbij spelen de waarborgen van artikel 6 EVRM een belangrijke rol. Bovendien is een aparte boete-inspecteur in de gelegenheid meer specialistische kennis inzake het boeterecht op te bouwen, hetgeen de eenheid van beleid bij boete-oplegging ten goede zal komen.

Op de vraag van de VVD-fractie of het instituut boete-inspecteur niet «extra administratieve rompslomp» met zich meebrengt, antwoorden wij dat het instellen van een aparte boetefunctionaris, die exclusief verantwoordelijk is voor het proces van boete-oplegging, uiteraard resulteert in een bewerkelijker proces dan de huidige uitvoeringspraktijk. In de huidige situatie stelt de inspecteur immers zowel de aanslag vast als (eventueel) de daaraan gekoppelde boete. Ook voor de belastingplichtige is het proces in die zin ingewikkelder geworden, dat hij te maken heeft met twee verschillende functionarissen. Wij hebben echter gekozen voor deze bewerkelijker procedure, omdat hiermee meer rechtsbescherming kan worden bereikt bij de procedure van boete-oplegging.

De VVD-fractie vraagt aandacht voor een passage uit de memorie van toelichting (blz. 17–18), waarin de reikwijdte van de inkeerbepaling bij boete-oplegging (artikel 67n) wordt uiteengezet. De VVD-fractie acht het vreemd dat de fiscus nog een boete zou kunnen opleggen, ook al zijn er vrijwillig verbeteringen aangebracht; de inkeerbepaling heeft naar haar mening dan ook een te beperkte reikwijdte gekregen in het wetsvoorstel.

De passage waar de VVD-fractie op doelt, ziet op de definitie (in artikel 67n) van het begrip «vrijwillig». Van een vrijwillige verbetering in de zin van artikel 67n is slechts sprake indien de verbetering door de belastingplichtige geschiedt «voordat hij weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met de onjuistheid of onvolledigheid bekend is of bekend zal worden». Dezelfde clausulering is opgenomen in de huidige uitvoeringsvoorschriften, die zijn opgenomen in §22 van het Voorschrift administratieve boeten 1993 (VAB 1993). Met deze clausulering wordt bereikt dat de mogelijkheid om een boete op te leggen niet vervalt indien bij voorbeeld een boekenonderzoek bij de belastingplichtige is aangekondigd. Deze beperking van de inkeerbepaling is naar onze mening terecht; van een daadwerkelijke inkeer, geheel uit eigen beweging, is in dat geval immers geen sprake.

Daarnaast is de inkeerregeling beperkt tot de oplegging van een vergrijpboete; het is dus mogelijk dat bij voorbeeld de belastingplichtige die alsnog aangifte doet een verzuimboete krijgt opgelegd wegens te late aangifte (artikel 67a of 67b). Zoals in de memorie van antwoord is uiteengezet, is de reden hiervoor dat ter zake van verzuim inkeer moeilijk denkbaar is (te late aangifte blijft te late aangifte), terwijl bovendien het karakter van de verzuimboete – het inscherpen van een bepaalde administratieve verplichting – zich niet goed leent voor een dergelijke inkeerbepaling. Anders gezegd: volledig verval van de boetemogelijkheid indien alsnog aangifte wordt gedaan of wordt betaald, zou de verzuimboete wegens te late betaling tot een theoretische mogelijkheid reduceren. Men zou dan immers iedere te late aangifte of betaling kunnen

kwalificeren als de vrijwillige verbetering van het geheel niet doen van aangifte of van het geheel niet betalen.

8. Bijzondere waarborgen voor de vergrijpboete

De leden van de fractie van D66 vragen zich af of de voorzieningen in het wetsvoorstel met betrekking tot de bijstand van een tolk geen uitbreiding behoeven.

De vraag van de genoemde fractieleden heeft in het bijzonder betrekking op het voorgestelde artikel 67h AWR, dat voorziet in de mogelijkheid van vertaling van de gronden waarop de boete-oplegging berust. Zoals deze leden terecht hebben vastgesteld, eist het EHRM dat de «charged person» moet kunnen beschikken over een vertaling van die stukken die hij moet kunnen begrijpen om verzekerd te zijn van een «fair trial». Wij verwijzen hiervoor naar het Kamasinski-arrest (EHRM 19 december 1989, Series A nr. 168). In dit arrest preciseert het Hof het gestelde aldus: «The interpretation assistance provided should be such as to enable the defendant to have knowledge of the case against him and to defend himself, notably by being able to put before the court his version of the events.» Naar het oordeel van de regering wordt met de voorgestelde regeling voldaan aan de gestelde eis. Door de vertaling van de gronden waarop de boete-oplegging berust, verkrijgt de betrokkene immers het benodigde inzicht in de concrete aard van de tegen hem lopende zaak. Hierdoor wordt hij in staat gesteld zijn visie op de zaak te geven en zich aldus te verdedigen. Met betrekking tot de geuite vrees dat de mededeling van de gronden uiterst summier zou kunnen zijn, wijzen wij op de omstandigheid dat het handelen van de boete-inspecteur uiteraard dient te voldoen aan (door de rechter toetsbare) beginselen van behoorlijk bestuur, en in het bijzonder ook aan het vereiste van artikel 6, derde lid, onder a, EVRM. Deze bepaling verplicht tot kennisgeving van de aard en reden van de ingebrachte beschuldiging. Bij een juiste wetstoepassing zal de «charged person» naar ons oordeel derhalve voldoende in een voor hem begrijpelijke taal worden geïnformeerd. Dit laat uiteraard de mogelijkheid onverlet dat de rechter die zou constateren dat de betrokkene in een bepaald geval werkelijk niet heeft begrepen waarom hem een boete is opgelegd, passende maatregelen treft om hem in de gelegenheid te stellen zich deugdelijk op zijn verdediging te prepareren.

De leden van de D66-fractie vragen naar een nadere toelichting op het kabinetsstandpunt met betrekking tot het inzagerecht. In de eerste plaats is het niet zo dat de belastingplichtige vooraf dient aan te geven welke gegevens hij wil inzien, indien het om gegevens gaat waarop de boete is gebaseerd. Immers, belanghebbende heeft recht op inzage met betrekking tot alle gegevens waarop de boete berust. Dit betreft ook gegevens die ten voordele van belanghebbende pleiten.

Daarnaast volgt uit het arrest Bendenoun (BNB 1994/175), zoals wij in de memorie van antwoord (blz. 23) hebben aangegeven, dat ook andere gegevens dan die waarop de boete is gebaseerd ter inzage moeten worden verstrekt, mits belanghebbende daartoe een verzoek doet. Daarbij zal belanghebbende aannemelijk moeten maken om welke gegevens het gaat en waarom die gegevens van belang zijn voor zijn verdediging.

9. Het «una via»-vereiste

De leden van de CDA-fractie geven aan teleurgesteld te zijn door de beantwoording van de vragen betreffende de una-via problematiek. In hun betoog – dat op artikel 225, eerste lid, Sr betrekking heeft – worden in samenhang hiermee de uitsluiting van samenloop (het voorgestelde artikel 69, vierde lid, AWR) en de inkeerregeling (artikel 69, derde lid,

AWR) aan de orde gesteld. Wanneer wij het betoog van deze leden juist hebben verstaan, zijn zij van opvatting dat samenloop van een vervolging op grond van artikel 225, eerste lid, Sr met de oplegging van een vergrijpboete moet worden uitgesloten, en dat de inkeerregeling mede van toepassing behoort te zijn op de commune (valsheids)delicten.

Wij betreuren het uiteraard er niet in te zijn geslaagd de leden van genoemde fractie een bevredigend antwoord op de eerder gestelde vraag te hebben kunnen geven. Gaarne zullen wij daarom nogmaals op de aan de orde gestelde punten ingaan.

Teneinde misverstand te voorkomen dienen allereerst de reikwijdte en samenhang van de «una via»-regeling, de uitsluiting van samenloop en de inkeerregeling te worden behandeld. De una via-regeling, als neergelegd in de voorgestelde artikelen 67o en 69a AWR, verhindert kort gezegd dat ter zake van hetzelfde fiscale feit zowel een bestuurlijke boete als een strafrechtelijke sanctie (met inbegrip van een transactie) wordt opgelegd. Deze bepalingen zien derhalve op gevallen waarin de omschrijvingen van het fiscale boetefeit en het fiscale delict elkaar overlappen. Deze una via-regeling kon worden beperkt tot fiscale (beboetbare en strafbare) feiten, omdat het voorgestelde artikel 69, vierde lid, AWR uitsluit dat vervolging plaatsheeft op grond van artikel 225, tweede lid, Sr in een geval van eendaadse samenloop van het genoemde commune delict met een fiscaal delict.

Zowel de una via- als de samenloopregeling hebben geen betrekking op artikel 225, eerste lid, Sr. Die bepaling ziet namelijk op het valselijk opmaken of vervalsen van een stuk en niet op het gebruik ervan. De fiscale strafbepalingen stellen – voor zover in verband met valse of vervalste stukken van belang – evenwel juist het gebruik jegens de fiscus strafbaar. Een eendaadse samenloop van het feit van artikel 225, eerste lid, Sr met een fiscaal misdrijf zal zich dan ook niet voordoen.

De inkeerregeling (voorgesteld artikel 69, derde lid, AWR) heeft uitsluitend betrekking op de fiscale delicten. Zij heeft geen betrekking op het feit van artikel 225, eerste lid, Sr omdat dit feit niet in eendaadse samenloop met een fiscaal misdrijf kan worden begaan en evenmin op artikel 225, tweede lid, Sr omdat vervolging ter zake van dat feit wordt uitgesloten door artikel 69, vierde lid, AWR. Uitbreiding van de inkeerregeling tot artikel 225, tweede lid, Sr zou dus «dubbelop» werken; zij is derhalve overbodig.

De leden van de CDA-fractie achten het niet bevredigend dat het voorstel de mogelijkheid open laat dat degene aan wie een fiscale boete is opgelegd wegens het gebruik van een vervalst geschrift, ook zou kunnen worden vervolgd op grond van artikel 225, eerste lid, Sr, indien hij het stuk zelf heeft vervalst. Zij menen dat die situatie niet vergelijkbaar is met het geval van een vervolging op grond van zowel het eerste als het tweede lid van artikel 225 Sr. In dit oordeel kunnen wij genoemde leden niet volgen. Ook ten aanzien van de beide leden van artikel 225 Sr geldt, dat voor zover de vervalser dezelfde persoon is als de gebruiker van het vervalste stuk, sprake is van een zeer nauwe samenhang van de gedragingen. Deze samenhang is al tot uitdrukking gebracht in de omschrijving van het delict van artikel 225, eerste lid, Sr dat immers niet de valsheid op zich zelf strafbaar stelt, maar de valsheid «met het oogmerk om het [stuk] als echt en onvervalst te gebruiken». Waar de wetgever ook bij de betrekkelijk recente wijziging van artikel 225 Sr in 1992 geen aanleiding heeft gezien om vervolging ter zake van de valsheid in geschrifte uit te sluiten in geval de vervalser ook wegens het tweede lid van artikel 225 Sr kan worden vervolgd, lijken ons een specifieke regeling voor fiscale feiten niet voor de hand te liggen.

10. Relatie met Invorderingswet 1990

In de nota van wijziging is voorgesteld de mogelijkheid tot aansprakelijkstelling in het kader van de ketenaansprakelijkheid uit te breiden tot bestuurlijke boeten, voor zover het belopen daarvan aan de aansprakelijke is te wijten. Hiertoe is voorgesteld artikel 35, derde lid, onderdeel d, van de Invorderingswet 1990 te laten vervallen. De leden van de PvdA-fractie merken op het voorstel niet goed te begrijpen. Zij vragen of het niet praktischer is de huidige bepaling te laten staan. De leden van de VVD-fractie vragen hoe wij tot dit voorstel zijn gekomen, nu in het recente verleden deze aansprakelijkheid voor boeten in het kader van de ketenaansprakelijkheid op grond van billijkheids-overwegingen werd uitgesloten. Ook de leden van de SGP-fractie zeggen hierdoor verrast te zijn.

Gelet op de verbeterde rechtsbescherming bij aansprakelijkstellingen voor boeten in het voorliggende wetsvoorstel werd het voorstel door ons in eerste instantie aanvaardbaar geoordeeld. Gelet op de opmerkingen gemaakt door de verschillende fracties hebben wij dit onderdeel van de nota van wijziging heroverwogen, mede in het licht van de totstandkoming van de Invorderingswet 1990. Daarbij zijn wij tot de conclusie gekomen dat het wenselijk is dit onderdeel in te trekken. In de bijgaande tweede nota van wijziging is een daartoe strekkende bepaling opgenomen.

In dit kader vragen de leden van de VVD-fractie tevens aandacht voor de wijze waarop een aannemer zich in het kader van de ketenaansprakelijkheid (artikel 35 Invorderingswet 1990) kan beschermen tegen het risico van aansprakelijkstelling voor de door zijn onderaannemer(s) verschuldigde loonbelasting en sociale verzekeringspremies in verband met het verrichten van werkzaamheden ter zake van het door de aannemer uitbestede werk, alsmede voor de problemen die deze aannemer daarbij kan ondervinden. Hoewel de vraag inhoudelijk eigenlijk buiten het kader van het onderhavige wetsvoorstel valt, zal er hier nader op worden ingegaan.

De aannemer die zijn aansprakelijkheidsrisico wenst te beperken, zal dit allereerst moeten doen door een zorgvuldige selectie van zijn onderaannemer(s) en door zo goed mogelijk toezicht te houden op het doen en laten van die onderaannemer(s) met inbegrip van diens werknemers alsmede ter zake van eventuele verdere uitbesteding van werk. De aannemer kan gebruik maken van de g-rekening door het gedeelte van de onderaanneemsom dat bestemd is voor de voldoening van de in verband met het werk verschuldigde loonbelasting en sociale verzekeringspremies te storten op de g-rekening van de onderaannemer; hij kan ook dergelijke bedragen rechtstreeks storten bij de fiscus (en de bedrijfsvereniging). Indien is voldaan aan bepaalde voorwaarden, zoals samengevat in artikel 35, paragraaf 19, van de Leidraad Invordering 1990 waarnaar deze leden verwijzen, wordt de storting op de g-rekening vermoed te gelden als betaling van de loonbelasting- en premieschuld waarvoor de aansprakelijkheid bestond. Een rechtstreekse storting die wordt aangewend voor de voldoening van de schuld waarvoor de aansprakelijkheid bestond, doet die schuld teniet gaan en daarmee ook de aansprakelijkheidsschuld.

Wat het gebruik van de g-rekening betreft, merken wij op dat de in de uitvoeringspraktijk gesignaleerde problemen veelal een gevolg zijn van het feit dat (ook) de aannemer zelf nalatig is geweest in de nakoming van het op hem rustende deel van de voorwaarden en verplichtingen die aan het gebruik van de g-rekening zijn verbonden, zoals het sluiten van een deugdelijke overeenkomst inzake het voorgenomen gebruik van de g-rekening (g-rekeningovereenkomst) en het zich houden aan de in de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 (resp. in het G-rekeningenbesluit 1991) opgenomen administratieve voorwaarden

betreffende het gebruik van de g-rekening. Daarnaast blijkt in een aantal gevallen voldoende zorgvuldigheid bij de selectie van de onderaannemer(s) en bij het toezicht daarop te hebben ontbroken.

Anders dan in de vraagstelling van deze leden gelezen zou kunnen worden, is het voor de vraag of de aannemer zich met succes op het in artikel 35, vijfde lid, Invorderingswet 1990 geregelde vermoeden van betaling kan beroepen niet vereist dat ook de onderaannemer zich in alle opzichten aan het op hem rustende deel van de administratieve verplichtingen heeft gehouden. Deze leden hebben het bij het rechte eind waar zij erop wijzen dat het voor het verkrijgen van vrijwaring voldoende is – en in zoverre is het uitvoeringsbeleid van de ontvanger soepeler dan de tekst van de wet en van de uitvoeringsregeling ter zake – dat duidelijk traceerbaar is dat de door de aannemer op de g-rekening van de onderaannemer gestorte gelden daadwerkelijk zijn aangewend ter voldoening van de loonbelasting- en premieschuld van de onderaannemer, ongeacht de vraag of die voldoening het tijdvak betreft waarin de werkzaamheden aan het desbetreffende werk zijn uitgevoerd. Deze soepelheid wordt betracht omdat de betalingsverplichtingen van de aannemer aan zijn onderaannemer – deze zijn immers afhankelijk van de correcte oplevering, veelal in termijnen, van het aangenomen werk – niet altijd synchroon lopen met de betalingsverplichtingen die – doorgaans maandelijks – ontstaan met betrekking tot de loonbelasting en premieheffing.

Daar dit beleid naar buiten toe is uitgedragen en de aannemer daarop mag vertrouwen, sluit de rechter zich daarbij uiteraard aan.

Het hiervoor geschetste uitvoeringsbeleid neemt evenwel niet weg dat ook in gevallen dat de aannemer in alle opzichten correct en zorgvuldig heeft gehandeld, hij niettemin kan worden geconfronteerd met de gevolgen van misstappen van een onderaannemer die hierin bestaan dat deze de gelden die op zijn g-rekening zijn gestort voor andere doelen gebruikt dan voor de voldoening van zijn loonbelasting- en premieschuld. In verband hiermee is van verschillende zijden, ook van de zijde van de Tweede Kamer, gepleit om te komen tot een verbetering van de mogelijkheid voor de aannemer om zich in te dekken tegen de risico's van aansprakelijkstelling op grond van de ketenaansprakelijkheid. Wij zijn, in overleg met de bewindslieden van Sociale Zaken en Werkgelegenheid, recentelijk tot de conclusie gekomen dat het mogelijk is aan die wens te voldoen. In het wetsvoorstel tot uitbreiding van de ketenaansprakelijkheid in de confectiesector tot de opdrachtgever, dat naar verwachting op korte termijn bij de Tweede Kamer zal worden ingediend, zal tevens een voorstel worden gedaan om te komen tot de invoering van een wettelijke vrijwaring van ketenaansprakelijkheid.

Wat het zogenoemde rechtstreekse storten betreft merken wij het volgende op. Indien een rechtstreekse storting naar civielrechtelijke maatstaven dient te gelden als betaling van de belasting- of premieschuld van de onderaannemer waarvoor de aannemer aansprakelijk is, staat buiten kijf dat tot het bedrag van die betaling ook de aansprakelijkheidschuld van de aannemer wordt verminderd. Een dergelijke situatie deed zich kennelijk voor in het vonnis van de Rechtbank Amsterdam d.d. 19 april 1995, V-N 1995, blz. 2760 e.v., waar deze leden op doelen. Wij betwijfelen of de indruk die deze leden hebben – dat de ontvanger steeds vaker geen rekening houdt met rechtstreekse stortingen – juist is. Overigens kunnen wij in dit verband meedelen dat in genoemd wetsvoorstel tot uitbreiding van de ketenaansprakelijkheid een onderzoek zal worden aangekondigd naar de wenselijkheid en de mogelijkheid van een verbetering van het stelsel van rechtstreeks storten teneinde degenen die daarvan gebruik wensen te maken een wettelijke vrijwaring te kunnen bieden.

De mogelijkheid de aannemer ook aansprakelijk te stellen voor de heffingsrente die verband houdt met de belasting- en premieschuld

waarvoor hij aansprakelijk is, is weliswaar eerst met ingang van 1 januari 1992 in de Invorderingswet 1990 verankerd (artikel 2, derde lid), doch bestaat reeds met ingang van 1 april 1987, het tijdstip waarop de wettelijke regeling van de heffings- en invorderingsrente werd ingevoerd. Ingevolge het derde lid van het toen ingevoerde artikel 30d AWR werd de ontvanger belast met de invordering van de heffingsrente. Daarbij is erop gewezen dat de invordering plaats vindt met toepassing van de(zelfde) bepalingen, waaronder de aansprakelijkheidsbepalingen, als die welke gelden voor de onderscheidene in artikel 30a AWR genoemde belastingen, ter zake waarvan de heffingsrente werd berekend. Nadat in het wetsvoorstel Brede Herwaardering I, dat ook de invoering van de revisierente met zich meebracht, aanvankelijk eveneens was gekozen voor een volledige regeling van de heffings- en invorderingsaspecten van de revisierente in de AWR, is daarop bij nota van wijziging op dat wetsvoorstel teruggekomen en zijn de invorderingsaspecten van zowel de heffingsrente als de revisierente alsnog naar de Invorderingswet 1990 overgebracht, in casu door toevoeging van een derde lid aan artikel 2 van die wet, zonder dat daarmee een inhoudelijke wijziging werd beoogd.

11. Opmerkingen met betrekking tot artikelen

De leden van de fractie van D66 vragen of de termijn van vijf jaar voor het indienen voor een verzoek om terugbetaling in het voorgestelde artikel 67i, vijfde lid, wel in overeenstemming is met de in het geding zijnde EVRM-waarborg.

Deze leden stellen hiermee aan de orde of de effectuering van een EVRM-waarborg aan procedurevoorschriften (in casu een indieningstermijn) kan worden gebonden. Naar onze mening bestaat deze mogelijkheid. Anders zou bij voorbeeld ook geen bezwaar- en beroepstermijn mogen worden gesteld bij een boetebeschikking, indien deze beschikking mogelijk in strijd zou zijn met de voorschriften van artikel 6 EVRM, zoals de mededelingsverplichting. Met de in artikel 67i, vijfde lid, opgenomen regeling is slechts beoogd een praktisch uitvoerbare termijn te stellen, waarmee wordt bereikt dat de voor de vermindering noodzakelijke gegevens zich nog in de dossiers van de Belastingdienst bevinden. Deze termijn komt overigens overeen met de indieningstermijn voor het doen van een verzoek tot ambtshalve te verlenen verminderingen. Daarbij zij aangetekend dat het hoogst zelden zal voorkomen dat eerst een aantal jaren na het tijdstip van overlijden de fiscus hiervan op de hoogte zal geraken, al dan niet door een verzoek op grond van artikel 67i. In de meeste gevallen zal de fiscus dit gegeven immers ambtshalve kunnen constateren; bij voorbeeld uit de aangifte inkomstenbelasting over het jaar van overlijden, of uit de aangifte successierecht.

Het voorgaande ligt slechts anders indien de termijn zo scherp zou zijn gesteld, dat de effectuering van de daarmee gemoeide rechten belemmerd zouden kunnen worden. Dit is naar onze mening niet het geval.

De leden van de VVD-fractie hebben gevraagd of het strekkingsvereiste in het voorgestelde artikel 69 AWR niet erg vaag is en of het in die bepaling wel nodig is.

Zoals in de memorie van toelichting (blz. 20–24) uitgebreider is uiteengezet, is de regering van oordeel dat in de delictomschrijving van de fiscale misdrijven tot uitdrukking moet worden gebracht dat de strafvervolgung gedragingen dient te betreffen die klaarblijkelijk zijn gericht op benadeling van de schatkist. Op die grond kan het door deze fractieleden genoemde bestanddeel in de delictomschrijving niet worden gemist. Naar ons oordeel is de strekking van de gedraging niet een erg vaag begrip. Met verwijzing naar hetgeen daaromtrent eerder is opgemerkt, moge hier worden volstaan met de vermelding dat bedoelde

strekking kan worden aangenomen op grond van ervaringsgegevens die tot het oordeel leiden dat dergelijke gedragingen, gezien de effecten die daarvan in het algemeen uitgaan, geschikt zijn om te bereiken dat onvoldoende belasting wordt geheven.

De Staatssecretaris van Financiën,
W. A. F. G. Vermeend