

Vergaderjaar 1988–1989

20 857

Wijziging van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 en van enige andere wetten (afschaffing aftrekbaarheid van geldboeten)

B

ADVIES RAAD VAN STATE

NADER RAPPORT

Aan de Koningin

Aan de Koningin

's-Gravenhage, 3 november 1987

's-Gravenhage, 28 september 1988

Bij Kabinetsmissive van 13 maart 1987, nr. 43, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris van Financiën, mede namens de Minister van Justitie, bij de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt een voorstel van wet met memorie van toelichting tot wijziging van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 en van enige andere wetten (afschaffing aftrekbaarheid van geldboeten).

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 13 maart 1987, nr. 43, machtigde Uwe Majesteit de Raad van State, zijn advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen.

Dit advies, gedateerd 3 november 1987, bied ik U, mede namens de Minister van Justitie, hierbij aan.

1. Inleiding

1. Inleiding

Het voorstel richt zich, blijkens de considerans, op het doen vervallen van de fiscale aftrekbaarheid van door een Nederlandse strafrechter opgelegde geldboeten en van betaalde geldsommen ter voorkoming van strafvervolging in Nederland.

Naar het oordeel van de Raad van State ontmoeten elkaar bij dit voorstel twee geheel verschillende rechtsgebieden en de daar geldende beginselen van recht. Enerzijds de handhaving van onze rechtsorde door middel van strafoplegging door de strafrechter, anderzijds een belastingheffing overeenkomstig de in onze fiscale wetgeving neergelegde beginselen.

In het spanningsveld dat de ontmoeting van deze twee rechtsge-

In zijn inleiding wijst de Raad erop dat bij dit wetsvoorstel twee geheel verschillende rechtsgebieden en de daar geldende beginselen van recht elkaar ontmoeten: enerzijds de handhaving van onze rechtsorde door middel van strafoplegging door de strafrechter, anderzijds een belastingheffing overeenkomstig de in onze fiscale wetgeving neergelegde beginselen. Naar aanleiding daarvan merkt de Raad op in de memorie van toelichting een meer inhoudelijke afweging te missen van het belang van vergroting van de effectiviteit van normhandhavende strafmaatregelen tegen het belang van handhaving van de fiscale rechtsbeginselen welke bij dit voorstel aan de orde komen, alsmede een motivering van de gedane keuze.

bieden teweegbrengt, hebben de bewindslieden, naar uit de toelichting kan worden afgeleid, na langdurige overweging gekozen voor een wijziging van de fiscale wetgeving in die zin dat de tot nu toe bestaande fiscale aftrekbaarheid van bedoelde geldboeten en geldsommen vervalt. Node heeft de Raad in de memorie van toelichting gemist een inhoudelijke afweging van de bij dit vraagstuk aan de orde zijnde beginselen en een motivering van de gedane keuze. In de memorie van toelichting wordt volstaan met de constatering dat de regering de zienswijze van de Interdepartementale Stuurgroep Misbruik en Oneigenlijk gebruik (ISMO), te weten dat het belang van een doeltreffend straftoemettingsbeleid het verdwijnen vordert van de mogelijkheid geldboeten als aftrekpost ten laste van het inkomen of de winst te brengen, onderschrijft en dat de regering zich ervan bewust is dat dit in conflict kan komen met een theoretisch zo zuiver mogelijk fiscaal inkomens- en winstbegrip. Het in de memorie van toelichting vermelde is naar het oordeel van de Raad onvoldoende om de gedane keuze te motiveren. Een meer inhoudelijke afweging van het belang van vergroting van de effectiviteit van normhandhavende strafmaatregelen tegen het belang van de handhaving van de fiscale rechtsbeginselen welke bij dit voorstel aan de orde komen kan naar het oordeel van het college in de memorie van toelichting niet ontbreken. Met het oog hierop gaat de Raad in het volgende nader op een aantal aspecten van deze materie in.

2. Fiscaalrechtelijke aspecten

Sedert de invoering in Nederland van een heffing (inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting) over winst uit bedrijf en beroep is in de fiscale wetgeving een winstbegrip verankerd ingevolge hetwelk de fiscus zich aansluit bij het feitelijk ondernemingsgebeuren.

Uitgaven die worden gedaan met het oog op de zakelijke belangen van de onderneming zijn aftrekbaar,

Wij onderschrijven de opvatting van de Raad dat de ontmoeting van deze twee rechtsgebieden een spanningsveld zichtbaar maakt. Dit spanningsveld is overigens geen onbekend verschijnsel. Reeds bij diverse gelegenheden is hieraan aandacht geschonken. Verwezen zij onder andere naar de behandeling van wetsvoorstel 15 012, dat leidde tot de wet van 31 maart 1983, Stb. 153 (Wet vermogenssancties), in het bijzonder bladzijde 3 van de memorie van antwoord (stuk nr. 5) en bladzijden 2 en 3 van het verslag van het mondelinge overleg (stuk nr. 8). Ook in de literatuur zijn illustraties te vinden van de aanwezigheid van het genoemde spanningsveld. Als voorbeelden hiervan noemen wij de artikelen van mr. H.M.N. Schonis en prof. mr. M.R. Mok in het Tijdschrift voor vennootschappen, verenigingen en stichtingen, jaargang 1982, nr. 7, en het artikel van prof. dr. F.H.M. Grapperhaus in het Leids fiscaal jaarboek 1987.

Het spanningsveld vindt zijn oorzaak in de omstandigheid dat strafrechtelijke boeten (en geldsommen welke worden betaald ter voorkoming van strafvervolgning) vanuit uiteenlopende gezichtspunten kunnen worden benaderd en, redenerende vanuit de eigen beginselen van de desbetreffende rechtssystemen, met betrekking tot de aftrekbaarheid tot een verschillende opvatting kunnen leiden. Aan deze gezichtspunten wordt hierna uitgebreider aandacht besteed bij de punten 2 en 3 van het nader rapport. Aan het advies van de Raad om in de memorie van toelichting nader in te gaan op de uiteenlopende belangen hebben wij gehoor gegeven in een afzonderlijke paragraaf van de memorie. Daarbij is voorts, eveneens op advies van de Raad, nader aangegeven waarom de regering de fiscale aftrekbaarheid van geldboeten wenst te beëindigen.

2. Fiscaalrechtelijke aspecten

Na een – door ons onderschreven – beschouwing over het fiscale winstbegrip concludeert de Raad dat de aan dit winstbegrip ten grondslag liggende systematiek door het onderhavige wetsvoorstel op één onderdeel wordt doorbroken. In dat verband wijst de Raad, behalve op het principiële karakter van het voorstel, ook op mogelijke gevolgen daarvan voor andere uitgaven, met

terwijl anderzijds al hetgeen uit ondernemingsactiviteiten wordt verkregen tot de belastbare winst behoort. Een en ander is vastgelegd in artikel 7 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, dat bepaalt dat winst het bedrag is van de gezamenlijke voordelen die, onder welke naam en in welke vorm ook, worden verkregen uit onderneming. Bij de vaststelling van de fiscale winst toetst de fiscus positieve noch negatieve elementen van de fiscale winst aan het criterium of deze elementen op enigerlei wijze strijdig zijn met wettelijke maatregelen of anderszins uit zedelijk oogpunt niet toelaatbaar. Voorts toetst de fiscus bij de vaststelling van de fiscale winst niet op enigerlei wijze het ondernemerbeleid. In dit verband acht de Raad het van belang erop te wijzen dat de fiscale winst niet een morele of ethische categorie is, maar de weerslag van een zich in de maatschappelijke werkelijkheid voordoende situatie.

Het onderhavige voorstel van wet – dat overigens niet beperkt is tot de winstsfeer doch ook andere inkomenscategorieën betreft – doorbreekt het vorenbedoelde systeem op één onderdeel, te weten de aftrekbaarheid van strafrechtelijke boeten. Behalve aan het principiële karakter van een zodanig voorstel dient ook aandacht te worden geschonken aan de daaraan, ook in meer algemene zin, verbonden gevolgen. Zo komt de vraag naar voren of een doorbreking van het systeem met betrekking tot strafrechtelijke boeten niet ook gevolgen moet en kan hebben voor andere uitgaven welke door een ondernemer binnen de sfeer van zijn onderneming worden gedaan. In dit verband wil de Raad wijzen op het gevaar dat bepaalde fiscale beginselen, welke aan de Nederlandse belastingheffing ten grondslag liggen worden aangetast en dat het fiscale recht te zeer ad hoc wordt benaderd. Reeds hierom moet het van groot belang worden geacht indien, met erkenning van de betekenis die het wetsvoorstel heeft voor het straftoemingsbeleid, voor het wetsvoorstel tevens een deugdelijke fiscaalrechtelijke rechtvaardiging zou kunnen worden gevonden. Hierna in dit advies zal daarop nader worden teruggekomen.

3. Strafrechtelijke aspecten

Gelet op de doelstelling van het voorstel welke is te voorkomen dat

als gevaar de aantasting van bepaalde fiscale beginselen en een benadering ad hoc van het fiscale recht.

In de memorie van toelichting is er reeds op gewezen dat het voorstel in conflict kan komen met een theoretisch zo zuiver mogelijk fiscaal inkomens- en winstbegrip. In de gewijzigde memorie van toelichting is hierop nader ingegaan. Aldaar is aangegeven dat de eenheid van onze rechtsorde dwingt tot een oplossing. In dit geval is geen andere dan een pragmatische benadering mogelijk. Zulks neemt overigens niet weg dat wij met de Raad van mening zijn dat steeds moet worden voorkomen dat het fiscale recht speelbal wordt van maatschappelijke ontwikkelingen en benaderingen ad hoc.

3. Strafrechtelijke aspecten

De Raad meent dat in de memorie van toelichting ook aandacht dient te

aan een juiste, doelmatige strafop-
legging door daaraan vreemde
factoren afbreuk wordt gedaan, dient
in de memorie van toelichting ook
aandacht te worden besteed aan de
vraag of met de afschaffing van de
fiscale aftrekbaarheid van
geldboeten dit doel in voldoende
mate wordt bereikt. Daarbij mag niet
uit het oog worden verloren dat de
fiscale factor slechts één van de
factoren is welke ertoe leiden dat
straffen opgelegd in het kader van
het strafrecht voor iedere persoon, al
naar gelang van zijn persoonlijke
omstandigheden, geheel verschillend
uitwerken. Dat is inherent aan het
feit dat men personen straft. In dit
verband zij de aandacht gevestigd op
de volgende passage uit het
Eindrapport Vermogensstraffen
(1972) van de Commissie-Van
Binsbergen, bladzijden 44/45: «Wie
in feite uiteindelijk door de boete
(mede) zal worden getroffen – zijn
gehele gezin; een familielid of
vriend; zijn erfgenamen; zijn
werkgever; zijn personeel; zijn
cliënten; zijn leveranciers; een
sociale dienst of charitatieve
instelling; de fiscus – is een vraag
waarop ook de verdachte zelf niet
met zekerheid en precisie zal kunnen
antwoorden. In laatste instantie
wordt wel steeds, zoals bij elke straf,
op zijn minst een deel van de last
gedragen door de gemeenschap
waartoe de delinquent behoort. De
mate van diffuse spreiding van het
effect zal zelden of nooit exact te
bepalen zijn. Zeker is alleen, dat de
gevolgen van een straf nimmer
beperkt blijven tot de gestrafte.»
Hoewel de commissie deze passage
geenszins heeft bedoeld als een
pleidooi voor behoud van de
bestaande mogelijkheden tot fiscale
aftrek, kan en mag naar het oordeel
van de Raad aan dit aspect bij de
beoordeling van de juiste betekenis
van het wetsvoorstel in het kader van
het maatschappelijk bestel niet
worden voorbijgegaan. In de
memorie van toelichting ware
daaraan dan ook aandacht te
besteden.

worden besteed aan de vraag of met
de afschaffing van de fiscale aftrek-
baarheid van geldboeten de
doelstelling van het wetsvoorstel,
zoals in het advies verwoord, in
voldoende mate wordt bereikt.
Daarbij mag volgens de Raad niet uit
het oog worden verloren dat de
fiscale factor slechts één van de
factoren is welke ertoe leiden dat
straffen opgelegd in het kader van
het strafrecht voor iedere persoon, al
naar gelang van zijn persoonlijke
omstandigheden, geheel verschillend
(wij nemen aan dat bedoeld is:
kunnen) uitwerken. In dit verband
vestigt het college tevens de
aandacht op een passage uit het
eindrapport van de Commissie
Vermogensstraffen, waarin op dit
aspect in het bijzonder voor wat
betreft de geldboete wordt ingegaan.

Bij de oplegging van een straf
pleegt de rechter mede rekening te
houden met de persoon en de
persoonlijke omstandigheden van de
verdachte, en bij de oplegging van
een geldboete tevens met diens
draagkracht (zie artikel 24 van het
Wetboek van Strafrecht). Niettemin
wordt, zoals de commissie ook stelt,
bij vrijwel elke straf op zijn minst een
deel van de last gedragen door de
gemeenschap waartoe de delinquent
behoort. Aan geldboeten is
bovendien inherent dat aan de
voldoening daarvan door anderen
direct of indirect kan worden bijge-
dragen. Reeds in de memorie van
toelichting bij het wetsvoorstel
vermogenssancties (15 012, nrs.
1–3, blz. 20) is daarom opgemerkt,
dat een geldboete geen ideale
sanctie is. Dat neemt niet weg dat
regering en parlement bij de behan-
deling van dat wetsvoorstel en ook
bij diverse andere gelegenheden
welbewust er voor gekozen hebben
aan de geldboete en andere vermo-
genssancties een ruimere plaats in
onze strafrechtspleging te doen
toekomen. In de praktijk wordt dan
ook op zeer grote en nog steeds
toenemende schaal van dergelijke
sancties gebruik gemaakt.

Een zekere mate van spreiding van
het effect van de geldboete moge
dan aan deze sanctie inherent zijn,
dit behoeft nog niet te betekenen dat
de staat als belastingheffer daartoe
structureel de gelegenheid biedt
door toe te staan dat geldboeten in
aftrek worden gebracht op de winst
of het inkomen. Dan is er sprake van
een spanningsveld binnen de
rechtsorde dat de tussenkomst van
de wetgever rechtvaardigt. In dit

verband willen wij er op wijzen dat het onderhavige wetsvoorstel niet ten doel heeft te voorkomen dat aan een juiste, doelmatige strafoplegging door daaraan vreemde factoren afbreuk wordt gedaan, doch slechts een voorziening te treffen op een punt waar dit binnen de bestaande wetgeving zelf het geval is. In de gewijzigde memorie van toelichting is dan ook aangegeven dat de eenheid van de rechtsorde ertoe dwingt de onderhavige problematiek tot een oplossing te brengen. Daarbij is naar ons oordeel in voldoende mate ingegaan op de achtergrond en de doelstelling van het wetsvoorstel. Dit voorstel is ook een adequaat middel om het gestelde doel te bereiken.

4. Fiscaalrechtelijke motivering

De Raad heeft zich nog de vraag gesteld of voor het onderhavige wetsvoorstel niet althans enigermate ook een fiscaalrechtelijke rechtvaardiging kan worden gevonden. Uitgaande van de omstandigheid dat met het opleggen van een geldboete in vele gevallen wordt beoogd de delinquent persoonlijk te treffen, zou de betaling van een boete kunnen worden gezien als een uitgaaf waarvan, ook al is er een verband tussen de boete en een belast voordeel, het persoonlijke karakter overheerst. De geldboete zou zich in dit opzicht dan niet onderscheiden van vele andere, op zichzelf persoonlijke uitgaven, welke belastingplichtigen doen om in de verrichting van hun economische activiteiten zo goed mogelijk te kunnen functioneren, doch die, hoewel er een zekere band is met de inkomensverwerving, niettemin niet als aftrekbare kosten of als kosten van een onderneming worden aanvaard. Vanwege dit overheersend persoonlijk karakter worden deze uitgaven gerekend tot de sfeer van de inkomensbesteding. Een geheel sluitende redering kan op deze wijze overigens niet worden verkregen. Immers niet bij elke strafoplegging aan rechtspersonen is het als persoonlijk bedoelde karakter van de straf aanwezig. Toch acht de Raad het van groot belang dat aan het onderhavige voorstel ook enigerlei vorm van een fiscaalrechtelijke rechtvaardiging dan wel visie wordt ten grondslag gelegd. Indien zulks niet mogelijk is, ware zulks ook uitdrukkelijk in de toelichting te vermelden.

4. Fiscaalrechtelijke motivering

De Raad heeft onderzocht of voor het voorstel niet althans enigermate ook een fiscaalrechtelijke rechtvaardiging kan worden gevonden. Aangezien, aldus de Raad, met het opleggen van een geldboete veelal wordt beoogd de delinquent persoonlijk te treffen, zou de betaling van een boete kunnen worden gezien als een uitgaaf waarvan het persoonlijke karakter overheerst.

Als wij het goed zien, haakt de Raad hiermee in op elementen welke bekend zijn uit de fiscale rechtspraak. Zo besliste de Hoge Raad in zijn arrest van 20 december 1968, BNB 1969/225, dat tot de bedrijfs- of beroepskosten niet kunnen worden gerekend de financiële nadelen welke een gevolg zijn van een persoonlijke misdrijving van de belastingplichtige en dat de gevolgen niet meer als zakelijk kunnen worden beschouwd indien een abnormaal, niet door beroeps-overwegingen geboden risico wordt aanvaard.

De Raad van State concludeert evenwel dat met zijn benadering een geheel sluitende redenering niet wordt verkregen omdat niet bij elke strafoplegging aan rechtspersonen het als persoonlijk bedoelde karakter van de straf aanwezig is. Naar het ons voorkomt biedt de hiervoor aangeduide benadering evenmin een oplossing ingeval de betaling van een boete wordt afgewenteld.

Naar aanleiding van het betoog van de Raad willen wij nog opmerken dat het huidige fiscale winstbegrip niet een relatie legt tussen de boete

5. Overige opmerkingen

Het is de Raad opgevallen dat in de toelichting in het geheel geen aandacht wordt gegeven aan de aanpak van het onderhavige probleem in andere, met Nederland vergelijkbare landen. Naar de Raad meent te weten is in de Duitse inkomsten- en vennootschapsbelasting de niet aftrekbaarheid van geldboeten reeds ingevoerd. De Raad adviseert na te gaan of de daarbij gebruikte motivering en overwegingen ook voor de Nederlandse wetgeving van belang kunnen worden geacht.

6. De Raad is van oordeel dat het op grond van praktische overwegingen begrijpelijk is dat de voorgestelde wetswijziging beperkt blijft tot door de Nederlandse strafrechter opgelegde boeten. Dit neemt echter niet weg dat het niet op het eerste gezicht duidelijk is waarom een door de strafrechter opgelegde boete niet en bij voorbeeld een door een tuchtrechter opgelegde sanctie fiscaal wel aftrekbaar zal zijn. Ook trekt het de aandacht dat de beperking tot door de strafrechter opgelegde boeten mede betekent dat de aftrekbaarheid van door de belastingadministratie opgelegde verhogingen bij naheffing van belastingen onaangetast blijft. Voorts moet worden geconstateerd dat na het van kracht worden van het wetsvoorstel 19 405 betreffende de zogenaamde fiscalisering van parkeerboetes en het wetsvoorstel administratiefrechtelijke handhaving verkeersvoorschriften, de sancties op

en een belast voordeel, doch zowel de aftrekbaarheid van kosten als de belastbaarheid van opbrengsten relateert aan de bedrijfsuitoefening.

5. Overige opmerkingen

In de ons omringende landen te weten België, Luxemburg, Frankrijk, Engeland en de Bondsrepubliek Duitsland, zijn door de strafrechter opgelegde boeten niet aftrekbaar. Deze niet-aftrekbaarheid is gebaseerd op de wet, op de rechtspraak, of op beide. In de Bondsrepubliek Duitsland was het gedurende een lange periode vaste jurisprudentie dat geldboeten niet in aftrek konden worden gebracht. Deze vaste lijn in de jurisprudentie werd aangehouden tot 1983, toen het Bundesfinanzhof geldboeten wél in aftrek toeliet. Deze ontwikkeling vormde voor de Duitse regering de aanleiding een wetsvoorstel in te dienen dat de effecten van de arresten teniet moest doen. Uit de bij het wetsvoorstel behorende memorie van toelichting komt duidelijk naar voren dat handhaving van de eenheid van de rechtsorde een belangrijke beweegreden is geweest om te komen tot een wettelijke regeling die de rechtstoestand van vóór de beslissingen van het Bundesfinanzhof moest herstellen. Die wettelijke regeling houdt in dat geldboeten en daarmee overeenkomende sancties welke ingevolge een strafprocedure worden belopen, fiscaal niet aftrekbaar zijn.

6. De Raad acht het in het onderhavige wetsvoorstel ingenomen standpunt dat op grond van praktische overwegingen de voorgestelde wetswijziging beperkt blijft tot door de Nederlandse strafrechter opgelegde boeten begrijpelijk. Het college meent echter dat het niet direct duidelijk is waarom door de tuchtrechter opgelegde sancties wel aftrekbaar blijven. Het verschil in behandeling tussen door de strafrechter en door de tuchtrechter opgelegde sancties vloeit voort uit het verschil in doel en karakter tussen strafrecht en tuchtrecht. Algemeen gesteld bedoelt het tuchtrecht een sanctierecht te zijn dat geldt binnen een bepaalde groep, met als doel een bepaald niveau van de activiteiten van die groep te waarborgen en saamhorigheid binnen die groep te handhaven. De rol van het tuchtrecht is derhalve een andere dan die van het strafrecht,

een belangrijk deel van de verkeers-overtredingen niet meer als door de strafrechter opgelegde straffen zullen kunnen worden aangemerkt en derhalve aftrekbaar blijven. Het zal niet voor iedereen aanstonds begrijpelijk zijn dat de fiscale aftrekbaarheid van een als straf bedoeld te betalen bedrag afhangt van de wijze waarop een verkeersovertreding wordt afgehandeld. In dit verband is bij de Raad de vraag gerezen welke gevolgen fiscaal voor belastingplichtigen zullen voortvloeien uit een gebruik maken van de mogelijkheid om van de administratiefrechtelijke beschikking in beroep te gaan bij de kantonrechter. De Raad is van oordeel dat ook deze vragen welke het wetsvoorstel oproept in de memorie van toelichting niet onbesproken mogen blijven.

dat in de eerste plaats ziet op de nationale, voor een ieder geldende rechtsorde.

Met betrekking tot de constatering van de Raad dat na het van kracht worden van het wetsvoorstel 19 405 betreffende de zogenaamde fiscalisering van parkeerboetes de sancties op de desbetreffende verkeersovertredingen niet meer als door de strafrechter opgelegde straffen worden aangemerkt, merken wij op dat het bedoelde wetsvoorstel ertoe leidt dat de betrokken verkeersgedragingen niet meer verboden zullen zijn, doch slechts aanleiding zullen geven tot het verschuldigd zijn van een nieuwe vorm van parkeerbelasting. Deze belasting ligt naar zijn aard buiten de werkingssfeer van het onderhavige wetsvoorstel. Het onderscheid tussen strafrecht en belastingrecht heeft er eveneens toe geleid dat de door de belastingadministratie opgelegde verhogingen buiten de werkingssfeer van het wetsvoorstel zijn gebleven.

Ten aanzien van wetsvoorstel 20 329 betreffende de administratiefrechtelijke handhaving van verkeersvoorschriften ligt de situatie anders. De in dat wetsvoorstel bedoelde gedragingen blijven verboden, maar zullen slechts op een andere wijze worden afgedaan. Het gaat daarbij om dezelfde gedragingen als die waarvoor thans een transactie in handen van de politie mogelijk is. Ook de in dat kader voorziene geldsommen zijn van het bestaande transactiestelsel afgeleid. Het ligt dan ook voor de hand de bedoelde geldsommen in de toekomst op dezelfde voet te behandelen als de huidige transactiegelden. De overwegingen voor opheffing van de fiscale aftrekbaarheid van geldboeten zijn hier van overeenkomstige toepassing.

Gelet op het vorenstaande hebben wij gemeend het onderhavige wetsvoorstel zodanig te moeten wijzigen, dat daarin al rekening wordt gehouden met de invoering van het beoogde stelsel van administratiefrechtelijke afdoening. Ook de memorie van toelichting is op dit punt aangepast. Daarbij hebben wij tevens getracht de andere door de Raad gesignaleerde onduidelijkheden met betrekking tot de werkingssfeer van het wetsvoorstel weg te nemen.

Naar aanleiding van de bij de Raad gerezen vraag welke gevolgen fiscaal voor belastingplichtigen zullen voortvloeien uit een gebruik maken van de mogelijkheid om van de administra-

7. In verband met de wijzigingen welke het Wetboek van Strafrecht met ingang van 1 mei 1983 ingevolge de Wet vermogenssancities heeft ondergaan, waarbij het tot de invoering van een algemene maatregel tot ontneming van het wederrechtelijk verkregen voordeel kwam, ware in de memorie van toelichting tevens aandacht te besteden aan de vraag of aan het opleggen van geldboeten welke ten doel hebben het verworven voordeel weg te nemen een einde is gekomen.

tiefrechtelijke beschikking in beroep te gaan bij de kantonrechter, merken wij op dat dit beroep geen verandering kan brengen in het karakter van de administratieve sanctie. Ook bij wijziging van de bestreden beschikking zal er dus sprake zijn van een sanctie die ingevolge het onderhavige wetsvoorstel niet voor aftrek vatbaar is. Dit punt behoeft naar ons oordeel geen verdere toelichting.

7. Wij beschikken niet over concrete gegevens waaruit met zekerheid kan worden opgemaakt of aan het opleggen van geldboeten welke ten doel hebben een verworven voordeel weg te nemen, na de inwerkingtreding van de Wet vermogenssancities een einde is gekomen. Uit de memorie van toelichting bij het desbetreffende wetsvoorstel (15 012, nrs. 1-3, blz. 29) blijkt echter duidelijk, dat de wetgever met de invoering van de algemene maatregel tot ontneming van het wederrechtelijk verkregen voordeel mede dit doel voor ogen heeft gehad. Het ligt dan ook in de rede dat de rechter zich in het algemeen aan die bedoeling heeft gehouden. De ons bekende jurisprudentie bevat althans geen aanwijzingen voor het tegendeel.

In dit verband merken wij nog op, dat thans wordt gewerkt aan een wetsvoorstel waarbij de ontneming van het wederrechtelijk verkregen voordeel een nog prominentere plaats krijgt toebedeeld en waarin de nodige voorzieningen worden getroffen om te bevorderen dat daarvan in de praktijk ook vaker gebruik wordt gemaakt. In dit wetsvoorstel zal het onderscheid tussen straf en maatregel, dat ook aan de bestaande regeling ten grondslag ligt, consequent worden doorgevoerd.

Het vorenstaande neemt niet weg dat er gevallen zijn waarin de wetgever bij het bepalen van de hoogte van de bedreigde geldboete mede rekening heeft gehouden met de omstandigheid dat met de betrokken feiten aanzienlijke financiële voordelen te behalen zijn. Te denken valt onder meer aan diverse vermogensdelicten die, behalve met een betrekkelijk lage vrijheidsstraf, zijn bedreigd met een geldboete van de vijfde categorie (zie bij voorbeeld de artikelen 327, 328bis en 328ter, 329, 336, 337, 340, 342, 345 en 417bis van het Wetboek van Strafrecht). Hoewel niet uit te sluiten valt

8. De regeling van de inwerking-treding van de voorgestelde wijzi-ningen houdt in dat deze ook effect kunnen hebben ten aanzien van geldboeten welke worden opgelegd ter zake van feiten gepleegd vóór de inwerkingtreding. De Raad vraagt zich af of de inwerkingtredingsre-geling zich verdraagt met de gedachte welke aan artikel 1, tweede lid, van het Wetboek van Strafrecht ten grondslag ligt. In elk geval ware in de memorie van toelichting aan dit aspect aandacht te schenken.

dat het eerder bedoelde onderscheid hier niet altijd nauwkeurig in het oog is gehouden, kunnen dergelijke geldboeten noodzakelijk zijn om een passende bestraffing mogelijk te maken. Een straf heeft echter primair ten doel de dader een bepaald leed toe te voegen. Maatregelen, zoals de ontneming van het wederrechtelijk verkregen voordeel, hebben een geheel ander oogmerk.

Met deze reactie op het door de Raad gestelde menen wij te kunnen volstaan. Wel is in de memorie van toelichting het onderscheid tussen straf en maatregel, en de werkings-sfeer van het wetsvoorstel op dat punt, nog wat nader geaccentueerd.

8. Met betrekking tot de vraag van de Raad of de inwerkingtredingsre-geling zich verdraagt met de gedachte welke aan artikel 1, tweede lid, van het Wetboek van Strafrecht ten grondslag ligt, merken wij op dat de genoemde bepaling slechts ziet op de werkingssfeer van het straf-recht en daarbinnen slechts geldt voor wijzigingen in de wetgeving die blijk geven van een veranderd inzicht van de wetgever in de strafwaar-digheid van het betrokken feit. In een dergelijk geval moet de rechter de voor de verdachte gunstigste bepalingen toepassen, ook als dat een inbreuk betekent op de in het eerste lid van artikel 1 neergelegde regel dat wettelijke strafbepalingen geen terugwerkende kracht kunnen hebben.

In het onderhavige wetsvoorstel is van een en ander geen sprake. Het gaat daarin slechts om een wijziging van de fiscale wetgeving die ertoe strekt een door de rechter opgelegde geldboete of een daarmee gelijk te stellen geldsom als sanctie beter tot zijn recht te laten komen. Het gaat hier dus uitsluitend om de rechtsgevolgen die het fiscale recht verbindt aan een betaalde geldboete of daarmee gelijk te stellen geldsom. De aan artikel 1, tweede lid, van het Wetboek van Strafrecht ten grondslag liggende gedachte staat hier geheel buiten.

Overigens zij opgemerkt dat de voorgestelde regeling van de inwer-kingtreding mede het gevolg is geweest van onze wens deze regeling voor de uitvoeringspraktijk zo eenvoudig en duidelijk mogelijk te doen zijn. In de opmerking van de Raad hebben wij aanleiding gevonden dit in de memorie van toelichting tot uitdrukking te brengen.

In artikel IV van het aan de Raad voorgelegde wetsvoorstel was bepaald dat voor de inkomstenbelasting en de loonbelasting het nieuwe regime voor het eerst toepassing zou vinden met betrekking tot de heffing over het kalenderjaar 1988 en voor de vennootschapsbelasting met betrekking tot de heffing over het jaar dat met of in het kalenderjaar 1988 aanvangt. Rekening houdend met het tijdstip waarop het wetsvoorstel bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal kan worden ingediend, achten wij het noodzakelijk de hiervoor bedoelde ingangsdata met een jaar op te schuiven ten einde terugwerkende kracht van de regeling te voorkomen. Het wetsvoorstel en de memorie van toelichting zijn op dit punt aangepast. Daarbij is mede rekening gehouden met de invoering op termijn van het in wetsvoorstel 20 329 neergelegde stelsel van administratiefrechtelijke afdoening.

Van de gelegenheid is tevens gebruik gemaakt om het voorgestelde regime mede van toepassing te doen zijn op geldsommen betaald aan de staat ter voldoening aan een voorwaarde verbonden aan een besluit tot gratieverlening. In de memorie van toelichting is hierop nader ingegaan. Voorts is de budgettaire paragraaf in de memorie van toelichting aangevuld met de inmiddels bekende gegevens over de opbrengst van de voorgestelde maatregel. Ten slotte zijn in het wetsvoorstel en de memorie van toelichting op enkele ondergeschikte punten verbeteringen of verduidelijkingen aangebracht.

De Raad van State geeft U in overweging het voorstel van wet te zenden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal, nadat met het vorenstaande rekening zal zijn gehouden.

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

Ik moge U, mede namens de Minister van Justitie, verzoeken het hierbij gevoegde gewijzigde voorstel van wet en de gewijzigde memorie van toelichting aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal te zenden.

De Staatssecretaris van Financiën,
H.E. Koning