

NOTA INZAKE ENIGE AMENDEMENTEN

(Ingezonden 22 april 1958)

Nr. 29**Inleiding**

De ondergetekenden hebben er prijs op gesteld hun standpunt ten aanzien van de amendementen van de leden van de Tweede Kamer de heren Van Leeuwen, Van Rijkevorsel en Lucas (Gedrukte stukken, nrs. 12, 26 en 28) in een nota uiteen te zetten, ten einde daarmee de grondslag te leggen voor een nadere gedachtenwisseling met de Kamer. De ondergetekenden zijn er erkentelijk voor, dat hun de gelegenheid daartoe is geboden.

De amendementen hebben betrekking op de cumulatie van een straf ter zake van een belastingdelict en een belopen administratieve boete (de amendementen van de heren Van Leeuwen en Van Rijkevorsel) en op de rechtsbescherming van de belastingplichtige, die ingevolge de wet een administratieve boete heeft belopen (de amendementen van de heer Lucas). Men kan deze onderwerpen niet losmaken van het geheel van de bepalingen van het wetsontwerp, die betrekking hebben op de handhaving van de belastingwetten. De ondergetekenden menen daarom goed te doen zich niet tot een bespreking van de amendementen te beperken, doch tevens op het in het ontwerp neergelegde systeem een nadere toelichting te geven. Daarbij zal in het bijzonder worden gezien op welke wijze de verhouding van straf en administratieve boete in het ontwerp is geregeld, welke criteria voor het belopen zijn van de administratieve boete moeten worden gesteld en hoe de toepassing in de praktijk geschiedt. Mede in het licht van de beschouwingen over deze punten, mogen de ondergetekenden ten slotte de wenselijke regeling van de rechtsbescherming bij de toepassing van de bepalingen inzake de administratieve boete onder ogen zien.

§ 1. Het stelsel van het wetsontwerp

Overtredingen van een aantal met name in de wet aangegeven feiten leveren een strafbaar feit op. Ten aanzien van bepaalde feiten — het verstrekken van onjuiste of onvolledige gegevens — is daarbij bepaald, dat geen strafvervolgning wordt ingesteld, indien de schuldige alsnog een juiste en volledige aangifte doet of juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen verstrekt, voordat hij weet of redelijkerwijs kan vermoeden, dat de rijksbelastingdienst de onjuistheid of onvolledigheid op het spoor is gekomen of zal komen (artikel 66, lid 3). Omdat de opzet van de strafrechtelijke bepalingen bij de openbare beraadslaging geen kritiek heeft ontmoet en de vaste Commissie voor de Financiën blijkens het Voorlopig Verslag (ad artikelen 66—86) met deze opzet akkoord is gegaan, menen de ondergetekenden daaromtrent niet in beschouwingen te moeten treden.

Ter zake van een aantal van deze strafbare feiten en overigens ter zake van andere feiten, die grond opleveren voor het vermoeden, dat een aanslag ten onrechte achterwege is gelaten of tot een te laag bedrag is vastgesteld, dan wel dat een in de belastingwet voorziene vermindering of ontheffing ten onrechte of tot een te hoog bedrag is verleend (artikel 16), of wel ter zake, dat een belasting, die op aangifte behoort te worden voldaan of afgedragen, geheel of gedeeltelijk niet is betaald (artikel 20), kan een administratieve boete worden belopen.

De omvang van de administratieve boete wordt door de wet vastgesteld. In het geval van artikel 9, lid 3, is de omvang bepaald op 5 pct. van de in de aanslag te begrijpen belasting met een minimum van vijf gulden en een maximum van

duizend gulden. In het geval van artikel 21, lid 1, tweede volzin, of artikel 22 bedraagt de boete 10 pct. van de nageheven, onderscheidenlijk te laat betaalde belasting, met een minimum van vijf gulden. In de andere gevallen bedraagt de verhoging 100 pct. van de nagevorderde, onderscheidenlijk nageheven belasting (artikel 18, lid 1, en artikel 21, lid 1, eerste volzin).

Terwijl de wet aldus de omvang van de verhogingen vaststelt, wordt de mogelijkheid geopend, dat van in een belastingaanslag begrepen verhoging door of vanwege de Minister van Financiën gehele of gedeeltelijke kwijtschelding kan worden verleend (artikel 64).

§ 2. *Het voorkomen van cumulatie van straf en administratieve boete.* (Amendementen van de heren Van Leeuwen en Van Rijkevorsel.)

Voor zover voor eenzelfde feit zowel een strafrechtelijke vervolging kan worden ingesteld als een administratieve boete kan worden belopen — in de voorgaande paragraaf werd er reeds op gewezen, dat niet alle feiten, die tot een administratieve boete kunnen leiden, tevens strafbare feiten zijn (en trouwens ook omgekeerd) —, voorziet het wetsontwerp, dat de boete vervalt, indien de belastingplichtige wegens het feit, ter zake waarvan de verhoging is verschuldigd, onherroepelijk is veroordeeld (artikel 9, lid 3, artikel 18, lid 2, artikel 21, lid 2). Een dergelijke bepaling komt in de huidige belastingwetgeving niet voor. Evenwel wordt door gebruikmaking van de ook in de huidige belastingwetgeving voorkomende mogelijkheid van een verhoging gehele of gedeeltelijke kwijtschelding te verlenen, ook thans reeds hetzelfde resultaat bereikt: reeds in 1954 heeft de toenmalige Staatssecretaris van Financiën de aanwijzing gegeven, dat cumulatie dient te worden vermeden.

Het wetsontwerp laat open, dat een administratieve boete niet vervalt, indien de verdachte door de strafrechter is vrijgesproken of ontslagen van rechtsvervolging. Hantering van de bevoegdheid van artikel 64 van het wetsontwerp zou hier intussen tot een bevredigend resultaat kunnen leiden. Principieel is het echter beter, dat in de wet zelf voorzien wordt, dat ook in de hierbedoelde gevallen de verhoging vervalt. De ondergetekenden zijn dan ook bereid het daartoe strekkende amendement van de heer Van Rijkevorsel over te nemen. Vanzelfsprekend moeten in de wijziging niet slechts artikel 9, lid 4, waarop evengoemd amendement betrekking heeft, betrokken worden, doch tevens de artikelen 18, lid 2, en 21, lid 2. De nadere voorstellen van de ondergetekenden zijn verwerkt in een Vierde Nota van Wijzigingen, welke tegelijk met deze Nota wordt overgelegd.

Op de onderhavige materie hebben ook betrekking de amendementen I t/m IV van de heer Van Leeuwen (stuk nr. 26). Deze amendementen hebben weliswaar ten doel cumulatie te voorkomen, doch zij willen dit doel bereiken door het onmogelijk te maken, dat na het instellen van een strafvervolging een administratieve boete wordt opgelegd, terwijl zij er omgekeerd toe strekken, dat, indien een administratieve boete is opgelegd, geen strafvervolging meer kan worden ingesteld (het bij amendement IV voorgestelde artikel 67a). Het een zowel als het ander gaat, naar het oordeel van de ondergetekenden, te ver. Het enkele instellen van een strafvervolging, hetgeen gebeurt door de verdachte in bewaring te stellen of tegen hem een gerechtelijk vooronderzoek in te stellen, behoort niet uit te sluiten, dat de zaak in een later stadium administratief kan worden afgedaan. Een dergelijke regel zou trouwens indruisen tegen hetgeen de voorsteller van de amendementen over de wenselijkheid ener strafvervolging heeft opgemerkt: „Alleen gevallen als valsheid in geschrifte en oplichting, de aperte gevallen dus, behoren bij de strafrechter thuis” (*Handelingen der Tweede Kamer*, blz. 900, rechterkolom).

De ondergetekenden achten het evenmin wenselijk, dat de wet zou verbieden, dat na het vaststellen van de aanslag met verhoging geen strafvervolging meer kan worden ingesteld. Bij het hiertoe strekkende voorstel is, naar het oordeel van de ondergetekenden, over het hoofd gezien, dat na het vaststel-

len van de aanslag feiten aan het licht kunnen komen van zo ernstige aard, dat een strafvervolging alleszins gerechtvaardigd is. De ondergetekenden menen dan ook hun bezwaren tegen de amendementen van de heer Van Leeuwen te moeten handhaven.

§ 3. *Het instituut van de administratieve boete algemeen aanvaard*

De administratieve boete van artikel 9, lid 3, is in de bestaande wetgeving opgenomen met ingang van het jaar 1951. De overwegingen, welke ertoe hebben geleid, zijn uiteengezet in een Nota van Wijzigingen bij het ontwerp van wet, hetwelk is geworden de wet van 16 augustus 1951, *Stb.* 378 (Zitting 1950—1951 — 2105, stuk nr. 6). Kort samengevat, komen ze hierop neer, dat het verzuim, gelegen in de niet-tijdige indiening, de belastingdienst een niet onaanzienlijke hoeveelheid extrawerk verschaft. Het ontbreken van de aangifte brengt immers mede, dat de aanslag eerst ambtshalve moet worden vastgesteld naar een geschat inkomen en vervolgens, indien de belastingplichtige uiteindelijk de nodige gegevens heeft verstrekt, moet worden geredresseerd.

De administratieve boete, bestaande uit een verhoging van de navorderings-, onderscheidenlijk naheffingsaanslag, is reeds lang in de belastingwetgeving bekend. Verwezen wordt naar artikel 85 van de Wet op de Inkomstenbelasting 1914, die een verhoging van 400 pct. kende, zij het, dat deze slechts verschuldigd was, indien over meer dan één belastingjaar te weinig belasting bleek te zijn geheven en dat haar toepassing tot de navorderingsaanslag over een dier jaren beperkt bleef. Ook de in de dertiger jaren ingevoerde omzetbelasting kent van meet af een verhoging, aanvankelijk vastgesteld op het negenvoud van de in de navorderingsaanslag begrepen belasting; bij opeenvolgende wetswijzigingen, laatstelijk bij de totstandkoming van de Wet op de Omzetbelasting 1954, is de boete teruggebracht tot 200 pct.

Ook de breed samengestelde commissie tot herziening van het Fiscale strafrecht en Strafprocesrecht, die in haar in 1936 verschenen verslag een uitvoerige beschrijving van het instituut van de administratieve boete heeft opgenomen, stond positief tegenover dit instituut. Zelfs achtte deze commissie het in een aantal gevallen wenselijk, op het gebied van de invoerrechten en accijnzen tot een uitbreiding van het instituut over te gaan. De als bijlagen bij het verslag gevoegde wetsontwerpen leggen daarvan getuigenis af. Aan de verhogingen op het terrein van de directe belastingen, die toentertijd het viervoud van de te weinig geheven belasting beliepen, werd door haar niet geraakt.

De ondergetekenden mogen er voorts op wijzen, dat ook bij de behandeling van het onderhavige wetsontwerp geen bezwaren tegen het instituut van de administratieve boete als zodanig naar voren zijn gebracht.

Ten slotte wijzen zij erop, dat men niet slechts in de Nederlandse belastingwetten, maar evenzeer in de buitenlandse wetgevingen de administratieve boete kent. Zo kan men in België ter zake van de inkomstenbelasting en de overdrachtsbelasting een administratieve boete belopen, welke het drievoud, onderscheidenlijk het tweevoud, van de te weinig betaalde belasting bedraagt. De wetgeving op de inkomstenbelasting in de Verenigde Staten van Amerika bevat eveneens naast strafrechtelijke boeten een verhoging, welke op 50 pct. van het belastingbedrag is gefixeerd. Een gedetailleerd systeem van administratieve boeten, welke in bepaalde gevallen op het viervoud van de belasting zijn gesteld, kent de Franse wetgeving. Evenals bij ons het geval is, blijkt in België en Frankrijk aan de administratie steeds het recht van gehele of gedeeltelijke kwijtschelding te zijn verleend.

§ 4. *De criteria voor het opleggen van een administratieve boete*

De administratieve boeten, bedoeld in artikel 9, lid 3, artikel 21, lid 1, tweede volzin, en artikel 22, worden volgens het systeem van het ontwerp belopen in alle gevallen, waarin hetzij aan een aanmaning tot het doen van aangifte met betrekking tot een bij wijze van aanslag geheven belasting geen gevolg is

gegeven (artikel 9, lid 3), hetzij een belasting, die op aangifte hoort te worden voldaan of afgedragen, geheel of gedeeltelijk niet of niet tijdig is betaald (artikel 21, lid 1, tweede volzin, en artikel 22).

De administratieve boete, bedoeld in artikel 18, lid 1, en artikel 21, lid 1, eerste volzin — een verhoging met 100 pct. —, wordt daarentegen volgens het wetsontwerp slechts belopen voor zover het aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige is te wijten, dat te weinig belasting is geheven. Terwijl de eerder bedoelde boeten beogen de werking van een gebod — tot medewerking — in te scherpen, dus een preventieve strekking hebben, bedoelen de thans aan de orde zijnde boeten een repressieve reactie te geven op ontduiking of ten minste culpose onderminning van de belastingheffing. Het bedrag van de boete dient dan ook meer te zijn dan een waarschuwing; het moet zo hoog zijn, dat men zich nog weleens bedenkt vóór men ertoe overgaat een poging tot ontduiking der belastingen te ondernemen. Gesteld dat iemand een zodanig bedrag aan inkomsten verzwijgt, dat daarmee een belastingbedrag van f 10 000 gemoeid is. Zou de bedreigde boete 5 of 10 pct. belopen, dan zou men slechts het risico lopen, dat men, bij ontdekking, een bedrag van f 500 of f 1000 verspeeld zou hebben. Zou het tekort één of twee jaren niet ontdekt blijven, dan zou men dit verlies reeds gedekt hebben door de rente op het te laat ingevorderde bedrag. Dit voorbeeld moge aantonen, dat de onderhavige administratieve boete op een relatief hoog bedrag moet worden vastgesteld.

Daarbij past het, dat de boete dan ook slechts volgt, indien een duidelijk en ernstig verwijt aan de betrokkenen kan worden gemaakt. Zou, zoals in het amendement van de heer Lucas is voorgesteld, een administratieve boete ook belopen worden enkel in geval van culpa levis, dan zou het karakter van de boete geheel gewijzigd worden. Niet het ontduiken of de culpose onderminning zou de reden van het belopen zijn, maar ook het enkel te kort schieten in het verlenen van medewerking aan een deugdelijke belastingheffing. De voorstellen van het amendement zouden tot gevolg hebben, dat de onderscheiding, die het wetsontwerp maakt tussen de gevallen, bedoeld in respectievelijk de eerste en tweede volzin van artikel 21, lid 1, zou vervallen en dat in artikel 18 alsnog zou worden bepaald, dat ook op nalatigheid een boete volgt. Het laten samenvallen van de twee bepalingen in artikel 21 heeft in de eerste plaats het bezwaar, dat een uit de aard der materie voortvloeiende nuancering wordt weggenomen; onder één noemer zouden onderwerpen worden bijeengebracht, die niet bij elkaar horen: het nalaten om tijdig de vereiste medewerking te verlenen (tweede volzin) en het maken van ernstige inbreuken (eerste volzin). In de tweede plaats zou het verband worden verbroken, hetwelk bestaat tussen de 10 pct. verhoging van de bepaling in de tweede volzin van artikel 21 en die van artikel 22. Dit zou ertoe leiden, dat de belastingplichtige of inhoudingsplichtige, die weliswaar niet tijdig, doch vóór het opleggen van een naheffingsaanslag betaalt, in alle gevallen een verhoging van 10 pct. beloopt, terwijl de contribuabele, die in gebreke blijft met de betaling, een verhoging zou kunnen belopen van 100 pct., zij het „naar de mate van zijn schuld”. Ook tegen de in het amendement liggende uitbreiding van artikel 18 bestaat reeds hierom bezwaar, omdat daarin een geheel nieuw element zou worden gebracht.

waaraan naar het oordeel van de ondergetekenden voor de handhaving van de belastingwetgeving generlei behoefte bestaat. De ondergetekenden blijven dus bij hun mening, dat voor een belopen boete van 100 pct. de eis dient te worden gehandhaafd, dat aan de belastingplichtige opzet of grove schuld kan worden verweten. Het wetsontwerp spreekt er niet alleen van, dat aan opzet of grove schuld te wijten moet zijn, dat er te weinig belasting is geheven; het stelt bovendien uitdrukkelijk de eis, dat de boete alleen wordt belopen „voor zover” dit verwijt ten aanzien van een bepaald deel van de te weinig geheven belasting valt te maken.

Terecht heeft het lid van de Tweede Kamer de heer Versteeg erop gewezen, dat de invoering van deze tweede eis een wijziging ten opzichte van het bestaande recht met zich meebrengt. De administratieve boete moet alleen worden toegepast voor die onjuiste onderdelen van de aangifte, ten aanzien waarvan kan worden gesproken van opzet of grove schuld. De ondergetekenden sluiten zich, wat dit betreft, gaarne aan bij de uiteenzetting van de heer Versteeg (*Handelingen*, blz. 910, rechterkolom).

§ 5. *De toepassing van de administratieve boete in de praktijk; het gebruik maken van de mogelijkheid van gehele of gedeeltelijke kwijtschelding.*

Zoals reeds werd opgemerkt, is het systeem van het wetsontwerp — in navolging overigens van de bestaande wetgeving —, dat de omvang van de administratieve boete bij de wet wordt vastgesteld. Daarnaast staat de bevoegdheid van de Minister van Financiën om gehele of gedeeltelijke kwijtschelding van de in de belastingaanslag begrepen verhoging te verlenen. Het spreekt vanzelf, dat van de mogelijkheid kwijtschelding te verlenen weinig gebruik behoort te worden gemaakt ten aanzien van de verhogingen, die het karakter van inscherping van het gebod tot medewerking hebben, de verhogingen van 5 of 10 pct. Is de uit de wet belopen administratieve boete op 100 of, zoals thans nog in een aantal gevallen, op 200 pct. vastgesteld, dan bestaat er in sterkere mate aanleiding gehele of gedeeltelijke kwijtschelding te verlenen. De ondergetekenden mogen hierna een overzicht van de toepassing van de administratieve boete geven. Zij merken op, dat het om een groot aantal gevallen gaat. Daarbij is het opvallend, dat er in de praktijk weinig klachten zijn over de wijze, waarop de administratie de gehele of gedeeltelijke kwijtschelding toepast.

Een indruk van de praktische betekenis van het instituut van de verhogingen en van het hierbij gevoerde kwijtscheldingsbeleid kan uit dat overzicht worden verkregen. Daarin zijn opgenomen, zoveel mogelijk met inachtneming van de onderscheidingen, welke het ontwerp-Algemene wet te dezen aanzien kent, de aantallen aanslagen, welke blijkens recente gegevens jaarlijks worden opgelegd, voor zover daarbij verhogingen toepassing kunnen vinden. Om een beeld te geven van de omvang van de opgelegde verhogingen, zij vermeld, dat het totale bedrag, hetwelk met de verhogingen wegens te late aangifte voor de omzetbelasting in een jaar was gemoeid, f 1 965 800 beliep of wel f 23 per aanslag. Voor de aanslagen, welke naar aanleiding van het instellen van een controle werden opgelegd, luiden deze cijfers onderscheidenlijk f 1 341 500 en f 86.

Belastingaanslag a	Belastingsoort b	Totaal aantal c	Aantal met verhoging d	% d van c e
A. primitieve aanslagen in geval van te late aangifte (Artikel 9 A.w.: 5%)	I.B.	40 600	40 600	100%
B. navorderingsaanslagen (Artikel 18 A.w.: 100%)	I.B. V.B., VpB, P.B.	34 500 20 600	10 000 3 100	29% 15%
C. naheffingsaanslagen (wegens te late aangifte) (Artikel 21 A.w.: 10%)	L.B. O.B.	56 400 100 800	56 400 85 100	100% 84%
D. naheffingsaanslagen (na controle) (Artikel 21 A.w.: 100%)	L.B. O.B.	25 600 44 000	19 200 16 100	75% 37%

Kolom d kan, naar gelang van de toegepaste verhogingspercentages, als volgt worden gesplitst:

(A) <i>primitieve aanslagen</i> . . . (wegens te late aangifte I.B.)	5%							totaal 40 577	gemiddeld % verhoging per aanslag, waarbij verhoging is toegepast 5
(B) <i>navorderingsaanslagen</i> . . (I.B., V.B., Vp.B., P.B.)	20% 5	25% 2 349	50 % 9 917	100% 809				totaal 13 080	48
(C) <i>naheffingsaanslagen</i> . . . (wegens te late aangifte) L.B. O.B.	1-5% 2 54 470	6-10% 51 714 17 032	11-25% 2 566 11 720	26-50% 1 580 1 450	51-100% 258 410	100-200% 216 62		totaal 56 336 totaal 85 144	13 10
(D) (na controle) L.B. O.B.	32 3 890	15 666 9 778	2 062 1 818	924 426	570 186	— 26		totaal 19 254 totaal 16 124	16 13

§ 6. *Gewenste rechtsbescherming.* (Amendementen van de heer Lucas.)

De ondergetekenden stellen voorop, dat de Kamer — kennelijk uit overwegingen van meer praktische aard — de vraag of de rechter de besluiten inzake kwijtschelding zou moeten kunnen toetsen, niet aan de orde heeft gesteld met betrekking tot de lichtere administratieve boeten, belopen ingevolge de artikelen 9, derde lid, 21, eerste lid, tweede volzin, of 22. De ondergetekenden sluiten zich gaarne aan bij deze vooral praktische benadering: de problematiek wordt overzichtelijk. Zij menen zich dan ook te kunnen beperken tot een bespreking van de vraag of een verhoogde rechtsbescherming wenselijk is, indien het gaat om kwijtscheldingsbesluiten, die betrekking hebben op boeten, welke meer dan 10 pct. van de ontdoken belasting belopen.

Vraagt de praktijk nu, dat, gegeven de reeds in het ontwerp voorziene rechtsbescherming, daaraan een uitbreiding wordt gegeven voor die gevallen, waarin vaststaat, althans door de betrokken belastingplichtige niet is weersproken, dat hem opzet of grove schuld treft? De eerste ondergetekende heeft er bij de beraadslaging, die over het amendement van de heer Lucas plaatsvond, reeds op gewezen, dat de toepassing van de bevoegdheid kwijtschelding te verlenen opvallend weinig aanleiding tot klachten heeft gegeven. Men dient hierbij in aanmerking te nemen, dat binnen de belastingadministratie zoveel voorzieningen zijn getroffen voor een goede hantering van de bevoegdheid tot kwijtschelding, dat de justitiabelen er zich in het algemeen van overtuigd weten, dat hun belangen terdege worden overwogen. De ondergetekenden blijven van oordeel, dat aan dit ervaringsfeit grote waarde toekomt.

Zij mogen er daarbij de aandacht op vestigen, dat nog betrekkelijk recent, nl. bij de invoering, in 1934, van de omzetbelasting, bepaald werd, dat een administratieve boete werd belopen van negenmaal de te weinig geheven belasting, terwijl het thans hier gaat om eenmaal de belasting. Kennelijk was de toenmalige Regering en waren ook de Staten-Generaal ervan overtuigd, dat de belangen van de geadmistrreerden ook bij deze hoge boeten voldoende verzekerd waren door de bestaande interne procedure bij de belastingdienst. Beroep op de administratieve rechter werd immers niet mogelijk gemaakt. Naderhand is het percentage van de belopen boete wel aanzienlijk verminderd, doch ook de wijzigingswetten lieten de procedure in wezen ongewijzigd. De ondergetekenden hebben er, zoals reeds gebleken is, gaarne toe willen medewerken, dat de justitiabelen zich meer nog dan voorheen tot de rechter kunnen wenden met een beroep tegen het belopen zijn van een boete (invoeging van de woorden „voor zover” in de artikelen 18 en 21), doch zij kunnen niet inzien, dat er sedert 1934 zoveel is veranderd, dat thans geheel andere wegen zouden moeten worden ingeslagen. Daarbij is het niet zonder belang,

dat ook in de buitenlandse wetgevingen, die, zoals in § 3 werd opgemerkt, het instituut van de administratieve boete eveneens kennen, geen speciale bepalingen over administratieve rechtspraak voorkomen.

De ondergetekenden hebben niettemin in hetgeen bij de openbare beraadslaging te berde is gebracht aanleiding gevonden te onderzoeken op welke wijze een verder gaande regeling van rechtsbescherming in de wet zou kunnen worden ingevoegd, zonder dat met het bestaande systeem wordt gebroken.

Administratieve rechtspraak, in die zin, dat aan de rechter de vraag kan worden voorgelegd of de administratie de wet goed heeft toegepast, is voor het eerst op een breed terrein ingevoerd in de sector van het betalingsrecht. De belastingplichtigen kunnen, sedert decennia, aan de rechter de vraag voorleggen of de administratie overeenkomstig de wet een aanslag heeft opgelegd, hetgeen mede inhoudt of terecht een verhoging is opgelegd. Het wetsontwerp bestond deze vorm van rechtsbescherming. Voor zover in bepaalde wetten uitzonderingen voorkomen, worden deze weggenomen. Nu de criteria voor het opleggen van de boete, die wordt belopen ter zake van te weinig betaalde belasting, scherper zijn gesteld (door invoeging van het begrip „voor zover”), volgt daaruit een verhoging van de rechtsbescherming. Een verhoging vindt men voorts in de anticumulatieregeling, die in § 2 ter sprake kwam.

De amendementen van de heer Lucas nu beogen een andere wijze van vaststellen van de criteria voor het belopen van de administratieve boete, voorzien in de artikelen 18, eerste lid, en 21, eerste lid. De ondergetekenden hebben in § 4 hun bezwaren reeds te berde gebracht tegen dat onderdeel van de voorstellen, dat de bepalingen van artikel 21, eerste lid, in de eerste en tweede volzin samentrekt — en daarbij de verhouding tussen die tweede volzin en artikel 22 verbreekt — en in artikel 18 naast opzet en grove schuld ook de lichte schuld introduceert.

Daarnaast mogen zij erop wijzen, dat de voorstellen van de heer Lucas indruisen tegen het bestaande wettelijke systeem. Zou een bepaling worden ingevoegd in die geest, dat de navordering wordt verhoogd naar de mate van de gebleken opzet of grove schuld, dan zou men hiermede afstappen van het beginsel, dat de administratieve boete uit de wet wordt belopen. De ondergetekenden hebben tegen een dergelijke principiële verandering van het wettelijk systeem evenzeer ernstige bedenkingen.

Hieruit volgt, dat het in de artikelen 18 en 21 neergelegde beginsel onaangetast dient te blijven. Indien men met de heer Oud van oordeel is, dat het er bij de beoordeling van de amendementen om gaat in hoeverre administratieve rechtspraak moet worden ingevoerd (*Handelingen*, blz. 909), dan moet deze vraag niet worden gesteld ten aanzien van de eo ipso uit

de wet belopen boete, doch ten aanzien van de beslissingen van de administratie ter zake van gehele of gedeeltelijke kwijtschelding van een verhoging.

De ondergetekenden mogen zich dan ook verder beperken tot het bespreken van de wenselijkheid administratieve rechtspraak in te voeren ter zake van de toepassing van de kwijtscheldingsmogelijkheid, voor zover betrekking hebbende op de verhogingen, die 100 pct. belopen.

Bij de gedachtenwisseling omtrent dit punt moet vooropstaan, dat het gaat om personen, van wie vaststaat, althans niet is aangevochten, dat zij opzettelijk of culpoos de belasting-administratie hebben te kort gedaan. In het algemeen pleegt de administratieve rechter, bij de behandeling in beroep, niet toe te staan, dat een appellant zich beroept op een onrechtmatige toestand, die hij zelf in het leven heeft geroepen. Gevezen kan worden op de uitspraken van het College van Beroep voor het bedrijfsleven, gepubliceerd in Sociaal Economische Wetgeving 1957, blz. 31 (nr. 40), en 1957, blz. 126 (nr. 54). Er kan ook daarom gerechte twijfel bestaan over de vraag of het juist zou zijn degenen, aan wier opzet of grove schuld te wijten is, dat te weinig belasting is geheven, alsnog een beroep op de rechter toe te kennen.

In elk geval zou het, naar het oordeel van de ondergetekenden, niet aangaan, dat de hierbedoelde categorie van (wetsovertredende) burgers de gelegenheid zou krijgen zich op ruimere beroepsgronden tot de rechter te wenden dan zij, die, zonder dat hun enig verwijt treft, op hun verzoek om een vergunning, erkenning of exportmachtiging te ontvangen, geheel of ten dele een weigerend antwoord van de administratie ontvangen. De belangen, die bij dit laatste op het spel staan, zijn als regel zeker niet minder dan die van de belastingplichtigen, waarom het hier gaat.

Terwijl de oudste wetten — betreffende de belastingrechtspraak en rechtspraak sociale verzekering — de administratieve rechter slechts toestaan besluiten aan de wet te toetsen, zijn in jongere wetten ook andere toetsingsgronden aanvaard, zij het, dat de meningen hieromtrent niet altijd onverdeeld waren. Dit laatste bleek tijdens de behandeling van het ontwerp, dat geleid heeft tot de Wet administratieve rechtspraak bedrijfsorganisatie. Terwijl men het er algemeen over eens bleek te zijn, dat de rechter de belangenafweging mede behoort te kunnen wraken op grond van détournement de pouvoir en van willekeur, bleken er in sommige kringen bezwaren te bestaan tegen de laatste beroepsgrond van dat wetsontwerp: strijd met een algemeen beginsel van behoorlijk bestuur. Uiteindelijk kon echter overeenstemming worden bereikt, toen deze grond aldus werd geformuleerd, dat ook beroep op de rechter mogelijk werd wegens strijd met een in het algemeen rechtsbewustzijn levend beginsel van behoorlijk bestuur. In het bijzonder uit de gedachtenwisseling omtrent dit wetsontwerp is gebleken, dat thans wel een communis opinio bestaat, dat de belangenafweging bij de besluitvorming der administratie slechts op beperkte beroepsgronden aan het oordeel van de rechter dient te worden onderworpen; welke deze gronden in de moderne wetgeving behoren te zijn, is beslist bij de Wet administratieve rechtspraak bedrijfsorganisatie, waarbij de wetgever nadien aansluiting heeft gezocht in de Landbouwwet en in de Wet op de economische mededinging.

De ondergetekenden hebben tot dusver geen aanleiding gevonden een overeenkomstige beroepsregeling met betrekking tot het ten aanzien van 100-percentsverhogingen gevoerde kwijtscheldingsbeleid in het wetsontwerp op te nemen. De overwegingen, welke aan hun zienswijze ten grondslag liggen, mogen zij in het kort aldus samenvatten: Vooreerst is de rechtsbescherming, die het wetsontwerp voorziet, uitgebreid ten opzichte van de bestaande toestand. Voorts geeft de bestaande toestand geen redenen tot klachten. Verder waarborgt de bestaande administratieve procedure, dat op toereikende wijze met de belangen van de betrokkenen wordt rekening gehouden, zoals ook bij betrekkelijk recente wetgeving kennelijk werd aanvaard.

Nu evenwel de Kamer op een nog verder gaande rechtsbescherming van de contribuabelen hoge prijs blijkt te stellen,

zijn de ondergetekenden, mede in aanmerking nemende, dat het in dezen gaat om ingrijpende beslissingen, welke betrekking hebben op maatregelen, strekkende tot het toedelen van leed, bereid aan deze wensen tegemoet te komen door alsnog in het wetsontwerp de mogelijkheid van een beroep op de rechter tegen besluiten in zake kwijtschelding van verhogingen, die uit de wet 100 pct. belopen, in het wetsontwerp op te nemen. De voorstellen zijn verwerkt in een bij deze nota gevoegde Vierde Nota van Wijzigingen op het wetsontwerp. In het licht van hetgeen hiervoren omtrent de omvang van het beroep in het administratief recht in het algemeen is gezegd, is het duidelijk, dat een beroep op de administratieve rechter, dat tegen het systeem van het wetsontwerp zou ingaan en ook overigens van wijder strekking zou zijn dan in de Nota van Wijzigingen is voorzien, niet kan worden overwogen.

Ter toelichting van de aangebrachte wijzigingen zij nog opgemerkt, dat ernaar is gestreefd een regeling te treffen, welke in de praktijk tot de minst mogelijke complicaties aanleiding zal geven en die duidelijk zichtbaar maakt op welk punt de bevoegdheid tot het verlenen van kwijtschelding aan behoorlijkhedencontrole door de rechter is onderworpen. Daarbij is uitgegaan van de wenselijkheid, dat de rechter, indien hij in beroep moet oordelen over het bedrag van de belasting dan wel over de vraag of en in hoeverre opzet of grove schuld bij de belastingplichtige aanwezig is, gelijktijdig de bezwaren van de belanghebbende behandelt tegen het besluit inzake de kwijtschelding. Zulks is niet alleen wenselijk om een afzonderlijke behandeling van in wezen zeer nauw samenhangende zaken te vermijden, maar de omstandigheid, dat het bedrag van de verhoging, hetwelk volgens de wet wordt belopen, afhangt van het bedrag van de nagevorderde of nageheven belasting, dringt eveneens tot een zodanige oplossing.

Aangezien de inspecteur in de procedure voor de rechter met betrekking tot de belasting en de vraag of de verhoging verschuldigd is partij is, is het noodzakelijk hem ook partij te doen zijn in de procedure met betrekking tot het bedrag van de verhoging. Daartoe is de inspecteur in de wet aangewezen tot het nemen van het besluit inzake kwijtschelding van de verhoging. Voor zover het een navorderingsaanslag betreft, is dat bepaald in het nieuwe opgenomen tweede lid van artikel 18. Daarmede wordt tevens aangesloten aan de tot dusverre gevolgde praktijk, dat reeds bij het vaststellen van de aanslag de mogelijkheid van kwijtschelding wordt onderzocht. Ten einde belanghebbende tevoren in de gelegenheid te stellen de redenen kenbaar te maken, welke naar zijn mening aanwezig mochten zijn om tot gehele of gedeeltelijke kwijtschelding over te gaan, heeft artikel 17, eerste lid, een daartoe strekkende aanvulling ondergaan. Tegen het besluit van de inspecteur kan ingevolge het nieuwe artikel 26a beroep worden ingesteld op de hiervoor reeds ter sprake gekomen gronden. Ten einde de gelijktijdigheid van de behandeling van de beroepen bij de rechter te verzekeren, bepaalt artikel 27, derde lid, dat beide beroepen bij één beroepschrift dienen te worden ingesteld, en artikel 28, derde lid, dat de rechter beide bij een en dezelfde uitspraak afdoet.

De omstandigheid, dat een naheffingsaanslag zelf in het algemeen niet voor beroep vatbaar is, doch eerst een uitspraak van de inspecteur op een in te dienen bezwaarschrift moet worden uitgelokt, waarna die uitspraak in beroep kan worden aangevochten, maakt het noodzakelijk het appellabele besluit van de inspecteur tot kwijtschelding in deze gevallen bij het doen van de uitspraak op het bezwaarschrift te laten nemen (artikel 25, vijfde lid). Van het bezwaarschrift kan de belanghebbende dan ook gebruik maken om zijn wensen tot het verlenen van gehele of gedeeltelijke kwijtschelding aan de inspecteur kenbaar te maken.

Uitdrukkelijk is de bepaling opgenomen, dat bij het beroep tegen een besluit tot kwijtschelding in het beroepschrift moet worden aangegeven op welke van de drie gronden dat beroep wordt ingesteld (aanvulling van artikel 27, tweede lid). Het lichtvaardig in beroep gaan tegen bedoelde besluiten wordt daarmede geremd.

De ondergetekenden menen, nu zij ertoe medewerken voor de belastingplichtigen, die zich aan belastingontduiking of aan culpose ondermijning van de belastingheffing hebben schuldig gemaakt, een rechtsbescherming in het leven te roepen, die aansluit bij de moderne regeling van administratieve rechtspraak, ervan te kunnen afzien de — vooral praktische — bezwaren tegen de voorstellen van de amendementen van de heer Lucas, die zij tijdens de openbare beraadslaging reeds naar voren brachten, nader te formuleren. Zij menen, dat deze bezwaren aan de in de Nota van Wijzigingen vervatte voorstellen niet in gelijke mate zijn verbonden, omdat de opgenomen beroepsgronden en de eis, dat deze in het beroepschrift moeten worden aangegeven, overmatige beroepen op de administratieve rechter zullen voorkomen. In de gevallen, dat dit beroep nodig zou zijn, zou het heffen van griffierecht de toe-

gang tot die rechter op ongewenste wijze beperken. Hun bezwaar, dat de administratieve belastingrechter een oneigenlijke taak zou opgedragen krijgen, indien de voorstellen van de heer Lucas zouden worden aanvaard, kleeft evenmin aan de in de Nota van Wijzigingen vervatte regeling. De in te voeren administratieve rechtspraak blijft dan immers binnen de grenzen, die ook elders aan de bevoegdheid van de administratieve rechter worden gesteld.

De Minister van Financiën,
HOFSTRA.

De Minister van Justitie,
SAMKALDEN.