

Vergaderjaar 1994–1995

**23 470**

## **Wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en van de Invorderingwet 1990 in verband met de herziening van het stelsel van administratieve boeten en van het fiscale strafrecht**

**Nr. 8**

### **MEMORIE VAN ANTWOORD**

Ontvangen 18 juli 1995

#### **ALGEMEEN**

##### **1. Inleiding**

Uit de bijdragen van de fracties aan het voorlopig verslag, alsmede uit de op verzoek van de vaste commissie voor Financiën geleverde schriftelijke commentaren, blijkt dat met grote belangstelling is kennis genomen van het onderhavige wetsvoorstel. De Minister van Justitie en de ondergetekende constateren dat de noodzaak van een grondige herziening van het fiscale boetestelsel en het fiscale strafrecht wordt onderschreven, mede in het licht van de zich nog steeds ontwikkelende jurisprudentie over de invloed van het Europees Verdrag tot bescherming van de Rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (hierna: EVRM) op het fiscale boetestelsel. Uit de reacties leiden wij af dat de benadering in het wetsvoorstel in beginsel wordt ondersteund, maar dat met het oog op het EVRM op onderdelen twijfel bestaat over de vraag of het voorstel in alle opzichten voldoende rechtsbescherming biedt aan de belastingplichtige. In de volgende paragrafen zullen wij voor elk onderdeel afzonderlijk ingaan op de in dat kader opgeworpen vraagpunten.

Mede met het oog op deze vraagpunten hebben wij advies over het wetsvoorstel gevraagd aan de Werkgroep voor aspecten van rechtsbescherming in het belastingrecht, bestaande uit prof. mr. Ch. P. A. Geppaart en prof. mr. C. Flinterman (de Werkgroep), om haar reactie te vernemen vanuit de optiek van de rechtsbescherming van de belastingplichtige. Op 13 februari 1995 heeft de Werkgroep een aanbeveling opgesteld. De Werkgroep heeft haar beoordeling van het wetsvoorstel toegespitst op de introductie van de boete-inspecteur en van de boete bij definitieve-aanslagregeling; naar haar oordeel verdienen deze twee aspecten van het voorstel vanuit het oogpunt van de rechtsbescherming van de burger bijzondere aandacht, terwijl zij bovendien met name zijn besproken in de discussie rond het wetsvoorstel. De Werkgroep doet de aanbeveling om de voorstellen inzake de boete bij definitieve aanslag en de introductie van de boete-inspecteur voortgang te doen vinden. Een afschrift van de aanbeveling is als bijlage bij deze memorie gevoegd.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Ter inzage gelegd bij de afdeling Parlementaire Documentatie.

Bij brief van 22 juni 1995, kamerstukken II 1994/95 (23 470, nr. 7), hebben wij de Voorzitter van de Tweede Kamer bericht dat wij de aanbevelingen van de Werkgroep hebben overgenomen. In deze brief wordt voorgesteld de inwerkingtreding van het onderhavige wetsvoorstel te koppelen met de voorgenomen aanpassing van het fiscale procesrecht aan hoofdstuk 8 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb). Dit is overwogen naar aanleiding van een tweede advies van de Werkgroep, inzake de wenselijkheid van (onder meer) een voorlopige voorziening in belastingzaken. De voorlopige voorziening in het belastingrecht kan worden gerealiseerd bij de genoemde herziening van het fiscale procesrecht.

Reden voor deze koppeling is dat beide voorstellen de rechtspositie van de belastingplichtige betreffen. Het wordt daarom gewenst geacht dat het wetsvoorstel 23 470 niet eerder in werking treedt dan de herziening van het fiscale procesrecht, zodat voor de belastingplichtigen in één keer de wijzigingen in hun rechtspositie duidelijk worden.

Op dit moment wordt op het Ministerie van Justitie het wetsvoorstel voorbereid tot herziening van het fiscale procesrecht. Het streven is gericht op inwerkingtreding per 1 januari 1997. Voor het wetsvoorstel 23 470 wordt de voorziene datum van inwerkingtreding dus eveneens gesteld op 1 januari 1997.

## **2. Verhouding tot mensenrechtenverdragen**

Over één van de gevolgen van de toepasselijkheid van het EVRM op het fiscale boetestelsel kon ten tijde van de aanbidding van het wetsvoorstel aan de Kamer nog geen definitief uitsluitsel worden gegeven. Het betreft de vraag of een stelsel van administratieve boeten waarbij ook boeten voor zwaardere vergrijpen door de fiscus kunnen worden opgelegd zich verdraagt met de eisen die voortvloeien uit het EVRM. De leden van de CDA-fractie en ook de VVD- en D66-fractie vragen naar onze opvatting op dit punt.

Op 24 februari 1994 heeft het Europese Hof voor de Rechten van de mens (hierna: EHRM) in de zaak Bendenoun (Publications Series A, Vol. 284; onder meer gepubliceerd in BNB 1994/175) over de voorliggende kwestie duidelijkheid gegeven. In dat arrest is bepaald dat een stelsel van fiscale administratieve boeten waarbij ook zware boeten door het bestuur kunnen worden opgelegd niet onverenigbaar is met artikel 6 EVRM, mits de belastingplichtige zijn zaak kan voorleggen aan een onafhankelijke rechter. Het EHRM overweegt daarbij expliciet en in algemene zin dat de verdragsstaten, gezien het grote aantal overtredingen waarop de in het geding zijnde fiscale boeten zijn gericht, de vrijheid moeten hebben om hun belastingdienst ter zake van dergelijke overtredingen de mogelijkheid van bestuurlijke boete-oplegging te geven. Gezien de hoogte van de in de zaak Bendenoun opgelegde boeten (ruim f 140 000 en f 190 000) is met deze uitspraak duidelijk geworden dat een systeem van fiscale administratieve boeten waarbij zware boeten door de belastingdienst kunnen worden opgelegd, niet in strijd is met het EVRM.

Op het gebied van de administratieve boeten is overigens op 12 januari 1994 een advies aan de Minister van Justitie aangeboden door de Commissie voor de toetsing van wetgevingsprojecten (CTW). In dit advies, «Handhaving door bestuurlijke boeten», wordt ingegaan op de vraag aan welke waarborgen de bestuurlijke boete-oplegging met het oog op het EVRM en het IVBPR dient te voldoen. Op 1 juli 1994 is het kabinetsstandpunt over dit advies, dat door het huidige kabinet wordt gedeeld, aan de Tweede Kamer aangeboden (kamerstukken II 1993/94, 23 400 VI, nr. 48); het advies is op 29 maart 1995 door de vaste commissie voor Justitie van uw Kamer besproken met de Minister van Justitie. Naar onze mening komt de visie die in het onderhavige wetsvoorstel wordt ontwikkeld over

de gevolgen van de mensenrechtenverdragen voor de boete-oplegging overeen met het advies van de CTW en het kabinetsstandpunt hierover.

Wel is het CTW-advies voor ons aanleiding geweest voor een wijziging in de gebruikte terminologie. Wij zullen voortaan de term «bestuurlijke boete» hanteren om de fiscale boete-oplegging aan te duiden, in plaats van de tot nu toe in het fiscale recht gebruikelijke bewoordingen «administratieve boete». Op deze wijze willen wij aansluiten bij de terminologie die in het algemene bestuursrecht ingeburgerd raakt. Een verschil in betekenis ten opzichte van de oude bewoordingen wordt hiermee echter niet beoogd. Bij een gelijktijdig met de onderhavige memorie uitgebrachte nota van wijziging zijn de hiervoor noodzakelijke aanpassingen in het wetsvoorstel aangebracht.

De leden van de CDA-fractie vragen of artikel 15 (bedoeld zal zijn artikel 14, vijfde lid) van het Internationale verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten (hierna: IVBPR) ter zake van de rechtsbescherming tegen de oplegging van bestuurlijke boeten vereist dat een beroepsgang in twee feitelijke instanties openstaat. Dat artikel bepaalt dat, wanneer sprake is van strafvervolging in de zin van het artikel, rechtspraak in twee instanties plaatsvindt. Daarbij wordt echter niet de voorwaarde gesteld dat sprake moet zijn van een tweede feitelijke instantie. Er is ook geen jurisprudentie waarin een zodanige uitleg wordt gegeven aan dat artikel. De Hoge Raad heeft uitdrukkelijk in het midden gelaten of het beroep tegen een bestuurlijke boete door twee feitelijke instanties dient te worden behandeld: Hoge Raad (HR) 3 mei 1989, BNB 1989/256. Zoals bekend, zal deze problematiek aan de orde komen in het kader van de herziening van de rechterlijke organisatie; in dat kader heeft de ambtsvoorganger van de Minister van Justitie op 29 april 1994 een discussienota doen toekomen aan de Voorzitters van de Eerste en de Tweede Kamer (kamerstukken II 1993/94, 23 701, nr. 2).

De leden van de VVD-fractie vragen of internationaal overleg heeft plaatsgevonden over de opzet van een stelsel van bestuurlijke boeten in verhouding tot het EVRM, en vooral over de vraag of ook voor zwaardere vergrijpen boete-oplegging door het bestuur mag plaatsvinden. Een dergelijk overleg heeft slechts informeel en in oriënterende zin plaatsgevonden. Tijdens een eerste informeel onderzoek naar de vraag in hoeverre een internationale vergelijking zinvol is, is namelijk gebleken dat in andere landen van Europa de problematiek met betrekking tot het EVRM anders lag dan in Nederland het geval is. Vele EVRM-lidstaten, waaronder het Verenigd Koninkrijk, Duitsland, België en Frankrijk, kennen weliswaar in het belastingrecht een stelsel van bestuurlijke boeten, maar over de vraag of een dergelijk stelsel zich verdraagt met het EVRM is in die landen niet zoveel duidelijkheid als in Nederland na het arrest van de Hoge Raad van 19 juni 1985, BNB 1986/29. De rechters in die landen hebben bovendien nogal eens op een andere wijze over de verhouding van fiscale boeten tot het EVRM geoordeeld. Zo is in België in 1992 door het Hof van Cassatie geoordeeld dat proportionele geldboeten geen strafrechtelijk karakter hebben in de zin van het EVRM (Cass. 27 september 1991). Een soortgelijke uitspraak is in Duitsland gedaan door het Bundesfinanzhof (Bundesfinanzhof 13 september 1991, gepubliceerd in Der Betriebsberater 1992, 124). Ook in Frankrijk werd de toepasselijkheid van het EVRM op het opleggen van bestuurlijke boeten tot voor kort niet algemeen onderschreven. Wij wijzen op de procedure die heeft geleid tot het hiervoor genoemde arrest-Bendenoun, alsmede op het door de Franse staat gevoerde verweer in deze procedure, dat uitgaat van de stelling dat fiscale boeten niet moeten worden gezien als een «strafvervolging» in de zin van artikel 6, eerste lid, EVRM. Wat dit betreft kan worden gezegd dat de Nederlandse rechtspraktijk op een eerder tijdstip het «criminal charge»-

karakter van de fiscale boete heeft onderkend dan omliggende landen. De vraag of, met het oog op het EVRM, ook voor zwaardere vergrijpen boete-oplegging door de fiscus mag plaatsvinden, is inmiddels door het EHRM bevestigend beantwoord in het reeds genoemde Bendenoun-arrest.

De leden van de VVD-fractie hebben een algemene visie op de betekenis van de mensenrechtenverdragen voor een stelsel van bestuurlijke boeten gemist. Zij verzoeken ons om zo'n visie alsnog te geven. Deze algemene visie ligt naar ons oordeel besloten in de opzet van het wetsvoorstel en het algemeen deel van de memorie van toelichting. Uitgangspunt is dat de oplegging van een fiscale boete een «criminal charge» (strafvervolgging) in de zin van artikel 6 EVRM oplevert. Deze boete kan (zoals blijkt uit het arrest Bendenoun) worden opgelegd door het bestuur; de procedure rond boete-oplegging dient daarbij wel te voldoen aan de waarborgen die in het EVRM (alsmede het IVBPR) zijn neergelegd. De betekenis hiervan komt tot uitdrukking in de uitwerking die op concrete punten (zoals bij voorbeeld het zwijgrecht, de mededelingsverplichting, het recht op vertaling in een voor de betrokkenen begrijpelijke taal) is gegeven. Ook in de onderhavige memorie van antwoord komt de invloed van de mensenrechtenverdragen op het fiscale boetestelsel naar voren in de nadere toelichting op de procedurevoorschriften die met het oog op de verdragswaarborgen worden voorgesteld.

### **3. Commentaar op het wetsvoorstel naar aanleiding van de in de Staatscourant geplaatste oproep**

De leden van de CDA-, PvdA- en D66-fractie verzoeken om een reactie op het schriftelijke commentaar op het onderhavige wetsvoorstel dat prof. dr. M. W. C. Feteris heeft ingezonden aan de vaste commissie voor Financiën. Daarnaast verzoeken de leden van de fractie van D66 om in te gaan op het commentaar van de Nederlandse Federatie van Belastingadviseurs. Wij voldoen gaarne aan deze verzoeken; wij hebben ervoor gekozen om de elementen uit de commentaren die niet reeds elders worden behandeld (vanwege hun samenhang met de aldaar behandelde onderwerpen) aan het slot van het algemeen deel van de onderhavige memorie in paragraaf 8 te bespreken.

De leden van de PvdA-fractie vragen bovendien naar de budgettaire en personele gevolgen van het voorstel van Feteris om boven een bepaald bedrag de boete steeds door de rechter te laten vaststellen. Dit voorstel werd door Feteris in zijn commentaar opgenomen, omdat op dat moment nog onzeker was of oplegging van hoge boetes door een bestuursorgaan in plaats van door de rechter wel in overeenstemming was met artikel 6 EVRM. Daarom stelde hij voor om een alternatieve wettelijke regeling met boete-oplegging door de rechter achter de hand te houden. Zoals in paragraaf 2 is uiteengezet, is inmiddels met het arrest Bendenoun een einde gekomen aan de onzekerheid op dit punt. Wij hebben daarom ervan afgezien om deze alternatieve regeling nader te ontwikkelen en daarvan de budgettaire en personele gevolgen te ramen.

### **4. Consequenties voor andere overheden**

De leden van de fracties van CDA, PvdA, VVD, D66 en SGP vragen aandacht voor de reacties van de Vereniging van Nederlandse Gemeenten en de Unie van Waterschappen op het onderhavige wetsvoorstel. Zij verzoeken ons aandacht te besteden aan de mogelijke consequenties van het voorstel voor deze organisaties. De leden van de SGP-fractie wijzen op de eventueel noodzakelijke aanpassingen in de Gemeentewet en de Waterschapswet.

Wij zullen aan deze aspecten aandacht besteden in het nog uit te brengen voorstel voor een invoeringswet ter zake van het onderhavige wetsvoorstel. Deze invoeringswet zal voorzien in de noodzakelijke aanpassing van de boetebepalingen van alle heffingswetten die door de AWR worden bestreken, waaronder de Gemeentewet en de Waterschapswet.

Overigens kunnen wij mededelen dat het daartoe noodzakelijke overleg met de VNG en de Unie van Waterschappen inmiddels is gestart. In dat overleg zal onder meer aandacht worden besteed aan de door de leden van de CDA-fractie aangesneden organisatorische problematiek rond boete-oplegging in kleinere gemeenten.

## **5. Hoofdpijnen van het wetsvoorstel**

### *5.1. Onderscheid tussen verzuimboeten en vergrijpboeten*

De leden van de SGP-fractie vragen zich af of de waarborgen die alleen gelden bij de oplegging van vergrijpboeten niet ook zouden moeten gelden bij de oplegging van verzuimboeten. Het gaat dan om het zwijgrecht (artikel 67j), de voorgeschreven aankondiging van het boetevoornemen en de hoorplicht (artikel 67k), de cautieplicht bij verhoren (artikel 67l) en het inzagerecht (artikel 67m). Ook de leden van de CDA- en de VVD-fractie vragen elders in het voorlopig verslag hiernaar.

De reden dat sommige EVRM-waarborgen alleen van toepassing zijn verklaard op vergrijpboeten is dat naar ons oordeel deze waarborgen bij de procedure rond het opleggen van verzuimboeten, gezien het karakter van de laatstgenoemde boeten, nauwelijks een rol zullen spelen. Een voorbeeld hiervan zijn de bepalingen van de artikelen 67j (zwijgrecht) en 67l (waarborgen bij verhoor). Gezien het karakter van verzuimboeten zal het naar ons oordeel zeer zelden voorkomen dat de boete-inspecteur behoefte heeft aan het stellen van (schriftelijke of mondelinge) vragen. Omdat de boete-inspecteur wellicht in een enkel geval toch een onderzoek zal willen verrichten en daarbij de belastingplichtige benadert, zal in dat geval eventueel wel behoefte aan de bedoelde waarborgen kunnen bestaan.

In het kader van de rechtsbescherming en omwille van de duidelijkheid is er naar ons oordeel weinig op tegen om met betrekking tot vergrijpboeten en verzuimboeten zo veel mogelijk dezelfde waarborgen te laten gelden. Wij zien tegen een dergelijk uitgangspunt geen onoverkomelijke bezwaren. In een gelijktijdig met deze memorie uitgebrachte nota van wijziging op het onderhavige wetsvoorstel hebben wij derhalve de artikelen 67j, 67l en 67m dienovereenkomstig aangepast. Daarbij is uiteraard rekening gehouden met het verschil in procedure bij het opleggen van verzuim- en vergrijpboeten. Zo gaat bij voorbeeld de huidige tekst van artikel 67m uit van een inzagerecht vanaf het moment dat het voornemen tot het opleggen van een vergrijpboete is aangekondigd. Bij verzuimboeten wordt echter geen voornemen bekend gemaakt, maar wordt, na constatering van het (eenvoudig vast te stellen) rechtsfeit, zoals bij voorbeeld te late betaling, de boete-oplegging administratief afgedaan. Het contact met de boete-inspecteur, en ook het inzagerecht, komt pas aan de orde in de bezwaarfase. In de gewijzigde formulering van artikel 67m is aan dit procedureverschil recht gedaan.

Niet alle waarborgen rond het opleggen van vergrijpboeten lenen zich uit de aard der zaak voor overeenkomstige toepassing op de procedurevoorschriften voor verzuimboeten. In de eerste plaats kan hier artikel 67k worden genoemd, dat verplicht tot een gemotiveerde kennisgeving vooraf van het boetevoornemen aan de belastingplichtige of inhoudingsplichtige,

waarbij deze de gelegenheid moet worden gegeven daarop te reageren (hoorplicht).

Deze verplichting geldt niet bij het opleggen van een verzuimboete. Voor deze boeten geldt alleen de algemene mededelingsverplichting van de gronden voor boete-oplegging, die is opgenomen in artikel 67h, tweede lid; deze mededeling moet uiterlijk bij het opleggen van de boete worden gedaan. Pas in de bezwaarfase kan de belastingplichtige tegen de oplegging van een verzuimboete verweer voeren.

De oorzaak voor dit verschil ligt in de achter het voorschrift van artikel 67k liggende doelstelling, die alleen past bij vergrijpboeten. Vooropgesteld zij in dit kader dat de mensenrechtenverdragen tot niet meer verplichten dan hetgeen in artikel 67h, tweede lid, is bepaald. Ook de oplegging van verzuimboeten voldoet op dit punt derhalve aan de waarborgen van het EVRM. Bij vergrijpboeten is echter gekozen voor een verdergaand voorschrift dan het EVRM vereist, omdat – zoals reeds is aangegeven in de memorie van toelichting (artikelsgewijze toelichting bij artikel 67k, blz. 53) – deze boeten tot zeer grote hoogte kunnen oplopen, en omdat de inspecteur het bewijs moet kunnen leveren van opzet of grove schuld. In die situaties zal eerder en vaker sprake zijn van een noodzaak om de belastingplichtige te horen, opdat de boete-inspecteur zich een juist beeld kan vormen. Bij verzuimboeten gaat het daarentegen om eenvoudig te constateren feiten, waarbij bovendien geen opzet of grove schuld behoeft te worden bewezen. Aan het horen vooraf zal bij het opleggen van een verzuimboete derhalve weinig of geen behoefte bestaan, terwijl het invoeren van een hoorplicht bij het opleggen van een verzuimboete bovendien grote praktische problemen met zich mee zou brengen.

Bij de voorgaande opmerkingen mag een recente ontwikkeling in de jurisprudentie op het gebied van het EVRM niet onvermeld blijven. Sinds het reeds genoemde arrest Bendenoun (EHRM 24 februari 1994, onder meer gepubliceerd in BNB 1994/175) is het niet meer een vanzelfsprekende constatering dat de waarborgen van artikel 6 EVRM ook gelden bij het opleggen van een verzuimboete. In dat arrest heeft het EHRM namelijk, in aanvulling op eerdere jurisprudentie, opnieuw de criteria vermeld aan de hand waarvan moet worden beoordeeld of sprake is van een «criminal charge». Het lijkt er daarbij op dat het EHRM de criteria strikter formuleert dan in de voorafgaande jurisprudentie, en dat als gevolg hiervan de verzuimboete wellicht niet (meer) kwalificeert als een «criminal charge».

Het Hof formuleert in het Bendenoun-arrest vier omstandigheden die bij de beoordeling van het «criminal charge»-karakter van belang zijn:

- 1°. de bepalingen werken ten aanzien van alle burgers;
- 2°. de boete is niet een vergoeding van schade, maar heeft een strafkarakter;
- 3°. de boete wordt opgelegd op grond van een algemene regel die ten doel heeft af te schrikken en te straffen;
- 4°. het boetebedrag is substantieel (in casu ging het om bedragen van ruim f 140 000 en f 190 000) en wanneer zij niet wordt betaald is gevangenisstraf mogelijk.

Die voorwaarden te zamen hebben naar het oordeel van het EHRM tot gevolg dat sprake is van een «criminal charge» in de zin van artikel 6, eerste lid; geen van de genoemde voorwaarden op zich is daarvoor voldoende.

Eén van die voorwaarden is, zoals gezegd, dat sprake moet zijn van een substantieel bedrag aan boete. Bij verzuimboeten is dat doorgaans niet het geval. Bovendien voldoen de verzuimboeten niet aan het in verband hiermee geformuleerde criterium, dat bij niet-betaling van de boete vervangende hechtenis kan worden opgelegd. Daarom kan de vraag worden gesteld of het EHRM met betrekking tot verzuimboeten tot

dezelfde conclusie zal komen als met betrekking tot vergrijpboeten. Zoals gezegd ontmoet het bij ons echter geen bezwaar, mede omwille van de rechtsbescherming en de duidelijkheid, om met betrekking tot vergrijpboeten en verzuimboeten zo veel mogelijk dezelfde waarborgen te laten gelden, op de wijze die wij zojuist hebben uiteengezet. Deze oplossing verdient naar onze mening des te sterker de voorkeur, nu het nog zeer onduidelijk is of het EHRM inderdaad tot een restrictievere uitleg is overgegaan, of dat sprake is van een incidentele beslissing.

Het lid van de RPF-fractie vraagt om een nadere toelichting op de situatie waarin de boete-inspecteur de mogelijkheid heeft om een bepaalde gedraging te bestraffen met zowel een verzuimboete als een vergrijpboete. Dit doet zich in drie situaties voor: bij aanslagbelastingen indien in het geheel geen aangifte is gedaan (keuze tussen artikel 67a en 67d); bij aangiftebelastingen indien (geheel of gedeeltelijk) geen belasting is betaald (artikel 67c en 67f) of indien de belasting niet tijdig is betaald (keuze tussen artikel 67c en 67f). Naar de mening van het lid van de RPF-fractie wordt in de memorie van toelichting terecht bepaald dat het opleggen van een verzuimboete het later alsnog «omzetten» van deze boete in een vergrijpboete uitsluit. De fiscus wordt op die manier gedwongen tot een zo zorgvuldig mogelijke werkwijze. Hij vraagt zich echter af of dit beginsel ook – zoals in de memorie van toelichting wordt gesteld – in de omgekeerde situatie dient te gelden, en of het niet wenselijk is om de systematiek op dit punt aan te passen. Het betreft hier derhalve de vraag of de keuze voor een vergrijpboete een later «terugvallen» op de verzuimboete, bij voorbeeld omdat het vereiste bewijs bij de vergrijpboete van de opzet of grove schuld niet kan worden geleverd, uitsluit.

De keuze voor de vergrijpboete in de hiervoor beschreven drie situaties van samenloop heeft inderdaad het door het RPF-lid gesignaleerde gevolg. Dit gevolg – het niet kunnen terugvallen op de verzuimboete – achten wij ook wenselijk. De boete-inspecteur wordt zo, evenzeer als in de omgekeerde situatie (de keuze voor een verzuimboete sluit de vergrijpboete ter zake van hetzelfde feit uit), gedwongen tot een zeer zorgvuldige afweging van de hem ter beschikking staande mogelijkheden tot sanctionering. Deze zorgvuldige afweging achten wij des te meer noodzakelijk, omdat het in het fiscale boetestelsel het bestuursorgaan zelf is dat overgaat tot het daadwerkelijk opleggen van de boete. Dit vereist een zeer zorgvuldig omgaan met deze sanctie-oplegging. Daaraan zou afbreuk kunnen worden gedaan door te gemakkelijk over te gaan tot het opleggen van de zwaardere sanctie (de vergrijpboete), indien men verzekerd zou zijn van de mogelijkheid om «terug te kunnen vallen» op de lichtere sanctie voor hetzelfde feit (de verzuimboete).

Indien wordt gekozen voor het opleggen van de vergrijpboete en nadien het bewijs van opzet of grove schuld niet wordt geleverd, zal dus ter zake van dit feit uiteindelijk geen sanctie kunnen worden opgelegd. De boete-inspecteur zal de mogelijkheid van deze uitkomst, in het licht van de door hem uit het boete-onderzoek verkregen gegevens, moeten meewegen bij zijn keuze tussen verzuim- of vergrijpboete. Op dit punt wordt dus een andere uitwerking gekozen dan in het huidige artikel 21, eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR), waarin de mogelijkheid van «terugval» – zoals blijkt uit H.R. 22 mei 1991, BNB 1991/208 – wel ligt besloten. Overigens wordt van deze mogelijkheid onder de huidige AWR in de beleids sfeer geen gebruik gemaakt. Wij wijzen op paragraaf 20 van het Voorschrift administratieve boeten 1993.

In wezen ligt de hiervoor weergegeven argumentatie in het verlengde van het «una via»-beginsel, zoals dit wordt uitgewerkt bij de samenloop van boete-oplegging met strafvervolgning. Daar kan immers het vergelijkbare voorbeeld worden aangevoerd van een belastingplichtige die tijdens de strafprocedure een zodanig verweer voert dat vrijspraak volgt.

Ook hier werkt dit beginsel naar beide kanten door: het «meerdere» (strafvervolgning) sluit het «mindere» (boete-oplegging) uit (zie het voorgestelde artikel 67o AWR), maar ook de keuze voor het «mindere» is definitief: na boete-oplegging geen strafvervolgning meer ter zake van hetzelfde feit (artikel 69a AWR).

Het lid van de RPF-fractie vraagt voorts of bij eenzelfde aanslag een verzuim- en een vergrijpboete kan worden opgelegd. Deze vraag beantwoorden wij bevestigend; die mogelijkheid is slechts uitgesloten, zoals hiervoor werd toegelicht, indien de verzuim- en de vergrijpboete betrekking hebben op hetzelfde feit. Indien echter bij voorbeeld ter zake van een aanslagbelasting niet tijdig aangifte is gedaan, en de inspecteur tevens (bij primitieve aanslagregeling of bij navordering) constateert dat de aangifte onjuist is geweest, kan hij zowel de verzuimboete van 67a als de vergrijpboete van 67d (of 67e in geval van navordering) opleggen. Het betreft hier immers twee verschillende gedragingen: het niet tijdig nakomen van de aangifteverplichting en het doen van onjuiste aangifte.

Mutatis mutandis geldt hetzelfde voor de aangiftebelastingen. Zo kan dus inderdaad over dezelfde periode zowel een verzuimboete worden opgelegd op basis van artikel 67b (geen aangifte gedaan) als een vergrijpboete op grond van artikel 67f (bij voorbeeld wegens het niet-tijdig betalen van de verschuldigde belasting). Bij de aangiftebelastingen kunnen over dezelfde periode ook twee verzuimboeten worden opgelegd: wegens het niet of niet tijdig doen van de vereiste aangifte (artikel 67b), en wegens het (geheel of gedeeltelijk) niet dan wel niet tijdig betalen van de belasting (artikel 67c). Uit de tekst van artikel 10 AWR, zoals deze luidt na de inwerkingtreding van de Wet van 21 april 1994 tot wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen in verband met de herziening van de bevoegdheid tot navorderen (Stb. 301), komt immers duidelijk naar voren dat de aangifteverplichting een afzonderlijke verplichting is, die naast de betalingsverplichting moet worden nagekomen. Overigens kon voordien ook reeds gesproken worden van twee naast elkaar staande verplichtingen, zoals blijkt uit H.R. 22 februari 1984, BNB 1984/233. De nakoming van elke verplichting afzonderlijk kan dus met een boete worden gesanctioneerd.

## *5.2. De reformatio in peius*

Naar wij met genoegen hebben vastgesteld, kunnen de leden van de CDA-fractie geheel instemmen met de mogelijkheid die het wetsvoorstel schept om te komen tot een reformatio in peius door de belastingrechter. Genoemde leden stellen in aansluiting hierop te voelen voor de mogelijkheid, dat de belastingrechter een zaak kan verwijzen naar de strafrechter. Zij hebben daarbij het oog op zaken waarin het opleggen van gevangenisstraf in aanmerking komt.

Met betrekking tot deze suggestie moet worden opgemerkt, dat deze naar ons oordeel minder goed past bij de uitgangspunten waarop het wetsvoorstel berust, en in het bijzonder niet strookt met de wijze waarop aan de una-via-gedachte is vorm gegeven. Het wetsvoorstel is er, in aansluiting op de aanbevelingen van de Commissie-Van Slooten, op gericht zo veel mogelijk te bewerkstelligen dat overtredingen hetzij langs de administratiefrechtelijke, hetzij langs de strafrechtelijke weg worden afgedaan. In verband daarmee bepalen de voorgestelde artikelen 67o en 69a AWR, in samenhang bezien, dat de keuze voor de ene of de andere wijze van afdoening in elk geval definitief dient te worden gemaakt voordat (bij strafzaken) het onderzoek ter terechtzitting een aanvang heeft genomen, dan wel (bij boete-oplegging) de boete door de boete-inspecteur bij beschikking is vastgesteld. Dit berust op de overweging, dat reeds bij de afsluiting van het onderzoek van de zaak duidelijk moet zijn geworden of deze van dien aard is, dat zij al dan niet voor afdoening langs

strafrechtelijke weg – eventueel met toepassing van gevangenisstraf – in aanmerking komt. Wanneer de mogelijkheid zou worden geopend van verwijzing door de fiscale rechter naar de strafrechter, ontstaat een stelsel waarin tot het einde toe van spoor kan worden gewisseld, zodat de handhavingssystemen in volle omvang naast elkaar van toepassing zijn.

De leden van de fracties van de PvdA, de VVD en D66 hebben bedenkingen ingebracht tegen de mogelijkheid dat de belastingrechter de opgelegde boete verhoogt. Daarbij tekenen wij allereerst aan dat wij ons, zoals ook in de memorie van toelichting (blz. 10) is aangegeven, nog steeds kunnen vinden in het advies van de Hoge Raad van 14 januari 1987, om naar analogie met het commune strafrecht in een dergelijke mogelijkheid te voorzien.

De genoemde fracties hebben bij hun bezwaren een aantal overwegingen gegeven, waarop wij hieronder nader ingaan. In de eerste plaats betreft dit het recht op toegang tot de rechter, zoals (onder meer) gewaarborgd in artikel 6 EVRM. De opvatting, zoals door de fracties van de VVD en D66 in navolging van de Commissie-Van Slooten naar voren gebracht, dat de mogelijkheid van een reformatio in peius afbreuk doet aan het recht op toegang tot de onafhankelijke rechter, kunnen wij niet delen. Naar ons oordeel beoogt deze verdragsrechtelijke garantie te waarborgen dat de rechtsbescherming van de burger niet wordt belemmerd door buiten het geschil staande voorwaarden, waarbij valt te denken aan aanzienlijke bedragen voor het griffierecht of aanmerkelijke waarborgsommen zonder voldoening waarvan de rechter van de zaak geen kennis neemt. De onvermijdelijk onzekere uitkomst van het geding, een voor de belanghebbende mogelijk ongunstige beslissing van de rechter op punten die, zoals de sanctie, de inzet van het geding vormen, kan echter bezwaarlijk worden gezien als een belemmering om het geding aan te spannen. Wanneer die gedachte zou worden gevolgd, zou ook het recht op toegang tot de strafrechter in hoger beroep in twijfel moeten worden getrokken omdat deze, binnen het gegeven wettelijke kader, de vrijheid heeft een hogere straf op te leggen dan de rechter in eerste aanleg. Voorts zou uit deze visie voortvloeien dat de strafrechtelijke transactie niet op de gebruikelijk wijze kan worden toegepast. Bij weigering om op een transactie-aanbod in te gaan kan immers strafvervolging plaatsvinden, waarbij het de rechter vrij staat een hogere boete op te leggen dan het transactiebedrag. Zou deze mogelijkheid moeten worden opgevat als een ontoelaatbare belemmering van de toegang tot de rechter, dan zou hetzij geen transactie-aanbod mogen worden gedaan omdat de verdachte wordt beroofd van zijn vrijheid de zaak aan de rechter voor te leggen, hetzij de rechter bij de straftoemeting zijn gebonden aan de hoogte van het transactiebedrag. Naar ons oordeel zijn dergelijke gevolgen echter uit het recht op toegang tot de rechter niet af te leiden.

Een tweede punt betreft de mogelijkheid tot veroordeling van de burger in de proceskosten van het bestuur in het geval het beroep op de rechter oneigenlijk is te achten. Met betrekking daartoe kan allereerst worden vastgesteld dat artikel 5a van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken in deze mogelijkheid voorziet, op een wijze die overeenkomt met de regeling in artikel 8:75 Awb. Deze mogelijkheid biedt echter op zichzelf nog niet de in de memorie van toelichting (blz. 9) beoogde stimulans tot zorgvuldige overweging van het beroep op de rechter. Om die stimulans te versterken is ons inziens ook de reformatio in peius noodzakelijk. Wanneer immers het stelsel zo zou worden ingericht dat de fiscale rechter nimmer een hogere boete zou kunnen opleggen dan door de boete-inspecteur is bepaald, kan niet worden gezegd, dat een beroep op de rechter dat wordt ingegeven door het besef dat het resultaat geen hogere sanctie kan zijn, in dat stelsel oneigenlijk is. Integendeel, het beroep zou dan juist aansluiten bij een wezenlijk kenmerk van het gekozen wettelijke stelsel. De mogelijkheid van een kostenveroordeling geeft in

onze opvatting dan ook geen aanleiding de vrijheid van de fiscale rechter bij de vaststelling van de sanctie te beperken.

Met betrekking tot de betekenis van het ontbreken van de mogelijkheid van hoger beroep tegen een reformatio in peius, kan het volgende worden opgemerkt. Naar mag worden verwacht zal de belastingrechter niet dan in uitzonderlijke gevallen gronden vinden om gebruik te maken van de mogelijkheid een zwaardere sanctie op te leggen dan de door de boete-inspecteur bepaalde. De zorgvuldigheid van de overwegingen die de rechter alsdan maakt, zal alleen maar worden verstrekt door het besef, dat tegen zijn beslissing slechts beroep in cassatie kan worden ingesteld. Die toetsing zal overigens bepaald niet van verwaarloosbare betekenis zijn, omdat het rechtsoordeel van de Hoge Raad mede betrekking heeft op de door de feitenrechter gegeven motivering betreffende de hoogte van de sanctie.

Van verschillende zijden wordt opgemerkt, dat met het creëren van de mogelijkheid van een reformatio in peius niet wordt voorzien in een in de bestaande fiscale praktijk gevoelde behoefte. De leden van de VVD-fractie wijzen in dit verband op de omstandigheid dat in het huidige fiscale procesrecht de belastingrechter in zijn uitspraak in beroep de belastingaanslag en de verhoging niet hoger vaststelt dan bij de aanslagregeling is geschied. Hun is niet bekend dat deze omstandigheid in betekenende mate heeft geleid tot onbedoeld gebruik van de beroepsmogelijkheid.

Het is juist dat tot op dit moment niet is gebleken van oneigenlijk gebruik in betekenende mate. Toch achten wij het vanwege de hiervoor genoemde argumenten gewenst dat de belastingplichtige die overweegt beroep in te stellen tegen de hem opgelegde boete zorgvuldig afweegt of hij al dan niet een beroep op de rechter zal doen. Tevens spreekt ons nog steeds de analogie met het commune strafrecht aan, waarop reeds door de Hoge Raad is gewezen in zijn advies over het voorontwerp dat heeft geleid tot het oorspronkelijke wetsvoorstel tot herziening van het stelsel van fiscale administratieve boeten (21 058).

De leden van de fractie van de SGP kunnen zich vinden in het voorgestelde artikel 29a AWR. Deze leden achten het echter wenselijk de rechter die de boete zou willen verhogen, te binden aan het vereiste van eenparigheid van stemmen. Zij wijzen daarbij op een mogelijk analoge toepassing van artikel 424, tweede lid, Wetboek van Strafvordering (Sv) en vragen zich tevens af of wel voldoende rekening was gehouden met het gegeven dat het beroep op de rechter vaak wordt gedaan door fiscale leken. De gestelde vraag betreft de passage in de memorie van toelichting (blz. 11) waar de positie van de verdachte in strafzaken wordt afgezet tegen die van de belastingplichtige aan wie een boete is opgelegd. Het daar gestelde heeft, zo verduidelijken wij gaarne, geen betrekking op de eigen juridische deskundigheid van de betrokken verdachte, respectievelijk beboete belastingplichtige. Niet is beoogd te stellen dat de verdachte uit eigen wetenschap geen zicht zou hebben op de mogelijk door de strafrechter op te leggen sancties, terwijl de belastingplichtige dat ten aanzien van de sancties van de belastingrechter wel zou hebben. De passage betreft het objectieve gegeven dat het sanctiearsenaal van de strafrechter uitgebreider is dan dat van de belastingrechter, welk gegeven ook van betekenis is indien zowel de verdachte als de belastingplichtige over deskundige bijstand beschikken.

Met betrekking tot de wenselijkheid te voorzien in het vereiste van eenparigheid van stemmen bij verhoging van de boete moge met verwijzing naar het gestelde in het nader rapport (blz. 15–17) worden benadrukt dat naar ons oordeel ook voor het Wetboek van Strafvordering niet kan worden geconcludeerd tot het bestaan van een beginsel, dat tot het treffen van deze voorziening noopt. In aansluiting daarop zij herhaald, dat de fiscale rechter niet dan in uitzonderlijke gevallen, over de bijzondere aard waarvan binnen het college consensus zal bestaan,

behoefte zal voelen een hogere sanctie vast te stellen dan de door de boete-inspecteur bepaalde. Het spreekt vanzelf dat de beslissing van de fiscale rechter onder die omstandigheden een zorgvuldig uitgewerkte motivering zal bevatten van de keuze die met betrekking tot de vastgestelde sanctie is gemaakt. Ook dit element van de beslissing is, zoals hierboven is aangegeven, onderworpen aan het oordeel van de cassatierichter. Het bovenstaande in aanmerking nemende komt het ons niet noodzakelijk voor de door de leden van genoemde fractie bepleite voorziening van eenparigheid van stemmen te introduceren.

### *5.3. Het zwijgrecht en de cautie*

Om doelmatigheidsredenen hebben wij de volgorde van paragraaf 5.3 en 5.4 in het voorlopig verslag omgewisseld. Eerst zal de reikwijdte van zwijgrecht en cautie worden behandeld, vervolgens de daarmee verbonden vraag naar de positie en de vereiste onafhankelijkheid van de boete-inspecteur.

De leden van de fracties van de PvdA, VVD, D66 en SGP vragen of het niet wenselijk is om ook bij schriftelijke vragen de cautie te stellen, om te voorkomen dat het zwijgrecht in die situatie illusoir zou kunnen worden. De leden van de PvdA- en D66-fractie stellen daarom voor om de cautieplicht te laten gelden voor alle gevallen waarin informatie aan de belastingplichtige wordt gevraagd met het oog op het opleggen van een boete.

Wij brengen naar voren, zoals ook is geconstateerd door de Commissie-Van Slooten, dat uit de mensenrechtenverdragen niet een cautieverplichting kan worden afgeleid. Wij onderkennen echter de mogelijkheid dat de betrokken belastingplichtige in mondelinge verhoorsituaties zich als gevolg van de directe confrontatie met de boete-inspecteur verplicht kan voelen om de hem gestelde vragen te beantwoorden, terwijl hij daartoe niet is gehouden. Wij stellen daarom een cautieverplichting voor die dezelfde reikwijdte heeft als die in het commune strafrecht; ook de cautieverplichting van artikel 29 Sv is beperkt tot mondelinge verhoorsituaties. Dit komt naar voren in de reeds in de memorie van toelichting (blz. 16) vermelde jurisprudentie van de Hoge Raad: H.R. 1 oktober 1985, Nederlandse Jurisprudentie (NJ) 1986, 405 en 406. Volgens de Hoge Raad heeft de wetgever bij het begrip «verhoor» in artikel 29 Sv voor ogen gestaan «..een ondervraging waarbij sprake is van een confrontatie van de ondervraagde met degene die hem ondervraagt, persoonlijk en [...] rechtstreeks contact tussen de ondervrager en de ondervraagde, waarbij [wordt beoogd] een communicatie tot stand te brengen tijdens welke [van de verdachte] wordt verwacht dat hij aanstonds de hem gestelde vragen beantwoordt» (NJ 1986, 405). Daarom kan de toezending van op schrift gestelde vragen naar het oordeel van de Hoge Raad niet worden aangemerkt als een verhoor in de zin van artikel 29 Sv, omdat daar geen sprake is van een directe confrontatie, met de daarmee gepaard gaande psychische druk; de verdachte heeft enige tijd om zich te beraden of hij de schriftelijke vragen al dan niet zal beantwoorden.

Wij zien geen aanleiding om in het boeterecht een verdergaande cautieverplichting voor te schrijven dan uit het Wetboek van Strafvordering voortvloeit. Op dit punt sluiten wij ons aan bij de overwegingen in het eerdergenoemde advies «Handhaving door bestuurlijke boeten», van de Commissie voor de toetsing van wetgevingsprojecten (CTW). In paragraaf 7.8.2 van dit advies wordt vooropgesteld dat de CTW het niet aannemelijk acht dat reeds het enkele ontbreken van de cautieplicht leidt tot het bestaan van ontoelaatbare dwang tot het afleggen van een verklaring, terwijl naar het oordeel van de CTW uit de internationale

verdragen evenmin een cautieverplichting kan worden afgeleid; zij ziet echter geen goede reden op dit punt een onderscheid te maken tussen de bestuurlijke boeteprocEDURE en het strafrecht. Dit oordeel wordt in het algemeen onderschreven in het op 1 juli 1994 aan de Tweede Kamer aangeboden kabinetsstandpunt (paragraaf 5.4.2) over het genoemde advies. Zoals gezegd betekent dit derhalve dat de cautieplicht alleen geldt in mondelinge verhoorsituaties.

De leden van de VVD-fractie vragen of de in het wetsvoorstel gegeven uitwerking van het zwijgrecht in overeenstemming is met de waarborgen die het EVRM aan dit recht verbindt. Daarnaast vragen de leden van de PvdA- en VVD-fractie of uit het EVRM voortvloeit dat het zwijgrecht op een eerder tijdstip in werking dient te treden. Ook het lid van de RPF-fractie vraagt hiernaar.

Naar onze mening voldoet de uitwerking van het zwijgrecht in het wetsvoorstel, ook wat betreft het tijdstip van inwerkingtreding, aan de waarborgen die het EVRM op dit punt stelt. In de eerste plaats kan worden geconstateerd dat de waarborgen van artikel 6, eerste lid, EVRM – waaronder sinds het Funke-arrest (EHRM 25 februari 1993, Publication Series A, Vol. 256-A, BNB 1993/350) ook het zwijgrecht moet worden begrepen – eerst in werking treden op het moment dat sprake is van «strafvervolging» («criminal charge») in de zin van artikel 6, eerste lid, EVRM. In een recent arrest van de Hoge Raad (H.R. 23 november 1994, BNB 1995/25) blijkt dit nog eens specifiek voor het zwijgrecht.

Het Funke-arrest biedt over het tijdstip waarop sprake is van een «strafvervolging» in de zin van artikel 6 EVRM geen nieuw gezichtspunt. In de casus van dat arrest was buiten discussie dat een dergelijke «strafvervolging» reeds was ingesteld, zodat de waarborgen van art. 6 EVRM – waaronder het zwijgrecht – van toepassing waren. Bij de fiscale boeteoplegging is het nu juist een beslissende vraag op welk moment precies de «strafvervolging» ontstaat.

De Hoge Raad heeft, in aansluiting op de jurisprudentie van het EHRM op dit punt over strafzaken – onder meer het arrest-Deweer (EHRM 27 februari 1980, Publications Series A, Vol. 35, NJ 1980, 561) en het arrest-Eckle (EHRM 15 juli 1982, Publications Series A, Vol. 51) – bepaald dat bij boeteoplegging gesproken kan worden van een strafvervolging in de zin van art. 6, eerste lid, EVRM vanaf het moment dat «vanwege de belastingadministratie jegens de belastingplichtige een handeling is verricht, waaraan deze in redelijkheid de verwachting heeft kunnen ontlenen dat de inspecteur een verhoging zal opleggen» (H.R. 23 juni 1993, BNB 1993/271). Deze jurisprudentie sluit aan bij die van de strafkamer van de Hoge Raad, die heeft geoordeeld dat de verdachte in dit kader in redelijkheid moet kunnen vermoeden dat het Openbaar Ministerie het «ernstige voornemen» heeft om tegen hem een strafvervolging in te stellen (zie onder meer H.R. 1 juni 1993, rolnr. 93 971 E; Bijlage (jurisprudentiekatern) bij NJB 2-9-1993, blz. 30, nr. 169). Het bestaan en uiten van een verdenking is niet genoeg om zo'n strafvervolging aan te nemen, aldus het arrest BNB 1993/271. De Hoge Raad overwoog in dat arrest dat een verhoor van de belastingplichtige door de Fiod, waarbij werd medegedeeld dat waarschijnlijk wel een boete zou worden opgelegd, nog niet het redelijke vermoeden kon oproepen dat de inspecteur deze boete inderdaad zou gaan opleggen. Vertaald naar het onderhavige wetsvoorstel betekent dit dat de boete-inspecteur, als de daartoe bevoegde autoriteit, het «ernstige voornemen» tot boeteoplegging moet hebben geuit, voordat sprake kan zijn van een «redelijke verwachting» bij de belanghebbende.

In de systematiek van het onderhavige wetsvoorstel wordt de boete-inspecteur de enige tot boeteoplegging bevoegde autoriteit. Met het oog op de genoemde jurisprudentie wordt daarom in het wetsvoorstel tot uitgangspunt genomen dat eerst sprake zal zijn van een «strafvervolging»

vanaf het moment dat de belastingplichtige wordt benaderd door de boete-inspecteur. Strikt genomen is dit zelfs een ruimer standpunt dan naar onze mening uit de genoemde jurisprudentie voortvloeit. Wanneer de boete-inspecteur slechts over weinig concrete gegevens beschikt en daarom nadere informatie vraagt aan de belastingplichtige, hoeft dit bij de laatstgenoemde nog niet de indruk te wekken dat de boete-inspecteur op dat moment reeds een «ernstig voornemen» tot boete-oplegging heeft. De verleende informatie kan de boete-inspecteur zelfs aanleiding geven om van boete-oplegging af te zien. Om mogelijk moeizame discussies te voorkomen over de vraag op welk tijdstip nu, bezien vanuit de belastingplichtige, het «ernstige voornemen» bij de boete-inspecteur ontstaat – dit zou van geval tot geval beoordeeld moeten worden – is gekozen voor een duidelijk en praktisch uitvoerbaar criterium: bij elk contact dat de boete-inspecteur opneemt met de belastingplichtige zijn de in het wetsvoorstel opgenomen waarborgen van toepassing.

De leden van de PvdA- en VVD-fractie vragen of onder omstandigheden ook de aanslagregelend ambtenaar niet handelingen zou kunnen verrichten, waardoor bij de belastingplichtige de redelijke verwachting ontstaat dat de boete-inspecteur een boete zal opleggen. De leden van de fractie van de PvdA noemen als voorbeeld de situatie waarin naar aanleiding van een boekenonderzoek substantiële correcties worden voorgesteld. De leden van de VVD-fractie verwijzen in dit kader naar een mogelijke analogie met strafrechtelijke jurisprudentie van de Hoge Raad, waaruit naar voren zou komen dat onder omstandigheden het politieverhoor, nog voordat het Openbaar Ministerie bij de zaak betrokken is, het beginpunt kan zijn van de strafvervolging in de zin van artikel 6 EVRM. Wij veronderstellen dat deze leden daarmee doelen op het arrest dat ook door Feteris (commentaar, blz. 5) wordt vermeld: H.R. 10 september 1985, NJ 1986, 494. Uit dat arrest komt inderdaad naar voren dat in een zuiver strafrechtelijke procedure een politieverhoor onder omstandigheden zo'n beginpunt kan zijn. In het arrest komt echter tevens tot uitdrukking dat deze conclusie sterk afhangt van de concrete omstandigheden van het geval. In de casus van het genoemde arrest bij voorbeeld betrof het een verdachte die het feit waarvan hij werd verdacht tijdens het verhoor volledig had bekend, waarna het proces-verbaal van het onderzoek direct na dit verhoor werd afgesloten. De Hoge Raad overwoog dat het gerechtshof in deze procedure kon oordelen dat uit de bekentenis van de verdachte naar voren kwam dat het aanmerken als verdachte door de politie blijkbaar niet van grond was ontbloot, terwijl de verdachte bij dat verhoor, «waar de waarheid volledig aan het daglicht werd gebracht», op grond van de ernst van het feit in redelijkheid tot de conclusie kon komen dat het OM het ernstige voornemen had om ter zake van dit feit tot strafvervolging over te gaan.

Ook in dit arrest wordt derhalve door de Hoge Raad centraal gesteld of vanwege de Staat jegens de betrokkene een handeling is verricht, waaruit deze in redelijkheid heeft kunnen opmaken dat het OM het ernstige voornemen heeft tegen hem een strafvervolging in te stellen; een vraag die volgens de Hoge Raad een waardering van vooral feitelijke aard vergt.

Om die reden vormt het arrest voor ons juist een bevestiging van onze zienswijze, dat in het fiscale boeterecht het begin van de strafvervolging in de zin van artikel 6 EVRM op zijn vroegst kan liggen bij het contact van de boete-inspecteur met de belastingplichtige. Op dit punt is er een duidelijk verschil tussen de fiscale boeteprocedure en het commune strafrecht. In het commune strafrecht kan elke vraag die tijdens het opsporingsonderzoek aan de verdachte wordt gesteld bijdragen tot de bewijslevering van het vermoede strafbare feit. Juist het politieverhoor, dat nog in de opsporingsfase plaatsvindt, is op deze bewijslevering gericht. Het OM beschikt daarbij over opsporingsfunctionarissen, die voor hem het «vooronderzoek» (het opsporingsonderzoek) verrichten dat eventueel leidt

tot het besluit tot vervolging. In deze opsporingsfase komt de vraag naar de verwijtbaarheid van de geconstateerde gedragingen reeds uitgebreid aan de orde.

In de systematiek van het wetsvoorstel heeft de belastingplichtige echter te maken met twee geheel verschillende functionarissen, met elk een eigen taakstelling. De aanslagregelend of controlerend ambtenaar verzoekt om inlichtingen met het oog op een juiste vaststelling van de belastingschuld; de boete-inspecteur stelt zijn vragen in het kader van zijn onderzoek of boete-oplegging gerechtvaardigd is. De aanslagregelend ambtenaar stelt geen onderzoek in naar de verwijtbaarheid van de eventueel door hem vastgestelde gedragingen. Hij is hiertoe ook niet bevoegd; hij concentreert zich uitsluitend op de fiscale gevolgen van de door hem geconstateerde feiten. Uit zijn conclusies over deze feiten kan dus geen enkel oordeel zijnerzijds worden afgeleid over de verwijtbaarheid ervan aan de zijde van de belastingplichtige; a fortiori kan de belastingplichtige aan deze conclusies (bij voorbeeld uitmondend in een correctie op het aangegeven inkomen) dus geen «redelijk vermoeden» ontlenen dat de boete-inspecteur ter zake van deze correctie een boete zal opleggen. De vraag naar verwijtbaarheid is immers nog niet aan de orde geweest.

Ook naar aanleiding van een boekenonderzoek voorgestelde substantiële correcties kunnen naar onze mening niet worden aangemerkt als het begin van een strafvervolging in de zin van artikel 6 EVRM. De omvang van de voorgestelde correcties zegt immers niets over de reden ervan; zij kunnen bij voorbeeld berusten op een verschil in inzicht over recente jurisprudentie, waarbij het standpunt van de belastingplichtige als «pleitbaar» zou kunnen worden aangemerkt. Bovendien kan de belastingplichtige, zoals gezegd, uit dit voorstel niet afleiden of een ernstig voornemen tot boete-oplegging bij de boete-inspecteur ontstaat.

Het is in dit verband ook belangrijk te constateren dat het EVRM-zwijgrecht een minder vergaande werking heeft dan het zwijgrecht zoals dat geldt in strafprocedures, waarbij artikel 29 Sv van toepassing is. Dit gegeven komt naar voren in een arrest van de Hoge Raad op het gebied van de Wegenverkeerswet (WVW): H.R. 26 oktober 1993, NJ 1994, 629. In de casus van dat arrest had een verkeersdelict plaatsgevonden door een onbekend gebleven bestuurder. Aanvankelijk was de eigenaresse van het motorrijtuig waarmee de overtreding had plaatsgevonden verhoord op basis van verdenking van overtreding van artikel 30, eerste lid, aanhef en onder a, WVW; bij de aanvang van dat verhoor was de verdachte ook medegedeeld dat zij niet tot antwoorden was verplicht (de cautie van artikel 29, tweede lid, Sv). Vervolgens was zij – als eigenaresse van het motorrijtuig – op basis van artikel 41, eerste lid, WVW gevorderd om de naam en het adres van de onbekend gebleven bestuurder bekend te maken. Zij weigerde aan deze vordering tot inlichtingenverstrekking gehoor te geven; hiermee werd zij een verdachte van overtreding van artikel 41 WVW. In de procedure stond uiteindelijk de vervolging op basis van artikel 41 WVW centraal.

De belanghebbende beriep zich op haar recht om te zwijgen; het verhoor op basis van de verdenking van overtreding van artikel 30 WVW was in haar ogen reeds het begin van de strafvervolging in de zin van artikel 6 EVRM geweest, zodat zij niet meer kon worden verplicht om nadien gehoor te geven aan de vordering tot informatieverstrekking op basis van artikel 41, eerste lid, WVW.

De Hoge Raad overwoog dat de enkele omstandigheid dat bij de aanvang van het verhoor inzake de overtreding van artikel 30 WVW de cautie werd gesteld niet tot de conclusie leidt dat tegen de verdachte een strafvervolging in de zin van artikel 6 EVRM was ingesteld. «Immers, noch het verhoor zelve, noch de mededeling dat de verdachte – die toen kennelijk werd verdacht van overtreding van art. 30, eerste lid aanhef en onder a, WVW – niet tot antwoorden was verplicht, kan gelden als een

handeling vanwege de Staat waaraan zij in redelijkheid de gevolgtrekking heeft kunnen verbinden dat ter zake van overtreding van de evengenoemde wetsbepaling een strafvervolgning tegen haar zou worden ingesteld.» Het beroep op het zwijgrecht van artikel 6 EVRM werd derhalve afgewezen. Het verweer met een beroep op het zwijgrecht van artikel 29 Sv werd echter wel gehonoreerd. Nu de verdachte ten tijde van de tot haar gerichte vordering tot informatieverstrekking op grond van artikel 41 WWV reeds zelf werd verdacht van overtreding van artikel 30 WWV (waar zij bij de aanvang van het eerste verhoor ook op was geweest) was zij niet verplicht om aan die vordering gevolg te geven. Het zwijgrecht op basis van het nationale strafrecht treedt dus eerder in werking dan dat op grond van het EVRM, nu hier een ander criterium een rol speelt. In het nationale strafrecht wordt dit moment van inwerking-treding gezien vanuit de opsporingsambtenaar, namelijk wanneer bij hem een «redelijk vermoeden van schuld» ontstaat in de zin van artikel 27, eerste lid, Sv, zodat hij de betrokkene gaat aanmerken als verdachte. Zoals hiervoor bleek wordt het moment waarop de strafvervolgning ontstaat in de zin van artikel 6 EVRM, en daarmee onder meer het zwijgrecht op basis van dit artikel, daarentegen gezien vanuit de verdachte: wanneer kan bij hem redelijkerwijs de indruk ontstaan dat de overheid het ernstige voornemen heeft tegen hem strafvervolgning in te stellen of een bestuurlijke boete op te leggen.

Het opleggen van een bestuurlijke boete is wel een strafvervolgning in de zin van artikel 6 EVRM, maar het is niet een strafrechtelijke procedure, waarop de regels van het Wetboek van Strafvordering van toepassing zijn. In het fiscale boeterecht speelt derhalve alleen het hiervoor beschreven EVRM-zwijgrecht een rol. Uit het genoemde arrest van 26 oktober 1993 (NJ 1994, 629) moge overigens nog eens ten overvloede blijken dat niet elk politieverhoor een strafvervolgning oplevert in de zin van artikel 6 EVRM.

In dit kader zij nog verwezen naar het reeds genoemde advies «Handhaving door bestuurlijke boeten» (paragraaf 7.8.2), en het kabinetsstandpunt (paragraaf 5.4.2) over dit advies. In beide documenten wordt een opvatting weergegeven over de reikwijdte van het EVRM-zwijgrecht die overeenkomt met onze zojuist beschreven visie.

De leden van de fracties van de VVD en de RPF vragen of met de door ons uiteengezette werkwijze de waarborg van het zwijgrecht niet te veel afhankelijk wordt van de hoedanigheid van de vragensteller; op vragen van de boete-inspecteur waarvoor het zwijgrecht geldt zou alsnog antwoord kunnen worden afgedwongen door de aanslagregeland of controlerend ambtenaar.

Zoals in de memorie van toelichting is uiteengezet, zullen over het tijdstip en de wijze van overdracht van het dossier aan de boete-inspecteur duidelijke criteria worden geformuleerd in een richtlijn aan de Belastingdienst. In de richtlijn zal ook worden benadrukt dat ingevolge het wettelijk stelsel een expliciete taakverdeling bestaat tussen de boete-inspecteur enerzijds en de aanslagregeland of controlerend ambtenaar anderzijds. Het stellen van bepaalde vragen – de hiervoor beschreven «zuivere schuldvragen» – zal daarin tot de exclusieve bevoegdheid van de boete-inspecteur worden verklaard. Voor zover deze richtlijn beleidsregels zal bevatten, vormen deze regels recht in de zin van artikel 99 Wet op de Rechterlijke Organisatie. Een eventuele schending daarvan door een heffingsfunctionaris kan dus (zie onder meer H.R. 28 maart 1990, BNB 1990/194) door de rechter worden getoetst. De schending vormt in principe een handelen in strijd met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur door de heffingsfunctionaris. Dit zou bij voorbeeld het geval kunnen zijn indien deze functionaris tijdens een mondeling onderhoud zuivere schuldvragen heeft gesteld zonder daarbij de cautie te stellen. In dat geval kan de rechter besluiten om het aldus verkregen

bewijsmateriaal als onrechtmatig verkregen buiten beschouwing te laten, omdat het oorspronkelijk (door de heffingsfunctionaris) op zodanige wijze is verkregen, dat daarmee onvoldoende recht is gedaan aan het zwijgrecht.

Wij zijn van mening dat met de in de richtlijn geformuleerde taakverdeling voldoende afbakening wordt bereikt – de leden van de fracties van de PvdA, D66, SGP en RPF vragen hiernaar – tussen de controlerende en aanslagregelende werkzaamheden enerzijds, en het onderzoek rond de eventuele boete-oplegging anderzijds.

#### *5.4. De boete-inspecteur*

De leden van de CDA-fractie vragen of in het kader van de aanslagregeling verkregen bewijs voor de boete-oplegging mag worden gebruikt. De leden van de SGP-fractie merken hierbij op dat de regering ervan uitgaat dat in het kader van de belastingheffing verkregen gegevens toelaatbaar zijn als bewijs bij de boete-oplegging; de boete-inspecteur zal immers in de systematiek van het wetsvoorstel de gegevens waarop hij de boete baseert, moeten betrekken van de aanslagregelend of controlerend ambtenaar. Zij vragen zich af of door deze werkwijze niet sprake kan zijn van een zekere partijdigheid.

In dit verband merken wij het volgende op. Uit deze vraag, en ook uit de reeds in de vorige paragraaf behandelde vraag hoe een daadwerkelijke scheiding tussen controle en boete-onderzoek zal worden gewaarborgd, komt de twijfel naar voren over de vraag of de onafhankelijke positie van de boete-inspecteur in de organisatie van de Belastingdienst wel voldoende is gewaarborgd.

Vooropgesteld zij dat het EVRM niet verplicht tot het instellen van een aparte boetefunctionaris, noch tot de daarmee gepaard gaande functie-afbakening. Dit is nog eens duidelijk naar voren gekomen in het reeds eerder genoemde Bendenoun-arrest, waarin het EHRM zonder meer oordeelt dat ook zware boeten door de belastingdienst mogen worden opgelegd, mits toetsing mogelijk is door een onafhankelijke rechter. Een clausulering van deze bevoegdheid tot boete-oplegging, in de zin dat deze moet geschieden door een aparte functionaris binnen de belastingdienst, wordt niet gemaakt.

Ook de Commissie-Van Slooten constateert dat het EVRM niet verplicht tot de instelling van een aparte boete-inspecteur, maar dat dit wel wenselijk is vanuit het oogpunt van een evenwichtige sanctie-oplegging (paragraaf 5 rapport). Door de verantwoordelijkheid voor de boete-oplegging op te dragen aan een andere functionaris dan degene die de belastingaanslag heeft vastgesteld, wordt een zekere afstand bereikt tot het aanslagregelende proces en de in die fase aangebrachte correcties. Bovendien kunnen door de instelling van deze aparte functionaris de waarborgen voor het opleggen van boeten (met name die bij vergrijpboeten) beter gestalte krijgen.

De boete-inspecteur zal zich bij zijn onderzoek of aanleiding bestaat voor het opleggen van een vergrijpboete baseren op de aard van de bij (na)heffing of navordering aangebrachte correcties, en de tijdens de aanslagregeling of het controle-onderzoek in dat kader verkregen feitelijke informatie. Het is voor hem zelfs onmogelijk dit niet te doen, nu de grondslag voor boete-oplegging wordt gevormd door de aangebrachte correcties in de heffingssfeer. Hij onderzoekt alleen de aansluitende vraag of het aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige of inhoudingsplichtige is te wijten, dat aanvankelijk te weinig belasting werd geheven.

Het is daarom ook denkbaar dat de boete-inspecteur tijdens zijn boete-onderzoek contact opneemt met de aanslagregelend of controlerend ambtenaar om een nadere toelichting te verkrijgen op de aard van de aangebrachte correctie. Naar onze mening is dit geen bezwaar, nu het hier gaat om interne informatie-uitwisseling (aanvulling op de vooraf-

gaande ter beschikking stelling van het boetedossier) tussen de verschillende bestuursorganen. Wel zal de boete-inspecteur aan de belastingplichtige mededeling moeten doen van de door hem van de aanslagregelend ambtenaar verkregen aanvullende informatie, indien deze informatie een rol heeft gespeeld bij de uiteindelijke beslissing om een boete op te leggen; dit in verband met de uit artikel 6, derde lid, onderdeel a, EVRM voortvloeiende mededelingsverplichting van de gronden voor boete-oplegging. Het oordeel over (en ook het onderzoek naar) de eventueel met de correctie gepaard gaande opzet of grove schuld van de belastingplichtige is exclusief voorbehouden aan de boete-inspecteur.

Een geheel andere vraag is echter hoe te voorkomen – de leden van de VVD- en de RPF-fractie vragen hiernaar – dat de boete-inspecteur zijnerzijds de waarborgen omzeilt, door zijn «schuldvragen» te laten stellen door de aanslagregelend of controlerend ambtenaar, die geen rekening behoeft te houden met het zwijgrecht. Op deze vraag is reeds ingegaan in paragraaf 5.3, waar is geconcludeerd dat de richtlijn voor dossieroverdracht, en de daarmee verbonden taakverdeling tussen boete-inspecteur enerzijds en aanslagregelend of controlerend ambtenaar anderzijds, daartegen voldoende waarborgen biedt.

De leden van de CDA-fractie merken op, onder verwijzing naar het advies van de Raad van State op dit punt, dat het aanbeveling verdient om het boetetraject niet gelijktijdig te laten verlopen met de aanslagregeling. Zij stellen daarom voor om dit boetetraject te laten beginnen na de (eventuele) uitspraak op het bezwaarschrift inzake de belastingaanslag, dan wel (zo nemen wij aan) indien geen bezwaar wordt gemaakt, op het tijdstip dat de aanslag onherroepelijk is komen vast te staan. Zo zou ook duidelijker worden vanaf welk moment de EVRM-waarborgen van toepassing zijn.

Wij merken op dat ook in ons voorstel, zoals hiervoor is uiteengezet, zo veel mogelijk in twee fasen wordt gewerkt. De aanslagregeling is – uitzonderingsgevallen daargelaten – eerst intern geheel afgerond, en de daarmee verband houdende vragen aan de belastingplichtige zijn reeds gesteld, voordat het dossier wordt overgedragen aan de boete-inspecteur. Het verschil met de suggestie van de leden van de CDA-fractie is dat de vaststelling van de belastingschuld op dat moment niet wordt geformaliseerd in een aanslag, maar dat hiermee wordt gewacht totdat ook de boete-inspecteur zijn onderzoek heeft afgerond. Indien deze besluit tot boete-oplegging worden de boetebeschikking en de vaststelling van de belastingschuld op één aanslagbiljet vermeld, en aldus gelijktijdig aan de belastingplichtige ter kennis gebracht. Deze werkwijze leidt ertoe dat de belastingplichtige uit één formele «mededeling» van de zijde van de Belastingdienst (het aanslagbiljet) kan afleiden welke fiscale rechten en verplichtingen hij met betrekking tot een bepaald belastingtijdvak heeft. Om deze reden wordt ook een eventuele beschikking inzake heffingsrente op het aanslagbiljet vermeld, hoewel deze beschikking formeel gezien geheel los staat van de vaststelling van de belastingschuld.

Door deze handelwijze kan de belastingplichtige een zo zorgvuldig mogelijke afweging maken bij de vraag of hij al dan niet bezwaar zal maken tegen de hem opgelegde aanslag. Zo zou zich bij voorbeeld de situatie kunnen voordoen dat een belastingplichtige zou afzien van het maken van bezwaar indien alleen een correctie wordt aangebracht op zijn aangifte (bij voorbeeld omdat hij zich bij nader inzien kan vinden in het standpunt van de inspecteur, of omdat hij het fiscale belang daarvoor te gering acht), terwijl hij wel bezwaar zou willen maken indien deze correctie gepaard gaat met oplegging van een boete van 100 %. Hij moet dan de mogelijkheid hebben in dat geval niet alleen de boetebeschikking, maar ook de daaraan ten grondslag liggende correctie aan te vechten. In

het voorstel van de leden van de CDA-fractie weet de belastingplichtige die een belastingaanslag ontvangt niet of voor hem mogelijk nog een fiscale boete in het verschiet ligt; toch moet hij op dat moment reeds de beslissing nemen of hij tegen de aanslag bezwaar wil maken. Het voorstel van de CDA-fractie biedt op dit punt daarom naar onze mening minder rechtszekerheid voor de belastingplichtige.

Daarnaast leidt de door ons voorgestelde werkwijze naar onze mening tot een grotere proceseconomie. Zoals blijkt uit de voorgestelde artikelen 24a, 25, zevende lid, 28a en 29, derde lid, is het de bedoeling om bezwaar en beroep tegen beslissingen die op één aanslagbiljet zijn vermeld (zoals de belastingaanslag en de fiscale boetebeschikking), zo veel mogelijk gevoegd te behandelen. In het voorstel van de leden van de CDA-fractie zal deze werkwijze moeilijker zijn te verwezenlijken, alleen al omdat de bezwaar- en beroepstermijn tegen belastingaanslag en boetebeschikking in het systeem van dat voorstel op verschillende tijdstippen zullen gaan lopen.

Wij menen daarom dat in het door ons voorgestelde systeem enerzijds voldoende duidelijk de taakafbakening tussen aanslagregelend inspecteur en de boete-inspecteur tot uitdrukking komt, door de intern gefaseerde werkwijze, terwijl anderzijds – door het in principe vermelden van de uiteindelijke beslissingen op één aanslagbiljet – zo veel mogelijk recht wordt gedaan aan de rechtsbescherming van de belastingplichtige en de proceseconomie.

De leden van de fracties van CDA, PvdA en D66 geven aan dat niet een boete bij de definitieve-aanslagregeling zou moeten kunnen worden opgelegd wanneer de belastingplichtige een pleitbaar standpunt heeft, met andere woorden, wanneer deze te goeder trouw is. Ook de leden van de VVD-fractie brengen elders in het voorlopig verslag (paragraaf 5.4) dit standpunt naar voren. Naar de mening van de PvdA-, VVD- en D66-fractie zouden anders de belastingplichtigen te goeder trouw ten onrechte worden gecriminaliseerd. Zij geven daarbij aan dat moeilijk valt te achterhalen wat de redenen zijn voor het onjuist doen van aangifte, hetgeen zou kunnen leiden tot een onzorgvuldige oplegging van boeten. Dit gevaar zou nog eens worden versterkt door de mogelijkheid tot het leveren van bewijs voor de boete-oplegging door middel van door de belastingplichtige niet (of onvoldoende) weerlegde vermoedens.

Hierover zij opgemerkt dat ter zake van het onjuist aangifte doen volgens het voorstel slechts de mogelijkheid van het opleggen van een vergrijpboete openstaat. Een vergrijpboete kan alleen worden opgelegd wanneer grove schuld of opzet kan worden bewezen; daarvan is geen sprake bij eenvoudige vergissingen of een verdedigbaar standpunt van de belastingplichtige. De bewijslast van opzet of grove schuld rust op de boete-inspecteur; hierin zien wij een belangrijke waarborg tegen overhaaste boete-oplegging. De boete-inspecteur zal immers de feiten en omstandigheden moeten aanvoeren, waarmee hij deze opzet of grove schuld kan bewijzen. Daarbij kan hij zich, overeenkomstig de huidige jurisprudentie van de Hoge Raad, voor het bewijs mede baseren op door de belanghebbende niet ontzenuwde vermoedens (HR 18 november 1992, BNB 1993/40). Dat neemt echter niet weg dat de boete-inspecteur goede gronden moet hebben voor die vermoedens. Het enkele feit dat de aangifte onjuist is, kan, juist omdat verschillende redenen voor de onjuistheid van de aangifte kunnen bestaan, niet al tot de conclusie leiden dat een vermoeden van opzet of grove schuld aanwezig is dat grond geeft voor het opleggen van een vergrijpboete.

In dit verband achten wij het ook zeer van belang dat de boete-oplegging geschiedt door een aparte boete-inspecteur. Daarmee wordt de vraag of een vergrijpboete moet worden opgelegd beoordeeld door een onafhankelijke functionaris, die geheel los staat van het proces van de aanslagregeling; deze aparte boete-inspecteur kan ook bijdragen aan een

evenwichtig beleid inzake het opleggen van bestuurlijke boeten in het belastingrecht. Overigens menen wij dat daarnaast ook de hoorplicht van artikel 67k, tweede lid, een belangrijke (aanvullende) waarborg zal zijn tegen een overhaaste boete-oplegging. Voordat daadwerkelijk wordt overgegaan tot het opleggen van een vergrijpboete, krijgt de belastingplichtige de gelegenheid zijn standpunt naar voren te brengen over de door de boete-inspecteur aangevoerde gronden voor boete-oplegging. Er zijn dus geen redenen voor de vrees, dat degene die te goeder trouw aangifte doet, wordt geconfronteerd met een boete.

De leden van de fractie van de VVD vragen elders in het voorlopig verslag (paragraaf 5.3) naar de mogelijkheid om de boete-inspecteur hiërarchisch ondergeschikt te maken aan een landelijke boete-inspecteur, in plaats van aan het hoofd van de lokale eenheid. Zij vragen zich af of hiermee zijn op grond van het EVRM vereiste onafhankelijke positie niet beter is gewaarborgd.

Het feit dat de boete-inspecteur hiërarchisch onder het hoofd van de eenheid staat zal niet in de weg staan aan zijn onafhankelijke positie. Ter verduidelijking merken wij het volgende op. Thans worden de zelfstandige functies van inspecteur en ontvanger uitgeoefend onder verantwoordelijkheid van het hoofd van de eenheid. Het hoofd mandateert daartoe zijn bevoegdheid van inspecteur of ontvanger aan bepaalde ambtenaren van zijn eenheid (artikel 19, vierde lid, Uitvoeringsregeling Belastingdienst). Er zijn geen aanwijzingen dat de hiërarchische aansturing door het hoofd van de eenheid bij deze gescheiden functies aanleiding heeft gegeven tot belangenvermenging. Wij zien niet in dat indien een derde functie (de functie van boete-inspecteur) onder verantwoordelijkheid van het hoofd van de eenheid wordt uitgevoerd, de functiescheiding niet zou zijn gewaarborgd. De invulling van de functie van boete-inspecteur vindt plaats ten eerste door de bepalingen uit het onderhavige wetsvoorstel, ten tweede door het op landelijk niveau door de Belastingdienst vastgestelde beleid, en ten derde door een adequate organisatie binnen de eenheid. Gezien deze waarborgen voor de onafhankelijke positie van de boete-inspecteur, achten wij het niet nodig om de lokale boete-inspecteur ondergeschikt te maken aan een landelijke boete-inspecteur. Overigens zij hier herhaald dat uit het EVRM niet kan worden afgeleid dat fiscale boeten door een aparte, onafhankelijke functionaris moeten worden opgelegd. In het reeds genoemde Bendenoun-arrest worden op dit punt door het EHRM geen voorwaarden gesteld.

De leden van de D66-fractie verwijzen naar het commentaar van mr. Y. E. J. Geradts en mr. J. J. Vetter waarin wordt voorgesteld de separate bezwaar- en beroepsgang tegen de belastingaanslag en de boete te schrappen en zodoende de afwikkeling van het bezwaar eenvoudiger te maken. Het bezwaarschrift tegen de belastingaanslag zou dan van rechtswege worden geacht mede te zijn gericht tegen de boete en omgekeerd.

Een dergelijk voorstel heeft naar onze mening echter enkele bezwaren. Indien bij voorbeeld een belastingplichtige een boete heeft opgelegd gekregen naar aanleiding van een navorderingsaanslag en hij wil alleen bezwaar maken tegen de (hoogte van) de navorderingsaanslag zelf, dan zou, bij invoering van een dergelijk systeem (automatisch) ook de boete opnieuw moeten worden beoordeeld.

Daarbij zij opgemerkt dat wanneer de hoogte van de boete is gerelateerd aan het belastingbedrag de uitkomst van de beroepsprocedure over de belastingaanslag eventueel consequenties zal hebben voor de hoogte van de boete, namelijk wanneer de boete is gerelateerd aan de elementen van de belastingaanslag die in de beroepsfase worden verlaagd. In dat geval wordt de boete ingevolge artikel 67g verlaagd, naar evenredigheid met de vermindering (of de teruggaaf) van het belastingbedrag waarover

de boete is berekend. Die bepaling geldt ook wanneer geen bezwaarschrift is ingediend tegen de boete-oplegging.

Het voorstel om bij de behandeling van het bezwaarschrift de contacten via de inspecteur te laten verlopen lijkt weliswaar een vereenvoudiging, maar past niet in de strikte scheiding die wordt beoogd tussen de functie-uitoefening door de aanslagregelende inspecteur en de boete-inspecteur. De opzet van dit wetsvoorstel is nu juist om een dergelijke scheiding aan te brengen. De geopperde suggestie heeft als nadeel dat onduidelijk zou zijn welke inspecteur waarvoor bevoegd is (de aanslagregelende inspecteur of de boete-inspecteur). De beoogde functiescheiding zou voor een belangrijk deel worden teniet gedaan.

Het voorgestelde systeem heeft, zoals mrs. Geradts en Vetter constateren, inderdaad tot gevolg dat bij de behandeling van het bezwaarschrift tegen belastingaanslag en boetebeschikking met zowel de inspecteur als de boete-inspecteur in contact moet worden getreden. Dat is inherent aan het gekozen systeem waarbij de functiescheiding als waarborg bij de boete-oplegging geldt. Praktisch gezien zal deze gang van zaken niet al te veel problemen opleveren. Er wordt immers over verschillende zaken gesproken. In de contacten met de inspecteur kan niet de boete aan de orde komen. Omgekeerd kan in de contacten met de boete-inspecteur niet de belastingaanslag aan de orde komen. Wanneer de hoogte van de boete is gerelateerd aan het belastingbedrag kan de uitspraak van de inspecteur op het bezwaar inzake de belastingaanslag echter wel consequenties hebben voor de hoogte van de boete, indien hij de elementen van de belastingaanslag verlaagt waaraan de boete is gerelateerd. In dat geval wordt de boete ingevolge artikel 67g verlaagd, naar evenredigheid met de vermindering (of de teruggaaf) van het belastingbedrag waarover de boete is berekend. Hier geldt dus mutatis mutandis hetzelfde als in de voorgaande alinea is uiteengezet over de gang van zaken in de beroepsfase.

De leden van de D66-fractie vragen tevens naar de mogelijke toepassing van het vertrouwensbeginsel bij boete-oplegging. Het gaat hun daarbij om de vraag of de boete-inspecteur hierbij op grond van dit beginsel gebonden zou kunnen zijn aan uitlatingen over de boete door de aanslagregelend inspecteur.

In de door ons voorgestelde opzet hebben de aanslagregelend ambtenaar en de boete-inspecteur verschillende werkterreinen. De aanslagregelend inspecteur is niet bevoegd onderzoek te doen naar, of uitspraken te doen over de boete-oplegging. Zo is de boete-inspecteur evenmin bevoegd met betrekking tot de vaststelling van de belastingaanslag. Door deze strikte functiescheiding kan slechts in zeer bijzondere omstandigheden sprake zijn van in rechte te beschermen vertrouwen bij de belastingplichtige dat de aanslagregelend inspecteur bevoegd was mededelingen te doen over een eventuele boete-oplegging. Deze conclusie past bij de huidige jurisprudentie over het vertrouwensbeginsel bij uitlatingen door onbevoegde overheidsfunctionarissen.

In dat verband wijzen wij nog op het arrest van de Hoge Raad (Eerste Kamer) van 27 november 1992, NJ 1993, 287. Uit dat arrest komt naar voren dat een van de omstandigheden waaronder de onjuiste veronderstelling bij de belanghebbende omtrent bevoegdheid voor rekening van de overheid dient te komen, de situatie is waarin de verdeling van de bevoegdheden over de verschillende overheidsorganen «voor buitenstaanders ondoorzichtig» is. Wij menen dat in ieder geval van deze omstandigheid geen sprake is bij fiscale boete-oplegging. Uit de op grond van artikel 67h, tweede lid, of artikel 67k, eerste lid, verzonden mededeling van de gronden voor boete-oplegging komt immers naar voren dat de bevoegdheid tot boete-oplegging toekomt aan de boete-inspecteur.

### *5.5. De inkeerregeling*

De leden van de fracties van D66 en het CDA hebben gewezen op de inkeerbepaling van het voorgestelde artikel 69, derde lid, AWR. Zij vroegen of deze bepaling in geval van inkeer van de belastingplichtige ook vervolging terzake van artikel 225 van het Wetboek van Strafrecht (Sr) uitsluit. Naar de letter van de wet is dat niet het geval, aangezien dan geen sprake is van strafvervolging «op de voet van dit artikel», te weten artikel 69 AWR. Naar ons oordeel betekent dit evenwel niet, dat een strafvervolging ingesteld op grond van artikel 225 van het Wetboek van Strafrecht in bedoeld geval zonder meer toelaatbaar is te achten. Wanneer immers het feit waarop de vervolging betrekking heeft zowel binnen de termen van artikel 69 AWR als binnen die van artikel 225 Sr valt en vervolging terzake van het belastingdelict op grond van de inkeerbepaling is uitgesloten, zal een behoorlijk vervolgingsbeleid meebrengen dat vervolging op grond van artikel 225 van het Wetboek van Strafrecht evenmin in aanmerking komt. De verdachte zal in dat geval kunnen stellen, dat het openbaar ministerie niet ontvankelijk behoort te worden verklaard in zijn vervolging, aangezien deze strijdig is met de ratio van de inkeerregeling. Naar ons oordeel behoeft dan ook niet te worden gevreesd, dat het openbaar ministerie door vervolging op basis van artikel 225 van het Wetboek van Strafrecht zou pogen te ontkomen aan de werking van artikel 69, derde lid, van de AWR.

De leden van de fractie van D66 merken op dat in de Coördinatiewet sociale verzekeringen geen inkeerbepaling is opgenomen. Naar aanleiding van deze opmerking wijzen wij op het op artikel 12 van de Coördinatiewet gebaseerde Besluit Administratieve Boeten Coördinatiewet (beschikking van de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid d.d. 28 december 1987, nr. 09 961, Stcrt. 1987, 252). In artikel 3, onder c, van dat Besluit is bepaald dat het uitvoeringsorgaan de verhoging geheel of gedeeltelijk kwijtscheldt wanneer er sprake is van een vrijwillig herstel binnen een redelijke termijn.

### *5.6. Bijzondere waarborgen voor de vergrijpboete*

De leden van de VVD-fractie vragen waarom de regeling in artikel 67h slechts een inspanningsverplichting inhoudt tot het in een begrijpelijke taal informeren van de belastingplichtige omtrent de gronden van de boete.

De formulering als inspanningsverplichting houdt verband met de omstandigheid dat niet in alle gevallen redelijkerwijs kan worden verwacht dat vertaling door een tolk plaatsvindt. In veel gevallen zullen zich geen problemen met een eventuele vertaling voordoen. Vaak zullen belastingplichtigen pas aan de Nederlandse belastingheffing zijn onderworpen wanneer zij in Nederland activiteiten verrichten. In die gevallen zullen zij meestal de Nederlandse taal of een courante Europese taal begrijpen. In gevallen dat een belanghebbende niet een dergelijke taal spreekt, zal een tolk voor de desbetreffende taal ingeschakeld moeten worden. De woorden «zoveel mogelijk» in artikel 67h, derde lid, geven aan dat een redelijkheidstoets plaatsvindt. Ook de Hoge Raad gaat met betrekking tot de eisen, te stellen aan de vertolking en vertaling van processtukken, uit van de redelijkheid (HR 26 mei 1992, NJ 1992, 676; «een taal welke hij redelijkerwijs kan worden geacht te beheersen» in HR 9 november 1993, rolnr. 94 100, Delikt en Delinkwent 1994, blz. 217). Zo kan bij voorbeeld met een vertaling in de Engelse taal worden volstaan in plaats van een vertaling in de moedertaal van de verdachte, indien deze ook de Engelse taal kan begrijpen.

Voorts vragen de leden van de VVD-fractie waarom in bepaalde gevallen de vertaalverplichting wordt afgewenteld op de raadsman. Een dergelijke afwenteling is echter niet onze bedoeling. Wellicht hebben deze leden het oog op de passage in paragraaf 6.7 van de memorie van toelichting (blz. 18), waarin wordt gesteld dat de verplichting van de fiscus tot het verstrekken van een vertaling of het ter beschikking stellen van een tolk vervalt, «wanneer de rechthebbende zich heeft doen vertegenwoordigen door een gemachtigde die de Nederlandse taal wel beheerst.» Hiermee wordt echter bedoeld op de situatie waarin uitsluitend de gemachtigde verschijnt op de hoorprocedure, zonder dat hij daarbij wordt vergezeld door de belanghebbende zelf («doen vertegenwoordigen»). Wanneer de belanghebbende echter wel verschijnt, en geen communicatie mogelijk is in een taal die de belanghebbende redelijkerwijs kan worden geacht te beheersen, zal een tolk moeten worden ingeschakeld.

Met het doel van deze waarborg in gedachten hebben wij besloten tot een verduidelijking (bij nota van wijziging) van de voorgestelde tekst van artikel 67I, derde lid. De verduidelijking bestaat uit het invoegen – na de woorden «kan bijstaan» – van de zinsnede «tenzij redelijkerwijs kan worden aangenomen dat daaraan geen behoefte bestaat». Met deze bewoordingen wordt tot uitdrukking gebracht dat hier de communicatie met de verdachte in een voor hem begrijpelijke taal centraal staat. Indien de verdachte de Nederlandse taal niet beheerst kan dit benoeming van een tolk tot gevolg hebben, maar dit hoeft niet altijd het geval te zijn; bij voorbeeld niet wanneer zowel de boete-inspecteur als de verdachte de Engelse taal beheersen.

De bepaling van artikel 67I, derde lid, wordt door deze toevoeging overigens gelijklopend aan de voorgestelde regeling inzake tolken uit het wetsvoorstel boeten, maatregelen en terug- en invordering sociale zekerheid (kamerstukken II 1994/95, 23 909). Wij wijzen op het voorgestelde artikel 27b, vijfde lid, van de Werkloosheidswet, en op de opmerkingen over deze materie in de nota naar aanleiding van het verslag bij het wetsvoorstel (kamerstukken II 1994/95, 23 909 nr. 7, blz. 20).

De leden van de VVD-fractie vragen voorts naar de mogelijkheden de gefinancierde rechtsbijstand uit te breiden tot anderen dan advocaten.

In dit verband wijzen wij op artikel 13, eerste lid, onder c, van de op 1 januari 1994 in werking getreden Wet op de rechtsbijstand. Ingevolge deze bepaling kan de raad voor rechtsbijstand in een voorkomend geval een overeenkomst met een fiscalist sluiten, indien dat gezien de aard van het rechtsgeschil in de rede ligt, en de rechtzoekende – uiteraard voor zover hij voor gefinancierde rechtsbijstand in aanmerking komt – aan een fiscalist boven een andere rechtsbijstandverlener de voorkeur geeft.

Voor wat betreft het recht op inzage vragen de leden van de VVD-fractie waarom deze waarborg in het wetsvoorstel alleen van toepassing is verklaard bij het opleggen van een vergrijpboete. Voor de beantwoording van deze vraag verwijzen wij naar paragraaf 5.1, waarin wij onze nadere afweging van dit punt hebben vermeld.

De leden van de VVD-fractie vragen daarnaast met betrekking tot het recht op inzage of het juist is dat niet alle gegevens van het dossier ter inzage worden gegeven. Gegevens waarop het opleggen van de boete is gebaseerd moeten zeker ter inzage worden verstrekt. Dat zijn de gegevens die ook in de procedure voor de rechter naar voren gebracht worden. Fiscale dossiers plegen echter veel meer gegevens te bevatten. Gegevens uit het dossier die geen rol hebben gespeeld bij de boete-oplegging behoeven in beginsel niet ingevolge artikel 6 EVRM ter inzage te worden verstrekt. Uit de jurisprudentie blijkt echter wel dat bij voorbeeld ontlastende gegevens eveneens moeten worden verstrekt (EHRM 16 december 1992, Publications Series A, Vol. 247-B (Edwards)),

NJCM-bulletin 1992, blz. 449 e.v.). Uit het recente arrest Bendenoun blijkt dat er bovendien omstandigheden kunnen zijn waardoor naast de gegevens en bescheiden waarop het opleggen van de boete is gebaseerd, andere gegevens ter inzage moeten worden verstrekt, namelijk wanneer de belanghebbende daartoe een specifiek gemotiveerd verzoek doet (EHRM 24 februari 1994, hiervoor reeds genoemd). Daarbij zal de belanghebbende aannemelijk moeten maken om welke gegevens het gaat en waarom die gegevens van belang zijn voor de verdediging.

Naar onze mening biedt de in artikel 67m opgenomen regeling een goede basis om recht te doen aan de hiervoor weergegeven richtlijnen uit de jurisprudentie van het EHRM. De interpretatie van de in dat artikel opgenomen formulering «inzage [...] in de bescheiden waarop .... de vergrijpboete berust» (die, zoals gezegd, bij nota van wijziging wordt uitgebreid tot alle fiscale boeten) moet immers EVRM-conform geschieden, dus mede aan de hand van de genoemde jurisprudentie. Daarnaast kan overigens ook worden gewezen op de verplichting tot openbaarmaking van gegevens die reeds ingevolge de Wet openbaarheid van bestuur bestaat. Conform vaste jurisprudentie van de Raad van State geldt deze verplichting ook (met inachtneming van de in deze wet opgenomen uitzonderingsgronden) ten aanzien van de belastingplichtige die om inzage vraagt in gegevens uit het eigen belastingdossier.

Voor alle duidelijkheid vermelden wij nog – het lid van de RPF-fractie vraagt hiernaar – dat bij boete-oplegging in de loon- of omzetbelasting uiteraard eveneens het inzagerecht geldt (met de hiervoor weergegeven reikwijdte) voor de onderdelen van het loon- of omzetbelastingdossier die van belang zijn voor de oplegging van deze boeten.

#### *5.7. Herziening van de strafbepalingen*

##### *a. Het «una via»-vereiste*

De leden van de fractie van het CDA hebben ter zake van het «una via»-beginsel aandacht gevraagd voor daarop betrekking hebbende passages in de brief van mrs. Geradts en Vetter. Kort gezegd stellen deze schrijvers dat uit de una-via-gedachte voortvloeit, dat ook samenloop van fiscale beboeting met strafvervolgning op grond van artikel 225, eerste lid, Sr dient te worden uitgesloten. De grond daarvoor ligt blijkens het door genoemde auteurs gegeven voorbeeld in de samenhang die in de regel bestaat tussen het fiscale vergrijp en het delict valsheid in geschrift.

Met betrekking hiertoe zij in de eerste plaats opgemerkt, dat het wetsvoorstel op dit punt geheel in overeenstemming is met het advies van de Commissie-Van Slooten. In de tweede plaats moet worden opgemerkt, dat de samenhang tussen het fiscale vergrijp en het delict van artikel 225, eerste lid, Sr naar ons oordeel niet dwingt tot de conclusie dat fiscale beboeting strafvervolgning in een dergelijk geval behoort uit te sluiten. De gedraging die het fiscale vergrijp oplevert, is immers niet identiek aan hetgeen in artikel 225, eerste lid, Sr is strafbaar gesteld, ook al hangen beide samen. Bij de fiscale vergrijpen vormt het gebruik dat van een stuk wordt gemaakt in de verhouding tot de fiscus de kern van de zaak, terwijl de genoemde strafbepaling bij uitstek ziet op het opmaken van een vals geschrift. De situatie zou kunnen worden vergeleken met de strafvervolgning van iemand die eerst een stuk vervalst en vervolgens zelf van dat valse stuk gebruik maakt ten opzichte van een derde. Ook in die situatie zou zo iemand cumulatief de overtreding van artikel 225, eerste lid, en van artikel 225, tweede lid, Sr ten laste kunnen worden gelegd.

Op de vraag van leden van de CDA-fractie naar de gevolgen van de inkeerbepaling voor vervolging via het commune strafrecht is hiervoor reeds ingegaan, in paragraaf 5.5.

## b. Het strekkingsvereiste

De leden van de VVD-fractie hebben naar aanleiding van het in het voorstel opgenomen strekkingsvereiste gevraagd of het beleid ten aanzien van de afdoening van feiten die zowel een vergrijp als een strafbaar feit opleveren, zal worden neergelegd in vervolgingsrichtlijnen. Het antwoord op die vraag is bevestigend.

### *5.8. De aanpassing van de Invorderingswet 1990*

De leden van CDA-fractie en van de PvdA-fractie stellen enkele vragen over de aanpassing van de Invorderingswet 1990 in het kader van de herziening van het fiscale boetestelsel.

Dienaangaande merken wij het volgende op. Aan het bestaande uitvoeringsbeleid ligt ten grondslag het in de resolutie van 22 september 1989, nr. AFZ 89/6817 (V-N 5 oktober 1989, blz. 2778 e.v.) neergelegde uitgangspunt dat de belastingschuldige die daarom verzoekt uitstel geniet voor de betaling van de fiscale bestuurlijke boete, zolang die niet onherroepelijk vaststaat. Voorts geldt in dezen de beleidsregel, neergelegd in artikel 25, paragraaf 1, lid 3, van de Leidraad Invordering 1990, ingevolge welke een bezwaarschrift tegen of een verzoekschrift om verlaging van een belastingaanslag tevens wordt aangemerkt als een verzoek om uitstel. Verder is in lid 11 van genoemde Leidraadparagraaf bepaald dat de ontvanger het uitstel zal verlenen tot het moment waarop de boete onherroepelijk vaststaat.

Het bestaande beleid wordt thans in grote lijnen gecodificeerd. In overeenstemming met het rapport van de Commissie-Van Slooten zal echter voor verzuimboeten komen te gelden dat zij onderworpen zullen zijn aan dezelfde invorderingsregels als die welke gelden voor de belastingaanslagen en beschikkingen waarmee zij samenhangen. Voor vergrijpboeten wordt het recht uitstel te genieten totdat de boete onherroepelijk vaststaat, vastgelegd in artikel 25a Invorderingswet 1990. Dit uitstel is ongeclausuleerd. De ontvanger kan er anders dan thans dus niet van terugkomen en kan evenmin zekerheden verlangen of voorwaarden stellen. Anders dan in de memorie van toelichting (blz. 25) is aangegeven, is het ook niet nodig dat de boete als zodanig wordt aangevochten.

Gehandhaafd wordt de algemeen voor het verkrijgen van uitstel geldende regel, dat daar om moet worden verzocht. Indien bezwaar wordt gemaakt tegen de boete (vergrijp- of verzuimboete) kan echter, zoals hiervoor is vermeld, op grond van artikel 25, paragraaf 1, lid 3, Leidraad Invordering een apart uitstelverzoek achterwege blijven. Omdat in dat lid een bezwaarschrift wordt aangemerkt als een verzoek om uitstel, volgt voortaan uit de tekst van de wet zelf, in casu uit artikel 25a Invorderingswet 1990, dat voor wat betreft een vergrijpboete het uitstel zal gelden totdat deze boete onherroepelijk vaststaat. Onder omstandigheden is dat eerst het geval nadat na de bezwaarfase ook de beroepsfase en de cassatieprocedure zijn doorlopen.

In de praktijk betreffende de invorderingsrente vindt voorts een aanpassing ten gunste van de belastingschuldige plaats. Gedurende het in artikel 25a bedoelde uitstel is de belastingschuldige geen rente verschuldigd. Dat wil zeggen dat hem, als hij achteraf toch de boete geheel of gedeeltelijk moet betalen, over de duur van vorenbedoeld uitstel geen rente in rekening zal worden gebracht. Daarnaast is het zo dat aan degene die bezwaar heeft tegen een boete maar deze toch betaalt, bij latere vermindering van de boete of vernietiging van de boetebeschikking, over het terug te geven bedrag invorderingsrente zal worden vergoed.

## **6. Budgettaire aspecten**

De leden van de PvdA-fractie vragen op welke wijze de financiële gevolgen die samenhangen met het later in werking treden van het gewijzigde wetsvoorstel 21 058 zullen worden verwerkt in de begroting.

In het overzicht van de gezamenlijke budgettaire gevolgen van het onderhavige wetsvoorstel en het wetsvoorstel 21 058, zoals dit is weergegeven in de memorie van toelichting (blz. 29), is uitgegaan van inwerkingtreding van het wetsvoorstel 21 058 per 1 januari 1994. Het wetsvoorstel 21 058 heeft inmiddels geleid tot de Wet van 21 april 1994 (Stb. 301), die op 4 mei 1994 in werking is getreden. Dit relatief geringe uitstel van de inwerkingtreding van het wetsvoorstel heeft nagenoeg geen effect op de in het genoemde overzicht geschatte budgettaire gevolgen van dit voorstel voor de meerjarenramingen, zodat een bijstelling van de rijksbegroting op dit punt achterwege kan blijven.

## **7. Het Voorschrift administratieve boeten**

Het huidige Voorschrift administratieve boeten 1993 is ten dele gebaseerd op artikel 66 AWR, ten dele op de bevoegdheid van de Minister of Staatssecretaris van Financiën om algemene aanwijzingen te geven aan de onder hem ressorterende ambtenaren. Bij dit laatste moet worden gedacht aan de algemene beleidsregels over de wijze waarop de inspecteur de aan hem toegekende wettelijke kwijtscheldingsbevoegdheid hanteert.

De nieuwe beleidsregels zullen voordat het onderhavige wetsvoorstel in werking treedt gereed zijn. Deze beleidsregels zullen – zoals gebruikelijk is – worden gepubliceerd in de Staatscourant. Naar verwachting zullen deze nieuwe beleidsregels voor wat de hoogte van de op te leggen boeten betreft, niet fundamenteel verschillen van de huidige beleidsregels.

Het lid van de RPF vraagt voorts of het begrip kwijtschelding in artikel 66 AWR na inwerkingtreding van het onderhavige wetsvoorstel nog dezelfde betekenis heeft als thans het geval is.

In de huidige systematiek heeft artikel 66 AWR twee functies: ten eerste om kwijtschelding van verzuimboeten mogelijk te maken – de wet voorziet daarin elders niet – en ten tweede om in bijzondere situaties de boete met een groter bedrag kwijt te schelden dan de inspecteur heeft gedaan. Dit laatste gebeurt slechts bij hoge uitzondering en wel indien in een concreet geval toepassing van het algemene boetebeleid niet meer redelijk kan worden geacht. De eerste functie verdwijnt bij inwerkingtreding van het onderhavige wetsvoorstel (nu daarin niet meer wordt gewerkt met een kwijtscheldingsbesluit), de tweede functie echter niet. Dit brengt dan ook mede dat artikel 66 AWR een minder vergaande strekking krijgt. In zoverre verandert de betekenis van artikel 66 AWR.

## **8. Resterende elementen commentaar op het wetsvoorstel naar aanleiding van de in de Staatscourant geplaatste oproep**

Zoals hiervoor – in paragraaf 3 – werd aangegeven, bespreken wij in de onderhavige paragraaf de elementen uit het commentaar van prof. dr. Feteris, alsmede van de Nederlandse Federatie van Belastingadviseurs (rapport over het onderhavige wetsvoorstel van prof. dr. D. Schaffmeister en prof. mr. J. F. M. Giele), die niet reeds in het voorgaande aan de orde zijn gekomen. Daarbij zij overigens opgemerkt – hetgeen hieronder nader zal worden toegelicht – dat het commentaar van de Federatie naar onze mening op een aantal punten nogal afwijkt van de reeds geruime tijd in wet en jurisprudentie aanvaarde systematiek rond fiscale boete-oplegging en strafvervolgning.

Feteris vraagt of het voorgestelde artikel 29a (reformatio in peius) de rechter de mogelijkheid biedt zodanig af te wijken van de uitspraak van de boete-inspecteur, dat de boete op een hoger niveau komt dan het wettelijk boetemaximum. Dat is niet het geval. Het artikel geeft de rechter slechts de mogelijkheid van de uitspraak van de boete-inspecteur af te wijken; hij dient daarbij echter te blijven binnen de grenzen van het wettelijk maximum. Artikel 29a bevat ook geen nadere bepaling over dit maximum.

Voorts wordt door Feteris gevraagd welke de gevolgen zijn van het niet voldoen door de boete-inspecteur aan de mededelingsverplichting van de artikelen 67e, derde lid, 67f, derde lid, en 67k. De wet bevat daarover, zoals Feteris constateert, geen nadere bepalingen of sancties. Daartoe bestaat ook geen noodzaak. De rechter kan in een voorkomend geval aan het niet in acht nemen van bepaalde voorschriften de gevolgen verbinden die in die situatie gepast zijn. Dat gevolg kan zijn vermindering van de boete-oplegging of zelfs, in het uiterste geval, vernietiging van de boete-beschikking. Deze opzet is niet anders dan die in het strafrecht.

Feteris stelt in zijn commentaar tevens het vervallen van de boete bij overlijden aan de orde. In het thans geldende Voorschrift administratieve boeten 1993 (hierna: VAB 1993) is bepaald dat de boete vervalt, wanneer deze nog niet onherroepelijk vaststaat op het moment van overlijden van de belastingplichtige. Ingeval een wel onherroepelijk vaststaande boete bij het overlijden nog niet volledig is betaald, vervalt deze voor het nog openstaande bedrag eveneens. Het VAB 1993 gaat uit van de situatie dat een verzoek om kwijtschelding wordt gedaan door de erfgenamen en geeft aanvullend de regel dat de inspecteur ambtshalve de aanslag met het bedrag van de boete vermindert.

Met de voorgestelde regeling in artikel 67i is in dit opzicht geen verandering beoogd. In dit artikel is echter een ander criterium centraal gesteld, namelijk of de boete op het moment van overlijden reeds (gedeeltelijk) is betaald. Voor zover dit nog niet het geval is, verlaagt de boete-inspecteur de boete tot het op het moment van overlijden reeds betaalde bedrag aan boete.

Feteris stelt terecht dat een nog niet onherroepelijk vaststaande boete toch reeds betaald kan zijn; bij voorbeeld wanneer een belastingplichtige de hem opgelegde boete terstond betaalt, en eerst nadien – binnen de bezwaartermijn – besluit om bezwaar te maken tegen de boete-beschikking. De voorgestelde wettekst zou dan onbedoeld strikter uitwerken dan paragraaf 29, tweede lid, van het VAB 1993; die bepaling voorziet dan immers in vermindering van de boete tot nihil, ook voor het gedeelte dat reeds was betaald.

Bij nader inzien hebben wij daarom besloten om ook in het voorgestelde artikel 67i het al dan niet onherroepelijk vaststaan van de boete centraal te stellen. Deze keuze past ons inziens uiteindelijk het beste bij de verdragswaarborg die men hier mede wil honoreren: het recht op persoonlijke verdediging van artikel 6, derde lid, onderdeel c, EVRM. Bij nota van wijziging op het onderhavige wetsvoorstel, die gelijktijdig met de onderhavige memorie is uitgebracht, is artikel 67i dienovereenkomstig aangepast. Wel is daarbij dezelfde beperking in de tijd aangebracht als in het huidige VAB 1993 (paragraaf 29, tweede lid), namelijk dat bij een op het moment van overlijden nog niet onherroepelijk vaststaande boete die reeds geheel of gedeeltelijk werd betaald, het verzoek tot terugbetaling uiterlijk vijf jaren na het tijdstip van betaling van de boete moet zijn ingediend, indien althans de boete-inspecteur intussen niet zelf reeds op de hoogte is geraakt van het feit dat de belastingplichtige is overleden op het moment dat de boete nog niet onherroepelijk vaststond. Met deze voorwaarde wordt aangesloten bij de regeling die in het algemeen geldt bij verzoeken tot ambtshalve vermindering (Beschikking van 25 maart 1991, nr. DB 89/735, BNB 1991/142).

Met de gewijzigde redactie van artikel 67i wordt derhalve voorzien in een regeling voor drie situaties. In de eerste plaats de situatie waarin de belasting- of inhoudingsplichtige overlijdt voordat de boete wordt opgelegd. In dat geval wordt van boete-oplegging afgezien. In de tweede plaats de mogelijkheid dat hij overlijdt voordat de boete onherroepelijk is komen vast te staan. De boetebeschikking wordt dan door de boete-inspecteur vernietigd, ook indien zij reeds geheel of gedeeltelijk was betaald. In de derde plaats de situatie dat de boete onherroepelijk vaststond op het moment van overlijden van de belasting- of inhoudingsplichtige, maar op dat moment nog niet (geheel) was betaald. De boete wordt dan bij beschikking van de boete-inspecteur verlaagd tot het op het moment van overlijden reeds betaalde bedrag.

In het voorgestelde artikel 67i wordt, net als in het VAB 1993, uitgegaan van verlaging van de boete op verzoek. Het huidige uitvoeringsbeleid rond ambtshalve verlaging van de boete (zie paragraaf 29, eerste en tweede lid, tweede volzin, VAB 1993; dit doet zich voor indien de inspecteur ook zonder het bedoelde verzoek op de hoogte raakt van het overlijden van de beboete belastingplichtige) zal echter worden gecontinueerd, mits zich uiteraard een van de door artikel 67i bestreken situaties voordoet. Deze voorziening leent zich ons inziens meer voor een regeling in de uitvoerings sfeer dan voor een wettelijke bepaling; zij zal daarom te zijner tijd worden opgenomen in de op het onderhavige wetsvoorstel afgestemde nieuwe beleidsregels.

Feteris merkt op dat artikel 67l naar zijn mening niet ruim genoeg is, omdat ook vertaling van alle relevante documenten en dergelijke moet plaatsvinden. Wij wijzen op de omstandigheid dat artikel 67l ziet op de specifieke situatie van een mondelinge verhoor door de boete-inspecteur; tijdens dit mondelinge onderhoud is vertaling van schriftelijke stukken niet aan de orde. Artikel 67h, derde lid, bevat een uitwerking van de door Feteris bedoelde verplichting; deze bepaling ziet op de vertaling van de gronden waarop het opleggen van de boete is gebaseerd.

Met betrekking tot de deskundigheid die van tolken mag worden verwacht, kan worden opgemerkt dat in het EVRM op dit punt geen vereisten worden geformuleerd. Naar onze mening ligt het ook niet op het terrein van dit wetsvoorstel om beroepseisen aan tolken te stellen.

Feteris constateert in zijn commentaar (blz. 23) dat artikel 67n geen inkeerregeling kent voor de belastingplichtige of inhoudingsplichtige die ter zake van een voldoenings- of afdrachtbelasting alsnog de verschuldigde belasting betaalt. Deze constatering is juist; op de vergrijpboete van artikel 67f is de inkeerregeling niet van toepassing. Zoals in de memorie van toelichting (blz. 47) is uiteengezet, is deze vergrijpboete, die mede ziet op de situatie waarin de verschuldigde belasting te laat wordt betaald, onder meer opgenomen om te voorkomen dat belastingplichtigen of inhoudingsplichtigen die zeer grote bedragen moeten betalen in de verleiding zouden komen dit telkens enkele dagen te laat te doen, omdat de daarmee te behalen rentevoordelen groter zouden zijn dan de verzuimboete van artikel 67c (maximaal f 10 000). Ter zake van te late betaling is ook moeilijk volledige inkeer mogelijk: wanneer de betalings-termijn eenmaal is overschreden, is dit feit per definitie niet meer goed te maken. De inkeerregeling van artikel 67n ziet dan ook uitsluitend op het afzien van een vergrijpboete bij een vrijwillige verbetering door een belastingplichtige in de aanslagbelastingen.

Het voornemen bestaat om in het op basis van artikel 67f te voeren boetebeleid wel een nuancering aan te brengen tussen de situatie waarin geheel geen belasting is betaald en de gevallen waarin de verschuldigde belasting te laat is betaald, doch voordat de belastingplichtige of inhoudingsplichtige redelijkerwijs moet vermoeden dat de boete-

inspecteur bekend is of zal worden met de omstandigheid dat niet-tijdig is betaald. In de laatstgenoemde situatie zal de vergrijpboete lager uitvallen dan in de eerstgenoemde. Het zal om de hiervoor genoemde reden echter niet leiden tot algeheel boeteverval, zoals wel zou geschieden indien artikel 67n van toepassing zou zijn.

Feteris stelt voorts in zijn commentaar dat de inkeerregeling van toepassing is indien de belastingplichtige bij een afdracht- of voldoeningsbelasting alsnog een juiste aangifte doet, doch niet betaalt. Deze opvatting berust echter op een misverstand, zij het dat de voorgestelde wettekst daar aanleiding toe kan geven. Allereerst moet men hier twee afzonderlijke verplichtingen onderscheiden, namelijk de aangifte- en de betalingsverplichting. Op beide verplichtingen is een aparte sanctie gesteld, om redenen die in de memorie van toelichting zijn uiteengezet (onder meer blz. 41). Daarbij wordt het niet of niet-tijdig doen van de aangifte uitsluitend gesanctioneerd met de verzuimboete van artikel 67b; alleen de belastingen welke bij wege van aanslag worden geheven kennen ook een vergrijpboete voor het niet dan wel onjuist of onvolledig voldoen aan de aangifteverplichting (artikel 67d). Zoals reeds in de memorie van toelichting is uiteengezet (paragraaf 6.6, blz. 17–18) ziet de inkeerregeling van artikel 67n uitsluitend op vergrijpboeten; inkeer ter zake van een verzuim is ook moeilijk denkbaar (te laat blijft te laat), terwijl het karakter van de verzuimboete – het inscherpen van bepaalde (administratieve) verplichtingen – zich er eveneens niet goed voor leent.

Daarnaast zal in het voorbeeld van Feteris op grond van artikel 67c een verzuimboete worden opgelegd, dan wel een vergrijpboete op basis van artikel 67f, wegens het niet-nakomen van de andere in het geding zijnde verplichting: het betalen van de verschuldigde belasting. Het genoemde voorbeeld leidt derhalve niet tot toepassing van de inkeerregeling van artikel 67n.

Bij nadere beschouwing van de voorgestelde tekst van artikel 67n, naar aanleiding van de vraag van Feteris, zijn wij evenwel van mening dat de bewoordingen in dit artikel een onzuiverheid bevatten. Zoals hiervoor is uiteengezet bevat het artikel een inkeerregeling voor de vergrijpboete in de aanslagbelastingen. In artikel 67n wordt dan ook ten onrechte de inhoudingsplichtige vermeld. Bij nota van wijziging op het onderhavige wetsvoorstel is dit woord dan ook uit artikel 67n geschrapt.

In de memorie van toelichting (blz. 55, toelichting bij het voorgestelde artikel 67o AWR) is gesteld dat ook een met het openbaar ministerie aangegane schikking ter zake van een commuun delict in de weg kan staan aan de oplegging van een vergrijpboete wanneer het in wezen een delict tegen de belastingwet betreft. De vraag is gesteld hoe dit mogelijk is gelet op het voorgestelde artikel 69, vierde lid, AWR. Ten antwoord zij het volgende opgemerkt.

Artikel 69, vierde lid, AWR sluit strafvervolgning ter zake van artikel 225, tweede lid, Sr uit voor zover het feiten betreft vallende onder artikel 69, eerste of tweede lid, AWR. Deze bepaling sluit derhalve toepassing van het genoemde artikel uit het Wetboek van Strafrecht uit, indien het feit tevens een fiscaal misdrijf oplevert. De vermelde passage uit de toelichting ziet echter niet op de samenloop van een commuun delict met een fiscaal misdrijf, maar op de samenloop van een fiscaal vergrijp en een commuun delict. Waar een fiscaal vergrijp niet altijd hoeft samen te vallen met een fiscaal misdrijf zijn er gevallen denkbaar waarin artikel 69, vierde lid, AWR niet tot toepassing kan komen. Wanneer alsdan ter zake van het in wezen fiscale delict door het openbaar ministerie transactie is aangeboden en aanvaard, dient ter vermijding van een mogelijke dubbele bestraffing de oplegging van een fiscale vergrijpboete achterwege te blijven.

Ten aanzien van de strafmaat voorzien in het voorgestelde artikel 69, tweede lid, AWR wordt door Feteris opgemerkt dat de aansluiting die is gezocht bij de strafpositie voorkomende in artikel 225 van het Wetboek van Strafrecht minder voor de hand ligt gezien het bepaalde in artikel 69, vierde lid, AWR. Wij kunnen deze gedachtengang niet goed volgen. Zoals in de memorie van toelichting (blz. 24) is uiteengezet, strekken artikel 69, tweede lid, AWR en artikel 225 van het Wetboek van Strafrecht in feite tot bescherming van hetzelfde rechtsbelang. Op die grond ligt naar ons oordeel derhalve een identieke strafbedreiging wegens de aantasting van die belangen voor de hand.

In verband met het commentaar van de Nederlandse Federatie van Belastingadviseurs op het punt van de strafmaat hechten wij er nog aan op te merken, dat te dezen naar onze indruk vooral sprake is van een andere waardering door de Federatie van de ernst van deze delicten. Dat, zoals de Federatie stelt, in het wetsvoorstel geen rekening wordt gehouden met de bijzondere aard van deze feiten – «gebodsschendingen» in tegenstelling tot «verbodsschendingen» – vermogen wij niet in te zien. Naar de regels van de logica is een gebod immers altijd tot een verbod en een verbod altijd tot een gebod te herleiden.

In verband met de voorgestelde strafmaat heeft het de Federatie voorts kennelijk getroffen, dat niet is ingegaan op de overwegingen die zo'n veertig jaren geleden ten grondslag lagen aan de voor de belastingmisdrijven gekozen strafmaat. Daargelaten of een dergelijk exposé wel zo vanzelfsprekend is, kan in elk geval worden vastgesteld, dat de overwegingen die eertijds hebben geleid tot de vaststelling van het strafmaximum op vier jaren bepaald niet van een wezenlijk ander inzicht getuigen dan de huidige. In de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel dat tot de AWR heeft geleid (kamerstukken II 1954/55, 4080, nr. 3, blz. 25) wordt voor de toelichting op dit punt verwezen naar de toelichting op het voorstel dat heeft geleid tot de Wet van 23 april 1952 (Stb. 191). Uit dat stuk (kamerstukken II 1950/51, 1957, nr. 3, blz. 4) blijkt, dat voor de strafmaat van de als ernstig beoordeelde feiten aansluiting is gezocht bij de commune valsheidsdelicten, bij de zwaarste economische misdrijven en bij de strafbepalingen in enkele andere destijds geldende belastingwetten. Hoewel de regering meende dat de zwaardere straffen opgenomen in het Wetboek van Strafrecht en de Wet op de economische delicten (vijf respectievelijk zes jaren) wel in aanmerking kwamen, is toen toch voor een maximum van vier jaren gekozen om de eenheid binnen de destijds geldende belastingwetgeving te bewaren. Waar die overweging thans niet meer geldt, ligt aansluiting bij het op grond van het Wetboek van Strafrecht en de Wet op de economische delicten geldende strafmaximum van zes jaar in de rede.

Naar aanleiding van de door Feteris gemaakte opmerkingen over hoofdelijke aansprakelijkheid, stellen wij voorop dat in de opzet van het wetsvoorstel besloten ligt dat wij ervoor gekozen hebben de bestaande regelingen op het gebied van de aansprakelijkheid in de Invorderingswet 1990 te handhaven. De stelling dat het niet consequent zou zijn – via aansprakelijkstelling – de tenuitvoerlegging van de boetes ten laste van de (aansprakelijk gestelde) derde mogelijk te doen blijven, weerspreken wij. In artikel 32, tweede lid, Invorderingswet 1990 is immers uitdrukkelijk neergelegd dat de bepalingen inzake aansprakelijkheid zich niet uitstrekken tot fiscale boeten voor zover het belopen daarvan niet aan de aansprakelijke is te wijten. Dit houdt in dat slechts indien – en voor zover – mede aan de aansprakelijke voor de belasting een verwijt kan worden gemaakt met betrekking tot feiten en omstandigheden die ertoe hebben geleid dat een boete is opgelegd, ook aansprakelijkheid voor de boete aanwezig is.

In wezen is de aansprakelijkstelling voor een aan een ander opgelegde fiscale (bestuurlijke) boete eveneens te beschouwen als een «criminal charge» in de zin van artikel 6 EVRM. Bij de aansprakelijkstelling voor een fiscale bestuurlijke boete zullen dan ook dezelfde regels in acht moeten worden genomen als die welke gelden bij de oplegging van deze boete in eerste aanleg. Het komt ons bij nadere overweging juist voor dit met zoveel woorden in de Invorderingswet 1990 vast te leggen. Bij de gelijktijdig uitgebrachte nota van wijziging is hierin (met de wijziging van artikel 49) voorzien.

Feteris vraagt zich af of voldoende is voorzien in de invordering van boetebedragen die door de rechter zijn vastgesteld, voor zover deze hoger zijn dan de aanvankelijk door de boete-inspecteur opgelegde boete. In de reeds genoemde nota van wijziging wordt voorzien in een andere opzet van artikel 5 AWR, in samenhang met artikel 2 van de Invorderingswet 1990. Deze laatste bepaling biedt voortaan in zijn nieuwe redactie mede de wettelijke invorderingsbasis voor uitspraken van de belastingrechter, waarin deze met toepassing van het voorgestelde artikel 29a AWR een hogere boete vaststelt dan de boete-inspecteur. Voor een nadere uiteenzetting over deze nieuwe systematiek verwijzen wij naar de artikelsgewijze toelichting bij de nota van wijziging.

Feteris maakt een opmerking over het voorgestelde overgangsrecht. Naar zijn mening doet artikel III van het wetsvoorstel – dat de onmiddellijke inwerkingtreding van het nieuwe recht regelt – onvoldoende recht aan het beginsel van artikel 15, eerste lid, derde volzin, IVBPR. Op grond van dat beginsel dienen gunstiger «strafbepalingen» (in de autonome betekenis van het verdrag) ook te worden toegepast op overtredingen die zich nog onder het vroegere (thans dus nog het huidige) recht hebben voorgedaan. Voor het commune strafrecht bevat artikel 1, tweede lid, Sr een vergelijkbare bepaling.

Wij kunnen ons vinden in de door Feteris gemaakte opmerking. Wij bezinnen ons nog op de wijze waarop wij het aan het beginsel recht zullen doen: in een aparte overgangsbepaling in het wetsvoorstel, dan wel met een bepaling in het aan het wetsvoorstel aangepaste Voorschrift administratieve boeten. Het is namelijk strikt genomen niet noodzakelijk om de regeling van artikel 15, eerste lid, IVBPR in een wettelijke bepaling vast te leggen; via artikel 93 en 94 Grondwet kan deze bepaling rechtstreeks in het nationale recht worden toegepast. Wij streven op dit punt naar een zo praktisch mogelijke oplossing.

De Federatie acht het criterium «opzet/grove schuld» ontoereikend voor het onderscheid tussen de feiten waarop verzuimonderscheidenlijk vergrijpboeten zijn gesteld. Ter ondersteuning van deze stelling wordt aangevoerd, dat dit onderscheid slechts van dienst is bij de straftoemeting en dat het de boete-inspecteur te veel ruimte laat, nu deze het gewraakte element naar believen al dan niet in beschouwing kan nemen.

Met betrekking tot dit standpunt zij er in de eerste plaats op gewezen, dat voor het onderscheid verzuim- of vergrijpboete primair de wettelijke omschrijving van de gedraging bepalend is: de termen opzet en grove schuld zijn daarin uiteraard van belang, zij vormen echter bepaald niet het enige element. Voorts komt het ons minder overtuigend voor dat het gewraakte criterium in de ogen van de Federatie voor beslissingen over straftoemeting wel, maar voor het nemen van een kwalificatie-beslissing niet voldoende duidelijk zou zijn. Wanneer het criterium werkelijk voor ondeugdelijk moet worden gehouden, zou het naar onze mening ook bij beslissingen omtrent de straftoemeting niet van betekenis kunnen zijn. Waar dat naar de opvatting van de Federatie kennelijk niet het geval is, is ons haar bezwaar ten aanzien van het criterium zelf niet duidelijk. Waar de Federatie tenslotte stelt, dat het criterium ondeugdelijk is, omdat de

boete-inspecteur kan verkiezen het element buiten beschouwing te laten, merken wij op, dat deze tegenwerping – wat daarvan ook overigens zij – de deugdelijkheid van het criterium als zodanig niet raakt.

Wanneer wij het commentaar van de Federatie juist hebben verstaan, wordt daarin in feite voorgesteld het onderscheid tussen fiscale vergrijpen en fiscale misdrijven uitsluitend te maken met behulp van de maatstaf van de omvang van de ontdoken belasting. Wij zien geen aanleiding met dit wetsvoorstel zo vergaand af te wijken van de bestaande systematiek. Daarbij is van belang, dat het vervolgingsbeleid ook thans zeker niet volledig wordt bepaald door de financiële implicaties van het delict. Zoals uit de desbetreffende richtlijnen van 13 april 1993 (Stcrt. 75) blijkt, kan strafrechtelijke afdoening bij voorbeeld ook zijn geïndiceerd, wanneer het feit een opvallende listigheid vertoont, of door het georganiseerd verband waarin het is begaan strafrechtelijke repressie vereist.

In paragraaf 4.2 van het commentaar van de Federatie wordt in zeer algemene termen afstand genomen van reeds geruime tijd in de Nederlandse wet en rechtspraak aanvaarde vormen van afdoening buiten geding. Tegen die achtergrond wordt bepleit het «una via»-beginsel scherper door te voeren, omdat – in de woorden van de Federatie – de verdachte belastingplichtige, aan wie dit beginsel toch een waarborg voor een faire procedure zou moeten bieden, (anders) buiten de boot valt. Wij zijn van oordeel dat met deze diskwalificatie aan het wetsvoorstel geen recht wordt gedaan. In het betoog waarmee deze stelling wordt ondersteund, lijkt immers te worden verondersteld, dat de gekozen constructie is voorgesteld teneinde situaties in het leven te roepen waarin de verdachte/belastingplichtige onder de druk van bedreiging met een eventuele strafprocedure wel moet instemmen met de oplegging van een fiscale boete. Wij wijzen deze veronderstelling van de hand. Niet onbelangrijk is voorts daarbij aan te tekenen, dat tegen de oplegging van een fiscale boete, ook indien deze zou volgen op de onder druk verworven «instemming» van de betrokkene, niettemin rechtsmiddelen openstaan, terwijl die oplegging in elk geval strafvervolgning ter zake van hetzelfde feit uitsluit.

## **II. ARTIKELEN**

Uit de bijdragen aan het voorlopig verslag bij de artikelsgewijze toelichting hebben wij helaas moeten constateren dat in de toelichting een aantal onjuistheden is geslopen. Het betreft dan met name een aantal onjuiste verwijzingen. In het navolgende worden deze punten kort gerectificeerd.

### **ARTIKEL I**

*Artikel I, onderdeel L*

#### **Artikel 25**

Het lid van de RPF-fractie vraagt of de bepaling van artikel 25, tweede lid, AWR niet dient te worden aangevuld, nu het zijns inziens de bedoeling is dat de boete-inspecteur de belastingplichtige alleen hoort indien – en voor zover – diens bezwaar is gericht tegen de boete-oplegging.

Deze opvatting van de taakverdeling tussen de aanslagregelend inspecteur en de boete-inspecteur bij het horen van de belastingplichtige onderschrijven wij. Naar onze mening is het echter niet noodzakelijk om dit aspect expliciet tot uitdrukking te brengen in artikel 25 AWR. Zoals reeds hiervoor in deze memorie is uiteengezet (paragraaf 5.3 en 5.4),

behoort de boete-oplegging, en ook de behandeling van het eventuele bezwaarschrift daartegen, tot de exclusieve bevoegdheid van de boete-inspecteur. Zijn bevoegdheid reikt ook niet verder dan voor deze werkzaamheden. In de bezwaarfase is het voor hem dus alleen mogelijk om de belastingplichtige ter zake van de boete-oplegging te horen.

Wij wijzen er overigens op dat in het inmiddels per 1 januari 1994 (Aanpassingswet AWB I, Stb. 1992, 422) gewijzigde artikel 25 de bepalingen die de hoorprocedure bevatten (het vierde en vijfde lid) in het geheel geen functionarissen meer vermelden; ook niet de inspecteur, ter zake van het bezwaar tegen de belastingaanslag.

*Artikel I, onderdeel Y*

## **HOOFDSTUK VIII A**

*Afdeling 1, paragraaf 1: Verzuimboeten*

### **Artikel 67c**

In de toelichting op artikel 67c (blz. 42, laatste alinea van de memorie van toelichting) wordt gesproken van beboeting van een verzuim in het aangiftegedrag, terwijl artikel 67c ziet op niet-tijdige betaling van verschuldigde belasting. In plaats van de eerste zin van de bedoelde passage moet daarom worden gelezen: «Het derde lid is bestemd voor de situatie dat niet tijdig is betaald. In die situatie hoeft geen belasting meer te worden nageheven, maar kan wel een verzuim in het nakomen van de betalingstermijn worden geconstateerd.»

*Afdeling 1, paragraaf 2: Vergrijpboeten*

### **Artikel 67d**

De passage in de eerste alinea van bladzijde 45 van de memorie van toelichting, vanaf de zesde regel van boven (waarin wordt gesproken over een termijn van vijf jaren voor het opleggen van de losse boetebeschikking, en wordt verwezen naar een bepaling die ziet op de voldoenings- en afdrachtbelastingen), bevat tot onze spijt onjuiste gegevens.

De tekst van artikel 67d geeft de juiste termijn weer voor het opleggen van de aparte boetebeschikking (drie jaren). Het is immers de bedoeling dat aan het opleggen van de losse boetebeschikking dezelfde termijn wordt gesteld als in de gevallen waarin de boete gelijktijdig met een belastingaanslag kan worden opgelegd. De laatstgenoemde termijn is te vinden in artikel 11, derde lid, AWR. Daarom ook wordt in artikel 67e, vierde lid, dat ziet op de identieke problematiek bij boete-oplegging in navorderingssituaties voor de aanslagbelastingen, aangesloten bij de termijn die zou hebben gegolden voor het opleggen van de navorderingsaanslag (vijf jaren, conform artikel 16, derde lid AWR).

Wij onderschrijven de nuancering die het RPF-lid voorstelt op de huidige tekst van artikel 67d. De beoogde gelijkstelling met de situatie waarin wel een definitieve aanslag kan worden opgelegd wordt pas volledig bereikt indien in de termijn tevens het verleende uitstel voor het indienen van de aangifte wordt meegerekend. Wij hebben daarom in de nota van wijziging een aanpassing opgenomen van artikel 67d, waardoor op dit punt dezelfde criteria worden genoemd als in artikel 11, derde lid, bij de termijn voor het opleggen van een definitieve aanslag. Wij hebben deze nuancering (mutatis mutandis) tevens aangebracht in artikel 67e, vierde lid, dat ziet op de vergelijkbare problematiek in navorderings-situaties.

### **Artikel 67e**

De leden van de PvdA-fractie verzoeken om een nadere uitleg over het vierde lid, in samenhang met de verlengde navorderingstermijn voor buitenlandse vermogensbestanddelen (artikel 16, vierde lid, AWR). Zoals hiervoor ook met betrekking tot artikel 67d, derde lid, is opgemerkt is het doel van de regeling van het vierde lid om voor het opleggen van de aparte boetebeschikking dezelfde termijn te hanteren als voor de boete die gelijktijdig met een navorderingsaanslag wordt opgelegd. Zoals hiervoor bij artikel 67d is uiteengezet, is daarom bij nota van wijziging het vierde lid van artikel 67e aangepast, zodat vergelijkbare criteria gelden als in artikel 16, derde lid, AWR bij de bepaling van de navorderingstermijn. Daarnaast zijn wij bij nader inzien van mening dat uit dit oogpunt ook de specifieke termijn van artikel 16, vierde lid, van overeenkomstige toepassing moet worden verklaard. In de bij nota van wijziging aangepaste redactie van artikel 67e, vierde lid, is hiermee rekening gehouden.

Op bladzijde 46 van de memorie van toelichting, achttiende regel van onder moet voor «navorderingstermijn» worden gelezen: navorderingsaanslag.

### **Artikel 67f**

Op bladzijde 47 van de memorie van toelichting (vijfde regel van boven) is inderdaad bedoeld – het lid van de RPF-fractie vraagt hiernaar – te verwijzen naar artikel 21 AWR. Abusievelijk is echter artikel 20 vermeld.

*Afdeling 2: Voorschriften inzake het opleggen van administratieve boeten*

*Paragraaf 1: Algemene bepalingen*

### **Artikel 67i**

Het lid van de RPF-fractie vraagt of het deel van de boete dat reeds vóór overlijden is betaald in stand blijft. Dit is op grond van de huidige tekst van het voorgestelde artikel 67i inderdaad het geval. Zoals wij in paragraaf 8 hebben uiteengezet, is artikel 67i in de gelijktijdig met deze memorie uitgebrachte nota van wijziging aangepast. Na deze aanpassing zal als criterium voor vermindering van de boete ook het al dan niet onherroepelijk vaststaan van de boete op het tijdstip van overlijden gelden. Toegespitst op de vraag betekent dit derhalve dat een reeds betaalde boete wordt teruggegeven, indien de boetebeschikking op het moment van overlijden van de betrokken belastingplichtige nog niet onherroepelijk vaststond.

Indien de erfgenamen – bij voorbeeld omdat zij van deze bepaling niet op de hoogte zijn – (een deel van) de boete na het tijdstip van overlijden betalen, zal de boete-inspecteur – het lid van de RPF-fractie vraagt hiernaar – overgaan tot ambtshalve verlaging van de boete tot het in het tweede lid genoemde bedrag, indien en zodra hij op de hoogte raakt van het overlijden van de beboete belastingplichtige. Dezelfde handelwijze wordt gevolgd, indien de boete op het moment van overlijden nog niet onherroepelijk vaststond.

Hiertoe is de Belastingdienst op dit moment reeds gehouden op grond van paragraaf 29 Voorschrift administratieve boeten 1993; bij de aanpassing van dit voorschrift aan het onderhavige wetsvoorstel zal de regeling van paragraaf 29 worden gehandhaafd.

## **Artikel 67j**

Voor de motivering van de beperking van de cautieverplichting tot mondelinge verhoorsituaties – het lid van de RPF-fractie vraagt hiernaar – verwijzen wij naar paragraaf 5.3, waarin tevens wordt uiteengezet dat uit de mensenrechtenverdragen geen cautieverplichting valt af te leiden. Voor alle duidelijkheid zij vermeld dat wij derhalve de vraag of sprake is van een directe confrontatie tussen de belastingplichtige en de boete-inspecteur juist wel relevant achten. Alleen voor die situatie wordt de cautieverplichting voorgeschreven, zoals ook in het commune strafrecht geschiedt.

Het lid van de fractie van de RPF vraagt tevens waarom artikel 67j alleen van toepassing is op vergrijpboeten. In paragraaf 5.1 is reeds medege-deeld dat bij nota van wijziging de werking van artikel 67j wordt uitgebreid tot de verzuimboeten.

*Afdeling 2, paragraaf 2: Bijzondere bepalingen voor vergrijpboeten*

## **Artikel 67k**

Het lid van de RPF-fractie vraagt om verduidelijking van de verwijzing op bladzijde 39 van de memorie van toelichting (laatste regel boven de paragraaf «Samenloop») naar artikel 67k. Abusievelijk is een onjuiste verwijzing gemaakt; de genoemde nadere toelichting op de uitzonderingen op de hoofdregel dat de boetebeschikking is gekoppeld aan de belastingaanslag geschiedt in de artikelsgewijze toelichting bij de artikelen 67b (aparte beschikking vanwege het specifieke karakter van de op te leggen boete), 67c, derde lid, 67d, derde lid, 67e, vierde lid en 67f, vierde lid (aparte boetebeschikking wegens ontbreken aanslag), 67e, derde lid en 67f, vijfde lid (boete wordt onder bepaalde voorwaarden later opgelegd dan de aanslag).

*Artikel II, onderdeel E*

De door het lid van de fractie van de RPF gemaakte redactionele kanttekeningen bij bladzijde 60 van de memorie van toelichting zijn juist, met dien verstande dat voor artikel 67g moet worden gelezen: 67e.

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