

24 800

Wijziging van enkele wetten in verband met de herziening van het stelsel van bestuurlijke boeten en van het fiscale strafrecht (Invoeringswet bestuurlijke boeten)

NOTA NAAR AANLEIDING VAN HET VERSLAG

Ontvangen 12 december 1997

De door de leden van de fracties van de VVD en het CDA geformuleerde opmerkingen en vragen stellen mij in de gelegenheid nog enige zaken te verduidelijken. Het verheugt mij dat de leden van de CDA-fractie met belangstelling kennis hebben genomen van het wetsvoorstel waarin in belangrijke mate rekening is gehouden met de door de Eerste Kamer gemaakte opmerkingen en kanttekeningen. Het verheugt deze leden in het bijzonder dat de boete-inspecteur van het tableau is verdwenen.

De leden van de VVD-fractie hebben vragen en opmerkingen over de boete bij primitieve aanslag. Ook de leden van de CDA-fractie wijzen op de – in hun ogen lage – drempel voor de oplegging van de boete bij een primitieve aanslag. In het oorspronkelijk voorgestelde artikel 67d AWR werd bepaald dat een boete bij primitieve aanslag kan worden opgelegd als het aan opzet of grove schuld van belastingplichtige te wijten is dat de aangifte niet, dan wel onjuist of onvolledig is gedaan. Tijdens de hiervoor bedoelde behandeling van het wetsvoorstel 23 470 werd van de zijde van de Eerste Kamer gevreesd dat goedwillende burgers ten onrechte met een vergrijpboete bij primitieve aanslag zouden worden geconfronteerd. Teneinde de op dit punt bestaande onduidelijkheden weg te nemen heb ik in het overleg met de Eerste Kamer aangegeven dat de vergrijpboete uitsluitend zal worden opgelegd als er sprake is van opzet, fraude of zwendel. De leden van VVD-fractie refereren hieraan.

Met de terminologie opzet, fraude en zwendel heb ik beoogd een schets te geven van de context en de situatie waarin een boete bij primitieve aanslag zal worden opgelegd. Dit is in het wetsvoorstel geconcretiseerd door in de desbetreffende bepaling het criterium «opzet of grove schuld» te wijzigen in «opzet». Fraude en zwendel zijn als bijzondere vormen van opzet niet als zodanig in het wetsvoorstel genoemd. Van fraude of zwendel is met name sprake in geval van listigheid, valsheid of samenspanning. Van fraude wordt voorts gesproken indien het bedrag aan belasting dat te weinig is of zou zijn geheven dan wel betaald omvangrijk of verhoudingsgewijs omvangrijk is (vergelijk bijvoorbeeld paragraaf 21, derde lid, van het Voorschrift administratieve boeten 1993).

Overigens zij opgemerkt dat het criterium opzet zoals dat hiervoor is uitgewerkt niet kan worden beschouwd als een lage drempel. Zo is in het geval van een belastingplichtige voor wie het niet geheel duidelijk is of hij

een bate moet aangeven c.q. een uitgave mag aftrekken, en die redelijkerwijs kan menen juist te handelen door in de aangifte het voor hem gunstigste, pleitbare standpunt in te nemen geen sprake van opzet. De belastingdienst zal voorts terughoudend optreden met het nieuwe instrument van de boete bij primitieve aanslag. Om dit te waarborgen zal het opleggen van deze boeten worden gecoördineerd. Daartoe worden binnen de belastingdienst in het boete- en strafrecht gespecialiseerde medewerkers aangesteld, de boete- en fraudecoördinatoren. Bovendien worden ter waarborging van de landelijke eenheid van beleid, beleidsregels vastgelegd in een Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst 1998. Met een en ander heb ik het risico willen uitsluiten dat goedwillende burgers ten onrechte met een vergrijpboete bij primitieve aanslag worden geconfronteerd.

Bij het vaststellen van een boete zal de inspecteur de beleidsregels in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst 1998 toepassen. In dit beleidsbesluit zal aan de hand van objectieve criteria worden aangegeven welke boeten in zijn algemeenheid passend worden geacht in bepaalde in het beleidsbesluit nader omschreven gevallen. Daarbij zullen vaste percentages en bedragen worden genoemd. Daarmee wordt beoogd om uniformiteit bij het opleggen van boeten te bewerkstelligen. Het concept Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst 1998 voorziet er echter in dat bijzondere omstandigheden aanleiding kunnen geven om af te wijken van de standaardboeten. Bij het in aanmerking nemen van individuele omstandigheden vindt doorgaans een afweging plaats tussen zowel strafverminderende als strafverhogende omstandigheden. Het resultaat van de afweging zal moeten leiden tot een boete die passend is te achten bij de geconstateerde beboetbare gedraging. Dit vormt het sluitstuk van de toepassing van de beginselen van de behoorlijke straftoemeting op bestuurlijke boeten.

De VVD-fractie vraagt verder of er aanleiding is fouten in de aangifte die de inspecteur aanstonds kan zien en corrigeren niet of lichter te beboeten dan onjuistheden die zeer zijn versluierd en moeilijk op te sporen. In zijn algemeenheid geldt niet dat gemakkelijk te ontdekken onjuistheden per definitie niet behoren te worden bestraft. Wel zal bij de beoordeling van de mate van verwijtbaarheid en de bepaling van de hoogte van de boete rekening worden gehouden met de wijze waarop onjuistheden zijn begaan. Zo zal indien een goedwillende belastingplichtige een bepaalde bate niet in zijn aangifte vermeldt, terwijl de belastingdienst over noodzakelijke contra-informatie omtrent de niet aangegeven bate beschikt, omdat deze door de bank of de werkgever aan die belastingdienst is doorgegeven, niet gauw sprake zijn van opzet.

Voor wat betreft de regeling van het verhoor waarop de leden van de CDA-fractie wijzen merk ik het volgende op. De inspecteur kan in het kader van zijn voornemen een boete op te leggen nog een aantal vraagpunten hebben. In het merendeel van de gevallen zal de inspecteur kunnen volstaan met een aanvullend feitenonderzoek door het raadplegen van boeken of andere gegevensdragers of het stellen van schriftelijke vragen. Zolang de inspecteur zich daartoe beperkt, is geen sprake van een verhoor in de zin van het voorgestelde artikel 67I van de AWR. In een aantal gevallen kan het echter nodig zijn dat belanghebbende in persoon verschijnt om mondeling inlichtingen te verstrekken. De met betrekking tot de verhoorsituatie geldende beleidsregels zullen worden vastgesteld in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst 1998. Het zal daarbij met name gaan om het volgende. Een verhoor wordt voorafgegaan door een oproep van de inspecteur. De belanghebbende is tijdens het verhoor niet tot antwoorden verplicht. Hij dient voor de aanvang van het verhoor hier op te worden gewezen (cautie). De belanghebbende kan zich tijdens het verhoor ook laten bijstaan. Na afloop van het verhoor maakt de inspecteur een verslag. De belanghebbende krijgt een afschrift van het verslag.

Indien de belanghebbende die de Nederlandse taal niet of gebrekkig beheerst, vóór het verhoor verzoekt om bijstand van een tolk, draagt de inspecteur er zorg voor dat deze wordt benoemd. Indien de inspecteur weet dat belanghebbende de Nederlandse taal niet of gebrekkig beheerst, draagt hij zorg voor de aanwezigheid van een tolk. Indien tijdens het verhoor blijkt dat belanghebbende de Nederlandse taal niet beheerst, wordt het verhoor afgebroken. Het verhoor vindt dan plaats op een later moment waarbij de inspecteur zorg draagt voor de aanwezigheid van een tolk. Belanghebbende wordt bijgestaan door een tolk die een voor de belanghebbende begrijpelijke taal beheerst.

De leden van de CDA-fractie vragen aandacht voor de rol van de belastingadviseur en de accountant. Het verschoningsrecht, als uitzondering op de regel dat een ieder verplicht is getuigenis in rechte af te leggen, komt slechts toe aan een beperkte groep van personen. Het gaat uitsluitend om personen die uit hoofde van hun ambt of beroep verplicht zijn tot geheimhouding en wier maatschappelijke functie meebrengt dat te hunnen aanzien het maatschappelijk belang dat de waarheid in rechte aan het licht komt moet wijken voor het maatschappelijk belang dat een ieder zich vrijelijk en zonder vrees voor openbaarmaking van het besprokene om bijstand en advies tot hem moet kunnen wenden. Tot zodanige personen behoren de advocaat en de notaris, maar niet de belastingadviseur of de accountant.

De leden van de CDA-fractie vinden deze redenering, die ook in de nota naar aanleiding van het verslag (kamerstukken II 1997/98, 24 800, nr. 7, blz. 12) is weergegeven, dogmatisch correct. Deze leden achten deze redenering niettemin onbevredigend en in de fiscale context niet logisch. In dit verband is van belang dat volgens vast beleid van de belastingdienst, ten behoeve van de belastingheffing van derden aan belastingadviseurs en accountants geen inzage wordt gevraagd van de in de uitoefening van hun beroep aan cliënten verstrekte adviezen en de met cliënten gevoerde correspondentie. (Zie hierover mijn mededeling van 5 januari 1994, Vakstudie Nieuws 1994, blz. 456, pt 3.) Dit geldt uiteraard ook voor zover het gaat om adviezen en correspondentie met betrekking tot de fiscale bestuurlijke boete. In die zin wordt de vertrouwensrol van de belastingadviseur in boetezaken in de praktijk ook erkend en gerespecteerd.

Van een (wettelijk) al dan niet beperkt verschoningsrecht van de belastingadviseur ben ik echter geen voorstander. Met name waar het gaat om de waarheidsvinding in strafzaken strookt het aanmerken van belastingadviseurs als verschoningsgerechtigde niet met het uitzonderingskarakter van het verschoningsrecht. Daarenboven is van belang dat de positie van de belastingadviseur – net als de positie van andere (bedrijfs)adviseurs – niet wettelijk is geregeld waardoor in Nederland iedereen zich (belasting)adviseur kan noemen.

De leden van de CDA-fractie maken enige opmerkingen over het una-viastelsel. Dit stelsel houdt in dat boete-oplegging wordt uitgesloten indien voor hetzelfde feit een strafvervolging is ingesteld en de terechtzitting is aangevangen, dan wel een transactie is aanvaard. Omgekeerd betekent dit stelsel dat na de oplegging van een vergrijpboete strafvervolging is uitgesloten. Het voorgestelde una-viastelsel betekent meer concreet dat het recht van strafvervolging vervalt indien vergrijpboeten zijn vastgesteld op grond van de nieuw voorgestelde artikelen 67d of 67e van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

Voor het voorgestelde una-viastelsel zijn dus niet van belang de verhogingen die volgens het thans geldende («oude») recht zijn vastgesteld. De leden van de CDA-fractie merken op dat het aantrekkelijk zou kunnen zijn het voorgestelde una-viastelsel onmiddellijk te doen ingaan voor de lopende zaken.

Het una-viastelsel is een uitwerking van het ne-bis-in-idem-vexari-beginsel, dat inhoudt dat iemand niet twee maal voor dezelfde gedraging mag worden vervolgd. Het ne-bis-in-idem-vexari-beginsel komt tot uitdrukking in artikel 14, zevende lid, van het Internationale Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten (IVBPR). Het ne-bis-in-idem-vexari-beginsel schrijft geen una-viastelsel voor. Ook andere systemen zijn aanvaardbaar zoals het anti-cumulatiesysteem dat in de huidige Algemene wet inzake rijksbelastingen is opgenomen (artikel 18, derde en vierde lid, en artikel 21, derde en vierde lid). Dit anti-cumulatiesysteem houdt in dat een bestuurlijke boete vervalt indien een strafrechtelijke vervolging terzake van het beboete feit heeft geleid tot een onherroepelijke rechterlijke uitspraak of een transactie. Het is dan ook geoorloofd om de oude, lopende gevallen uit te zonderen van de werking van het nieuwe una-viastelsel. In die gevallen geldt zoals gezegd het huidige anti-cumulatiesysteem. Een en ander blijkt ook uit het arrest van de Hoge Raad, 26 april 1988, NJ 1988, 390.

Een directe werking van het voorgestelde una-viastelsel, althans voor de zaken die nog niet op de zitting van de strafrechter zijn aangebracht, zou weliswaar een ontlasting betekenen van de magistratuur, maar dit zou tot grote onevenwichtigheden leiden. Dit zou namelijk tot gevolg hebben dat na inwerkingtreding van de voorgestelde maatregelen niet meer tot strafrechtelijke vervolging kan worden overgegaan van strafbare feiten indien de inspecteur in verband met de strafbare gedraging een navorderingsaanslag heeft vastgesteld met verhoging. Daarbij moet worden bedacht dat een inspecteur volgens het thans geldende recht de facto niet de vrijheid heeft om bij het vaststellen van een navorderingsaanslag een verhoging achterwege te laten vanwege de omstandigheid dat tot strafvervolging zal worden overgegaan. Indien bijvoorbeeld een inspecteur in 1997 tot de ontdekking komt dat een belastingplichtige in zijn aangifte inkomstenbelasting 1992 opzettelijk een aanmerkelijk bedrag aan rente-inkomsten heeft verzwegen die de belastingplichtige heeft genoten op een zogenoemde coderekening kan de inspecteur – indien voor het doen van aangifte geen uitstel is verleend – tot uiterlijk 31 december 1997 een navorderingsaanslag vaststellen (op grond van de vijfjaarstermijn van artikel 16, derde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen). De inspecteur zal dan volgens het thans geldende recht feitelijk niet kunnen afzien van het vaststellen van een «verhoging» (bestuurlijke boete). Indien de gedachte van de leden van de CDA-fractie zou worden gevolgd, zou door het vaststellen van de bedoelde navorderingsaanslag met «verhoging» strafrechtelijke vervolging van deze belastingfraude – ongeacht het daarmee gemoeide financiële en maatschappelijke belang – niet meer mogelijk zijn. Ik acht dat ongewenst. Deze leden vragen verder aan de Minister van Justitie of in de praktijk de strafvervolging van «oude», nog lopende gevallen beperkt kan worden tot zaken die zich – ook in het licht van de nieuwe wetgeving – absoluut niet lenen voor administratieve afdoening. De Minister van Justitie laat weten dat het huidige vervolgingsbeleid ten aanzien van belastingfraude reeds zeer selectief is, dat wil zeggen erop gericht is zoveel mogelijk de zwaarste zaken te vervolgen. Verwezen wordt naar de Richtlijnen aanmelding, transactie en vervolging voor fiscale delicten en douanedelicten (Stcrt. 1993, 75; Vakstudie Nieuws 1993, blz. 1343, pt. 2). Deze richtlijnen voorzien in het zogenoemde tripartite-overleg. Acceptatie van een zaak in dit overleg is in beginsel bepalend voor de vervolging. De richtlijnen schrijven voor om aan de hand van een wegingssysteem, waarmee de prioriteit van een bepaalde zaak kan worden bepaald lopende een onderzoek voortdurend kritisch te bekijken of (verdere) strafrechtelijke actie gerechtvaardigd is.

Dergelijke richtlijnen blijven ook onder het nieuwe fiscale boete- en strafstelsel van toepassing, zodat de vragenstellers niet bevreesd hoeven te zijn dat na inwerkingtreding van deze wet oude gevallen, waarin reeds

een bestuurlijke boete is opgelegd, alsnog zullen worden vervolgd zonder dat de bedoelde kritische toetsing heeft plaatsgevonden.

In antwoord op de desbetreffende vraag van de leden van de fractie van het CDA merk ik op dat – overeenkomstig de toezegging die ik vorige maand heb gedaan tijdens de plenaire behandeling van dit wetsvoorstel in de Tweede Kamer – de werking en de toepassing van de in dit wetsvoorstel genomen maatregelen zullen worden geëvalueerd. Daarbij zullen de opgedane ervaringen en de voortgeschreden rechtsontwikkeling worden betrokken. De eerste evaluatie zal plaatsvinden twee jaar na de inwerkingtreding van de wet. Die periode is nodig om voldoende gegevens te hebben om de effecten te kunnen meten. Uiteraard zal ik over de evaluatie aan de Staten-Generaal rapporteren. Daarbij staat voorop dat een objectieve beoordeling van de effecten van de voorgestelde maatregelen mogelijk moet zijn.

Bij de tweede nota van wijziging op dit wetsvoorstel is voorgesteld de oorspronkelijk in het wetsvoorstel 23 470 opgenomen bijzondere bepalingen inzake de invordering van vergrijpboeten te laten vervallen. Die bepalingen hadden betrekking op vergrijpboeten die nog niet onherroepelijk vaststaan. De leden van de CDA-fractie vragen een nadere toelichting op dit punt. Aan het opnemen van de bedoelde bepalingen in het wetsvoorstel 23 470 lag de gedachte ten grondslag – gelet op het strafkarakter van de boete – dat de invordering van een vergrijpboete die nog niet onherroepelijk vaststaat, en waarvoor uitstel van betaling is gevraagd, mogelijk niet in overeenstemming zou zijn met het verdragsrecht. Die gedachte is inmiddels achterhaald. Uit de rechtspraak blijkt dat de invordering van nog niet onherroepelijk vaststaande boeten niet in strijd is met het Europese Verdrag voor de rechten van de mens (EVRM) (HR 9 oktober 1996, BNB 1997/6). Het feit dat het opleggen van een boete wordt aangemerkt als een «criminal charge» in de zin van artikel 6, eerste lid, EVRM brengt niet mee dat daarop het nationale strafrecht van toepassing is. Voorts gaat de zogenoemde onschuldpresumptie van artikel 6, tweede lid, EVRM niet zover dat de invordering van boeten die nog niet onherroepelijk vaststaan niet mogelijk is. Ook de Europese Commissie voor de rechten van de mens (ECRM) huldigt de opvatting dat de invordering van nog niet onherroepelijk vaststaande boeten niet in strijd is met het EVRM (ECRM 6 maart 1989, BNB 1997/5). Ik heb derhalve besloten de bijzondere bepalingen inzake de invordering van vergrijpboeten te laten vervallen. De aanleiding daarvoor was mede gelegen in de suggestie vanuit de Tweede Kamer om invorderingsrente te berekenen over verleend uitstel van betaling van vergrijpboeten als prikkel ter bevordering van een weloverwogen gebruik van rechtsmiddelen in plaats van de rechter de bevoegdheid te geven de boete op een hoger bedrag vast te stellen. Zodoende zullen – zoals thans ook het geval is – in beginsel voor de invordering van een bestuurlijke boete dezelfde regels gelden als voor de invordering van belasting. Dat betekent onder meer dat in nagenoeg alle gevallen waarin bezwaar wordt gemaakt tegen een beschikking waarbij een bestuurlijke boete is opgelegd of waarin beroep of beroep in cassatie wordt ingesteld tegen een uitspraak met betrekking tot een bestuurlijke boete uitstel van betaling voor het bestreden bedrag zal worden verleend. Het terzake geldende beleid voor «verhogingen» van belasting, neergelegd in de Leidraad Invordering 1990, zal blijven gelden voor de bestuurlijke boeten. Slechts in situaties waarin wordt gevreesd dat de boete na afloop van het uitstel van betaling niet verhaalbaar is, zal het uitstel worden verleend onder de voorwaarde dat zekerheid wordt gesteld. Indien een zekerheidsobject ontbreekt of indien het stellen van zekerheid een onevenredige belasting betekent, kan in voorkomende gevallen zekerheid worden verkregen door het leggen van beslag. Zolang het ingediende bezwaar- of beroepschrift nog niet is afgewikkeld, kunnen

ten aanzien van het bestreden bedrag onherroepelijke invorderingsmaatregelen alleen plaatsvinden na voorafgaande machtiging van het ministerie. Uiteraard zal terughoudend worden omgegaan met het verlenen van een zodanige machtiging.

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