

**23 470**

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

### **MEMORIE VAN ANTWOORD**

Ontvangen 3 juni 1996

#### **1. Algemeen**

Het verheugt de Minister van Justitie en ondergetekende dat de vaste commissie met voortvarendheid aan het voorliggende wetsvoorstel aandacht besteedt. Tevens verheugt het mij dat de leden van de VVD-fractie het waarderen dat er thans een wetsvoorstel is voorgelegd en dat de leden van de CDA-fractie de invoering van het una-via-systeem toejuichen. Ik begrijp echter ook dat de leden van de fracties van de VVD en het CDA vragen hebben over de noodzaak en de wenselijkheid van het wetsvoorstel zoals het thans voorligt.

Na het aantreden van dit kabinet heb ook ik enige aarzeling gehad over het voorliggende wetsvoorstel. Dat was de reden dat ik de Werkgroep voor aspecten van rechtsbescherming in het belastingrecht heb gevraagd het wetsvoorstel te beoordelen vanuit de optiek van de rechtsbescherming van de belastingplichtige, met name op de punten die ook door de fracties van de VVD en het CDA als essentieel worden ervaren, te weten de introductie van de boete-inspecteur en de boete bij primitieve aanslag. In haar adviezen, die volledigheidshalve als bijlage bij deze memorie zijn gevoegd, spreekt de werkgroep waardering uit voor de zorgvuldigheid waarmee het wetsvoorstel een keuze maakt tussen veelal sterk uiteenlopende zienswijzen. Samenvattend adviseerde de werkgroep het wetsvoorstel in deze vorm voort te zetten.

Deze adviezen hebben bij mij de destijds aanwezige aarzelingen over de wenselijkheid van het voorliggende wetsvoorstel weggenomen. Ik meen dat thans, mede door de uitgebreide totstandkomingsgeschiedenis, een evenwichtig stelsel van bestuurlijke boeten tot stand is gekomen.

Het belang van het wetsvoorstel is daarin gelegen dat het sterk verouderde stelsel van bestuurlijke boeten in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) dat niet meer voldoet aan de eisen die de mensenrechtenverdragen stellen aan de rechtsbescherming, en door de jurisprudentie van de Hoge Raad gedeeltelijk buiten werking is gesteld, wordt vervangen door een nieuw stelsel van bestuurlijke boeten. Daarbij staan twee uitgangspunten centraal. In de eerste plaats moet het nieuwe stelsel voldoende rechtsbescherming bieden aan de burger, overeenkomstig de eisen die de mensenrechtenverdragen stellen aan de sanctionering en vervolging. In de tweede plaats moet een effectief

optreden tegen normoverschrijdingen in de fiscaliteit mogelijk zijn, ook indien de normoverschrijdingen worden geconstateerd in de fase voor de vaststelling van de definitieve aanslag.

De leden van de fractie van de VVD vragen naar de stand van zaken van de evaluatie betreffende de onderlinge afstemming van de belastingboetes en de boetes sociale zekerheid. De evaluaties van het aanmeldings-, vervolgings- en transactiebeleid op het terrein van de belastingheffing en op het terrein van de sociale zekerheid bevinden zich in een afrondende fase. Naar verwachting kunnen de evaluaties nog voor de aanvang van het zomerreces aan de Staten-Generaal worden toegestuurd. Beide evaluaties betreffen overigens in eerste instantie het strafrechtelijke traject en niet zo zeer de bestuurlijke boete-oplegging, zoals die in het fiscale bestuursrecht bestaat. Hierbij merk ik op dat het stelsel van bestuurlijke boeten en het stelsel van strafrechtelijke sanctienering nauw met elkaar samenhangen. Hoe hoger de effectiviteit van het stelsel van bestuurlijke boeten, des te minder behoeft er een beroep te worden gedaan op de strafrechtelijke rechtshandhaving. De in het wetsvoorstel aangebrachte verbeteringen in het stelsel van fiscale bestuurlijke boeten moeten mede in dat licht worden gezien.

De leden van de CDA-fractie vragen aan te geven wat de situatie ter zake van de wijziging van het boetesysteem in de douanewetgeving is. De herziening van het systeem van de bestuurlijke douaneboeten maakt deel uit van het thans voor advies bij de Raad van State aanhangige voorstel van wet tot wijziging van enkele wetten in verband met de herziening van het stelsel van bestuurlijke boeten en van het fiscale strafrecht (Invoeringswet bestuurlijke boeten). Deze invoeringswet zal in de plaats treden van het bij de Tweede Kamer aanhangige voorstel van wet tot wijziging van de Algemene wet inzake de douane en de accijnzen en van enige andere wetten in verband met de herziening van het stelsel van administratieve boeten en van de bevoegdheid tot navorderen in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (kamerstukken II 1989/90, 21 369, nrs. 1-2), hetwelk dan kan worden ingetrokken.

## **2. Hoofdpijnen van het wetsvoorstel**

### *2.1 De reformatio in peius*

De leden van de CDA-fractie wijzen erop dat dit wetsvoorstel de belastingrechter de mogelijkheid biedt een hogere boete op te leggen dan door de boete-inspecteur was bepaald, de zogenaamde reformatio in peius (vgl. het voorgestelde art. 29a AWR). Deze leden hebben zich afgevraagd of deze parallel met het strafrecht in de boetesfeer wel logisch is. Zij gaven daarbij het voorbeeld van een geval waarin de inspecteur de aanslag en de boete heeft verlaagd, waarna de betrokkene bij een beroep op de rechter het risico zou kunnen lopen van een hogere boete.

De voorgestelde regeling van de reformatio in peius berust op twee overwegingen. In de eerste plaats dient te worden bevorderd, dat een beroep op de rechter zorgvuldig wordt overwogen. In de tweede plaats geeft de verwantschap met de strafrechtelijke procedure aanleiding de belastingrechter een met de strafrechter vergelijkbare ruimte te bieden bij de bepaling van de hoogte van de boete.

Het door de leden van de CDA-fractie gegeven voorbeeld maakt een verdere verduidelijking mogelijk. Zie ik het goed, dan wordt in het voorbeeld bedoeld op een geval waarin aan de belastingplichtige een belastingaanslag is opgelegd en in verband daarmee een boete, waarvan de hoogte aan de aanslag is gekoppeld. De belastingplichtige maakt tegen beide beschikkingen bezwaar, waarna het bedrag van de aanslag en in elk geval mede in samenhang daarmee – dat van de boete wordt verlaagd. De

belastingplichtige behoudt evenwel zijn bedenkingen. Indien deze vervolgens ter zake van de aanslag en de boete beroep instelt bij de rechter dan is verhoging van de boete niet uitgesloten. Een verhoging is daarbij vanzelfsprekend alleen mogelijk voorzover de boete minder dan 100% bedraagt. De onafhankelijke rechter zal slechts overgaan tot de vaststelling van een boete in afwijking van de boete die de boete-inspecteur heeft vastgesteld, indien deze op grond van een zorgvuldige overweging van alle omstandigheden van het geval tot de conclusie komt dat de door de boete-inspecteur vastgestelde boete niet passend is. Daarbij is zowel een verlaging als een verhoging van de boete mogelijk. Op dit punt ziet de regering voldoende verwantschap met de strafrechtelijke sanctieering om de belastingrechter evenbedoelde vrijheid te laten. Voor deze opvatting vind ik steun in het in 1987 door de Hoge Raad uitgebrachte advies (kamerstukken II 1986/87, 19 700, nr. 56).

In dit verband is nog van belang dat een belastingplichtige ook alleen tegen de belastingaanslag beroep kan instellen. De rechter kan dan tot verlaging van de aanslag beslissen. In dat geval zal de boete-inspecteur, voorop gesteld dat de boete is uitgedrukt in een percentage van de te weinig geheven belasting, het boetebedrag op grond van artikel 67g AWR naar evenredigheid verminderen. Een verhoging van de boete is daarbij uitgesloten, omdat deze niet aan het oordeel van de rechter is onderworpen.

## *2.2 De boete-inspecteur*

De leden van de VVD-fractie zijn bevreesd dat de aanstelling van boete-inspecteurs zou kunnen leiden tot een toename van ambtelijk werk en tijdverlies.

Door de introductie van de boete-inspecteur wordt bereikt dat binnen de Belastingdienst een andere functionaris dan de aanslagregelende ambtenaar verantwoordelijk is voor de oplegging van de boete. Hiermee wordt, juist met het oog op een betere rechtsbescherming voor de belastingplichtige, een extra waarborg voor een zorgvuldige oplegging van boeten gecreëerd. Deze waarborg komt daarin tot uitdrukking dat de boete-inspecteur het dossier met een zekere distantie – en daardoor meer onbevangen dan de aanslagregelaar – zal benaderen. Voorts zal de boete-inspecteur – aangezien hij in het bijzonder met de boete-oplegging is belast – specifieke kennis op dit gebied hebben, hetgeen mede de zorgvuldigheid van de procedure ten goede komt. Daarbij is het onvermijdelijk dat, juist omdat de boete-inspecteur het dossier onbevooroordeeld moet kunnen beoordelen, enig extra werk en een beperkte verlenging van de behandeltijden ontstaat. De werkprocessen binnen de Belastingdienst zullen echter zo worden ingericht dat de verlenging van de doorlooptijden tot een minimum wordt beperkt. Naar mijn mening weegt het voordeel van de introductie van de boete-inspecteur ruimschoots op tegen het zojuist genoemde nadeel van enig extra werk en tijdverlies.

Naar de mening van de leden van de VVD-fractie is het voor de burgers onaantrekkelijk dat zij in de toekomst niet meer te maken hebben met één persoon die volledig bevoegd is om een aanslag vast te stellen en die ook bevoegd is om een compromis te sluiten. Ik deel deze mening echter niet. Door de functiescheiding tussen inspecteur en boete-inspecteur wordt voorkomen dat één persoon zowel over de hoogte van de aanslag als over de boete beslist. Het is daardoor niet mogelijk dat de aanslagregelende ambtenaar de belastingplichtige onder druk zet door te dreigen met de oplegging van een boete. De aanslagregelende ambtenaar is immers niet bevoegd een boete op te leggen. Deze functiescheiding biedt daardoor een waarborg tegen misbruik van bevoegdheden. Gesprekken tussen de inspecteur en de belastingplichtige over de beëindiging van geschillen over de hoogte van de belastingschuld worden hierdoor ook niet belast met discussies over de hoogte van een eventuele boete.

De leden van de VVD-fractie vragen in dit verband nog of het denkbaar is dat een inspecteur in de toekomst tegen een belanghebbende zal zeggen dat deze er goed aan doet zijn voorstel te accepteren omdat hij anders het dossier zal overdragen aan de boete-inspecteur. Door de hiervoor bedoelde functiescheiding acht ik dit niet goed denkbaar.

De leden van de VVD-fractie vragen voorts hoe gehandeld dient te worden ingeval de boete-inspecteur reden ziet tot oplegging van een boete, maar van mening is dat de belastingaanslag op andere gronden – die los staan van de gronden voor de boete-oplegging – te hoog is. Hoewel de boete-inspecteur niet bevoegd is tot het vaststellen van de hoogte van de aanslag, zal hij in een dergelijk geval de inspecteur laten weten dat hij van mening is dat de aanslag niet juist is vastgesteld. De inspecteur, die verantwoordelijk is voor het vaststellen van een juiste belastingaanslag, kan dan tot een heroverweging van zijn besluit komen. Indien deze heroverweging leidt tot een lagere vaststelling van de belastingaanslag, betekent dit dat de grondslag voor de boete wordt verlaagd (vergelijk bij voorbeeld artikel 67d, tweede lid, AWR).

De invoering van de boete-inspecteur roept bij de leden van de CDA-fractie vragen op in het kader van de uitvoering. Zij vragen of de eis van voldoende onafhankelijkheid van de boete-inspecteur is gewaarborgd. De boete-inspecteur maakt net als de inspecteur deel uit van de organisatie van de Belastingdienst. Toch is er sprake van een onafhankelijkheid in die zin dat de boete-inspecteur niet betrokken is bij de vaststelling van de aanslag en de in dat verband verrichte onderzoeken. De boete-inspecteur kan daardoor het dossier met de gewenste onbevangenheid behandelen. Van belang is dat een andere functionaris dan de aanslagregelende ambtenaar is belast met de oplegging van de boete, waardoor een extra waarborg voor een zorgvuldige oplegging van boeten wordt gecreëerd. Dat de boete-inspecteur organisatorisch is verbonden aan de Belastingdienst doet daaraan niet af.

Binnen de organisatie van de Belastingdienst kan de positie van de boete-inspecteur als volgt worden weergegeven. Het hoofd van een eenheid wijst een medewerker aan, die namens hem de bevoegdheid van boete-inspecteur uitoefent. Indien de omvang van het werkpakket daartoe aanleiding geeft kan het hoofd van de eenheid één of meer medewerkers aanwijzen als boete-functionaris. De boete-functionarissen staan onder leiding van de boete-inspecteur. De mandatering wordt schriftelijk vastgelegd en is kenbaar voor de belastingplichtigen, zodat deze kunnen toetsen of de ambtenaar die hen een boete oplegt dan wel het voornemen tot boete-oplegging aan hen kenbaar maakt, daartoe bevoegd is. De boete-inspecteur verricht zijn werkzaamheden onafhankelijk van de andere bestuursorganen op de eenheid. De boete-inspecteur mag in de uitoefening van zijn functie gebruik maken van informatie, die door de ontvanger of de inspecteur binnen diens bestuursbevoegdheid is vergaard of gegenereerd. De boete-inspecteur kan ook van andere bestuursorganen inlichtingen krijgen. In zoverre ontbreken de «Chinese walls», waarvan de CDA-fractie spreekt.

Op de vraag van de leden van het CDA naar het profiel van de boete-inspecteur kan ik antwoorden dat de als boete-inspecteur aan te wijzen medewerkers ten minste een academisch denk- en werkniveau alsmede een grondige kennis van het fiscale en van het commune straf(proces)-recht en een globale kennis van de diverse werkprocessen van de Belastingdienst moeten hebben. De boete-inspecteurs zijn thans nog niet geselecteerd. Vanzelfsprekend wordt er een intern opleidingstraject uitgezet voor de boete-inspecteurs en de boete-medewerkers.

Overigens worden nog dit jaar door de Belastingdienst pilots ingericht om de werklust van de boete-inspecteur en de organisatorische gevolgen van de implementatie van de boete-inspecteur inzichtelijk te maken.

### 2.3 Boetebeleid

De leden van de fracties van de VVD en het CDA vragen aandacht voor de boete bij de primitieve aanslag. De vergrijpboete bij de primitieve aanslag past bij een belastingheffing waarbij enerzijds wordt uitgegaan van de goede trouw van de belastingplichtige, maar waarbij anderzijds tegen de belastingplichtige wiens kwade trouw is gebleken, doeltreffend wordt opgetreden. De vergrijpboete bij de primitieve aanslag kent, zoals steeds bij vergrijpboeten het geval is, als ondergrens de grove schuld (een in laakbaarheid aan opzet grenzende grove onachtzaamheid) van de belastingplichtige met betrekking tot het beboetbare feit. Die ondergrens waarborgt dat uitsluitend belastingplichtigen, die de vooronderstelde goede trouw in werkelijkheid niet hebben betracht, voor beboeting bij de primitieve aanslagregeling in aanmerking komen.

Daarbij moet bedacht worden dat deze vergrijpboete alleen kan worden opgelegd ingeval de boete-inspecteur grove schuld of opzet kan bewijzen. Bij lichte schuld (of wanneer bij voorbeeld sprake is van een pleitbaar – maar onjuist – standpunt) is boete-oplegging niet aan de orde. Daardoor hoeft niet te worden gevreesd voor ten onrechte criminaliserende beslissingen van de boete-inspecteurs.

De leden van de VVD-fractie hebben in dit kader enige zorg dat het wetsvoorstel zou kunnen leiden tot een aanmerkelijke verscherping van het boetebeleid van de Belastingdienst. Ik deel die zorg niet. Als gevolg van dit wetsvoorstel zal het boetebeleid van de Belastingdienst weliswaar veranderen, maar niet worden verscherpt. De verandering van het boetebeleid inzake vergrijpboeten concentreert zich op twee punten. Allereerst houdt het huidige wettelijke systeem in dat een 100%-boete «uit de wet» belopen wordt en vervolgens door de inspecteur geheel of gedeeltelijk wordt kwijtgescholden. In het voorgestelde systeem legt de boete-inspecteur de boete op en wordt de hoogte van de boete direct gerelateerd aan de ernst van het vergrijp. De tweede belangrijke wijziging is de hiervoor besproken introductie van een afzonderlijk functie voor de oplegging van fiscale bestuurlijke boeten.

De VVD-fractie vraagt of er gegevens zijn over de rechtssociologische effecten van het boetebeleid en of die het gevoerde beleid ondersteunen.

Uit de mij ter beschikking staande gegevens is niet gebleken, dat naar de effecten van het fiscale boetebeleid rechtssociologisch onderzoek is verricht. In de juridische literatuur zijn, zoals bekend, zeer vele beschouwingen verschenen waarin een diversiteit aan aspecten van de fiscale boete wordt belicht. Voor een meer omvattende beschouwing over de vraag naar het bestaansrecht van de fiscale boete moge worden verwezen naar het proefschrift van mr. J. Wortel (Vervolgen in belastingzaken, Deventer, 1991, blz. 159–172). Deze schrijver concludeert tot een bevestigend antwoord en stelt (blz. 171): «Het is een nuttig instrument waarmee goed geproportioneerde sancties kunnen worden gesteld op onrechtmatig gedrag, daarbij een nodeloos zware en dure procedure vermijgend.» Hierbij aansluitend kan nog worden opgemerkt, dat de sanctie van de fiscale boete thans in een zeer aanzienlijk aantal gevallen wordt toegepast. Het zal duidelijk zijn, dat aan de behoefte waarin aldus wordt voorzien, bepaald niet eenvoudig door inzet van het strafrechtelijk instrumentarium zou kunnen worden voldaan.

De leden van de VVD-fractie vragen zich af in hoeverre een boete kan worden betrokken bij een compromis en hoe de bevoegdheidsverdeling tussen de inspecteur en de boete-inspecteur dan in de bezwaarfase ligt.

Omdat een fiscaal compromis de belasting en niet de boete betreft, is de boete-inspecteur niet bij het compromis over de hoogte van de belastingschuld betrokken. Boeten behoren gelet op hun aard geen voorwerp van een compromis te zijn. De hoogte van een op te leggen

boete – die het karakter van een straf heeft – is geen punt van onderhandeling tussen de boete-inspecteur en de burger. De boete wordt eenzijdig door de boete-inspecteur vastgesteld. Wel brengt de omstandigheid dat de hoogte van vergrijpboeten in een directe relatie staat tot de niet-aangegeven of niet-geheven belasting mee dat de vaststellings-overeenkomst over de hoogte van de belasting zal doorwerken in de hoogte van de boete. De boete-inspecteur zal de uit de vaststellings-overeenkomst voortvloeiende belastingschuld dan als een gegeven beschouwen.

Voor de belastingplichtige, die met de inspecteur in gesprek is over een mogelijke vaststellingsovereenkomst behoeft er geen onduidelijkheid te bestaan over de hoogte van de uiteindelijke boete, mits het beleid inzake de hoogte van de op te leggen boeten eenduidig en voor de belastingplichtigen kenbaar is en de schuldgradatie vaststaat. Het beleid is voor de belastingplichtigen kenbaar door publikatie van het boetebeleid, thans in het Voorschrift administratieve boeten 1993 en straks, na inwerkingtreding van het onderhavige wetsvoorstel, in het Besluit Bestuurlijke Boeten 1997. De schuldgradatie is voor de belastingplichtige zelf doorgaans bekend. Indien niettemin bij de belastingplichtige onduidelijkheid bestaat over de mate van schuld, kan de boete-inspecteur hem desgevraagd in een gesprek helderheid verschaffen.

De leden van de VVD-fractie vragen voorts of de termijn voor het indienen van een bezwaar- of beroepschrift niet te kort is ingeval bij een aanslag tevens een hoge boete is opgelegd. Sinds de inwerkingtreding van de Algemene wet bestuursrecht is de termijn voor het indienen van de bezwaar- of beroepschrift in het gehele bestuursrecht zes weken, ook als het gaat om bestuurlijke boeten.

Het stellen van een termijn voor het maken van bezwaar en beroep is één van de voorwaarden die een staat op grond van de mensenrechtenverdragen mag stellen aan de toegang tot de rechter. Een probleem zou slechts ontstaan indien deze termijn onredelijk kort is. Daarvan is bij een termijn van zes weken echter geen sprake (vergelijk bij voorbeeld mr. M. W. C. Feteris, Fiscale administratieve sancties en het recht op een behoorlijk proces, Deventer, 1993, blz. 368).

Hierbij merk ik nog op dat indien een belastingplichtige niet in staat is om binnen de wettelijke termijn van zes weken een volledig gemotiveerd bezwaar- of beroepschrift in te dienen, een niet-gemotiveerd bezwaarschrift alleen niet-ontvankelijk zal worden verklaard, indien de indiener de gelegenheid heeft gehad het verzuim te herstellen binnen een door de boete-inspecteur gestelde termijn (artikel 6:6 van de Algemene wet bestuursrecht).

De fractie van de VVD vraagt in hoeverre bij het uitvoeren van het boetebeleid rekening wordt gehouden met volwassenen die niet kunnen lezen of schrijven. Allereerst geldt dat indien in een concreet geval het analfabetisme van de burger (mede) de oorzaak is van het doen of nalaten, waaraan de wet de mogelijkheid van boete-oplegging verbindt, de boete-inspecteur in die omstandigheid aanleiding kan vinden af te zien van boete-oplegging omdat de vereiste grove schuld ontbreekt. Voorts geldt dat indien een burger een schriftelijke aankondiging van een boete niet kan begrijpen, de boete-inspecteur uiteraard bereid zal zijn de inhoud van de boete-aankondiging mondeling aan de belanghebbende bekend te (laten) maken. Overigens is in de praktijk niet gebleken, dat analfabetisme in dezen een knelpunt oplevert.

#### *2.4 De inkeerregeling*

De leden van de CDA-fractie hebben terecht vastgesteld, dat de inkeerregeling waarin het wetsvoorstel voorziet, betrekking heeft op de

misdrijven van artikel 69 AWR en niet op de overtredingen van artikel 68 AWR. Naar het oordeel van de regering behoeft deze inrichting van de inkeerregeling niet te worden gezien als een achteruitgang in die zin dat moet worden verwacht dat van de regeling veel minder gebruik zal worden gemaakt omdat strafvervolgning ter zake van overtreding niet is uitgesloten. Vooropgesteld moet worden dat het gegeven dat de wettelijke inkeerregeling in een aantal gevallen van vrijwillige verbetering niet van toepassing is, niet meebrengt dat die vrijwillige verbeteringen dan ook steeds aanleiding geven tot de instelling van een vervolging. Waar aannemelijk is dat de betrokkene tot het inzicht is gekomen dat hij aan zijn fiscale verplichtingen dient te voldoen, is eerder een belangrijke indicatie voorhanden dat strafvervolgning niet opportuun is.

De verwachting dat het instituut van de inkeerregeling aan betekenis inboet lijkt te berusten op de veronderstelling dat de inkeerregeling vooral wordt benut omdat aldus strafvervolgning wordt verhinderd. Wanneer dat zo zou zijn, lijkt waarschijnlijk dat de betrokkene kennelijk wel verwacht dat de gemaakte fout aan het licht zal komen. Dergelijke gevallen leveren echter niet de situatie op waarvoor de inkeerregeling is geschreven. Volgens deze regeling vervalt het recht tot strafvordering immers indien (nog) geen sprake is van een redelijk vermoeden dat de onjuistheid bekend is of bekend zal worden.

Met betrekking tot het voor de inkeerregeling gekozen bereik zij er tot slot aan herinnerd, dat in dit wetsvoorstel de door de Commissie-Van Slooten beoogde symmetrie is bereikt door de feiten waarop een verzuimboete is gesteld en de overtredingen enerzijds, en de feiten waarop een vergrijpboete staat en de misdrijven anderzijds, op dezelfde wijze te behandelen.

## *2.5 Herziening van de strafbepalingen*

De leden van de VVD-fractie vragen naar het verschil in de toegepaste percentages in de bestuurlijke beboeting bij de schuldgradaties grove schuld en opzet. In dit verband vragen de leden van de SGP, RPF en GPV naar het belang van de begrippen zoals grove schuld en grove onachtzaamheid en naar de gehanteerde boetepercentages.

Vooropgesteld kan worden dat de schuldgradaties «grote schuld» en «opzet» niet nieuw zijn. Zij komen reeds sinds de invoering van de Algemene wet inzake rijksbelastingen daarin voor. De inhoud van de verschillende schuldgradaties heeft dan ook invulling gekregen in de jurisprudentie.

Het hanteren van verschillende schuldgradaties noopt tot een landelijk uniform boetebeleid. Dit beleid beoogt te voorkomen dat de hoogte van de boete afhankelijk is van de persoonlijke opvatting van de competente boete-inspecteur. Daarbij past het verschillende schuldgradaties te onderscheiden, die resulteren in verschillende boetepercentages. De schuldgradaties zijn daarmee van groot belang voor de vaststelling van de hoogte van de boete (straftoemeting).

Erkend kan worden dat het onderscheid tussen de verschillende schuldgradaties, met name het onderscheid tussen grove schuld (een in laakbaarheid aan opzet grenzende grove onachtzaamheid) en opzet (waartoe ook het voorwaardelijke opzet behoort), niet in alle gevallen eenvoudig is aan te geven. Dit onderscheid is echter in de jarenlange praktijk zeer bruikbaar gebleken. Ook heeft het de toets van de rechterlijke kritiek kunnen doorstaan.

Volledigheidshalve merk ik op dat van de in de beleidsregels gehanteerde percentages kan worden afgeweken indien daardoor de boete meer in overeenstemming wordt gebracht met de ernst van het beboete feit (proportionaliteit). Op die wijze kan een goede straftoemeting plaatsvinden.

Bij de leden van de VVD-fractie bestond de indruk dat in 1984 een verscherping van het boetebeleid heeft plaatsgehad, in die zin dat sindsdien boetes van 50 procent worden opgelegd waar voorheen in de praktijk met 25 procent werd volstaan. De fractie vroeg zich af of de gevolgen daarvan zijn onderzocht.

In 1984 werd de Leidraad administratieve boeten 1971 vervangen door de Leidraad administratieve boeten 1984. Dat hield niet in eerste instantie een verscherping van het beleid in. Zo werd bij voorbeeld in paragraaf 10 van de Leidraad administratieve boeten 1971 bij navordering (aanslag-belastingen) in «een normaal geval van grove schuld/onachtzaamheid» een kwijtschelding van de boete tot op 25% en in geval van «opzet of van een meer ernstige vorm van grote schuld/grove onachtzaamheid» een kwijtschelding van de boete tot op 50% voorgeschreven. Dezelfde kwijtscheldingsnormen treft men aan in paragraaf 15 van de Leidraad administratieve boeten 1984.

Op een enkel punt leidde dat destijds wel tot een hogere beboeting. Zo werd in paragraaf 17 van de Leidraad administratieve boeten 1971 bij naheffing wegens gebleken onjuistheden (aangiftebelastingen) in «een normaal geval van grove schuld» een kwijtschelding van de boete tot op 10% en in geval van «opzet of van een meer ernstige vorm van grove schuld» een kwijtschelding van de boete tot op 25% voorgeschreven. Omdat de kwijtscheldingsnormen bij naheffing wegens gebleken onjuistheden in de Leidraad administratieve boeten 1984 werden gelijk getrokken met die bij navordering, is met betrekking tot de boeten bij naheffing wegens gebleken onjuistheden in vergelijking met de Leidraad administratieve boeten 1971 van een hogere beboeting sprake. De gevolgen van de zoëven genoemde gelijkstelling van boete-percentages zijn niet onderzocht.

De leden van de CDA-fractie vragen hoe de mogelijkheid van een boete bij primitieve aanslag zich verdraagt met het beleid om de verhouding Belastingdienst/belastingplichtige te verbeteren.

In aanvulling op hetgeen ik hiervoor reeds over dit onderwerp heb geschreven, merk ik op dat de vergrijpboete bij de primitieve aanslag naar mijn mening past bij de huidige relatie belastingplichtige/belastingdienst. Daarbij behoort de Belastingdienst enerzijds uit te gaan van de goede trouw van de belastingplichtigen, maar anderzijds doeltreffend op te treden tegen een belastingplichtige wiens kwade trouw is gebleken.

Bij een goede relatie tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige past het ook dat de Belastingdienst snel zekerheid verschaft over de fiscale gevolgen van het handelen of nalaten van de belastingplichtige. Daarom zal de Belastingdienst steeds vaker in de fase voor de vaststelling van de primitieve aanslag een (boeken)onderzoek instellen naar de door de belastingplichtige verstrekte gegevens. Indien bij een dergelijk (boeken)onderzoek bij voorbeeld blijkt dat de belastingplichtige opzettelijk onjuiste gegevens heeft verstrekt, zou het onevenwichtig zijn als dan geen bestuurlijke boete zou kunnen worden vastgesteld. Daarbij moet worden bedacht dat wordt vereist dat de in de aangifte vermelde gegevens duidelijk, stellig en zonder voorbehoud moeten worden ingevuld (artikel 8, eerste lid, AWR).

De vergrijpboete bij de primitieve aanslag kent, zoals steeds bij vergrijpboeten het geval is, als ondergrens de grove schuld (een in laakbaarheid aan opzet grenzende grove onachtzaamheid) van de belastingplichtige met betrekking tot het beboetbare feit. Die ondergrens waarborgt dat uitsluitend belastingplichtigen, die de vooronderstelde goede trouw in werkelijkheid niet hebben betracht, voor beboeting bij de primitieve aanslagregeling in aanmerking komen.

De leden van de CDA-fractie vragen voorts nog eens samen te vatten waarom de invoering van de boete bij de primitieve aanslag nodig was



om aan het doel van codificering van de jurisprudentie op grond van de internationale mensenrechtenverdragen.

In het begin van de jaren tachtig besloot het toenmalige kabinet een wetsvoorstel voor te bereiden dat het mogelijk zou maken bij de vaststelling van een primitieve aanslag een boete op te leggen. Dit gebeurde op uitnodiging van de Tweede Kamer der Staten-Generaal (Kamerstukken II 1982/83, 17 050/17 522, nr. 17). Gedurende het wetgevende proces ontstond een stroom van jurisprudentie over de betekenis van artikel 6, eerste lid, van het Europees Verdrag tot bescherming van de Rechten van de mens en de fundamentele vrijheden voor het fiscale boeterecht. Dit deed het kabinet besluiten de wetsvoorstellen zodanig aan te passen dat het hele stelsel van bestuurlijke boeten zou voldoen aan de eisen die de mensenrechtenverdragen daaraan stellen.

De leden van de fractie van SGP, RPF en GPV vragen of ook bij vrijwillige verbetering in een aantal gevallen een boete kan worden opgelegd.

Thans is beleid dat bij vrijwillige verbetering de boete wordt teruggebracht tot 5% (bij grove schuld) of 10% (bij opzet). In het wetsontwerp is in artikel 67n AWR voorzien dat bij vrijwillige verbetering geen vergrijpboete wordt opgelegd. Het wetsvoorstel sluit met betrekking tot het begrip vrijwillige verbetering aan bij de huidige beleidsregels. Zolang de belastingplichtige vrijwillig verbetert «voordat hij weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met de onjuistheid of onvolledigheid bekend is of bekend zal worden» is sprake van vrijwillige verbetering als hier bedoeld. In een later stadium, bij voorbeeld ingeval een boekenonderzoek is aangekondigd, is van vrijwillige verbetering geen sprake meer: van een daadwerkelijke inkeer, geheel uit eigen beweging, kan dan immers niet meer worden gesproken. In gevallen dat de vrijwilligheid bij de verbetering ontbreekt, zal de regeling van artikel 67n AWR dan ook toepassing missen. Omgekeerd zal, indien sprake is van daadwerkelijke vrijwillige verbetering, geen vergrijpboete kunnen worden opgelegd.

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