

Vergaderjaar 1986–1987

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)

Nr. 5

MEMORIE VAN ANTWOORD¹

Ontvangen 18 december 1986

Inleidende opmerkingen

In paragraaf 2 van het voorlopige verslag heeft de vaste Commissie voor Financiën onder het hoofdje «De rechtsbescherming van belastingplichtigen», op fiscaal gebied voor het eerst, een voor de verantwoordelijkheid van de commissie als zodanig komende bijdrage opgenomen. In deze bijdrage, die ik inhoudelijk belangwekkend acht, stelt zij indringend de relatie aan de orde tussen het stelsel van (fiscale) administratieve boeten en artikel 6 van het Europese Verdrag ter bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (voortaan ook: EV). Zij merkt op dat dit onderwerp zich reeds geruime tijd verheugt in de belangstelling van (fiscaal-) juristen en dat het inhoudelijk niet of nauwelijks in dit wetsvoorstel aan de orde is gekomen. Het onbesproken laten van deze problematiek in het kader van dit wetsvoorstel wijst zij van de hand.

De bijdrage van de commissie bevat ten behoeve van een gedachtenwisseling een aantal opmerkingen en vragen betreffende de aard van eerder bedoelde relatie en betreffende de gevolgen ervan voor de belastingwetgeving en uitvoering. Ik ga hierop te bestemder plaatse in deze memorie nader in, althans voor zover zulks op dit moment mogelijk en naar mijn mening uit beleidsmatige overwegingen te verdedigen valt. Voordat ik dit doe wil ik echter op deze plaats aandacht besteden aan enkele aspecten van meer procedurele aard.

De vaste Commissie voor Financiën begint haar bijdrage met het uitspreken van haar verwondering over het feit dat de memorie van toelichting geen beschouwing bevat over de relatie tussen de fiscale administratieve boeten en artikel 6 EV, noch over het arrest van de Hoge Raad van 19 juni 1985, rolnr. 22076 (BNB 1986/29), hoewel de Raad van State dit laatste in zijn advies aan de Koningin in overweging heeft gegeven. Wat betreft de opmerking van de Raad van State, waaraan de commissie refereert, breng ik in herinnering hetgeen reeds in het Nader Rapport aan de Koningin is gezegd. Daarin is uiteengezet dat op het moment dat dit wetsvoorstel bij de Raad van State ter overweging aanhangig werd gemaakt, het genoemde arrest nog niet was gepubliceerd;

¹ De adviesaanvraag aan de Hoge Raad is ter inzage gelegd op de bibliotheek.

een verkorte weergave daarvan is namelijk pas opgenomen in het Weekblad voor fiscaal recht van 25 juli 1985, nr. 5690, blz. 891. Op dat moment was het niet meer mogelijk een beschouwing als door de Raad van State bedoeld, in de memorie van toelichting op te nemen.

Voordat het advies van de Raad van State mij op 11 februari 1986 bereikte, heb ik mij – inmiddels op de hoogte van de beslissing van de Hoge Raad – bezonnen op de vraag of, en zo ja welke, gevolgen eerder genoemd arrest zou kunnen hebben voor de toepassing van de fiscale administratieve boeten en voor de belastingwetgeving. Hierbij is ook aan de orde geweest of eventuele gevolgen nog in het onderhavige wetsvoorstel zouden moeten worden verwerkt, dan wel of dit bij een andere gelegenheid zou kunnen geschieden. Om een aantal redenen heb ik voor de laatste oplossing gekozen.

In de eerste plaats past opnemng van eventuele wijzigingen, voortvloeiend uit artikel 6 EV, naar het mij voorkomt beter in het wetsvoorstel gebaseerd op de voorstellen van prof. mr. D. Simons dan in het onderhavige wetsvoorstel. De voorstellen die in het onderhavige wetsontwerp zijn gedaan betreffen immers in hoofdzaak, afgezien van enkele «meegenomen» onderwerpen, de aanscherping van sancties, dat wil zeggen de hoogte van zowel strafrechtelijke als administratiefrechtelijke sancties. Artikel 6 EV scheidt daarentegen een kader dat grofweg gezegd betrekking heeft op procedurele aspecten van het opleggen van boeten, zulks ter bescherming van de rechten van een verdachte. Vragen als: welke instantie legt de boete op, binnen welke termijn moet dit gebeuren, op welke wijze kan men zich tegen een boete verweren, welke instantie oordeelt over de opgelegde boete en dergelijke, zijn hierbij opportuun. In het wetsvoorstel naar aanleiding van de voorstellen-Simons moet eveneens met procedurele aspecten rekening worden gehouden bij de introductie van een boete bij de primitieve aanslagregeling en van de beginselen van behoorlijk bestuur bij de navordering.

Voorts is een belangrijke overweging voor de keuze van de hiervoor bedoelde opzet geweest dat reeds was besloten het wetsvoorstel gebaseerd op het rapport-Simons krachtens artikel 22 van de Wet op de Rechterlijke Organisatie voor advies aan de Hoge Raad voor te leggen. Ik heb deze mogelijkheid aangegrepen ook advies te vragen over de relatie tussen de fiscale administratieve boeten en artikel 6 EV. Uit de commentaren naar aanleiding van meer genoemd arrest kan namelijk worden opgemaakt dat zeer uiteenlopende en deels tegenstrijdige opvattingen bestaan over de gevolgen van artikel 6 EV voor de belastingwetgeving en -uitvoering. Zo zou uit een aantal commentaren de conclusie moeten worden getrokken dat het opleggen van boeten, althans van «hoge» boeten, (boeten hoger dan bijv. f 100), voortaan door een onafhankelijke rechterlijke instantie, dan wel door een ander dan de aanslagregelende ambtenaar, moet geschieden. Deze en andere uit de commentaren af te leiden implicaties houden belangrijke consequenties in voor de personele bezetting, hetzij bij de belastingdienst alleen, hetzij tevens bij de rechterlijke macht, en voor de administratieve procedures op belastinginspecties. Zulks terwijl de Hoge Raad in zijn arrest overweegt dat de bestaande regeling een belastingplichtige die opkomt tegen een hem opgelegde verhoging «een zodanige mogelijkheid tot verweer tegen het door de inspecteur te zijnen aanzien genomen besluit (biedt), dat aan de eisen gesteld in artikel 6, lid 1, van het Verdrag is voldaan».

In het licht van het bovenstaande is het naar mijn mening gewenst dat de Hoge Raad, in het kader van het geven van advies over het wetsvoorstel naar aanleiding van de voorstellen-Simons, ook een oordeel zal geven over aspecten die met artikel 6 EV verband houden. Nu dit wetsvoorstel met dat doel aan de Hoge Raad is voorgelegd, acht ik het onjuist om in dit stadium uitspraken te doen over deze problematiek. Vooropstellend dat ook ik een politieke gedachtenwisseling over de door de vaste commissie aangeduide relatie niet uit de weg wil gaan, lijkt mij een betere

procedure toe hierover pas een discussie te voeren nadat de Hoge Raad heeft geadviseerd en nadat dit advies, indien nodig verwerkt in het wetsvoorstel gebaseerd op de rapporten-Simons, te zamen met dat wetsvoorstel aan het parlement wordt aangeboden.

Alles overwegende geef ik er de voorkeur aan, dat de voorbereiding van het onderhavige wetsvoorstel geen vertraging ondervindt.

1. Algemeen

Uit de bijdragen van de verschillende fracties aan het voorlopige verslag blijkt van (grote) belangstelling voor en instemming met de gedane voorstellen. Daarbij zijn evenwel ook vragen gerezen aangaande de effectiviteit van de voorgestelde aanscherping voor de fraudebestrijding in vergelijking met andere maatregelen. Zo zijn de leden van de C.D.A.-fractie van oordeel dat een doeltreffende preventie van fraude meer wordt gediend door een verhoging van de «pakkans» dan door hoge sancties. Opmerkingen van de S.G.P.-fractie, waarin wordt verwezen naar opvattingen in het strafrecht, gaan ook deze richting uit.

In het kader van de ISMO-debatten, tijdens de behandeling van de begroting van Financiën en bij andere gelegenheden heb ik er steeds op gewezen dat fraude slechts kan worden bestreden door een samenstel van maatregelen, zowel op wetgevend als op uitvoerend terrein. Een van de factoren die daarbij steeds op de voorgrond staat, is de verhoging van de pakkans. Om een zodanige verhoging te bewerkstelligen is op het Ministerie van Financiën een controlestrategie ontworpen, die voortdurend wordt bijgesteld. Flitsonderzoeken, branche-gewijze controles, renseigneringsacties en dergelijke, worden met dit doel door de belastingdienst in toenemende mate uitgevoerd. Tegen dezelfde achtergrond vindt ook een steeds intensievere informatie-uitwisseling binnen de belastingdienst alsmede met andere overheidsinstanties plaats. Bij dit alles mag echter ook het wetgevingsaspect niet uit het oog worden verloren. Tijdens de ISMO-debatten is dan ook meegedeeld dat in een aantal wetsvoorstellen – waarvan dit er een is – de leemten in de wetgeving zouden worden opgevuld. Van een doeltreffende wetgeving kan immers onder omstandigheden een remmende werking uitgaan op het plegen van misbruik of oneigenlijk gebruik. Dit – de preventie – is een overweging om voorstellen te doen tot aanscherping van sancties.

Los hiervan vervult de wetgeving op het gebied van sancties nog een complementaire functie. Indien eenmaal misbruik is gepleegd zal van de wet een zodanige repressie moeten kunnen uitgaan dat de gepleegde fraude achteraf niet als lonend kan worden aangemerkt. Ook dit is een overweging geweest om voor te stellen zowel de administratiefrechtelijke als de strafsancities aan te scherpen. In dit licht beschouwd heb ik met voldoening geconstateerd dat de leden van de P.v.d.A.-fractie kunnen instemmen met de opvatting dat van de bestaande regelingen op een aantal punten onvoldoende preventieve en repressieve werking uitgaat.

Zich concentrerend op de verhoging van de pakkans, vragen de leden van de C.D.A.-fractie zich af of een aanzienlijke verlenging van de termijn van navordering voor gevallen van zware fraude, op de wijze van artikel 66 van de Successiewet 1956 (Stb. 362) niet meer effect zou sorteren. Naar aanleiding van deze vraag merk ik op dat de navorderingstermijn, behoudens enkele zeer specifieke uitzonderingen, vijf jaren bedraagt, óók voor de heffingen ingevolge de Successiewet 1956 (artikel 25 van deze wet). Hierop maakt artikel 66 geen uitzondering, doch het bepaalt dat de termijn pas aanvangt wanneer zich gebeurtenissen voordoen na (onder meer) het overlijden van de erflater, zoals de geboorte van een kind, het vervullen van een voorwaarde, en dergelijke, die van invloed zijn op de desbetreffende heffing. Zo kan bij het opleggen van een aanslag een vermindering zijn verleend waarvan op grond van een latere gebeurtenis blijkt, dat dit ten onrechte is gebeurd. Door het bepaalde in artikel 66 van

de Successiewet 1956 kan alsnog rekening worden gehouden met deze (latere) gebeurtenis.

Het lijkt mij te ver gaan om deze bepaling die volledig is toegesneden op de heffingen ingevolge de Successiewet 1956 en die daarin, gezien de materie, ook volledig past, ten voorbeeld te nemen voor een verlenging van de navorderingstermijn. Deze termijn is immers gesteld met het oog op de rechtszekerheid van de belastingplichtigen. Hier komt bij dat in het door deze leden bedoelde geval van een zwarte bankrekening andere correctiemiddelen kunnen worden toegepast, zoals navordering met verhoging over verzwegen inkomsten en verzwegen vermogen over vijf jaren, een beroep op de foutenleer indien het misbruik zich in de winstfeer heeft afgespeeld, dan wel het starten van een strafrechtelijke procedure waarbij naast gevangenisstraf een boete gelijk aan het bedrag van de te weinig geheven belasting kan worden gevorderd.

Dat de leden van de V.V.D.-fractie zich in algemene zin in de voorgestelde aanscherpingen kunnen vinden, verheugt mij. Hun opmerking dat, gelet op de massaliteit van de overtreding van administratieve voorschriften op het terrein van de belastingen en gelet op de reeds zeer forse werkdruk van de rechterlijke macht, het instrument van de administratieve boeten *zeer goede diensten bewijst, kan ik onderschrijven. Over de vraag of, en op welke wijze, dit systeem invloed zal ondergaan van artikel 6 EV zal ik in dit stadium geen uitspraken doen, zoals blijkt uit mijn inleidende opmerkingen in deze memorie.*

Ik heb er met genoeg kennis van genomen dat ook de leden van de fractie van D66 inhoudelijk geen problemen met het wetsvoorstel hebben. Ik zou bij hun opmerking overigens wel de kanttekening willen plaatsen dat, voor zover het hier een materie betreft van strafrechtelijke aard, de sedert 1959 opgetreden inflatie niet het primaire motief is geweest om een aanscherping voor te stellen.

Hoewel de leden van de S.G.P.-fractie zeker niet in het algemeen ontkennen dat van straffen een preventieve werking uitgaat, vragen zij toch of de theorie van de verwachte preventieve werking van sancties strookt met de in het commune strafrecht dienaangaande gehuldigde visie.

In het algemeen is de functie van sancties in het fiscale strafrecht niet anders dan die in het commune strafrecht. Strafbare feiten worden bedreigd met straffen zowel uit het oogpunt van preventie als uit het oogpunt van vergelding. De bedreiging is alleen effectief indien enerzijds de kans op toepassing van de sancties als een reële mogelijkheid wordt ervaren en anderzijds als de zwaarte van de sancties zodanig is dat het begaan van het strafbare feit zijn aantrekkelijkheid (bij fiscale delicten: vooral in financiële zin) verliest. Er bestaat hier een duidelijke overeenkomst met de herziening van de strafbedreigingen in het Wetboek van Strafrecht bij de Wet indeling geldboetecategorieën van 10 maart 1984 (Stb. 91). In dit verband zij verwezen naar het onderdeel «*uitzonderingen op de indelingscriteria*», sub 3, van de memorie van toelichting op het desbetreffende wetsvoorstel, (Kamerstukken II 1981/82, nr. 3, blz. 34 e.v.). Aldaar worden de strafbepalingen besproken die betrekking hebben op feiten waarmee een soms aanzienlijk financieel voordeel kan worden behaald. Ik merk nog op, dat ingevolge genoemd wetsvoorstel het strafmaximum wegens het plegen van valsheid in geschrifte van 5 op 6 jaren gevangenisstraf is gebracht en dat deze straf bovendien kan cumuleren met een geldboete van de vijfde categorie.

In het onderhavige wetsvoorstel wordt, analoog aan de ontwikkeling in het commune strafrecht, in daartoe aanleiding gevende gevallen de sanctie gebracht op een niveau dat naar verwachting weer voldoende doeltreffend zal zijn.

De opvatting van de leden van de fractie van het S.G.P. dat dit niet de ogen mag doen sluiten voor de noodzaak van wellicht moeizamer verlopende bestrijdingsmethoden en voor dieper liggende oorzaken van belastingfraude, deel ik geheel.

Deze leden stemmen in met de herziening van de minimumboete van vijf gulden wegens het te laat voldoen of afdragen van aangiftebelastingen. Bij het maximum van de boete van 100 percent, alsmede bij de boete volgend op het bij herhaling geen aangifte doen, vragen deze leden zich evenwel af of het niet de voorkeur zou verdienen dat de belastingdienst op korte termijn een onderzoek instelt naar deze gedragingen boven het na geruim tijdsverloop opleggen van een hoge administratieve boete.

De verplichtingen waar het deze leden om gaat, gelden voor ondernemers of inhoudingsplichtigen, waarvan mag worden verwacht dat zij in het algemeen goed op de hoogte van deze verplichtingen zijn. Zij ontvangen ruimschoots op tijd hun aangifteformulieren en andere informatie, zoals bij voorbeeld de handleiding voor loonbelasting en premieheffing. Daarin worden zij eraan herinnerd binnen welke termijnen zij aan hun verplichtingen moeten voldoen. Zijn zij te laat met hun aangifte dan wordt hun een aanmaning gezonden waarin nogmaals op de verplichting wordt gewezen en waarbij zij alsnog in de gelegenheid worden gesteld hieraan te voldoen. Zijn zij niet in staat te betalen dan is het mogelijk met de ontvanger een betalingsregeling te treffen.

Al met al bestaat naar het mij voorkomt een praktijk die het voldoenings- en inhoudingsplichtigen mogelijk maakt om tijdig aan hun verplichtingen te voldoen of anders in overleg met de belastingdienst daarvoor een oplossing te zoeken. Bovendien wordt er bij het kwijtscheldingsbeleid ingevolge de Leidraad Administratieve Boeten 1984 van uitgegaan dat een eerste overtreding geen boete tot gevolg zal hebben en dat de volgende overtredingen gefaseerd tot de maximale boete leiden. Gelet op het voorgaande en mede de massaliteit in ogenschouw nemend, ligt het mijns inziens niet voor de hand dat de belastingdienst elke niet-nakoming van een verplichting op korte termijn kan c.q. behoeft te onderzoeken.

De «geruime tijd» waarvan deze leden vroegen hoe deze is te objectiveren, is in artikel 22, derde lid, gepreciseerd. Indien later dan twee maanden na afloop van de betalingstermijn wordt betaald, bedraagt de boete 100 percent, tenzij er geen opzet of grove schuld bestond, in welk geval de boete wordt beperkt tot maximaal 10 percent, of tot nihil indien elke vorm van schuld ontbreekt.

Het heeft het lid van de G.P.V.-fractie bevreemd dat de budgettaire gevolgen niet kunnen worden genoemd. Hij wijst erop dat in de memorie van toelichting slechts gesproken wordt over het tegen elkaar wegvallen van een positieve opbrengst door verhoging van de boetebedragen tegenover negatieve effecten door de vermindering van het aantal boeten als gevolg van de grotere preventieve werking. De veronderstelling van dit lid dat een vermindering van het aantal handelingen in strijd met de fiscale wetgeving een positieve invloed zal hebben op het volume van de «normale» belastingontvangsten is inderdaad plausibel. Dit zal echter overwegend een positieve invloed op kasbasis zijn en geen structurele meeropbrengst – omdat voortaan tijdig in plaats van te laat betaald zal worden, meer op normale wijze zal worden afgedragen en minder via bij voorbeeld het instrument van de naheffingsaanslagen. Of daarnaast ook nog gerekend mag worden op een structurele opbrengstvermeerdering is onzeker en in de praktijk niet afzonderlijk meetbaar. De stelling dat tegenover gederfde boete-inkomsten een veelvoud aan extra belastinginkomsten zal staan, kan daarom moeilijk in cijfers tot uitdrukking worden gebracht.

2. De rechtsbescherming van belastingplichtigen

In de inleidende opmerkingen van deze memorie is uiteengezet welke motieven ertoe hebben geleid in dit stadium nog niet uitgebreid in te

gaan op de relatie tussen het stelsel van fiscale administratieve boeten en artikel 6 EV. Gelet op de omstandigheid dat de gevolgen van artikel 6 EV voor de belastingwetgeving en -uitvoering minder duidelijk zijn dan uit sommige commentaren valt af leiden en in aanmerking nemend hetgeen de Hoge Raad hieromtrent in zijn arrest van 19 juni 1985, nr. 22076 (3NB 1986/29) heeft overwogen, meen ik dat het van een juiste procedure getuigt eerst het advies van de Hoge Raad af te wachten voordat een gedachtenwisseling plaatsvindt. Met inachtneming van deze beperking zal ik, waar mogelijk, hierna een reactie geven op de opmerkingen en vragen van de Vaste Commissie voor Financiën en van de leden van de onderscheiden fracties.

Wat de vragen van de commissie betreft, merk ik het volgende op.

1. Er zijn, voor zover mijn kennis strekt, geen zaken over deze problematiek aanhangig gemaakt bij het Europese Hof inzake de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden. Er lopen daarentegen wel enige zaken bij de Gerechtshoven en de Hoge Raad, waarbij verschillende facetten van artikel 6 EV door belanghebbenden aan de orde zijn gesteld. Het aantal procedures bij de Hoven onttrekt zich aan mijn gezichtsveld, doch bij de Hoge Raad betreft dit momenteel tussen de vijf en tien zaken. Gesteld kan worden dat van de procedures over verhogingen bij de Hoge Raad thans in negentig percent van de gevallen – al dan niet zijdelings – een beroep wordt gedaan op strijd met het EV.

2. Ten tijde van het bekend worden van meergenoemd arrest van de Hoge Raad van 19 juni 1985, waren de werkzaamheden aan het wetsvoorstel op basis van de voorstellen van prof. mr. D. Simons in volle gang. Naar aanleiding van dit arrest is de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) op mogelijke strijdpunten met artikel 6 EV doorgenomen en is hiermee in het wetsvoorstel rekening gehouden. Tevens heeft prof. Simons in zijn tweede rapport dd. 10 september 1985 de consequenties van genoemd arrest voor zijn voorstellen besproken. Hieruit zou de conclusie kunnen worden getrokken dat de fiscale rechtsgang op één uitzondering na (goed) voldoet aan de eisen van artikel 6 EV. Deze uitzondering betreft artikel 27 AWR, dat de rechter theoretisch slechts de mogelijkheid biedt de verhoging in zijn geheel af- of goed te keuren (de zogenaamde marginale toetsing). In de praktijk daarentegen stelt de rechter zelf de hoogte van het kwijtscheldingspercentage vast. Dit wordt door de Hoge Raad in het arrest van 19 juni 1985 ook bevestigd. Zou artikel 27 komen te vervallen zodat de rechter het kwijtscheldingsbesluit van de inspecteur volledig kan toetsen, dan zou de conclusie kunnen luiden dat is voldaan aan de eisen die artikel 6 EV stelt, mede gezien in het licht van de jurisprudentie.

Niettemin zou het advies van de Hoge Raad inzake het wetsvoorstel op basis van de voorstellen-Simons verdere aanpassingen noodzakelijk kunnen maken. Op dit moment lijkt het niet opportuun hierop vooruit te lopen.

3. In de memorie van toelichting behorende bij het door de commissie bedoelde wetsvoorstel wordt uitgebreid ingegaan op de relatie tussen artikel 6 EV en het huidige regime dat geldt voor de fiscale verhogingen. Aan de Hoge Raad is onder andere de vraag voorgelegd of het standpunt dat is neergelegd in deze passages in overeenstemming is met zijn opvatting. De adviesaanvraag, neergelegd in mijn brief aan de Minister van Justitie dd. 29 mei 1986 die deze heeft doorgeleid, is als bijlage bij deze memorie gevoegd. Het advies van de Hoge Raad zal, tenzij de Raad hiertegen bezwaar mocht hebben, openbaar worden gemaakt. Het wetsvoorstel zal zo nodig worden gewijzigd naar aanleiding van het advies van de Hoge Raad.

4. De termen «minor» en «major offences» zoals deze zijn geïntroduceerd in de zaak Ozturk, hebben naar mijn mening eerder betrekking op de aard van de overtreding dan op de hoogte van de sanctie welke hierop is gesteld. Het enkel verhogen van de sanctie wijzigt op zichzelf niet de aard

van de overtreding, net zomin als het verlagen van een boete van een «major offence» een «minor offence» zal maken.

5. Zoals blijkt uit het antwoord op de eerste vraag, is het aantal procedures waarin een beroep wordt gedaan op strijd met artikel 6 EV toegenomen. Het is zinvol dat de reikwijdte van dit artikel ten volle wordt beproefd. Dit is in het belang zowel van de rechtszekerheid als van de rechtsbescherming van de belastingplichtige. Mocht een arrest worden gewezen waaruit blijkt dat strijd bestaat met de eisen van artikel 6 EV, dan zullen verhogingen vanaf dat moment opgelegd, voorzover strijdig met het EV, achterwege moeten blijven.

Het bedrag aan verhogingen krachtens de artikelen 18, 20 en 22 AWR, dat in 1985 werd ontvangen, is f 581 miljoen. Hierbij ontbreken echter de gegevens van de vennootschapsbelasting en die van de inspecties der Registratie en Successie geheel. Voorts zijn alleen van de loonbelasting en de premieheffing volksverzekeringen de verminderingsbedragen ingecalculeerd (deze worden verwerkt via het computercentrum te Apeldoorn en zijn derhalve bekend).

De leden van de C.D.A.-fractie hebben – los van de problematiek rond artikel 6 EV – bedenkingen tegen het huidige systeem van fiscale sancties, welke door het verscherpen van de sancties sterker naar voren zouden komen. Zij noemen daarbij het verschil tussen de verhogingen krachtens de artikelen 18 en 21 AWR en «andere economische delicten». Tevens, aldus deze leden, wordt door de aanslagregelende ambtenaar, ten onrechte, in sommige gevallen een verhoging opgelegd ter zake van een zuiver juridisch geschilpunt. De mate van kwijtschelding tenslotte zou als onderhandelingsmiddel worden gebruikt. Deze leden vragen zich daarom af of het niet gewenst zou zijn de mogelijkheid in te voeren dat op verzoek van de fiscale verdachte een zaak wordt behandeld door de strafrechter. De verhogingen krachtens de artikelen 18 en 21 AWR zijn sedert de invoering van de AWR gesteld op een vast percentage van het bedrag aan belasting dat wordt nagevorderd respectievelijk nageheven. Dit percentage bedraagt maximaal 100 (artikel 18 en artikel 21, eerste lid, eerste volzin), doch op grond van de kwijtscheldingsregels in de Leidraad administratieve boeten 1984 wordt dit percentage in veel gevallen gemitigeerd. De verhoging krachtens artikel 21 AWR, eerste lid, tweede volzin, is gesteld op 10 procent met een – huidig – minimum van vijf gulden. Dit wetsvoorstel voorziet in een verhoging van dit minimum naar honderd gulden. Mijns inziens valt dit bedrag niet uit de toon bij de straffen welke staan op economische delicten. Een verhoging krachtens de artikelen 18 en 21, eerste lid, eerste volzin, wordt opgelegd indien er sprake is van opzet of grove schuld. Indien een belastingplichtige een standpunt heeft ingenomen dat pleitbaar is te achten, wordt bij een navorderings- c.q. naheffingsaanslag geen verhoging opgelegd. Of en in hoeverre een bepaald standpunt voor pleitbaar mag worden gehouden, hangt af van verscheidene factoren. De deskundigheid van de belastingplichtige of diens eventuele belastingconsulent speelt een rol. Voorts is van belang de wettekst in kwestie, bezien in het licht van de literatuur en de stand van de jurisprudentie. Opzet of grove schuld is aanwezig indien ten minste sprake is van in laakbaarheid aan opzet grenzende onachtzaamheid (Hoge Raad, 5 maart 1980, BNB 1980/105). De verhoging wordt kwijtgescholden naar de mate van bij de belastingplichtige ontbrekende opzet of grove schuld. De mate van opzet of grove schuld stelt de inspecteur mede vast aan de hand van contact met de belastingplichtige hierover, waarbij de attitude van de belastingplichtige een aanwijzing kan vormen.

Afgezien van de omstandigheid dat de fiscale kennis die nodig is om alle relevante feiten bij de beoordeling te betrekken, bij uitstek aanwezig is bij de fiscale rechter, is het naar mijn mening geen goede zaak, óók in verband met de rechtszekerheid, dat twee verschillende rechters zich

zouden kunnen buigen over hetzelfde deel van het recht, naar keuze van een belanghebbende. Van de belastingrechter kan, zeker gezien de gedurende vele jaren opgebouwde ervaring op dit punt, een grondig inzicht worden verwacht in de essentialia van opzet en grove schuld.

De leden van de C.D.A.-fractie, evenals die van de fracties van de P.v.d.A. en van de V.V.D. als ook de G.P.V.-fractie, vragen naar voorstellen tot verbetering van de rechtsbescherming van belastingplichtigen. In dat verband wordt gewezen op de moties, ingediend tijdens de ISMO-UCV's van oktober 1985, welke door de Tweede Kamer zijn aanvaard en op de brief dd. 13 augustus 1986 van de Raad van Nederlandse Werkgevers-verbonden met betrekking tot de termijn waarbinnen door de inspecteur uitspraak op een bezwaarschrift zou moeten worden gedaan.

Zoals in de brief dd. 16 december 1985 van de Minister van Justitie aan de Kamer (Kamerstukken II, 17 050, nr. 58, blz. 2) is vermeld, is over deze problematiek advies gevraagd aan de commissie van Vucht. Ik verwacht binnenkort het rapport van deze commissie te ontvangen. Daarna zal ik mijn standpunt bepalen en aan de Kamer voorleggen.

Wat betreft de afdoeningstermijn van bezwaarschriften merk ik overigens op dat de overgrote meerderheid van de bezwaarschriften overeenkomstig een interne instructie binnen drie maanden wordt afgedaan. Bij de overige bezwaarschriften kan om verscheidene redenen meer tijd gemeoid zijn met de afhandeling. Een veel voorkomende factor is dat de belastingplichtige zelf daaraan debet is door bij voorbeeld nieuwe argumenten, die nader onderzoek vergen, te berde te brengen, of bepaalde gegevens waarom nader is gevraagd, zeer laat te verstrekken.

De leden van de V.V.D.-fractie vragen naar de uitvoering van de motie van 3 september 1980 inzake het beëindigen van de mogelijkheid dat administratieve boeten ook in de compensatie van verliezen worden betrokken. In het wetgevend programma dat onlangs aan de Tweede Kamer is aangeboden, is een wetsvoorstel aangekondigd over verliescompensatie en administratieve boeten waarin aandacht aan deze motie zal worden besteed.

De leden van de V.V.D.-fractie stellen voorts vragen over de verschillen tussen de sancties welke vanuit een verschillende discipline voor met elkaar vergelijkbare vergrijpen worden opgelegd. Zij doen dit aan de hand van de prelude van de inleiding van prof. G. J. M. Corstens voor de vergadering van de Vereniging voor Belastingwetenschap van 13 december 1985 (Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, no. 168, blzn. 5-6). Hierin worden 4 min of meer gelijke casus beschreven, waarvan de sancties naar gelang de gevolgte procedure uiteenlopen. Opgemerkt zij dat de vier gevallen, ongetwijfeld ten behoeve van de discussie, nogal zijn gechargeerd. Zo is in het geval B een (maximale) verhoging van 100% opgelegd. Dit percentage wordt echter, zoals gezegd, in veel gevallen gematigd. Van de strafrechtelijke sancties daarentegen is de hoogte minimaal gehouden. Zo is bij opzet op grond van het huidige tweede lid van artikel 68 AWR de gestelde sanctie hetzij gevangenisstraf van ten hoogste vier jaren en geldboete van ten hoogste twintigduizend gulden of, indien dit hoger is, eenmaal het bedrag van de te weinig geheven belasting (derhalve 100% verhoging), hetzij een van beide voormelde straffen. De sanctie krachtens artikel 225 van het Wetboek van Strafrecht is hetzij gevangenisstraf van ten hoogste zes jaren en geldboete van de vijfde categorie, hetzij één van deze straffen. De vijfde categorie is de op één na hoogste en bedraagt honderdduizend gulden. Overigens wordt in dit voorstel de boete in artikel 68, tweede lid, AWR op dit punt gesteld op die van de vierde categorie, te weten vijftigduizend gulden.

Het geval A zal, indien het voorstel de mogelijkheid van een verhoging bij de primitieve aanslagregeling in te voeren, wordt aangenomen, op eenzelfde wijze kunnen worden behandeld als geval B.

Per saldo hebben de sancties derhalve ongeveer dezelfde financiële reikwijdte. In een aantal gevallen bestaat er wel een relevant verschil tussen administratiefrechtelijke en strafrechtelijke sancties vanuit een sociaal en maatschappelijk perspectief beschouwd. De ervaring heeft geleerd dat belanghebbenden, hoewel zij kunnen vermoeden dat een strafrechtelijke sanctie op een lager bedrag zal uitkomen dan een administratiefrechtelijke sanctie, toch alle mogelijke moeite doen om een strafprocedure te voorkomen. Waarschijnlijk heeft dit te maken met het verschijnen voor de rechter en de openbaarheid van de procedure. Dit zal bij het bepalen van de hoogte van de strafrechtelijke sanctie ongetwijfeld een rol spelen. Dit is echter een kwestie van de vrije beleidsruimte van de rechter.

De bedoelde leden vragen ten slotte een reactie op de zienswijze van de heer Den Boer inzake artikel 17 AWR (noot bij het arrest van de Hoge Raad van 24 maart 1986, BNB 1986/202). Ik ben van oordeel dat de tekst van het tweede lid er geen twijfel over laat bestaan dat indien de inspecteur de voorschriften van het eerste lid niet, of slechts ten dele, uitvoert, dit niet de nietigheid van een aanslag meebrengt. Het is naar mijn mening niet zo dat de algemene beginselen van behoorlijk bestuur de voorschriften van het eerste lid zodanig dringend maken dat zij het in het tweede lid bepaalde kunnen doorkruisen. Indien bij navordering tevens een verhoging wordt opgelegd acht ik het evenwel niet wenselijk dat de belastingplichtige niet eerst in de gelegenheid zal worden gesteld om op de aankondiging van de inspecteur om een verhoging op te leggen, te reageren. Ik ben dan ook voornemens op dit punt met een voorstel te komen in het kader van het wetsvoorstel naar aanleiding van de voorstellen-Simons. Overigens is op 27 augustus 1986 een aanschrijving, nr. 586-19 600 (gepubliceerd in VN d.d. 27 september 1986, blz. 2061), naar de belastingdienst gezonden waarin nadere voorschriften zijn gegeven omtrent de gewenste uitvoering van artikel 17, eerste lid.

De leden van de fractie van D66 hebben gevraagd naar de toetsingsmogelijkheden van de rechter ter zake van kwijtschelding van verhogingen, krachtens de artikelen 27 en 28, derde lid, AWR, in relatie tot de rechtsbescherming waarop artikel 6 EV het oog heeft. Tevens wijzen deze leden op de potentiële verschillen tussen de verhoging bij navordering en de boete ingevolge de strafwet.

Ingevolge artikel 27 van de AWR is de rechter de mogelijkheid gegeven het kwijtscheldingsbesluit van de inspecteur marginaal te toetsen. Dit houdt strikt genomen in dat hij beziet of de inspecteur in redelijkheid tot het besluit heeft kunnen komen. Wat betreft de mate van kwijtschelding, was aanvankelijk de opvatting dat de rechter een kwijtscheldingsbesluit niet inhoudelijk mocht toetsen, maar slechts kon af- of goedkeuren. In de praktijk is echter een andere ontwikkeling gegroeid, welke is bevestigd in het arrest van de Hoge Raad van 19 juni 1985, BNB 1986/29, dat de rechter zelfstandig een kwijtscheldingsbesluit kan nemen. Met deze ontwikkeling kan ik instemmen. Het is in mijn ogen een goede zaak dat de rechter het kwijtscheldingsbesluit volledig kan toetsen. Een voorstel in deze zin vormt een onderdeel van het wetsvoorstel op basis van de voorstellen-Simons.

Met betrekking tot de verhouding tussen de verhoging bij navordering en de strafrechtelijke boete moge ik deze leden verwijzen naar hetgeen ik hieromtrent reeds in het voorgaande in antwoord op vragen van de V.V.D.-fractie heb gezegd.

De leden van de S.G.P.-fractie vragen zich af of ambtenaren van de belastingdienst gekwalificeerd kunnen worden geacht om de mate van opzet en grove schuld te kunnen beoordelen. Sedert decennia is ervaring opgedaan met de term «opzet en grove schuld». In de Leidraad administratieve boeten 1984, de voorgaande versie ervan en andere instructies

aan de belastingdienst, is de term nader uitgewerkt, mede door een toelichting met voorbeelden terwijl de jurisprudentie op dit terrein ook preciseringen heeft aangebracht die voor de uitvoering belangrijke aanwijzingen bevatten. Ten slotte kan de mate van opzet of grove schuld in laatste instantie door de onafhankelijke rechter worden getoetst. Het geheel biedt naar mijn overtuiging dan ook voldoende waarborgen voor een evenwichtige behandeling van de belastingplichtige.

3. Aanscherping van sancties

De leden van de C.D.A.-fractie zijn van oordeel dat de gecombineerde effecten van een samenloop van heffingsrente, zoals voorzien in het wetsvoorstel tot berekening van rente inzake belastingen en premies volksverzekeringen (19557) en het toepassen van verhogingen, onder ogen moeten worden gezien. In dit verband vragen zij of een combinatie van een heffingsrente met een verhoging van 10 percent niet voldoende is.

In dit verband wil ik wijzen op het volgende. In de eerste plaats moet worden bedacht dat de oorzaak voor het berekenen van rente een andere is dan die voor het opleggen van verhogingen. Het in rekening brengen van heffingsrente is onder meer afhankelijk van de vraag of een aangifte correcties ondergaat. Hierbij is het irrelevant om welke reden de correcties plaatsvinden. Er kunnen zuiver juridische verschillen van opvatting tussen belastingplichtige en inspecteur aan ten grondslag liggen. Op deze grond kan echter geen verhoging worden opgelegd. Een verhoging kan slechts berusten op strafwaardig gedrag van een belastingplichtige, waarbij de mate van schuld een, door de rechter te toetsen, mate van kwijtschelding impliceert.

Voorts zou noch van preventie, noch van repressie veel kunnen worden verwacht indien de boete tot een maximum van 10 percent blijft beperkt.

Ten slotte rijst de vraag of het maximum van 10 percent ook zou moeten gelden gedurende de drempelperiode van 15 maanden die voor het toepassen van de heffingsrente geldt. Indien dit niet het geval is zou het maximum derhalve gedurende 15 maanden op 100 percent zijn gesteld en vervolgens op 10 percent. Dit maakt een regeling niet alleen moeilijk uitvoerbaar maar bovendien ook onduidelijk. Al met al overwegingen die aanleiding geven in de opzet van de administratieve boeten geen wijziging aan te brengen.

De leden van de P.v.d.A.-fractie trekken uit de memorie van toelichting de conclusie dat ten gevolge van de handhaving van de 5-percentregel feitelijk geen sanctieverzwaring voor belastingaanslagen, hoger dan f 50 000, plaatsvindt.

De aan het woord zijnde leden doelen hier op de verhoging ingevolge het derde lid van artikel 9 van de AWR. De vraag of vorenstaande conclusie rekenkundig juist is, beantwoord ik bevestigend. De vraag waarom niet gekozen wordt voor een verzwaring over de hele linie – bedoeld zal zijn het toepassen van 5% verhoging zonder maximumbedrag – beantwoord ik als volgt.

In de memorie van toelichting is uiteengezet dat de verhoging wegens het niet of niet tijdig doen van een aangifte voor de zogenaamde aanslagbelastingen het karakter heeft van een ordeboete. Dit verklaart dat bij de totstandkoming van artikel 9 van de AWR de 5%-verhoging is voorzien van een onder- en bovengrensbedrag. In het onderhavige wetsvoorstel blijft deze systematiek gehandhaafd, omdat er mijns inziens geen aanleiding is het karakter van deze verhoging thans anders te bezien dan bij de totstandkoming van de wet. Overigens merk ik op, dat dit wetsvoorstel tevens voorziet in de aanscherping van de strafrechtelijke sanctiesmogelijkheden inzake het niet of niet tijdig doen van aangifte. De strafbaarstelling van de niet-nakoming van de betreffende verplichting wordt daartoe, zoals in paragraaf 3.1. van de memorie van toelichting is uiteengezet, overgebracht van artikel 69 naar artikel 68 van de AWR.

Zoals in de memorie van toelichting is uiteengezet, wordt bij het bepalen van een eventuele kwijtschelding overeenkomstig paragraaf 8 van de LAB 1984 gehandeld. Gelet wordt daarbij op het aantal keren dat te laat aangifte is gedaan, zulks in relatie tot een bepaalde voorafgaande periode, waarbij de achterliggende gedachte is dat men weer met een schone lei moet kunnen beginnen.

Aan de vraag van leden van de P.v.d.A.-fractie of het geen aanbeveling verdient de overtreding van fiscale voorschriften vanuit een iets lossere formule te bezien, kleeft het bezwaar dat «lossere formules» al snel en in te veel gevallen te weinig rechtszekerheid bieden aan contribuabelen.

Deze leden vragen vervolgens naar de verwachte effectiviteit van de voorgestelde boete van ten hoogste f 250 voor het niet-tijdig doen van aangifte bij de aangiftebelastingen; voorts vragen zij waarom de boete niet imperatief is voorgeschreven.

Om met de laatste vraag te beginnen: er zijn belastingplichtigen die sinds jaar en dag hun fiscale verplichtingen in alle opzichten onberispelijk nakomen. Indien zij eens een aangifte wat te laat inleveren, is er reden daarover heen te stappen en van een sanctie af te zien.

Er kunnen zich ook minder uitgesproken gevallen voordoen, waarin niettemin aanleiding bestaat om – gelet op de goede verhouding tussen fiscus en contribuabele – een lagere dan de maximale boete op te leggen. Hiertoe zullen richtlijnen worden opgenomen in de LAB 1984.

Wat het eerste deel van de vraagstelling betreft, merk ik op dat deze boete – evenals die van het derde lid van artikel 9 – een ordeboete is. De functie van de aangifte bij de aangiftebelastingen en de aanslagbelastingen is echter verschillend. In het laatste geval bevat de aangifte de informatie die de fiscus nodig heeft om de grootte van de belastingschuld vast te stellen. Bij de aangiftebelastingen bevat de aangifte slechts de uitkomst van berekeningen die door de belastingplichtige of inhoudingsplichtige zelf zijn verricht terwijl hij het daarmee corresponderende belastingbedrag in beginsel ook al heeft betaald of tegelijkertijd betaalt. De aangifte dient derhalve voornamelijk om te identificeren uit welke elementen het afgedragen bedrag bestaat. Zonder dit gegeven is een administratieve verwerking niet mogelijk. Het ongerief dat de belastingplichtige of inhoudingsplichtige aan de fiscus veroorzaakt door niet tijdig aangifte te doen is een kwestie die naar het voorkomt dan ook minder ernstig van aard is dan het niet (tijdig) doen van aangifte voor een aanslagbelasting. Het komt mij dan ook voor dat een boete van ten hoogste f 250 voldoende zal zijn om te bevorderen dat de bedoelde aangiften tijdig zullen worden gedaan, zeker indien hierbij wordt bedacht dat deze boete op elke overtreding – derhalve onder omstandigheden 12 maal per jaar – volgt.

De vraag van de leden van de fractie van de P.v.d.A. waarom is afgezien van een zodanige wetwijziging, dat de te laat betaalde belasting in de naheffingsaanslag wordt begrepen, berust naar het mij voorkomt op een misverstand. Of de over een tijdvak verschuldigde belasting is reeds daadwerkelijk betaald, doch te laat, wellicht zelfs aanzienlijk te laat. In dat geval is er geen aanleiding meer om een – wat men zou kunnen noemen – gewone naheffingsaanslag op te leggen. Wel is er aanleiding de belastingschuldige te herinneren aan het niet tijdig nakomen van de verplichting door middel van een naheffingsaanslag bij wijze van verhoging op de voet van het nieuwe artikel 22 AWR.

In de andere gevallen waarin de materiële belastingschuld niet of niet ten volle is betaald op het moment dat dit had behoren te geschieden – en dientengevolge op de voet van artikel 20 een naheffingsaanslag wordt opgelegd – wordt de nog niet betaalde belasting per definitie wel in de «gewone» naheffingsaanslag begrepen.

De leden van de S.G.P.-fractie vragen naar de betekenis van het begrip «aangifte». Dit begrip moet worden opgevat overeenkomstig hetgeen

daaromtrent is bepaald in de artikelen 6 tot en met 10 AWR. Dat wil zeggen dat aangifte wordt gedaan door het door de inspecteur al dan niet op verzoek uitgereikte aangiftebiljet duidelijk, stellig en zonder voorbehoud ingevuld en ondertekend binnen de daarvoor gestelde termijn in te leveren. Is de termijn voor het doen van aangifte verstreken dan kan weliswaar het uitgereikte aangiftebiljet nog worden ingeleverd, doch zulks kan niet meer worden beschouwd als het doen van de aangifte maar als de verstrekking van gegevens ten behoeve van de aanslagregeling.

Het uitreiken van aangiftebiljetten is gebaseerd enerzijds op de wetenschap van de inspecteur dat een persoon of lichaam belastingplichtig is en anderzijds op het vermoeden dat belastingplicht bestaat. Op basis van op inspecties aanwezige gegevens, in de vorm van loonbelastingkaarten, rensignementen, gegevens omtrent de burgerlijke staat en dergelijke, wordt bij voortduring bezien of er sprake is van potentiële belastingplicht, met andere woorden wie in aanmerking komt voor uitreiking van een aangiftebiljet.

Het lid van de G.P.V.-fractie, refererend aan het wetsvoorstel tot uitbreiding van informatieverplichtingen (nr. 19 393), vraagt of het zinvol is bij de bepaling van de hoogte van sancties onderscheid te maken tussen het niet of onvoldoende verschaffen van inlichtingen over de belastingplichtige zelf en inlichtingen over derden.

Dit lid doelt hier kennelijk op de omstandigheid dat in artikel 68 AWR dit onderscheid niet wordt gemaakt en dat in beginsel eenzelfde straf kan worden opgelegd voor het niet of onjuist verstrekken van gegevens, ongeacht of dit ten behoeve van de eigen belastingheffing is, dan wel ten behoeve van die van derden. De gedraging lijkt mij even strafwaardig. Dit betekent evenwel niet dat er geen onderscheid zou bestaan. Over feiten kan op dezelfde wijze informatie worden verstrekt; over motieven van derden kan men moeilijk informatie verstrekken. In dit verband vestig ik er de aandacht op dat artikel 68 een maximum strafmaat bevat. Dit laat in een voorkomend geval aan de rechter alle ruimte om rekening te houden met omstandigheden die een inlichtingenplichtige ertoe hebben gebracht zijn verplichtingen niet of niet geheel na te komen.

4. De transactiebevoegdheid

Naar aanleiding van de opmerkingen van de leden van de C.D.A.-fractie inzake de transactiebevoegdheid kan het volgende worden opgemerkt. Volgens de geldende tekst van artikel 68 AWR, tweede lid, is de sanctie op het doen van een onjuiste aangifte ten hoogste vier jaar gevangenisstraf en een geldboete van twintigduizend gulden of, indien dit hoger is, eenmaal het bedrag van de te weinig geheven belasting.

Ingevolge het onderhavige wetsvoorstel wordt uitsluitend het eerste gedeelte van de zinsnede betreffende de geldboete vervangen door de woorden «met geldboeten van de vierde categorie». Ook na aanvaarding van het wetsvoorstel blijft derhalve steeds de mogelijkheid bestaan dat de geldboete gelijk is aan eenmaal het bedrag van de te weinig geheven belasting. In het voorbeeld zoals dat door deze leden wordt gegeven kan het transactievoorstel de voorwaarde bevatten dat een bedrag gelijk aan het bedrag van de te weinig geheven belasting, maximaal tweehonderdduizend gulden, wordt betaald. Aangezien de geldboete gelijk kan zijn aan het bedrag van de te weinig geheven belasting bestaat naar mijn mening geen behoefte aan het invoeren van een hogere boetecategorie.

Voor wat betreft de vraag of de transactiebevoegdheid met het oog op de duidelijkheid en de scheiding van procedures niet aan de Officier van Justitie zou moeten worden toegewezen, merk ik op dat in de belastingdienst een duidelijke scheiding van bevoegdheden bestaat. De oplegging van verhogingen geschiedt door de inspecteur, terwijl het transactie-aanbod uitgaat van het bestuur van 's Rijksbelastingen, dat wil zeggen van de regionale directeur der Rijksbelastingen. Daarnaast maken de gebruikte

formulieren aan belanghebbende in voldoende mate duidelijkheid welke procedure in het geding is.

5. Wijziging van de artikelen 37 en 38 van de AWR

De leden van de P.v.d.A.-fractie hebben erop aangedrongen de herziening van het Besluit voorkoming dubbele belasting aan de Kamer ter inzage te geven vóór de inwerkingtreding, opdat de Kamer in staat wordt gesteld de inhoud van deze regeling mede te beoordelen. Een soortgelijke suggestie werd gedaan door de heer Vermeend bij de mondelinge behandeling van wetsvoorstel 18 371 (beëindiging Cyprus-constructie) in de Kamer op 21 februari 1985. Ik heb daarop toen geantwoord daarvan geen voorstander te zijn. (Handelingen II, 21 januari 1985, blz. 3500. l.k.). Meer in het algemeen ben ik van oordeel dat het staatsrechtelijk niet juist is dat een dergelijke procedure wordt gevolgd bij het treffen van algemene maatregelen van bestuur. De Kamer blijft uiteraard steeds in de gelegenheid een oordeel te geven over een op basis van een delegatiebevoegdheid tot stand gebrachte regeling.

Artikelen

Artikel I, sub A.1

De leden van de P.v.d.A.-fractie vragen het oordeel over de door de Raad van Nederlandse Werkgeversverbonden VNO en NCW voorgestelde aanvulling op artikel 9, derde lid, tweede volzin. In deze volzin die het opleggen van een administratieve boete regelt ingeval aan een aanmaning tot het doen van aangifte geen gevolg is gegeven, zouden volgens die Raad achter de zinsnede «te verrekenen voorheffingen» ten onrechte de woorden «en voorlopige aanslagen» ontbreken.

De woorden «ten onrechte» wekken de indruk dat de wetgever destijds de verrekening van voorlopige aanslagen over het hoofd zou hebben gezien bij de totstandkoming van de hier bedoelde boete. Dit is echter geenszins het geval. Er is destijds sprake geweest van een bewuste keuze van de wetgever om eventueel opgelegde voorlopige aanslagen bij de toepassing van de verhoging buiten aanmerking te laten. Ik moge verwijzen naar de Handelingen van de Tweede Kamer, Zitting 1957-1958, blz. 916 en 1021.

De vraag rijst evenwel of dezelfde motieven als destijds nog met evenveel recht kunnen worden aangevoerd. Dit geldt zeker indien men bedenkt dat het opleggen van voorlopige aanslagen in de toekomst met behulp van de automatisering zal geschieden, zodat er geen willekeurige verschillen optreden tussen degenen die wel en degenen die geen voorlopige aanslag hebben ontvangen. Hier komt bij dat ervan mag worden uitgegaan dat voorlopige aanslagen worden betaald en dat het, ook naar mijn mening, niet aangaat een boete op te leggen over een reeds betaald bedrag, indien de daarvoor onderliggende gegevens wel, zij het te laat, worden verstrekt. Op grond van een en ander heb ik aanleiding gevonden bij Nota van Wijziging in artikel 9, derde lid, van de AWR de hier gesuggereerde wijziging aan te brengen.

Artikel I, sub I

De leden van de P.v.d.A.-fractie merkten op dat Mr. P. Wattèl in het Weekblad voor Fiscaal Recht van 12 juni 1986 heeft gesignaleerd dat in het voorgestelde artikel 65a, eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen een verwijzing naar artikel 74 van het Wetboek van strafrecht ontbreekt. Zij vragen het oordeel van de regering hieromtrent.

In de AWR is een volledig en sluitend fiscaal strafvervolgingsstelsel opgenomen.

De bevoegdheid tot het aanbieden van een transactie komt, met uitsluiting van de Officier van Justitie, bij fiscale delicten toe aan het bestuur van 's Rijks belastingen.

De feiten strafbaar gesteld in artikel 68 van de AWR, in het bijzonder het ter inzage verstrekken van valse of vervalste boeken of andere bescheiden, dan wel het verstrekken van onjuiste inlichtingen, gegevens of aanwijzingen (waaronder de aangifte) kunnen in veel gevallen ook worden vervolgd op grond van de commune strafbepaling van artikel 225 van het Wetboek van strafrecht. Ten opzichte van deze bepaling is artikel 68 van de AWR niet als een *lex specialis* te beschouwen volgens de huidige jurisprudentie (vergelijk het arrest van de Hoge Raad van 23 februari 1982, NJ 1982, nr. 647). Indien in voorkomende gevallen strafvervolgning heeft plaats gevonden op basis van artikel 225 van het Wetboek van Strafrecht, waarin materieel sprake is van een strafbaar feit zoals bedoeld is in artikel 68 van de AWR, ben ik van mening dat de anticumulatieregeling van artikel 65a evenzeer van toepassing dient te zijn. Zoals mr. P. Wattel dan ook terecht in het door deze leden bedoelde artikel heeft gememoreerd, werd een zodanige anticumulatieregeling in de praktijk reeds toegepast op grond van paragraaf 19, vierde lid, van de LAB 1984 (en daarvoor paragraaf 21, vierde lid, van de LAB 1971).

Ik heb daarom de gesuggereerde precisering van genoemd artikel 65a, eerste lid, bij Nota van Wijziging aangebracht. Daarin is eveneens opgenomen een overeenkomstige aanpassing van artikel 142 van de Algemene wet inzake de douane en de accijnzen.

De Staatssecretaris van Financiën,
H. E. Koning