

Vergaderjaar 1985–1986

19489

**Aanscherping van strafrechtelijke en administratiefrechtelijke sancties en enkele andere wijzigingen in de Algemene wet inzake rijksbelastingen en in de Algemene wet inzake de douane en de accijnzen alsmede indeling van geldboeten in geldboetecategorieën in deze wetten en enige andere wetten inzake belastingen (Wet tot aanscherping van sancties op het gebied van belastingen)**

B

**ADVIES VAN DE RAAD VAN STATE**

Aan de Koningin

's-Gravenhage, 11 februari 1986

Bij Kabinetsmissie van 23 juli 1985, no. 12, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris van Financiën, bij de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt een voorstel van wet met memorie van toelichting tot aanscherping van strafrechtelijke en administratiefrechtelijke sancties en enkele andere wijzigingen in de Algemene wet inzake rijksbelastingen en in de Algemene wet inzake de douane en de accijnzen alsmede indeling van geldboeten in geldboetecategorieën in deze wetten en enige andere wetten inzake belastingen (Wet tot aanscherping van sancties op het gebied van belastingen).

1. Kort voordat het onderhavige voorstel van wet bij de Raad van State ter overweging aanhangig werd gemaakt, heeft de Hoge Raad het arrest van 19 juni 1985, nr. 22076, BNB 1986/29, gewezen waarin de regeling betreffende de administratieve boeten – althans die welke worden opgelegd op de voet van de artikelen 18, eerste lid, en 21, eerste lid, eerste volzin, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en 16, eerste lid, onder a, van de Wet op de motorrijtuigenbelasting

**NADER RAPPORT**

Aan de Koningin

's-Gravenhage, 4 april 1986

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 23 juli 1985, nr. 12, machtigde Uwe Majesteit de Raad van State zijn advies betreffende het bovenvermelde wetsvoorstel rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 11 februari 1986, nr. W06.85.0375/06.6.05. moge ik U hierbij aanbieden.

1. De Raad van State is van oordeel dat in de memorie van toelichting bij het onderhavige wetsvoorstel een beschouwing omtrent de betekenis van het arrest van de Hoge Raad van 19 juni 1985, nr. 22076, BNB 1986/29, waarin de regeling van «hoge» administratieve boeten wordt getoetst aan artikel 6 van het Verdrag van Rome, voor het stelsel van administratieve boeten niet mag ontbreken.

Naar aanleiding van deze opmerking moge ik erop wijzen dat het opnemen

1966 – wordt getoetst aan artikel 6 van het Verdrag van Rome. Als gevolg van dit arrest, dat veel aandacht heeft getrokken, is het instituut van de administratieve boeten in het bijzonder in het fiscale recht in het middelpunt van de belangstelling geplaatst. De Raad is van oordeel dat in de memorie van toelichting bij het onderhavige wetsvoorstel, dat belangrijke wijzigingen inhoudt niet alleen op het terrein van de strafrechtelijke sancties, maar ook op dat van de administratieve boeten, een beschouwing omtrent de betekenis welke genoemd arrest naar de mening van Uw bewindsman voor het stelsel van administratieve boeten heeft, niet mag ontbreken.

van een beschouwing over het bedoelde arrest van de Hoge Raad in de memorie van toelichting bij dit wetsvoorstel – zo daartoe al aanleiding zou hebben bestaan – niet mogelijk was omdat ik pas kennis heb kunnen nemen van het arrest op een moment dat het wetsvoorstel reeds voor advies was verzonden.

Omtrent de betekenis die het arrest heeft voor het stelsel van de administratieve boeten rijst de vraag of het arrest aanleiding geeft tot het wijzigen van dit wetsvoorstel. De Hoge Raad heeft vooreerst geoordeeld dat het opleggen van de verhoging als bedoeld in artikel 16, eerste lid, onder a, van de Wet op de Motorrijtuigenbelasting 1966 en de verhogingen in de artikelen 18 en 21, eerste lid, eerste volzin, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) moeten worden aangemerkt als het instellen van een strafvervolgning in de zin van artikel 6, eerste lid, van het Verdrag van Rome. Voorts is de Hoge Raad tot de conclusie gekomen dat het geheel van de wettelijke regeling, de Leidraad administratieve boeten 1984 en de Leidraad motorrijtuigenbelasting, aan de hand waarvan kwijtscheldingsbesluiten worden genomen, de belastingplichtige een zodanige mogelijkheid tot verweer tegen het door de inspecteur genomen kwijtscheldingsbesluit bieden, dat aan de eisen gesteld in artikel 6, eerste lid, van het Verdrag van Rome is voldaan. De Hoge Raad heeft zich derhalve – zo moge blijken uit het vorenstaande – bepaald tot de wijze waarop boeten worden oplegd en getoetst door de rechter. Hij is in feite niet ingegaan op de hoogte van de boeten, die onderwerp zijn van dit wetsvoorstel. Daarom meen ik dat het arrest van de Hoge Raad geen aanleiding geeft wijzigingen aan te brengen in de voorstellen en dat het dan ook niet voor de hand ligt in dit kader een beschouwing aan het arrest te wijden.

Niettemin geeft het arrest dat – zoals de Raad van State terecht opmerkt – veel aandacht heeft getrokken, stof tot nadere bezinning op het stelsel van administratieve boeten in het fiscale recht. Ik heb daarom het voornemen om aan aspecten van het arrest, van belang voor het opleggen van verhogingen, aandacht te besteden in het kader van de voorstellen die worden geformuleerd naar aanleiding van de rapporten van prof. mr. D. Simons.

2. In de memorie van toelichting worden geen cijfers vermeld waaruit de omvang blijkt van het euvel van het niet of niet-tijdig doen van aangifte en van andere verzuimen ter zake waarvan het wetsvoorstel een verscherping van het boetenstelsel inhoudt. Dit valt te meer op nu op het terrein van oneigenlijk gebruik en misbruik van fiscale regelingen onder meer in de ISMO-rapporten wel uitgebreid cijfermateriaal is verstrekt. In de memorie van toelichting ware zo mogelijk hierin te voorzien.

Zoals bekend, zal een wetsvoorstel hieromtrent voor advies naar de Hoge Raad worden gezonden.

2. De Raad van State merkt op dat de omvang van het euvel van het niet of niet-tijdig doen van aangifte en van andere verzuimen ter zake waarvan het wetsvoorstel een aanscherping inhoudt, niet cijfermatig is weergegeven en verzoekt zo mogelijk daarin te voorzien in de memorie van toelichting.

Het verzamelen van cijfers en andere gegevens die een indicatie geven van bij voorbeeld het totale bedrag aan opgelegde boeten, het totale bedrag van de boeten na kwijtschelding of het aantal keren dat een boete is opgelegd, is zeer arbeidsintensief. Een aantal gegevens is niet, althans niet geordend, voorhanden en moet derhalve handmatig op de inspecties worden verzameld, en moet daarna worden gesystematiseerd. Bovendien zullen de gegevens afkomstig moeten zijn uit een reeds afgesloten belastingjaar. Vanuit dit besef is dan ook bij de voorbereiding van het wetsvoorstel de vraag gerezen of opnieuw gegevens zouden moeten worden verzameld die op nagenoeg dezelfde periode betrekking zouden hebben als de reeds bekende gegevens. In het recente verleden is immers al, zoals de Raad terecht opmerkt, onder meer in de ISMO-rapporten cijfermateriaal opgenomen en is ook in het rapport-Van Bijsterveld veel cijfermateriaal te vinden dat betrekking heeft op de in het onderhavige wetsvoorstel aan de orde gestelde verzuimen.

Mede op dit cijfermateriaal is het indienen van een aantal wetsvoorstellen inzake het tegengaan van misbruik en oneigenlijk gebruik op het gebied van belastingen gebaseerd. Ik moge onder meer wijzen op het wetsvoorstel inzake de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (kamerstukken 18 852) en op het wetsvoorstel tot Uitbreiding van informatieverplichtingen (kamerstukken 19 393). Tegen de hier beschreven achtergrond is destijds besloten niet opnieuw gegevens op de inspecties te verzamelen.

Overigens merk ik over het opnemen van cijfermatige gegevens nog op dat het niet zo behoeft te zijn dat een verzuim zwaarder moet worden gesanctioneerd indien het vaker voorkomt. Met name het door de Raad genoemde niet-doen van aangifte bij aanslagbelastingen, zal in

3. Het wetsvoorstel voorziet onder meer in een verhoging van de administratieve boete welke is gesteld op het niet of niet-tijdig doen van aangifte voor belastingen welke bij wege van aanslag worden geheven. In de memorie van toelichting wordt daarbij met name naar voren gebracht het geval dat het aan de belastingplichtige uitgereikte aangiftebiljet niet of niet-tijdig, ingevuld en ondertekend, wordt ingeleverd. Niet wordt gesproken over het geval dat geen aangiftebiljet is uitgereikt, terwijl wel belasting verschuldigd is en deswege voor de belastingplichtige de verplichting bestaat om een verzoek om uitreiking van een aangiftebiljet in te dienen en het uitgereikte biljet vervolgens in te leveren. Voor de niet-nakoming van de verplichting tot het doen van het verzoek om uitreiking van een aangiftebiljet geldt geen sanctie in de vorm van een administratieve boete, doch enkel de strafsanctie van artikel 69 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Volgens het voorstel van wet houdt deze sanctie in een geldboete van de derde categorie, derhalve een geldboete van ten hoogste f 10 000. Op het niet-tijdig inleveren van een uitgereikt aangiftebiljet staat echter volgens het wetsvoorstel een administratieve boete van 5 percent van de in de aanslag te begrijpen belasting met een minimum van f 100 en een maximum van f 2500 dan wel de strafsanctie van artikel 68, eerste lid, onder a, te weten hechtenis van ten hoogste 6 maanden en/of een geldboete van de derde categorie. Indien het niet-inleveren van het uitgereikte biljet aan opzet te wijten is geldt volgens het tweede lid van artikel 68 een gevangenisstraf van ten hoogste vier jaren en/of een geldboete van de vierde categorie (ten hoogste f 25 000) dan wel, indien dit hoger is, eenmaal het bedrag van de te weinig geheven belasting.

Het college vraagt zich af of met het onder de zware strafsanctie van artikel 68 van de Algemene wet brengen van het feit van het niet-doen van aangifte een situatie wordt verkregen welke als voldoende evenwichtig kan worden aangemerkt.

aantallen uitgedrukt niet indrukwekkend zijn. Degenen die volharden in het niet doen van aangifte moeten echter worden gezocht onder de harde fraudeurs.

3. De Raad vraagt zich af of in het wetsvoorstel voldoende evenwicht bestaat tussen het onder de sanctie van artikel 68 van de AWR brengen van het niet-doen van aangifte, terwijl wel een aangiftebiljet is uitgereikt en het niet nakomen van de verplichting tot het doen van het verzoek om uitreiking van een aangiftebiljet, in welke situatie geen administratieve boete kan worden opgelegd, doch enkel de strafsanctie van artikel 69 van de AWR. In het wetsvoorstel houdt deze laatste sanctie een geldboete van de derde categorie (f 10 000) in.

De Raad meent dat met name indien sprake is van opzettelijke niet-inlevering van een wel uitgereikt aangiftebiljet een nadere motivering nodig is van de voor die situatie voorgestelde zware sanctie van artikel 68, tweede lid, van de AWR.

Zoals in de memorie van toelichting tot uiting is gebracht wordt met het wetsvoorstel beoogd de bestaande onevenwichtigheid tussen de strafrechtelijke sanctie op het doen van een onjuiste aangifte (op een uitgereikt aangiftebiljet) en die op het niet-doen van een aangifte (op een uitgereikt aangiftebiljet) op te heffen. Gebleken is namelijk dat een aantal belastingplichtigen opzettelijk weigert het uitgereikte aangiftebiljet ingevuld in te leveren, omdat zij weten dat daarop thans een relatief lichte sanctie is gesteld. Zouden zij opzettelijk een onjuiste aangifte doen dan zou daarop de zware sanctie van artikel 68, tweede lid, van de AWR kunnen worden gesteld. In veel gevallen is de inspecteur niet in staat om zonder aangifte in redelijkheid een ambtshalve aanslag op te leggen, omdat daartoe de gegevens ontbreken.

Het opzettelijk niet-doen van aangifte staat dus evenzeer een juiste belastingheffing in de weg als het doen van een onjuiste aangifte. Het wegnemen van deze onevenwichtigheid is door mij aan de Tweede Kamer toegezegd in de vergadering met de Bijzondere Commissie 17 050 en 17 522 op 30 mei 1983 (Handelingen UCV 40, 30 mei 1983, blz. 46).

Zo er al sprake is van een onevenwichtigheid in de draf op het niet

De niet-inlevering door de belastingplichtige van een hem uitgereikt aangiftebiljet moge in het algemeen minder te verontschuldigen zijn dan het niet-doen van het verzoek om uitreiking van een biljet, daar staat tegenover dat de kans dat ten gevolge van de niet-inlevering van een uitgereikt biljet heffing van verschuldigde belasting achterwege blijft veelal minder groot zal zijn dan indien het gaat om de belasting verschuldigd door een bij de belastingdienst onbekende belastingplichtige die verzuimd heeft een aangiftebiljet aan te vragen en derhalve geen aangifte heeft gedaan.

Bij het vorenstaande dient nog te worden bedacht dat, naar waarschijnlijk lijkt, in de gevallen waarin de strafsanctie van artikel 68 aan de orde zal komen veelal sprake zal zijn van een opzettelijk niet-doen van aangifte en dat het dan derhalve zal gaan om de verzwaarde strafsanctie van het tweede lid van dat artikel. Immers wil de strafsanctie van dat artikel toepassing kunnen vinden dan zal toch de belastingplichtige, zoals in artikel 9 in verband met de daar geregelde administratieve boete uitdrukkelijk is bepaald, tevoren moeten zijn aangemaand om alsnog aangifte te doen. Derhalve zal indien de aangifte niet wordt gedaan, voor de toepassing van artikel 68 veelal van opzet sprake zijn. Het komt de Raad voor dat aangezien het hier om het niet-inleveren van een uitgereikt aangiftebiljet, derhalve om een bij de belastingdienst bekende belastingplichtige gaat, een zo zware strafbedreiging ter zake van het enkel niet-doen van aangifte als in artikel 68, tweede lid, neergelegd, nadere motivering behoeft. De Raad ziet niet voorbij dat voorwaarde voor strafbeleid volgens artikel 68 is dat van het niet-doen van aangifte het gevolg zou kunnen zijn dat te weinig belasting zou kunnen worden geheven.

4. Een zelfde opmerking als hiervoor met betrekking tot de nieuw voorgestelde straf op het niet-doen van aangifte voor de aanslagbelastingen is gemaakt, is op haar plaats met betrekking tot het voorstel om de administratieve boete op het te laat voldoen of afdragen van verschuldigde aangiftebelasting voor gevallen van opzet of grove schuld te verhogen van 10 percent tot 100 percent. In de memorie van toelichting wordt ter motivering hiervan opgemerkt dat regelmatig eerst naar aanleiding van een ingestelde controle wordt

inleveren van een uitgereikt aangiftebiljet en het niet verzoeken om uitreiking van een aangiftebiljet indien geen aangiftebiljet is uitgereikt, lijkt mij dit, gezien het karakter van beide delicten, aanvaardbaar.

Bedacht moet worden dat het verzoek om uitreiking van een aangiftebiljet alleen behoeft te worden gedaan door hen die daarbij in door de minister omschreven omstandigheden verkeren. Deze omstandigheden staan niet in de wet, maar in de Uitvoeringsbeschikking Algemene wet inzake rijksbelastingen 1964. Het niet voldoen aan deze verplichting is naar het mij voorkomt van een andere orde dan het niet inleveren van een door de inspecteur uitgereikt aangiftebiljet. Daar komt nog bij dat het beoordelen of iemand in aanmerking komt voor het uitreiken van een aangiftebiljet in beginsel een taak van de fiscus zelf is.

4. De Raad meent dat de voorgestelde administratieve boete op het te laat voldoen of afdragen van verschuldigde aangiftebelasting indien sprake is van opzet of grove schuld in tal van gevallen buiten proportie is. In elk geval, zo stelt de Raad, dient in de memorie van toelichting te worden vermeld op welke wijze in de Leidraad administratieve boeten 1984 het strenge regime van de wet op dit punt zal worden gematigd.

Naar mijn indruk gaat de Raad voorbij aan de voorgestelde differen-

betaald en wel voordat een aanheffingsaanslag kan worden opgelegd. Dit is ongetwijfeld juist doch er zijn, naar de Raad aanneemt, tal van gevallen waarin een dergelijke hoge boete op het enkel te laat betalen van de belasting buiten proportie is. In elk geval dient, naar het oordeel van het college, in de memorie van toelichting te worden vermeld op welke wijze in de Leidraad administratieve boeten 1984 het strenge regime van de wet op dit punt in daarvoor in aanmerking komende gevallen zal worden gematigd.

tatie in de hoogte van bedoelde boete indien de belasting die op aangifte behoort te worden voldaan of afgedragen, te laat, doch voordat een naheffingsaanslag is vastgesteld, wordt betaald. De boete van honderd percent wordt ingevolge dit wetsvoorstel pas verschuldigd indien aan twee voorwaarden is voldaan namelijk:

- de belasting moet meer dan twee maanden te laat betaald zijn;
- er moet sprake zijn van opzet of grove schuld bij de belastingplichtige.

Door de eerste voorwaarde zullen de meeste administratieve boeten niet honderd maar tien percent van het te laat betaalde bedrag bedragen. Het wetsvoorstel brengt dus geen verandering in het boeteregime voor deze gevallen, waarin sprake is van een geringe termijnoverschrijding.

Door de tweede voorwaarde zal de boete van honderd percent, zoals de Raad ook opmerkt, niet worden opgelegd in de gevallen waarin geen sprake is van opzet of grove schuld.

De boete van honderd percent blijft daardoor beperkt tot die gevallen waarin willens en wetens een aanmerkelijke overschrijding van de betaaltermijn plaatsvindt.

In dit verband zij eraan herinnerd dat momenteel veelal pas wordt betaald nadat een controle is aangekondigd of direct nadat bij een controle is geconstateerd dat te weinig belasting is betaald. De inspecteur kan dan - ook als het feit dat te weinig is betaald willens en wetens is gepleegd en reeds jaren geleden heeft plaatsgevonden - slechts een beroep doen op artikel 22 van de AWR, omdat hij in een dergelijk geval niet in de gelegenheid is geweest een naheffingsaanslag met een verhoging op grond van artikel 21, eerste lid, eerste volzin, van de AWR op te leggen. Deze verhoging bedraagt honderd percent van het niet betaalde belastingbedrag.

Ik ben van mening dat met dit voorstel een evenwichtig systeem ontstaat, waarbij de hoogte van de administratieve boete is gekoppeld aan de ernst van het strafbaar gestelde feit.

Bovendien zal in de Leidraad administratieve boeten 1984 een kwijtscheldingsregeling worden opgenomen analoog aan de bestaande regelingen in bedoelde Leidraad voor de hoge administratieve boeten. Naar aanleiding van een desbetreffende opmerking van de Raad zal in de memorie van toelichting aandacht worden besteed aan de in de Leidraad administratieve boeten



5. Ondanks de nieuwe, verzwaarde strafbedreiging ten aanzien van het niet-doen van aangifte lijkt het wettelijke systeem te dezen toch nog niet compleet aangezien het een opmerkelijk verschil laat bestaan tussen degene die geen aangifte heeft gedaan doch aan wie niettemin de definitieve aanslag tot een niet te laag bedrag wordt opgelegd en degene die geen aangifte heeft gedaan en van wie het juiste belastingbedrag door middel van een navorderingsaanslag moet worden geheven omdat de definitieve aanslag tot een te laag bedrag is opgelegd. De verhoging wegens het niet of niet-tijdig doen van aangifte wordt immers niet over de nagevorderde belasting berekend, ook niet indien in de navorderingsaanslag geen verhoging als bedoeld in artikel 18 van de Algemene wet wordt begrepen. In dit verband verdient de aandacht dat anders dan voor de navorderingsverhoging geldt, welke verhoging in feite een straf is wegens het doen van onjuiste aangifte, voor de toepassing van de verhoging wegens het niet of niet-tijdig doen van aangifte geen opzet of grove schuld is vereist. Naar het oordeel van de Raad is het wenselijk aan deze blijkbare onevenwichtigheid aandacht te schenken.

5. De Raad meent dat er een opmerkelijk verschil, en daardoor een onevenwichtigheid, in behandeling ontstaat tussen degene die geen aangifte heeft gedaan, doch aan wie niettemin een aanslag tot een juist bedrag is opgelegd en degene die geen aangifte heeft gedaan en van wie het juiste belastingbedrag moet worden nagevorderd, omdat de definitieve aanslag tot een te laag bedrag is opgelegd. De onevenwichtigheid ontstaat doordat de administratieve boete van vijf percent wegens het niet of niet-tijdig doen van aangifte wordt berekend over de in de aanslag te begrijpen belasting en niet over de nagevorderde belasting, ook niet indien in de navorderingsaanslag geen verhoging wordt begrepen. Bovendien vestigt de Raad er de voor het niet-tijdig doen van aangifte geen opzet of grove schuld is vereist.

Het door de Raad signaleerde verschil ontstaat doordat in de ene situatie wél een juiste belastingheffing heeft plaatsgevonden en in het andere geval de definitieve aanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld. Is de inspecteur erin geslaagd om, ondanks het niet of veel te laat indienen van een aangifte, toch een juiste aanslag vast te stellen, dan zal hij, naar mag worden verondersteld, de beschikking hebben gehad over voldoende gegevens. In dat geval wordt de aanslag verhoogd met vijf percent.

Deze verhoging strekt ertoe aan belastingplichtigen duidelijk te maken dat een doelmatige heffing vereist dat de daarvoor van belang zijnde gegevens op tijd worden verstrekt. Het is niet de bedoeling om bij toepassing van artikel 9, derde lid, van de AWR een zware sanctie op te leggen maar om de belastingplichtige tot de orde te roepen. Daarom kent deze verhoging een maximum.

Indien na het opleggen van de primitieve aanslag met een verhoging van vijf percent zou blijken dat te weinig belasting is geheven, dan is een geheel ander regime van toepassing, namelijk de regeling voor het navorderen van de te weinig geheven belasting. Aan deze regeling in artikel 16 van de AWR is de administratieve boete van artikel 18 van de AWR gekoppeld. Zoals de Raad terecht opmerkt is de boete bij navordering in feite een boete voor

het doen van een onjuiste aangifte. De boete kan echter ook worden opgelegd indien er geen aangifte is gedaan en de inspecteur bevoegd is om na te vorderen, hetgeen impliceert dat er sprake moet zijn van een nieuw feit. Indien het aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige is te wijten dat te weinig belasting is betaald kan een hoge boete worden opgelegd, namelijk honderd percent van het nagevorderde bedrag. Deze boete kent geen maximum.

De beide situaties die de Raad in zijn beschouwing betreft hebben naar mijn mening een zodanig verschillend karakter dat een vergelijking niet goed mogelijk is en dat ook een verschillende behandeling gerechtvaardigd is. Dat het om verschillende, niet vergelijkbare situaties gaat, kan mede worden geïllustreerd aan de hand van een uitspraak van het Hof 's-Gravenhage van 18 december 1980, nr. 128/80, Vakstudie Nieuws 1982, blz. 379. In geschil was of de verhoging bij de navorderingsaanslag mag worden toegepast nu reeds bij een ambtshalve opgelegde primitieve aanslag een verhoging van vijf percent was opgelegd (er was geen aangifte gedaan).

Het Gerechtshof overwoog dat de inspecteur de in een bestreden navorderingsaanslag begrepen belasting terecht met honderd percent heeft verhoogd. Hieraan kan volgens het Hof niet afdoen dat de in de primitieve aanslag begrepen belasting op de voet van artikel 9, derde lid, van de AWR met vijf percent is verhoogd.

Laatstbedoelde bepaling bestraft, aldus het Hof, het niet tijdig doen van aangifte wegens de daardoor opgeroepen vertraging bij de heffing en invordering van belasting, terwijl de boete bij navordering wordt belopen: indien en voor zover door opzet of grove onachtzaamheid van de belastingplichtige aanvankelijk te weinig belasting is geheven.

Nu de bedoelde boeten een zo verschillende achtergrond hebben is het, naar het mij voorkomt, niet raadzaam hierop in te gaan in de memorie van toelichting. Anders ligt het indien beide boeten op (nagenoeg) hetzelfde moment zouden worden opgelegd, namelijk bij de regeling van de primitieve aanslag. Vandaar ook dat het voorstel van prof. mr. D. Simons om een administratieve boete bij primitieve aanslag op te leggen, mijns inziens een betere



6. Bij de beoordeling van het voorstel tot aanscherping van de administratieve boete wegens het niet of niet-tijdig doen van aangifte voor aanslagbelastingen dient, niet in de laatste plaats ook wat de verhoging van de minimum boete van f 5,- tot f 100,- betreft, mede aandacht te worden geschonken aan het feit dat het doen van aangifte mede als gevolg van het steeds ingewikkelder worden van de wetgeving, met name die op het gebied van de inkomstenbelasting, voor velen een moeilijke taak is geworden. Uit recente mededelingen van de zijde van het Ministerie van Financiën blijkt dat waarschijnlijk ongeveer 65 percent van de belastingplichtigen voor de inkomstenbelasting het aangiftebiljet door een ander laat invullen en dat vooral de ingewikkeldheid van de wetgeving en met name de tweeverdiensregeling de oorzaak van dit hoge percentage is. Deze gegevens bevestigen dat de ingewikkeldheid van de wetgeving voor de vervulling van de aangifteplicht, zeker door niet fiscaal-rechtelijk geschoolden, een ernstige belemmering kan vormen. Overigens ook voor deskundigen kunnen door de snelle opeenvolging van wetswijzigingen problemen bij het invullen van aangiftebiljetten ontstaan. Bij de beoordeling van de mate van strafwaardigheid van het niet-tijdig doen van aangifte ware het vorenstaande in voorkomende gevallen in aanmerking te nemen. Er moet voor worden gewaakt dat onder vorenbedoelde omstandigheden de aanscherping van fiscale sancties leidt tot een verslechtering van de verstandhouding tussen belastingplichtigen en hun adviseurs enerzijds en de belastingdienst anderzijds. Indien het mogelijk zou zijn de voorgestelde verscherping van de sancties gepaard te doen gaan met maatregelen rondom de aangifteverplichting, welke enig tegenwicht kunnen bieden, dan zou zulks dan ook zijn toe te juichen. De Raad heeft in de memorie van toelichting aandacht voor deze problematiek gemist. In elk geval ware melding te maken van het in paragraaf 8 van de Leidraad administratieve boeten 1984 met ingang van 1 juli 1984 in het leven geroepen regime op het punt van matiging van de verhoging

gelegenheid zal vormen om aan het opleggen van hoge en lage boeten bij de bedoelde aanslag een nadere beschouwing te wijden.

6. De Raad heeft in de memorie van toelichting aandacht gemist voor de problematiek die voortvloeit uit het steeds ingewikkelder worden van de wetgeving, met name in de relatie tot het voorstel tot aanscherping van de administratieve boeten wegens het niet of niet-tijdig doen van aangifte voor aanslagbelastingen. Meer in het bijzonder betreft het de verhoging van de minimumboete van vijf gulden tot honderd gulden. De Raad meent dat in de memorie in elk geval melding moet worden gemaakt van het in paragraaf 8 van de Leidraad administratieve boeten 1984 met ingang van 1 juli 1984 in het leven geroepen regime, op het punt van matiging van de verhoging ingeval het gaat om een eerste of tweede verzuim.

Zoals bekend is bestaat bij mij grote zorg omtrent het steeds ingewikkelder worden van de fiscale wetgeving en de gevolgen die daarvan uitgaan op de burgers.

Op verschillende manieren wordt getracht om de problemen die belastingplichtigen ondervinden bij het invullen van het aangiftebiljet te helpen oplossen. Daartoe zijn de belastingtelefoon en de mogelijkheid om met het aangiftebiljet naar de belastinginspecties te komen om de problemen op te lossen, in het leven geroepen. Verder wordt thans door de vereenvoudigingscommissie gestudeerd op mogelijkheden om onderdelen van een aantal belastingwetten te vereenvoudigen. Ook wil ik in dit verband wijzen op de experimenten die thans gaande zijn om de aangiftebiljetten zodanig in te richten dat het invullen ervan gemakkelijker wordt.

De ingewikkeldheid van de belastingwetgeving kan overigens mijns inziens op zichzelf geen excuus zijn om fiscale verplichtingen dan maar niet of minder goed na te komen. De overheid mag van haar burgers ook een bijdrage verlangen in die zin dat de burger zich inspant om de opgelegde verplichtingen zo goed mogelijk na te komen.

De toenemende ingewikkeldheid van de wetgeving kan in voorkomende gevallen wel tot gevolg hebben dat er minder snel sprake is van opzet of grove schuld bij het onjuist invullen van het aangiftebiljet. In die zin zal er

ingeval het gaat om een eerste of tweede verzuim.

een relatie zijn tussen de strafwaardigheid enerzijds en de toenemende ingewikkeldheid anderzijds.

Het is een eis van rechtvaardigheid dat de overheid maatregelen treft die ertoe bijdragen dat de lasten gelijkmatig over de burgers worden verdeeld. Om zulks te bevorderen en zo nodig af te dwingen, is het stellen van sancties op het niet nakomen van verplichtingen noodzakelijk. De gestelde sancties moeten echter een zodanige werking hebben dat burgers daardoor inderdaad in voorkomende gevallen de prikkel krijgen om aan hun fiscale verplichtingen te voldoen. De minimumboete van vijf gulden heeft haar preventieve werking verloren. Een verhoging tot honderd gulden is nodig om van de boete weer een doeltreffend middel te maken.

Aan de wens van de Raad om in de memorie van toelichting aandacht te schenken aan de kwijtscheldingsregeling voor de verhoging ingeval het gaat om een eerste of tweede verzuim heb ik gevolg gegeven.

7. De Raad vraagt zich af of het onderhavige wetsvoorstel niet tevens een geschikte gelegenheid vormt tot het doen van een voorstel tot vereenvoudiging van de gang van zaken wat betreft bezwaar en beroep tegen een in een naheffingsaanslag begrepen verhoging als bedoeld in artikel 21, eerste lid, eerste volzin, van de Algemene wet. Het huidige wettelijke systeem houdt in dat hij die bezwaar heeft tegen de in een hem opgelegde naheffingsaanslag begrepen, evenbedoelde verhoging, doch niet tegen de in de aanslag begrepen belasting, niettemin genoodzaakt is een bezwaarschrift tegen de naheffingsaanslag in te dienen. Immers, het inzake de kwijtschelding van de verhoging te nemen besluit waartegen hij in beroep kan komen wordt door de inspecteur eerst genomen bij de uitspraak op het bezwaarschrift tegen de naheffingsaanslag. Dit is, naar het de Raad voorkomt, een minder voor de hand liggende werkwijze in het geval de betrokkene in het geheel geen bezwaar heeft tegen het bedrag van de nageheven belasting.

8. De jurisprudentie heeft zich in die zin ontwikkeld dat, anders dan de wetgever destijds heeft bedoeld, niet alleen de verhogingen van artikel 18 en van artikel 21, eerste lid, eerste volzin, van de Algemene wet doch ook die van artikel 21, eerste lid,

7/8. De Raad vraagt zich af of het onderhavige wetsvoorstel wellicht een geschikte gelegenheid biedt tot het doen van een voorstel tot vereenvoudiging van de gang van zaken bij het bezwaar en beroep tegen een in een naheffingsaanslag begrepen verhoging als bedoeld in artikel 21, eerste lid, eerste volzin, van de AWR.

De Raad meent dat het een minder voor de hand liggende werkwijze is, in het geval de betrokkene in het geheel geen bezwaar heeft tegen het bedrag van de aanslag, maar wel tegen de opgelegde verhoging, dat een bezwaarschrift tegen de naheffingsaanslag moet worden ingediend, terwijl enkel bezwaar tegen de verhoging bestaat.

Ingevolge paragraaf 10, eerste lid, van de Leidraad administratieve boeten 1984, verleent de inspecteur krachtens artikel 66 van de AWR, reeds bij het opleggen van een naheffingsaanslag ambtshalve kwijtschelding van de verhoging. Daardoor weet de belasting- of inhoudingsplichtige al bij het opleggen van de naheffingsaanslag welk bedrag van de verhoging resteert. Hij hoeft geen bezwaarschrift in te dienen om de ingevolge de wet belopen verhoging van 100 percent te laten kwijtschelden.

Indien hij tegen het restant van de verhoging na de ambtshalve kwijtschelding bezwaar heeft dan kan hij

tweede volzin en van artikel 22, door de rechter kunnen worden getoetst aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. De Raad vraagt zich af of deze ontwikkeling niet een aanpassing van de Algemene wet op dit punt wenselijk maakt. Het onderhavige wetsvoorstel biedt daartoe een geschikte gelegenheid.

tegen de naheffingsaanslag bezwaar maken. In die aanslag is immers het restant van de verhoging begrepen. De inspecteur neemt vervolgens het in artikel 25, vijfde lid, van de AWR bedoelde besluit, waartegen beroep mogelijk is.

Het voordeel van de geschetste werkwijze is dat niet lichtvaardig een beroep op de rechter wordt gedaan, mede omdat de inspecteur de mate van kwijtschelding van de boete na het bezwaarschrift kan heroverwegen.

Dit neemt niet weg dat er naar mijn mening aanleiding is om de bedoelde regeling nader te bestuderen. Het ambtshalve kwijtschelden en vervolgens, na een ingediend bezwaarschrift, nemen van het kwijtscheldingsbesluit wordt door de belastingdienst als omslachtig ervaren. Daarbij komt dat over de betekenis van zodanige besluiten vragen zijn gerezen. De jurisprudentie ontwikkelt zich namelijk in deze zin dat de mate van kwijtschelding van de verhogingen van artikel 21, eerste lid, tweede volzin en artikel 22 van de AWR ook zonder een formeel kwijtscheldingsbesluit door de rechter wordt getoetst aan algemene beginselen van behoorlijk bestuur.

Deze rechtsontwikkeling staat niet op zichzelf maar moet worden gezien tegen de achtergrond van een toenemende belangstelling voor de rechtsbescherming van de contribubelen in het fiscale recht. Ik wijs hierbij op de commissie-Scheltema die bezig is met het harmoniseren van procedures op grond waarvan burgers zich kunnen verweren tegen handelingen van de overheid, derhalve het bezwaar en beroep.

Ook mijn opmerkingen in onderdeel 1 van dit rapport inzake het Verdrag van Rome sluiten aan bij de toenemende belangstelling voor de ontwikkeling van de rechtsbescherming.

In het licht van deze ontwikkelingen leent het onderhavige wetsvoorstel zich minder goed voor aanpassingen van de AWR zoals de Raad die in de onderdelen 7 en 8 van zijn advies voorstelt, en ligt het naar mij voorkomt meer in de rede dat eerst de resultaten van de werkzaamheden van de commissie-Scheltema moeten worden afgewacht.

Van deze gelegenheid heb ik gebruik gemaakt om in het wetsvoorstel en in de memorie van toelichting enkele aanpassingen die verband houden met inmiddels bij de Tweede Kamer ingediende wetsvoorstellen en

enkele wijzigingen van redactionele aard aan te brengen.

De Raad van State geeft u in overweging het voorstel van wet te zenden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal, nadat aan het vorenstaande aandacht zal zijn geschonken.

De Vice-President  
van de Raad van State,  
W. Scholten

Ik veroorloof mij U in overweging te geven het hierbij gevoegde ontwerp van wet en de overeenkomstig het vorenstaande gewijzigde memorie van toelichting aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal te zenden.

De Staatssecretaris van Financiën,  
H. E. Koning