

Vergaderjaar 1997–1998

**24 800**

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

**Nr. 7**

### **NOTA NAAR AANLEIDING VAN HET VERSLAG**

Ontvangen 21 oktober 1997

#### **Inleiding**

Het verheugt mij dat de leden van de fractie van de Partij van de Arbeid (PvdA) met instemming kennis hebben genomen van bovengenoemd wetsvoorstel en dat de leden van de fractie van het CDA tevreden zijn dat tegemoet is gekomen aan de wensen van de Eerste Kamer die naar voren zijn gekomen bij de behandeling van het wetsvoorstel tot wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en van de Invorderingswet 1990 in verband met de herziening van het stelsel van bestuurlijke boeten en van het fiscale strafrecht (wetsvoorstel 23 470).

Verder heeft de VVD-fractie kennis genomen van het onderhavige wetsvoorstel en hebben de leden van de fractie van D66 met belangstelling kennisgenomen van de nota van wijziging op de Invoeringswet bestuurlijke boeten. Graag ga ik in op de door de verschillende leden naar voren gebrachte vragen en opmerkingen. Op verzoek van de leden van de fracties van de PvdA en het CDA zal ik daarbij ook reageren op de brief van 23 juni 1997 van de Nederlandse orde van belastingadviseurs (NOB) en op de brief van de Vereniging VNO/NCW van 26 juni 1997. Voorts zal ook de brief van de Nederlandse Federatie van Belastingadviseurs (FB) van 22 augustus 1997 bij de beantwoording worden betrokken.

Met de in wetsvoorstel 23 470 voorgestelde boete-inspecteur werd beoogd de rechtsbescherming van de burger te verbeteren. Tijdens de gedachtewisseling in de Eerste Kamer is duidelijk naar voren gekomen dat de introductie van de boete-inspecteur kan leiden tot een moeilijk aanvaardbare bureaucrativering waarmee de belangen van de burger niet zijn gediend. In antwoord op de desbetreffende vraag van de leden van de CDA-fractie merk ik op dat dit argument van de bureaucrativering tezamen met de andere inhoudelijke argumenten die tijdens de mondelinge behandeling in de Eerste Kamer naar voren zijn gekomen en die in de toelichting bij de nota van wijziging op het onderhavige wetsvoorstel (kamerstukken II 1996/97, 24 800, nr. 5, blz. 13–14) zijn aangegeven ertoe hebben geleid dat ik op het punt van de boete-inspecteur ben teruggekomen op het tot nu toe ingenomen standpunt. De leden van de CDA-fractie antwoord ik verder dat het belangrijkste verschil tussen de boete-inspecteur en de thans voorgestelde boetecoördinator is dat er geen formele scheiding wordt aangebracht tussen het proces van de

belastingheffing en de boete-oplegging. Door het laten vervallen van deze formele scheiding wordt de gevreesde bureaucratisering voorkomen. De boetecoördinator is een in het boete- en strafrecht gespecialiseerde medewerker die een adviserende en ondersteunende rol zal vervullen. Hij zal als aanspreekpunt fungeren voor de aanslagregelende ambtenaren. Evenals thans zal de belastingplichtige zowel voor de aanslagregeling als ook voor de boete-oplegging met één functionaris te maken hebben.

De leden van de D66-fractie merken terecht op dat door af te zien van de introductie van een nieuw bestuursorgaan (de boete-inspecteur) de eerder gesignaleerde knelpunten zijn weggevallen. De leden van deze fractie zien het aanstellen van in het boete- en strafrecht gespecialiseerde medewerkers binnen de belastingdienst als een ontwikkeling die ten goede komt aan de eenduidigheid terzake. De stroomlijning die hiervan het gevolg is creëert volgens deze leden voor de betrokkenen meer duidelijkheid.

In antwoord op de desbetreffende vraag van de leden van de fractie van D66 merk ik op dat, mede gelet op de motie van het lid B. M. de Vries c.s. van 28 maart 1996 (kamerstukken II 1995/96, 23 470, nr. 13), de werking van de in dit wetsvoorstel genomen maatregelen zal worden geëvalueerd. Op basis van de resultaten van deze evaluatie kan worden bezien of behoefte bestaat aan een jaarlijkse rapportage.

### **Opzet en grove schuld**

Zoals ik tijdens het overleg met de Eerste Kamer heb aangegeven is de mogelijkheid van het opleggen van een vergrijpboete bij de primitieve aanslag bedoeld voor gevallen waarin sprake is van opzet, fraude of zwendel. Met de nota van wijziging (kamerstukken II 1996/97, 24 800, nr. 5) wordt dit in het wetsvoorstel tot uitdrukking gebracht door in de desbetreffende bepaling (artikel 67d van de Algemene wet inzake rijksbelastingen) het criterium «opzet of grove schuld» te wijzigen in «opzet». Daardoor is een verschil aangebracht met boeten bij navordering, waar niet alleen bij opzet, maar ook bij grove schuld een boete mogelijk is. De leden van de fractie van D66 merken op dat dit verschil gezien het karakter van de aanslagen terecht is. Deze leden constateren verheugd dat er van wordt uitgegaan dat een belastingplichtige geacht wordt te goeder trouw te handelen en niet bij voorbaat beschouwd wordt als potentiële verdachte.

De leden van de fractie van de VVD kunnen zich vinden in een boete bij de primitieve aanslag in gevallen van fraude en zwendel. Deze leden hebben er echter moeite mee wanneer de boete ook wordt toegepast bij voorwaardelijk opzet. De leden van D66 merken op dat de grens tussen grove schuld en opzet volgens sommigen vaag blijft.

Uit de gemaakte opmerkingen begrijp ik dat vragen bestaan over het onderscheid tussen grove schuld en opzet, met name op het punt van de voorwaardelijke opzet. Op zichzelf zijn «grote schuld», «voorwaardelijk opzet» en «opzet» in het fiscale boeterecht vertrouwde begrippen. In de jurisprudentie zijn deze begrippen nader geconcretiseerd. Voorwaardelijk opzet maakt in het algemene bestuurlijke boeterecht en het Nederlandse strafrecht deel uit van het begrip opzet. In het algemene bestuurlijke boeterecht is, toegespitst op de belastingaangifte, sprake van voorwaardelijk opzet indien een belastingplichtige of inhoudingsplichtige willens en wetens de aanmerkelijke kans heeft aanvaard dat zijn aangifte onjuist was. De criteria voor voorwaardelijke opzet zijn zwaarder dan de VVD-fractie veronderstelt. Zo maakt het element «willens en wetens» deel uit van de omschrijving van voorwaardelijk opzet. De enkele omstandigheid dat belanghebbende het risico heeft aanvaard dat te weinig belasting zou worden voldaan rechtvaardigt dus niet de gevolgtrekking dat hem voorwaardelijk opzet valt te verwijten (vergelijk Hoge Raad, 2 oktober 1991, BNB 1991/323). Het begrip «boos opzet» dat door de VVD-fractie

wordt genoemd acht ik als wetsbegrip systematisch minder voor de hand liggend, alleen al omdat dat begrip in het Nederlandse fiscale bestuurlijke boeterecht, evenals in het algemene en het sociale-zekerheids bestuurlijke boeterecht, een onbekend begrip is.

Het schrappen van de voorwaardelijke opzet als grond voor het vaststellen van bestuurlijke boeten bij primitieve aanslag zou tot gevolg hebben dat het begrip opzet in het fiscale bestuurlijke boeterecht een beperktere betekenis krijgt dan in het fiscale en commune strafrecht. Daardoor zou in gevallen waarin bij de primitieve aanslag geen opzet, doch (slechts) voorwaardelijk opzet bewezen kan worden, voor bestraffing de strafrechtelijke weg moeten worden bewandeld, terwijl niet de minder stigmatiserende weg van bestuurlijke boete-oplegging kan worden gevolgd. Dit is niet in overeenstemming met het algemeen aanvaarde uitgangspunt dat het (fiscale) strafrecht heeft te gelden als het sluitstuk in de handhavingsketen.

In het door de leden van de VVD-fractie genoemde voorbeeld van een belastingplichtige voor wie het niet geheel duidelijk is of hij een bate moet aangeven c.q. een uitgave mag aftrekken, en die redelijkerwijs kan menen juist te handelen door in de aangifte het voor hem gunstigste, pleitbare standpunt in te nemen is geen sprake van opzet, ook niet in de voorwaardelijke vorm.

De leden van de fractie van D66 vragen naar de procedure rond het oproepen voor verhoor. De inspecteur kan in het kader van zijn voornemen een boete op te leggen nog een aantal vraagpunten hebben. In het merendeel van de gevallen zal de inspecteur kunnen volstaan met een aanvullend feitenonderzoek of het stellen van schriftelijke vragen. In een aantal gevallen kan het echter nodig zijn dat een belastingplichtige of inhoudingsplichtige in persoon verschijnt om mondeling inlichtingen te verstrekken. De inspecteur verzorgt de oproeping voor het verhoor in de zin van artikel 671 van de AWR en onder diens verantwoordelijkheid wordt het verhoor afgenomen. De boetecoördinator kan het verhoor eventueel bijwonen in het kader van zijn adviserende en ondersteunende rol.

Degene die is opgeroepen voor een verhoor en die zich daarbij wil laten vertegenwoordigen, is desgevorderd gehouden zijn vertegenwoordiger te vergezellen. Om geldige redenen kan de inspecteur vertegenwoordiging uitsluiten (vergelijk artikel 41, tweede lid, en artikel 45 AWR). Overigens is de belastingplichtige of inhoudingsplichtige tijdens het verhoor niet tot antwoorden verplicht (artikel 671, tweede lid, AWR).

### **De reformatio in peius**

De leden van de VVD-fractie vragen zich af of er wel overtuigende argumenten zijn om de belastingrechter in fiscale boetezaken – naast de bevoegdheid die hij heeft om een door de inspecteur opgelegde boete te vernietigen of lager vast te stellen – ook de bevoegdheid te geven die boete op een hoger bedrag vast te stellen, dit terwijl de bevoegdheid tot reformatio in peius in hoofdstuk 8 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) welbewust is uitgesloten. Eventueel onnodig gebruik van de rechtsgang in boetezaken zou naar het oordeel van deze leden beter kunnen worden tegengegaan door het uitstel van betaling ter zake van een vergrijpboete zolang die boete niet onherroepelijk vaststaat, niet renteloos te maken.

Zoals in de memorie van toelichting bij wetsvoorstel 23 470 is aangegeven, berust het voorstel de belastingrechter in boetezaken de bevoegdheid te geven tot reformatio in peius onder andere op de gedachte dat het boetestelsel een prikkel moet bevatten ter bevordering van een weloverwogen gebruik van rechtsmiddelen. De mogelijkheid van een reformatio in peius dwingt de betrokkene de kwade kans zorgvuldig af te wegen tegen hetgeen met de aanwending van rechtsmiddelen bereikt zou worden. Daarnaast heeft bij het voorstel een rol gespeeld het oordeel

van de Hoge Raad in zijn advies van 14 januari 1987, inhoudende dat de fiscale boeten naar analogie van hetgeen geldt voor straffen in het commune strafrecht door de rechter zouden moeten kunnen worden verhoogd (kamerstukken II 1986/87, 19 700, nr. 56, bijlage).

Ik wil voorop stellen dat het in het algemeen legitiem is om in bestuurlijke boetestelsels een prikkel in te bouwen ter bevordering van een weloverwogen gebruik van rechtsmiddelen. Zou zo'n prikkel er niet zijn, dan zou het voor de burger erg aantrekkelijk kunnen zijn om tegen een bezwarende beschikking als de bestuurlijke boete beroep in te stellen, zeker wanneer ook nog renteloos uitstel van betaling zou kunnen worden verkregen. Zoals reeds bij eerdere gelegenheden opgemerkt, mag de rechtsbescherming in een bestuurlijk boetestelsel geen «spel zonder nieten» worden.

Er zijn naast de reformatio in peius nog andere prikkels denkbaar, zoals de berekening van rente over verleend uitstel van betaling of het vereiste van betaling van een griffierecht. Het hangt van de omstandigheden en het betrokken boetestelsel af, of en zo ja, welke prikkel wordt ingebouwd. Daarbij dient uiteraard het recht op toegang tot de rechter zoals dit ligt besloten in artikel 6 van het Europese Verdrag voor de rechten van de mens (EVRM), gewaarborgd te zijn. Wat het voorgestelde fiscale boetestelsel betreft zou – zo is kennelijk de opvatting van de leden van de VVD-fractie – de drempelwerking van de reformatio in peius inderdaad *grosso modo* kunnen worden overgenomen door het berekenen van invorderingsrente over verleend uitstel van betaling van vergrijpboeten.

Bij de beoordeling van de suggestie van deze leden is voorts een belangrijk gegeven dat de aan wetsvoorstel 23 470 ten grondslag liggende gedachte van renteloos uitstel van betaling voor vergrijpboeten – zolang die boeten niet onherroepelijk vaststaan – inmiddels is achterhaald. In de rechtspraak is komen vast te staan dat de invordering van nog niet onherroepelijk vaststaande boeten niet in strijd is met artikel 6 EVRM (HR 9 oktober 1996, BNB 1997/6). Ook de Europese Commissie voor de rechten van de mens (ECRM) huldigt deze opvatting (ECRM 6 maart 1989, V-N 13 februari 1997, blz. 788, pt. 32). In vorengenoemd arrest van de Hoge Raad is ook uitdrukkelijk vastgesteld dat het in rekening brengen van invorderingsrente na de vervaldatum alleszins geoorloofd is. Het schrappen van de specifieke invorderingsbepalingen betekent dat vergrijpboeten volgens dezelfde regels invorderbaar zijn als die welke gelden voor belastingaanslagen, en ingevolge het onderhavige wetsvoorstel ook reeds voor verzuimboeten. Dit brengt mee dat degene die tegen de hem opgelegde boete bezwaar maakt veelal uitstel van betaling krijgt voor het bestreden bedrag. Of van het uitstel gebruik wordt gemaakt is ter keuze van de belanghebbende. Wat betreft het rente-aspect werkt een en ander voorts gelijkelijk twee kanten uit. Indien uitstel is genoten voor het bestreden deel van de vergrijpboete, wordt enerzijds invorderingsrente in rekening gebracht over het bedrag waarvoor uitstel is genoten, voorzover dat bedrag wordt gehandhaafd na bezwaar, beroep of beroep in cassatie. Indien de belanghebbende de vergrijpboete in afwachting van de uitkomst van de procedure betaalt, wordt anderzijds invorderingsrente vergoed voorzover de boete uiteindelijk wordt verminderd. Verder is in daartoe aanleiding gevende gevallen kwijtschelding mogelijk van de verschuldigde belasting, boete en invorderingsrente (artikel 26 van de Invorderingswet 1990). Tot slot betekent het schrappen van de specifieke invorderingsbepalingen inzake vergrijpboeten een belangrijke vereenvoudiging voor de uitvoeringspraktijk.

Een en ander opnieuw afwegende kom ik tot het besluit de suggestie van de leden van de VVD-fractie over te nemen. Ik stel daarom voor, zoals is neergelegd in de tegelijk met deze nota aan de Tweede Kamer gezonden tweede nota van wijziging, zowel de reformatio in peius als vorenbedoelde bijzondere bepalingen inzake de invordering van vergrijpboeten te laten vervallen. Dit sluit echter niet uit dat in de toekomst nog

aanleiding kan bestaan om in een ander bestuurlijk boetestelsel, alle omstandigheden in aanmerking nemende, de reformatio in peius op te nemen.

## **Zwijgrecht**

De leden van de fracties van het CDA en D66 hebben vragen over de reikwijdte van het zwijgrecht. Het voorgestelde zwijgrecht houdt in dat indien de inspecteur jegens een belastingplichtige of inhoudingsplichtige een handeling verricht waaraan deze in redelijkheid de gevolgtrekking kan verbinden dat hem een boete zal worden opgelegd, hij niet gehouden is om ten behoeve van de boete-oplegging mondeling of schriftelijk gegevens of inlichtingen te verstrekken. Hiermee is aangesloten bij het arrest Saunders van het Europese Hof voor de rechten van de mens (EHRM 17 december 1996, NJCM-Bulletin 22 maart 1997, blz. 298 e.v., BNB 1997/254) en het zwijgrecht in de Wet boeten, maatregelen en terug- en invordering sociale zekerheid. Voorzover de formulering afwijkt van de in die wet gehanteerde formulering is geen inhoudelijk verschil bedoeld. Teneinde twijfel op dit punt te voorkomen wordt de tekst van artikel 67j met bijgaande nota van wijziging aangepast.

Dit zwijgrecht, dat zich niet uitstrekt tot vragen die betrekking hebben op het vaststellen van de belastingschuld, geldt niet alleen tegenover de inspecteur, maar tegenover alle ambtenaren die door of vanwege de Minister van Financiën zijn aangewezen als ambtenaar van de rijksbelastingdienst (artikel 56 van de AWR). Indien de inspecteur de belastingplichtige ten aanzien van wie de redelijke verwachting bestaat dat hem een bestuurlijke boete kan worden opgelegd, verhoort, deelt de inspecteur de belastingplichtige voordat het verhoor aanvangt, mee dat hij niet tot antwoorden verplicht is. Deze zogenoemde cautieplicht is vastgelegd in het voorgestelde artikel 67l AWR.

In antwoord op de desbetreffende vraag van de CDA-fractie wordt opgemerkt dat niet wordt afgezien van een adviesfunctie bij de boete-oplegging. De nieuw aan te stellen boete- en strafrecht deskundigen zullen de kaders voor het boetebeleid aangeven en de toepassing van een uniform boetebeleid bewaken. Daarbij zal ook aandacht worden besteed aan het zwijgrecht en de cautie. Indien een inspecteur zich niet houdt aan de cautieplicht en het zwijgrecht van de betrokkene daardoor niet tot zijn gelding komt, kan dat tot gevolg hebben dat de tijdens het verhoor verkregen gegevens en inlichtingen niet kunnen dienen ter onderbouwing van de boete. In die zin is het ook in het belang van de inspecteur om het zwijgrecht en de cautie goed toe te passen.

Een cautieverplichting met betrekking tot schriftelijke vragen vloeit niet voort uit het EVRM. Een dergelijke cautieverplichting bestaat ook niet op basis van het Wetboek van Strafvordering. Het stellen van schriftelijke vragen zal ook niet snel leiden tot het onder druk verkrijgen van een verklaring van de belastingplichtige, zodat daarbij veel minder behoefte bestaat aan een cautie. Een cautieverplichting voor schriftelijke vragen in het kader van de boete-oplegging acht ik dan ook niet nodig. Dit is nader toegelicht in de memorie van antwoord bij het wetsvoorstel 23 470 (kamerstukken II 1995/96, 23 470, nr. 8, blz. 11).

Uit het arrest Saunders kan overigens worden afgeleid dat het recht om zichzelf niet te hoeven beschuldigen zich niet uitstrekt tot materiaal dat onafhankelijk van de wil van degene die zich op het zwijgrecht kan beroepen existeert, zoals boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan als bedoeld in artikel 47, eerste lid, aanhef en onderdeel b, AWR. Van iemand die zich op het zwijgrecht kan beroepen kan dus wel geëist worden dat hij ten behoeve van de boete-oplegging actieve medewerking verleent aan de uitlevering van documenten die onafhankelijk van zijn wil bestaan. Dit volgt ook uit het voorgestelde artikel 67j AWR in samenhang met artikel 47 AWR.

De leden van D66 vragen welke garanties er zijn dat de inspecteur niet geruime tijd, voorafgaande aan het kenbaar maken van mogelijke boete-oplegging, overgaat tot het verzamelen van informatie. In dit verband is een regeling bepleit waarin is bepaald dat informatie die de inspecteur gedurende bijvoorbeeld twee jaren voorafgaande aan de boete-oplegging heeft ingewonnen bij de belastingplichtige in principe geen rol kan spelen bij de boete oplegging. Aan een dergelijke regeling bestaat bij mij, gelet op de waarborgen die het voorgestelde wettelijke zwijgrecht en de internationale mensenrechtenverdragen reeds bieden, geen behoefte. Uiteindelijk is het de rechter die beoordeelt of een inbreuk wordt gemaakt op het recht op een behoorlijk proces, zoals dat is gewaarborgd in het EVRM. Overigens heeft de ECRM recent in de zaak Abas versus Nederland (zitting van 26 februari 1997, zaak nr. 27943/95) een beslissing genomen over de verhouding tussen de fiscale informatieverplichtingen in de AWR en artikel 6 EVRM. In die unanieme beslissing wordt onder meer bevestigd dat gegevens die met toepassing van artikel 47 AWR zijn verkregen in een onderzoek dat is gericht op de vaststelling van feiten voor de belastingheffing mogen worden gebruikt als basis voor de vervolging van strafbare feiten in de zin van het EVRM.

### **Omkering van de bewijslast**

De VVD-fractie vraagt naar de bewijslast in boetezaken. Op grond van het in artikel 6, tweede lid, EVRM neergelegde vermoeden van onschuld moet de inspecteur bij het opleggen van een boete de opzet of grove schuld van de betrokkene bewijzen. De belastingplichtige mag niet worden belast met het bewijs van het tegendeel (vergelijk Hoge Raad 15 juli 1988, BNB 1988/270). Het EVRM eist niet dat de inspecteur bij het bewijzen van de opzet of grove schuld is gebonden aan de bewijsregels van het nationale strafrecht. Er hoeft geen wettig en overtuigend bewijs te worden geleverd overeenkomstig het bepaalde in de artikelen 338 e.v. van het Wetboek van Strafvordering.

Zoals de leden van de VVD-fractie opmerken heeft de Commissie Van Slooten in haar rapport van 18 maart 1992 het standpunt ingenomen dat de inspecteur de boete niet kan baseren op de gepresumeerde grondslag van de aanslag. Dit standpunt heeft geleid tot het voorstel artikel 29 van de AWR zodanig te wijzigen, dat daarin wordt vastgelegd dat de zogenoemde omkering van de bewijslast geen toepassing vindt voorzover het beroep is gericht tegen een vergrijpboete. Met deze bepaling wordt de zogenoemde omkering van de bewijslast uitgesloten voorzover het gaat om de aanwezigheid van opzet of grove schuld.

De grondslag van de vergrijpboeten wordt bij aanslagbelastingen – afgezien van situaties van verliesverrekening – gevormd door het bedrag van de (navorderings)aanslag voorzover dat bedrag als gevolg van de opzet (of de grove schuld) van de belastingplichtige niet zou zijn geheven (het voorgestelde artikel 67d, tweede lid, en artikel 67e, tweede lid, AWR). De grondslag van de vergrijpboeten bij de aangiftebelastingen wordt gevormd door het bedrag van de belasting dat niet of niet tijdig is betaald voorzover dat bedrag als gevolg van de opzet of de grove schuld van de belastingplichtige of de inhoudingsplichtige niet of niet tijdig is betaald (het voorgestelde artikel 67f, tweede lid, AWR). Voor het bepalen van de grondslag van de vergrijpboeten wordt dus, voorzover sprake is van opzet (of grove schuld), aangesloten bij de feitelijk geheven belasting. Dit geldt ook indien de omvang van de feitelijk geheven belasting is vastgesteld met toepassing van de zogenoemde omkering van de bewijslast. Een andere opvatting zou tot grote praktische complicaties leiden.

## **Twee feitelijke instanties**

De VVD-fractie merkt op dat artikel 14, vijfde lid, van het Internationale verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten (IVBPR) vermoedelijk aldus moet worden uitgelegd dat de beoordeling van fiscale boeten in slechts één feitelijke instantie niet voldoende is. Deze fractie verneemt graag op welke termijn de regering stappen wil ondernemen om de mogelijke strijd tussen het fiscale procesrecht en het IVBPR weg te nemen.

Ik wil hier voorop stellen dat de regering het standpunt huldigt dat toetsing van een bestuurlijke boete in één feitelijke instantie gevolgd door toetsing in cassatie niet in strijd is met de eisen die internationale mensenrechtenverdragen stellen aan een behoorlijk proces. Aangenomen wordt dat toetsing in cassatie voldoet aan de eisen die artikel 14, vijfde lid, van het IVBPR stelt aan rechterlijke toetsing («reviewed by a higher tribunal»); vergelijk Hoge Raad 3 mei 1989, BNB 1989/256 en Hoge Raad, 11 oktober 1989, BNB 1990/87). Dit uitgangspunt is ook gehanteerd bij de totstandkoming van de zogenoemde Wet Mulder (kamerstukken II 1987/88, 20 329, nr. 3, blz. 30–31).

In de derde fase van de herziening van de rechterlijke organisatie is in invoering van belastingrechtspraak in twee feitelijke instanties voorzien. Zoals de Minister van Justitie in een brief van 25 juni 1997 aan de Tweede Kamer (kamerstukken II 1996/97, 25 425, nr. 1) heeft gemeld heeft het kabinet na ampele overweging besloten thans geen besluitvorming over de derde fase te entameren. Voor die keuze is doorslaggevend geweest dat de aandacht van de rechterlijke organisatie de komende jaren vooral zal moeten uitgaan naar de herziening van het bestuur en beheer bij de zittende magistratuur. Daarom zal de invoering van belastingrechtspraak in twee feitelijke instanties eerst te gelegener tijd haar beslag krijgen.

## **Afzonderlijk bezwaar tegen aanslag en boetebeschikking**

In de voorgestelde regeling worden de aanslag en de boetebeschikking beschouwd als twee afzonderlijke beschikkingen. Tegen deze twee beschikkingen kan bezwaar worden gemaakt in hetzelfde geschrift. In dat geschrift zal dan tot uitdrukking moeten komen dat het zich richt tegen de aanslag en de boete. De leden van de VVD-fractie zijn bevreesd dat voor belastingplichtigen die de nieuwe formele regels niet beheersen de toegang tot de rechter zou kunnen worden belemmerd.

Bij de invoering van dit wetsvoorstel zal door de belastingdienst in de nodige voorlichting worden voorzien. Uiteraard zal in de toelichting op de aanslagbiljetten ook uitdrukkelijk worden vermeld dat de belastingplichtige die bezwaren heeft tegen de aanslag en een op hetzelfde biljet vermelde boetebeschikking, er verstandig aan doet in zijn bezwaarschrift tot uitdrukking te brengen dat hij tegen beide beslissingen bezwaar maakt. Er bestaat daarom bij mij weinig behoefte om, zoals de leden van de VVD-fractie voorstellen, in het wetsvoorstel vast te leggen dat een bezwaarschrift tegen een belastingaanslag geacht wordt mede te zijn gericht tegen een boetebeschikking die op hetzelfde aanslagbiljet is opgenomen, tenzij de betrokkene in dat bezwaarschrift uitdrukkelijk aangeeft geen bezwaren te hebben tegen de boete.

## **Hoogte griffierecht**

Volgens het wetsvoorstel herziening van het fiscale procesrecht (wetsvoorstel 25 175) wordt het bestuursprocesrecht van hoofdstuk 8 Awb grotendeels van overeenkomstige toepassing op het beroep in fiscale zaken. In antwoord op de desbetreffende vraag van de leden van de VVD-fractie merk ik op dat na inwerkingtreding van de in dat wetsvoorstel voorgestelde maatregelen, bij een beroepschrift ter zake van twee of meer

samenhangende besluiten eenmaal griffierecht verschuldigd wordt, waarbij het griffierecht het hoogste van het voor een van de besluiten verschuldigde bedrag bedraagt (artikel 8:41, eerste lid, Awb).

### **Vervallen van de boete na overlijden**

De VVD-fractie vraagt waarom op het punt van het vervallen van de boete na overlijden van de belastingplichtige wordt afgeweken van de regeling voor bestuurlijke boeten in de sociale zekerheid, waar is bepaald dat voorzover een boete nog niet is geïnd zij vervalt door het overlijden van degene aan wie zij is opgelegd. In de sociale zekerheid geschiedt het vervallen van de boete dus van rechtswege; herziening of intrekking van de beschikking is niet nodig.

Vooropgesteld wordt dat de regeling in de sociale zekerheid waarnaar deze leden verwijzen, alleen geldt met betrekking tot boeten die zijn opgelegd in gevallen van zogenoemde informatiefraude. Met betrekking tot de fiscale bestuurlijke boeten is overwogen dat het zowel ten behoeve van de invordering als ten behoeve van de nabestaanden van de overledene gewenst is dat volstrekt duidelijk is tot welk bedrag een boete na het overlijden wordt verminderd. Daarom wordt in het voorgestelde artikel 67i, tweede lid, AWR bepaald dat de inspecteur op verzoek van een belanghebbende de boete verlaagt bij voor bezwaar vatbare beschikking. Daardoor staan voor de belanghebbenden de rechtsmiddelen van bezwaar en beroep open. Omdat de belanghebbende-nabestaande in het algemeen veel eerder dan de inspecteur op de hoogte is van het overlijden wordt het gerechtvaardigd geacht dat, wil een belanghebbende aanspraak maken op een vermindering bij voor bezwaar vatbare beschikking, hij daartoe een verzoek moet indienen. Overigens zal de inspecteur nadat hem op andere wijze duidelijk wordt dat iemand aan wie een boete is opgelegd is overleden voordat de boete geheel is betaald ambtshalve de in artikel 67i, tweede lid, voorziene verlaging toepassen. Dit zal ook worden vastgelegd in het Besluit bestuurlijke boeten belastingdienst.

### **Uitstel van betaling**

Naar aanleiding van de vraag van de leden van de VVD-fractie naar het al dan niet automatisch verlenen van uitstel van betaling voor nog niet onherroepelijk vaststaande boeten, merk ik het volgende op. In het eindverslag inzake het wetsvoorstel tot wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen in verband met de herziening van de bevoegdheid tot navorderen is de vraag gesteld waarom de regering er destijds van af zag een aanpassing van de programmatuur door te voeren om automatisch uitstel van betaling voor boeten die nog niet onherroepelijk vaststaan mogelijk te maken (kamerstukken II 1992/93, 21 058, nr. 14, blz. 3). In antwoord daarop is – in de passage waarnaar deze leden verwijzen (kamerstukken II 1992/93, 21 058, nr. 15, blz. 3) – aangegeven dat dit aspect opnieuw aan de orde zou komen bij de voorbereiding van het aangekondigde, aan de hand van het rapport ter zake van de Commissie-Van Slooten op geheel nieuwe leest geschoeide, wetsvoorstel tot herziening van de fiscale bestuurlijke boeten. Een en ander is uitgemond in het op 2 november 1993 bij de Tweede Kamer ingediende wetsvoorstel tot wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en van de Invorderingswet 1990 in verband met de herziening van het stelsel van administratieve boeten en van het fiscale strafrecht (kamerstukken II 1993/94, 23 470). Daarin lag de keuze besloten niet over te gaan tot automatische uitstelverlening van nog niet onherroepelijk vaststaande boeten. Slechts met betrekking tot vergrijpboeten werden enkele bijzondere bepalingen ter beperking van de invorderingsmogelijkheden voorgesteld. Ingevolge hetgeen hiervoor onder «Reformatio in peius» is



toegelicht, wordt in de tweede nota van wijziging op het onderhavige wetsvoorstel voorgesteld die bijzondere bepalingen voor vergrijpboeten te schrappen. Het eindresultaat is dat niet alleen verzuimboeten maar ook vergrijpboeten invorderbaar zijn volgens de regels die gelden voor de belastingaanslagen waarmee zij verband houden.

### **Aansprakelijkheid en redelijke termijn**

De leden van de VVD-fractie hebben vragen over de opeenvolging van verschillende rechtsgangen op grond van de artikelen 49 en 50 van de Invorderingswet 1990. Deze leden kan ik meedelen dat de Werkgroep voor aspecten van rechtsbescherming in het belastingrecht op 28 oktober 1996 aan mij een advies heeft uitgebracht over deze problematiek. De werkgroep doet daarin onder meer de aanbeveling de procedures van de artikelen 49 en 50 van de Invorderingswet 1990 samen te voegen tot één procedure. Zoals ik in mijn brief van 15 april 1997 (WDB97/119M) aan de Tweede Kamer heb laten weten, wordt deze aanbeveling door mij onderschreven en zal ik in nauw overleg met de Minister van Justitie de mogelijkheid bezien op welke wijze uitvoering kan worden gegeven aan deze aanbeveling.

### **Boete en bodemrecht**

De leden van de VVD-fractie vragen naar de relatie tussen de fiscale bestuurlijke boete, het zogenoemde bodemrecht en de rechtsbescherming ingevolge artikel 6 EVRM. Zoals deze leden opmerken is in de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel voor de Wet boeten, maatregelen en terug- en invordering sociale zekerheid (kamerstukken II 1994/95, 23 909, nr. 3, blz. 58) aangegeven dat het strafkarakter van de boete in de sfeer van de sociale uitkeringen meebrengt dat alleen de dader zelf daardoor moet worden getroffen. Op grond van dat uitgangspunt vervalt een niet geïnde bestuurlijke boete bij het overlijden van degene aan wie zij is opgelegd.

De aansprakelijkheid voor de juiste nakoming van de belastingverplichtingen berust in een aantal gevallen niet alleen bij de belasting- of inhoudingsplichtige, maar tevens bij derden aan wie de wetgever een bijzondere verantwoordelijkheid daarvoor heeft toegekend. Ik doel met name op degenen op wie de aansprakelijkheidsregelingen in de Invorderingswet 1990 van toepassing zijn. Dat dezen slechts mede aansprakelijk zijn voor de met de onjuiste belastingheffing samenhangende bestuurlijke boeten voorzover hun van het feit ter zake waarvan de boete werd belopen een verwijt kan worden gemaakt, is vastgelegd in artikel 32, tweede lid, van de Invorderingswet 1990. Dat een dergelijke aansprakelijkstelling, indien aan die voorwaarde is voldaan, met de waarborgen van artikel 6 EVRM is omgeven, heb ik tot uitdrukking gebracht in de wijziging die bij de nota van wijziging op het wetsvoorstel 23 470 in artikel 49 van de Invorderingswet 1990 is aangebracht en is toegelicht in de memorie van antwoord bij dat wetsvoorstel (blz. 29/30).

Met betrekking tot het zogenoemde bodemrecht (artikel 22 Invorderingswet 1990) dat deze leden aan de orde stellen, merk ik op dat de ontvanger tot verhaal van een aantal zogenoemde zakelijke belastingvorderingen (omschreven in artikel 22, derde lid, Invorderingswet 1990) op een belastingschuldenaar verhaal kan nemen op de roerende zaken die behoren tot de bedrijfsinventaris van de onderneming van de belasting-schuldenaar en waarvan het economische belang (overwegend) bij die belastingschuldenaar ligt. Als de juridische eigendom bijvoorbeeld door de leverancier van een bepaald bedrijfsmiddel is voorbehouden, mag de ontvanger daaraan voorbijgaan. Daarbij wordt de reële eigendom van derden, bijvoorbeeld bij verhuurde zaken, gerespecteerd. Dat geen sprake is van een bedenkelijke aantasting van het eigendomsrecht, is sedert 1928

vaste rechtspraak van de Hoge Raad. De Hoge Raad acht het bodemrecht gerechtvaardigd als middel waarmee de fiscus een tegenwicht heeft voor mogelijkheden die de praktijk zonder dat recht zou hebben om het fiscale voorrecht te frustreren. Het feit dat onder de vorderingen van de fiscus mede een bedrag kan zijn begrepen aan bestuurlijke boeten doet daaraan niets af.

### **Premieheffing werknemersverzekeringen**

De leden van de VVD-fractie vragen naar het aangekondigde wetsvoorstel met betrekking tot het boetesysteem bij de heffing en inning van de premies voor de werknemersverzekeringen. In overleg met de Staatssecretaris van Sociale Zaken en Werkgelegenheid kan ik berichten dat, mede naar aanleiding van het voorstel van de fracties van de VVD, het CDA en D66 in de Eerste Kamer, om in afwachting van het arrest van het EHRM in de zaak Saunders, de verdere behandeling van het onderhavige wetsvoorstel op te schorten, ook de voorbereidingen voor een zelfstandig wetsvoorstel met betrekking tot de bestuurlijke boeten op grond van de Coördinatiewet Sociale Verzekering, zijn stilgelegd. Nu het op dit punt tot klaarheid is gekomen, kan op korte termijn een voorstel van wet tegemoet gezien worden.

### **Artikelnummering strafbepalingen**

De VVD-fractie vraagt of het wel praktisch is dat alle overtredingen voortaan in artikel 68 worden ondergebracht en alle misdrijven in artikel 69. In de thans geldende wet zijn de overtredingen opgesomd in artikel 68, eerste lid, en artikel 69 AWR en treft men de misdrijven aan in artikel 68, tweede lid, AWR. Voorgesteld wordt het onderscheid tussen de feiten die overtredingen opleveren, en de feiten die misdrijven opleveren duidelijker te maken door elke groep feiten telkens in één wetsartikel onder te brengen. Daarbij is ervoor gekozen de lichtere vergrijpen (overtredingen) voor de zwaardere vergrijpen (misdrijven) te plaatsen. Zie hierover de memorie van toelichting bij wetsvoorstel 23 470 (kamerstukken II 1993/94, 23 470, nr. 3, blz. 55).

### **Inwerkingtreding en overgangsrecht**

De leden van de fractie van de PvdA stellen enkele vragen over het overgangsrecht. Voor de waarborgen voor de verdachte die voortvloeien uit het verdragsrecht (opgenomen in Hoofdstuk VIII A, Afdeling 2, Paragraaf 1, van de AWR) zoals het recht op hoor en wederhoor, het recht op bijstand van een tolk en het zwijgrecht, geldt de zogenoemde onmiddellijke werking. Deze waarborgen gelden voor een belangrijk deel al op grond van artikel 6 EVRM. De gecodificeerde waarborgen zullen met ingang van de datum van de inwerkingtreding van de wet van toepassing zijn.

Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat voor het in het voorgestelde artikel 69a van de AWR opgenomen una-via-stelsel, dat niet uit artikel 6 van het EVRM voortvloeit, geldt dat het recht van strafvervolgning vervalt indien vergrijpboeten zijn vastgesteld op grond van de nieuw voorgestelde artikelen 67d of 67e van de AWR. Voor het una-via-stelsel zijn dus niet van belang de verhogingen die volgens het thans geldende («oude») recht zijn vastgesteld. Een andere opvatting zou tot gevolg hebben dat na inwerkingtreding van het voorgestelde artikel 69a van de AWR, niet meer tot strafrechtelijke vervolging kan worden overgegaan van strafbare feiten indien de inspecteur in verband met de strafbare gedraging een navorderings- of naheffingsaanslag heeft moeten vaststellen met verhoging. Daarbij is van belang dat een inspecteur volgens het thans geldende recht niet de vrijheid heeft om bij het vaststellen van een

navorderings- of naheffingsaanslag een verhoging achterwege te laten vanwege de omstandigheid dat tot strafvervolging zal worden overgegaan.

Zoals ook in de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel tot herziening van het stelsel van bestuurlijke boeten en van het fiscale strafrecht is aangegeven (kamerstukken II 1993/94, 23 470, nr. 3, blz. 63–64), geldt dat de voorgestelde wettelijke bepalingen die een verzwarende kunnen betekenen voor de betrokkene, gelet op de uitgangspunten van het Nederlands recht en de mensenrechtenverdragen, niet worden toegepast op feiten die zich hebben voorgedaan voor de inwerkingtreding van de wet. In het wetsvoorstel was dit vorm gegeven door het oude recht van toepassing te laten blijven op aangiften en betalingen die voor de datum van inwerkingtreding hadden moeten worden gedaan (artikel III). Voorts werd de mogelijkheid geopend om verschillende artikelen op verschillende data in werking te laten treden (artikel IV). De leden van de PvdA-fractie hebben hier vragen over. Vooropgesteld wordt dat het thans niet in het voornemen ligt om voor verschillende artikelen een verschillende invoeringsdatum te laten gelden. Verder kan naar aanleiding van de opmerkingen van deze leden het volgende worden opgemerkt. Het onderhavige wetsvoorstel brengt ingrijpende wijzigingen met zich voor de diverse geautomatiseerde heffingen in inningssystemen van de belastingdienst. Het is uitvoeringstechnisch ongewenst dat met betrekking tot een bepaald belastingjaar (bijvoorbeeld inkomstenbelasting 1997) of een bepaald belastingtijdvak (bijvoorbeeld omzetbelasting december 1997) verschillende geautomatiseerde systemen naast elkaar werken. Vandaar dat het bij nadere overweging de voorkeur verdient om eenduidig te bepalen dat deze wet voor het eerst toepassing vindt met betrekking tot aangiften en betalingen die betrekking hebben op tijdvakken of tijdstippen die aanvangen onderscheidenlijk liggen op of na de datum van inwerkingtreding. In verband daarmee wordt het overgangsrecht in bijgaande nota van wijziging aangepast. Daardoor is het nieuwe recht, indien dat op 1 januari 1998 in werking treedt, voor bijvoorbeeld de inkomstenbelasting voor het eerst van toepassing op aangiften inkomstenbelasting 1998. Waarborgen die voortvloeien uit het verdragsrecht en die in het wetsvoorstel zijn gecodificeerd werken uiteraard wel onmiddellijk.

In antwoord op de desbetreffende vraag van de VVD-fractie kan ik bevestigen dat het de voorkeur verdient dat de voorgestelde herziening van het fiscale boete- en strafrecht gelijktijdig in werking treedt met de herziening van het fiscale procesrecht (wetsvoorstel 25 175). Voor de belastingplichtigen worden dan in één keer de wijzigingen in hun rechtspositie duidelijk. Of beide regelingen daadwerkelijk tegelijk in werking treden is afhankelijk van de voortgang van de parlementaire behandeling van de afzonderlijke wetsvoorstellen.

### **Ondertekening**

De leden van de VVD-fractie hebben gevraagd naar het ontbreken van een medeondertekening door de Minister van Justitie bij het voorliggende wetsvoorstel. De memorie van toelichting bij dit wetsvoorstel is niet medeondertekend door de Minister van Justitie omdat het, anders dan het wetsvoorstel tot herziening van het stelsel van bestuurlijke boeten en van het fiscale strafrecht (wetsvoorstel 23 470), beperkt is tot wijziging van fiscale wetten. De toelichting op de eerste nota van wijziging op wetsvoorstel 24 800 is daarom – evenals deze nota naar aanleiding van het verslag – ook niet medeondertekend door deze Minister. Deze stukken zijn echter wel opgesteld in nauw overleg met de Minister van Justitie.

## Brieven

In het voorgaande is tevens gereageerd op de meeste zaken die aan de orde zijn gesteld in de brief van 23 juni 1997 van de NOB, de brief van de Vereniging VNO/NCW van 26 juni 1997 en de brief van de FB van 22 augustus 1997. In aanvulling hierop wordt nog het volgende opgemerkt.

De NOB is van oordeel dat de uit de Awb voortvloeiende regels voor het horen in de bezwaarfase van overeenkomstige toepassing dienen te zijn in de situatie dat de inspecteur de belastingplichtige of inhoudingsplichtige in kennis heeft gesteld van het voornemen een boete op te leggen. Het verhoren heeft echter een geheel ander karakter dan het horen in de bezwaarfase. Het verhoor heeft voornamelijk tot doel vraagpunten van de inspecteur omtrent de verwijtbaarheid van het handelen of nalaten van de belastingplichtige op te helderen. Het horen in de bezwaarfase heeft daarentegen primair tot doel om aan de betrokkene de mogelijkheid te bieden om mondeling zijn mening naar voren te brengen en zonodig nadere informatie te verstrekken. Overigens is de inspecteur op grond van artikel 67k AWR verplicht alvorens een vergrijpboete op te leggen, de belastingplichtige of inhoudingsplichtige in kennis te stellen van het voornemen daartoe. De inspecteur moet de belastingplichtige of inhoudingsplichtige ook in de gelegenheid stellen de in de kennisgeving aangevoerde gronden schriftelijk of mondeling te betwisten. Als de belastingplichtige of inhoudingsplichtige de in de kennisgeving aangevoerde gronden mondeling wil betwisten, is de inspecteur verplicht hem te horen.

Het nieuwe Besluit bestuurlijke boeten belastingdienst, dat het huidige Voorschrift administratieve boeten 1993 zal vervangen, zal pas na de afronding van de parlementaire behandeling van het voorliggende wetsvoorstel worden vastgesteld. Bij de vaststelling van het Besluit bestuurlijke boeten belastingdienst kan daardoor ook de verdere parlementaire behandeling van dit wetsvoorstel worden betrokken. Uiteraard zal het Besluit spoedig na vaststelling worden gepubliceerd.

Een verschoningsrecht voor belastingadviseurs of andere professionele deskundigen die de belastingplichtige of inhoudingsplichtige bijstaan, waarnaar de NOB vraagt, wordt niet juist geacht. Vooropgesteld moet worden dat het verschoningsrecht, als uitzondering op de regel dat een ieder verplicht is getuigenis in rechte af te leggen, slechts toekomt aan een beperkte groep van personen. Het gaat uitsluitend om personen die uit hoofde van hun ambt of beroep verplicht zijn tot geheimhouding van al hetgeen hun in hun hoedanigheid wordt toevertrouwd en wier maatschappelijke functie meebrengt dat te hunnen aanzien het maatschappelijk belang dat de waarheid in rechte aan het licht komt moet wijken voor het maatschappelijk belang dat een ieder zich vrijelijk en zonder vrees voor openbaarmaking van het besprokene om bijstand en advies tot hem moet kunnen wenden. Tot zodanige personen behoren de advocaat en de notaris, maar niet de belastingadviseur en de professionele deskundige. Hierbij is van belang dat in Nederland rechtshulp in beginsel door een ieder kan worden verleend en dat deze in de praktijk beroepsmatig wordt verleend door allerlei personen, die zelfstandig of in dienst van een organisatie werkzaam zijn. Het aanmerken van al deze personen als verschoningsgerechtigden zou niet stroken met het vorenbedoelde uitzonderingskarakter van het verschoningsrecht. Er is geen reden een uitzondering te aanvaarden ten aanzien van de belastingadviseurs en professionele deskundigen. Daarbij dient bovendien in aanmerking te worden genomen dat de groep van belastingadviseurs niet homogeen is en geen wetsbepaling uitsluit dat een ieder als belastingadviseur of professionele deskundige werkzaam kan zijn. (Vergelijk Hoge Raad 25 oktober 1985, NJ 1986, 176).

De NOB vraagt verder naar de motivering voor de maximumbedragen voor de afzonderlijke verzuimboeten en de termijnen gedurende welke

een verzuimboete kan worden opgelegd. Hiervoor wordt verwezen naar de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel 23 470 (kamerstukken II 1993/94, 23 470, nr. 3, blz. 39–42).

In antwoord op de desbetreffende vraag van de FB kan worden meegedeeld dat de grove schuld of opzet van een adviseur aan de belastingplichtige zelf kan worden toegerekend, tenzij de belastingplichtige aantoont dat hij in redelijkheid niet behoefde te twijfelen aan de fiscale aanvaardbaarheid van de mededelingen of adviezen van die adviseur (vergelijk Hoge Raad 15 juli 1988, BNB 1988/270).

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