

Vergaderjaar 1988–1989

21 058

Wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen in verband met de herziening van het stelsel van administratieve boeten en van de bevoegdheid tot navorderen

Nr. 5

VOORLOPIG VERSLAG

Vastgesteld 8 september 1989

De vaste commissie voor Financiën¹ belast met het voorbereidend onderzoek van dit wetsvoorstel heeft de eer omtrent haar voorlopige bevindingen als volgt verslag uit te brengen.

1. Algemeen

De leden van de C.D.A.-fractie hadden met grote belangstelling kennisgenomen van bovenstaand wetsvoorstel. Hoewel van oordeel dat bij bestrijding van fraude sancties niet gemist kunnen worden, waren zij eveneens de mening toegedaan dat de rechtsbescherming van de burger, die in fiscalibus fraude heeft gepleegd of daarvan wordt verdacht evenzeer gewaarborgd dient te zijn als van degene die op andere terreinen normen heeft overtreden of daarvan wordt verdacht. Noch de door Nederland afgesloten verdragen als het Europese Verdrag voor de rechten van de mens (EVRM) noch de Grondwet geven ruimte voor een wetsystematiek die los kan staan van algemene, al dan niet in de Wet verankerde (straf)rechtsbeginselen. Deze leden hadden het artikel van Hofstra, Donner en Geppaart in W.F.R. van 4 mei 1989 ook in die zin verstaan en hadden daarom een verwijzing gemist naar het reeds door de Tweede Kamer aangenomen ontwerp van Wet administratiefrechtelijke handhaving van verkeersvoorschriften, temeer nu de problematiek van het grote aantal overtredingen van de normen en de oplossing via een administratieve rechtsgang in hoge mate vergelijkbaar zijn, zoals ook uitdrukkelijk wordt geconstateerd in de Memorie van Toelichting bij het genoemd wetsvoorstel (blz. 31, bovenaan). In paragraaf 2.1 van dit verslag zouden zij nader ingaan op het onderscheid tussen administratiefrechtelijke en strafrechtelijke afdoening.

De leden van de fractie van de P.v.d.A. hadden met belangstelling kennis genomen van het voorliggende wetsvoorstel. Deze leden herinnerden eraan dat zij in het voorbereidende onderzoek van wetsvoorstel 19 489 het standpunt hebben betrokken dat bij de bestrijding van misbruik en oneigenlijk gebruik op het terrein van de belastingen een aanscherping van sancties wenselijk is. In dat kader en ook reeds eerder hadden deze leden gepleit voor een verbetering van de rechtszekerheid

¹ Samenstelling:

Leden: Joekes (VVD), voorzitter, Kombrink (PvdA), ondervoorzitter, Rienks (PvdA), Engwirda (D66), Van Amelsvoort (CDA), Wöltgens (PvdA), Van Iersel (CDA), Schutte (GPV), Herfkens (PvdA), Schartman (CDA), Van Rey (VVD), Hummel (PvdA), De Grave (VVD), Linschoten (VVD), Paulis (CDA), Vermeend (PvdA), Vreugdenhil (CDA), Vriens-Auerbach (CDA), Melkert (PvdA), Smits (CDA), Reitsma (CDA) en Van Rijn-Vellekoop (PvdA).
Plv. leden: Dijkstal (VVD), Ter Veld (PvdA), Van der Vaart (PvdA), Wolffensperger (D66), G. Terpstra (CDA), Van Es (PSP), De Leeuw (CDA), Leerling (RPF), Van Nieuwenhoven (PvdA), Oomen-Ruijten (CDA), Beckers-de Bruijn (PPR), Van Otterloo (PvdA), Weisglas (VVD), Lauxtermann (VVD), Van de Camp (CDA), Pronk (PvdA), Frissen (CDA), Wolters (CDA), Van Traa (PvdA), Van Dis (SGP), Gerritse (CDA) en Verspaget (PvdA).

en rechtsbescherming van de belastingplichtige. Zij wilden dit pleidooi betrekken in de beoordeling van het voorliggende wetsvoorstel. Deze leden achtten het niet nodig in te gaan op de voorgeschiedenis van het voorliggende voorstel. Voor de weergave daarvan in de Memorie van Toelichting hadden zij waardering.

De leden van de V.V.D.-fractie, die met belangstelling van het onderhavige wetsvoorstel kennis hadden genomen, wilden de regering complimenteren met de uiterst zorgvuldige procedure welke zij heeft gekozen ter voorbereiding van de indiening van dit wetsontwerp. Een advies van prof. Simons, gevolgd door diverse reacties uit de wetenschappelijke wereld en uit de adviespraktijk, een tweede rapport van prof. Simons en een advies van de Hoge Raad, over het voorontwerp.

Uit de in de Memorie van Toelichting weergegeven voorgeschiedenis blijkt bovendien dat de regering de vele adviezen uiterst serieus heeft genomen en b.v. in het voorontwerp van wet ingrijpende wijzigingen heeft aangebracht.

Dit alles heeft er ongetwijfeld toe bijgedragen, dat ook de Raad van State tot een welwillend advies over dit wetsontwerp kon komen, een gegeven waar deze leden grote waarde aan hechten, zeker gelet op de sterk juridisch getinte elementen welke het wetsontwerp kenmerken. Al met al meenden deze leden dat de Kamer met de nodige vaste grond onder de voeten aan de laatste fase van het wetsgevingsproces terzake kan beginnen, mede dankzij de voorbereidende, grondige procedure van de kant van de regering.

Terecht, aldus deze leden, stelt de regering dat de rechtsbescherming van de belastingplichtige een belangrijke pijler van het fiscale recht is en dat de wet de zogeheten «equality of arms» dient te waarborgen. Daar het onderhavige wetsvoorstel op zich een aantal aanscherpingen omvat van bestaande regels welke, hoe verdedigbaar op zich ook, ten nadele van belastingplichtigen kunnen werken, ligt het voor de hand scherp na te gaan hoe het met de «equality of arms» staat. In het vervolg van dit verslag kwamen zij daar nog op terug.

2. De voorgestelde regeling

2.1. Verenigbaarheid met de Grondwet en internationale verdragen

De leden van de C.D.A.-fractie stelden vast, dat het uitgangspunt van het wetsvoorstel wordt gevormd door de strikte scheiding tussen administratiefrechtelijke en strafrechtelijke afdoening, een scheiding die haar fundament vindt in artikel 113 van de Grondwet, dat het opleggen van strafrechtelijke delicten opdraagt aan de rechterlijke macht. Dientengevolge is in de bijlage bij het eerdergenoemde ontwerp van Wet administratiefrechtelijke handhaving van verkeersvoorschriften een lijst van gedragingen opgenomen die niet langer als strafbare feiten doch als zgn. administratieve feiten worden aangeduid. Bij de laatste categorie gaat het om ethisch neutrale verkeersvoorschriften. De door de regering in de Memorie van Toelichting gegeven interpretatie van de Grondwet is in de Kamer niet weersproken.

Met enige verwondering hadden deze leden dan ook geconstateerd, dat de uit de hierboven weergegeven uitleg van de Grondwet voortvloeiende wetssystematiek zonder enige redengeving in het onderhavige wetsvoorstel geen weerslag heeft gevonden. Weliswaar wordt in de Memorie van Toelichting een onderscheid gemaakt tussen zgn. ordeboeten en niet-ordeboeten, waarbij de eerste categorie wellicht als boeten voor ethisch neutrale overtredingen zouden kunnen worden aangemerkt, maar aan dit onderscheid wordt niet op grond van de eerder vermelde interpretatie de consequentie verbonden dat de

niet-ordeboeten slechts strafrechtelijk kunnen worden afgedaan. De inspecteurs wordt integendeel mede de functie van strafoplegger toegekend. Deze leden zouden gelet op het voorgaande gaarne toegelicht zien waarom de Staatssecretaris van oordeel is dat het door hem voorgestelde systeem niet strijdig is met de Grondwet en de daarop gegronde wetssystematiek van het wetsvoorstel administratiefrechtelijke handhaving verkeersvoorschriften.

De hier sprekende leden stelden vervolgens de vraag aan de orde of de in het onderhavige wetsvoorstel gevolgde systematiek niet strijdig is met het eerder genoemde EVRM. Zij memoreerden dat de Minister van Justitie op 16 februari 1989 in de Kamer terzake van de toepassing van dit verdrag met betrekking tot overtredingen die administratiefrechtelijk kunnen worden afgedaan het volgende heeft opgemerkt: «Volgens het Europees Hof in het Oztürk-arrest staat het de staten vrij vervolging en bestraffing van kleine verkeersovertredingen of andere kleine overtredingen toe te vertrouwen aan de administratie, mits de betrokkene maar in staat is om de te zijnen laste genomen beslissing voor te leggen aan de rechterlijke instantie, die de in artikel 6 van het Europees verdrag vermelde waarborgen biedt.»

Nu het bij de onderhavige wetgeving ook gaat om normovertredingen waarop strafverhogingen van 100% zonder maximum kunnen worden toegepast en in de strafrechtelijke sfeer een maximum straf geldt van vier jaar gevangenisstraf en gelijktijdig van een geldboete van de vierde categorie of eenmaal het bedrag van de te weinig geheven belasting (zonder maximum), zouden deze leden de kennelijke opvatting van de Staatssecretaris dat het in casu gaat om kleine overtredingen gaarne nader zien gemotiveerd.

De leden van de P.v.d.A-fractie zeiden het op prijs te zullen stellen indien de regering zou reageren op de min of meer fundamentele punten van kritiek, die dit wetsvoorstel in verscheidene publikaties in de vakbladen en in brieven aan de vaste commissie heeft ontmoet.* Kort weergegeven betreffen deze kritiekpunten het volgende.

Het wetsvoorstel, dat steunt op de gedachte dat naast een strafrechtelijk boetesysteem een fiscaal boetesysteem kan worden gehandhaafd, zou onvoldoende recht doen aan de reikwijdte van de jurisprudentie van de Hoge Raad in het licht van artikel 6 van het EVRM. Deze stellingname is gebaseerd op de volgende argumentatie:

- a. in het voorgestelde stelsel (houdt) krijgt de inspecteur een «strijdige» dubbelrol toebedeeld van zowel aanslag- als strafoplegger;
- b. aangezien de boete een strafvervolging zou impliceren in de zin van artikel 6 EVRM zouden de waarborgen van dit verdrag tevens van toepassing moeten zijn op de fiscale boetes: in het voorliggende voorstel is dat in onvoldoende mate het geval; in dit verband wordt gesteld dat de informatieplicht uit hoofde van de artikelen 47 en volgende AWR niet zou mogen gelden voor belastingplichtigen aan wie de inspecteur voornemens is een administratieve boete op te leggen; ook ontbreekt een voorschrift dat de inspecteur verplicht de belastingplichtige schriftelijk in kennis te stellen van het feit dat er tegen hem verdenkingen zijn gerezen;
- c. het voorgestelde onderscheid tussen ordeboetes en niet-ordeboetes zou vanwege mogelijke strijd met het EVRM en het BUPO-verdrag moeten vervallen en vervangen worden door een strafrechtelijk systeem waarbinnen ook de fiscale boetes hun plaats vinden.

2.2. De inspecteur als aanslagregelaar en strafoplegger

De leden van de C.D.A.-fractie merkten op, dat ook afgezien van de vraag of het voorgestelde systeem de toets aan de Grondwet en het

* Artikelen o.a: Wattel (FED 1989, blz. 888), Monsma en Vecht (NJCM-Bulletin 1989, nr. 4), Hofstra, Donner en Geppart (WFR 5867) en Hofstra (WFR 5875). Brieven ter inzage op het secretariaat van de vaste commissie onder de nrs. F89-90,126,131,134,136,137,138,139 en 218.

EVRM – het Hof te Straatsburg heeft nog geen uitspraak gedaan over het huidige systeem van administratieve boeten – kan doorstaan tegen de combinatie van de aanslagregelaar en strafoplegger van meerdere zijden bezwaar is gemaakt (voorzitter Nederlandse Orde van Belastingadviseurs in zijn recente jaarrede, Monsma en Vecht in het NJCM-Bulletin 1989, nr. 4 en Smit in Maandblad voor Belastingrecht van juni 1989). Deze leden voerden op dit punt de volgende bezwaren aan.

In de eerste plaats zijn de ambtenaren belast met de aanslagregeling in de regel niet of nauwelijks strafrechtelijk geschoold. Niettemin moet er worden beslist of er sprake is van opzet, grove schuld, laakbaarheid, aan opzet grenzende onachtzaamheid en dient rekening te worden gehouden met factoren als excessief optreden van de Ontvanger – die aanleiding kunnen zijn voor een lagere boete dan uit de Leidraad volgt. Daarbij komt dan nog de vraag of en in hoeverre het falen van de accountant, belastingconsulent/adviseur de belastingplichtige toegerekend kan worden. In de tweede plaats, zo constateerden deze leden met prof. Wattel, komt het in de praktijk voor, dat de inspecteur de verhoging gebruikt als pressiemiddel, in de trant van: «wanneer u met mijn zienswijze op het punt van geschil akkoord gaat, leg ik u geen boete of een lagere boete op». Een hun bekend voorbeeld: bij een geschil of terzake van een aandelentransactie het 20%-tarief dan wel een tarief van 40% van toepassing was werd een boete toegepast groot f 92 500 bij een belang groot f 185 000. De ambtenaar was bereid de boete te doen vervallen mits de belastingplichtige terzake van de hoofdzaak akkoord zou gaan. Het Hof Arnhem stelde de belanghebbende in het gelijk. (V.N. 20-1-1979, blz. 126). Vooralsnog kwam hun daarom een scheiding tussen aanslagvaststelling en strafoplegging gewenst voor.

De leden van de P.v.d.A-fractie vroegen hoe de regering, los van de mogelijke strijdigheid met verdragen, de wenselijkheid/onwenselijkheid van de dubbelrol van de belastingambtenaar beoordeelt. En wat is in dit verband het oordeel van de regering over het standpunt van Röben (WFR, 9 februari 1989) die concludeert dat het opleggen van een (fiscale) boete een kwestie is van vakwerk en specialisme?

De leden van de V.V.D.-fractie wezen eveneens op de omstandigheid, dat de inspecteur als gevolg van de voorgestelde regeling in een belangenverstrengeling kan geraken, enerzijds als partij bij de aanslagregeling en anderzijds als strafoplegger. Zij refereerden daarbij onder meer aan opmerkingen van Wattel in WFR en aan het advies van de Raad voor het Midden- en Kleinbedrijf van 28 april 1989. Kernpunt daarbij is de bevoegdheid van art. 47 AWR, waarvan RMK en Wattel zich afvragen of deze bevoegdheid wel mag worden toegepast nadat een fiscale boete is opgelegd, gelet op art. 6 EVRM en de voorziening tegen zelfdiscriminatie van artikel 14, lid 3, sub 9 BUPO. Deze leden vroegen hierop een reactie van de regering.

2.3. Het voorgestelde boetensysteem

Terzake van de mogelijke cumulatie van ordeboetes merkten de leden van de C.D.A.-fractie op dat naar hun voorlopige oordeel cumulatie van boeten niet gerechtvaardigd zou zijn in het geval dat een inspecteur zou constateren, dat de aangifte zo slecht is verzorgd dat eigenlijk de aangifte niet tijdig is ingediend en vervolgens ook een boete oplegt wegens onjuistheid. Nu aan het tijdselement is voldaan, zou moeten worden volstaan met de boete wegens onjuistheid. In het artikel in het W.F.R. van de hoogleraren Hofstra, Donner en Geppaart wordt gesteld dat de administratieve boeten veel hoger zijn dan in het commune strafrecht. Deze leden hadden in de Memorie van Toelichting een verhandeling ter rechtvaardiging van dit verschil gemist.

Het zou in dit verband ook overweging verdienen om in de wet vast te leggen, dat de belastingplichtige na het bericht van kennisgeving van de verhoging, indien de boete een bepaald bedrag («de Oztürk-norm») te boven gaat, toepassing van de normale strafrechtprocedure kan vragen. Deze leden zouden ook gaarne vernemen of het openen van deze mogelijkheid naar het oordeel van de Staatssecretaris de strijdigheid van het fiscale sanctiesysteem met het EVRM en met de Grondwet zou uitsluiten. Deze leden merkten op, dat aan de Hoge Raad nog niet is voorgelegd dat iemand die een boete krijgt opgelegd ook een beroep kan doen op art. 6, lid 3, van het EVRM. Zij vernamen gaarne het oordeel van de Staatssecretaris op dit punt.

Zij achtten dit met name van belang, nu naar aan te nemen valt, het aantal van strafzaken af te doen via de administratieve rechter, en dus ook de behoefte aan rechtshulp, aanzienlijk zal toenemen.

De boete ter gelegenheid van het opleggen van de primitieve aanslag heeft naar de mening van deze leden bezwaren wanneer het gaat om schatting van de waarde van incurante goederen. Voor wat betreft binnenlands onroerend goed moet het toch zo zijn, dat wie zich verlaat op de waarde van het onroerend goed voor de vaststelling van de O.G.B. niet door een boete getroffen kan worden. Voor wat betreft buitenlands onroerend goed en met name de waardering van incurante aandelen ligt de zaak veel moeilijker. Ook al is het zo, dat de bewijslast voor de opzet bij de inspecteur ligt, toch moet belanghebbende zich verweren (ook hier geldt het pressie-element). Deze leden achtten het daarom op het eerste gezicht wenselijk, dat ter zake van de waardering van incurante goederen de inspecteur niet eerder een boete zal opleggen dan wanneer de voor de wet in acht te nemen waarde meer dan 50% afwijkt van de door belanghebbende aangegeven waarde. Bij hen leefde de gedachte, dat wanneer de boete zoals reeds eerder opgemerkt door een andere per inspectie daartoe aan te wijzen inspecteur wordt opgelegd, nadat de primitieve aanslag definitief vaststaat, de hiervoor geschetste problematiek ook op redelijke wijze kan worden ondervangen. De situatie waarop de boete gebaseerd dient te worden is dan fiscaal-juridisch geklaard zodat ook een zekere werkbeparing optreedt. Ook dan zal veelal duidelijk zijn of er al dan niet een pleitbaar juridisch geschil bestond. Met betrekking tot de heffing in geval van carry-back wordt alsdan de situatie ook eenvoudiger, terwijl artikel 67a kan komen te vervallen. Deze leden hadden er oog voor, dat op deze wijze de boete later binnenkomt. Zij achtten het echter mogelijk dat dit nadeel voor de schatkist wordt gecompenseerd door de rente in dat geval te berekenen vanaf het moment van de aanslag.

Hoewel zij konden instemmen met de strekking van het voorgestelde artikel 11a, eerste lid, inzake de boete bij primitieve aanslag, hadden de leden van de P.v.d.A.-fractie in aanvulling op hetgeen zij hierboven al naar voren hadden gebracht daarover nog enige opmerkingen en vragen. Deze leden vroegen zich af waarom in de wettekst niet wordt aangesloten bij het advies van de Hoge Raad, waar gesproken wordt over de «vereiste aangifte». Hoe beoordeelt de regering de kritiek van Wattel (FED 1989, 888 e.v.) op de voorliggende wettekst en zijn alternatieve tekst ter zake? In hoeverre deelt de regering de vrees van bijvoorbeeld VNO/NCW dat de voorgestelde regeling in de praktijk tot tal van arbitraire beslissingen zal leiden omdat het voor de aanslagregelende ambtenaar zeer moeilijk is inzicht te verkrijgen in de oorzaak van de onjuiste aangifte? In dit verband, aangenomen dat de belastingplichtige de feiten juist heeft vermeld, rees bij deze leden de vraag naar de gevolgen van zgn. interpretatieverschillen tussen belastingplichtige en inspecteur.

Deze leden stelden vast, dat volgens de Hoge Raad (BNB 1986/29) een fiscale boete op grond van het EVRM beschouwd moet worden als een strafrechtelijke sanctie. In zijn advies over het wetsvoorstel stelt de Hoge Raad dat deze sanctie door de inspecteur mag worden toegepast als voor het toepassen van een zodanig stelsel goede redenen zijn aan te voeren. Deze leden achtten de Memorie van Toelichting op dit punt te summier en een nadere argumentatie gewenst. In dit verband merkten zij op, dat de regering op blz. 30 van de Memorie van Toelichting stelt dat zoveel mogelijk zal worden aangesloten bij het commune strafrecht. Waarom is deze lijn (o.a. bescherming en ondersteuning «verdachte») hier niet gevolgd, zo vroegen deze leden zich af. Zij vroegen zich ook af wat de achtergrond is van het feit dat de sanctie van nietigheid ontbreekt ingeval de inspecteur niet voldoet aan de kennisgevings- en hoorplicht.

Kan ook toegelicht worden hoe vastgesteld zal worden hoe hoog het bedrag is dat «als gevolg van de opzet of grove schuld van de belastingplichtige niet zou zijn geheven» (art. 11a, tweede lid), indien geen aangifte is gedaan?

De hier sprekende leden hadden met instemming kennis genomen van de aangebrachte wijzigingen i.v.m. de jurisprudentie van de Hoge Raad inzake artikel 6 EVRM. Met verwijzing naar het door het Europese Hof gewezen arrest-Oztürk van 21 februari 1984 vroegen deze leden zich af of niet het risico bestaat dat het voorgestelde stelsel geen lang leven is beschoren, omdat alsnog een onderscheid moet worden gemaakt tussen «hoge» en «lage» boeten. In dit verband zouden deze leden ook een antwoord op prijs stellen met betrekking tot de vraag naar de verhouding van de heffingsrenteregeling voor de loon- en inkomstenbelasting tot het EVRM.

Hoe beoordeelt de regering de stellingname van Wattel, dat de zgn. gemotiveerde kennisgeving van de inspecteur ook aan de ordeboeten vooraf dient te gaan, in verband met het bepaalde in art. 6 EVRM? En wat is het oordeel m.b.t. het voorstel van deze auteur de bepalingen inzake de nietigheid van boetebeschikkingen te schrappen?

Volgens de Memorie van Toelichting (blz. 25/26) zal tegen de cumulatie van zgn. art. 9a-boeten en art. 11a-boeten een voorziening bij AmvB worden getroffen. Deze leden waren van oordeel dat een dergelijke voorziening in de wet dient te worden opgenomen. Deelt de regering het oordeel van Wattel (FED), dat het wetsvoorstel, in strijd met art. 68 Sr. en art. 14 lid 7 BUPO, kan leiden tot een samenloop van een 100% art. 11a-boete en een 100% art. 18-boete? Zo nee, waarom niet? Zo ja, wat is het oordeel van de regering over de oplossing van deze auteur op dit punt?

In aansluiting op wat zij hiervoor hadden opgemerkt, juichten de leden van de V.V.D.-fractie het toe, dat de regering zelve een aantal belangrijke verbeteringen terzake van de rechtsbescherming in het wetsvoorstel heeft opgenomen, zoals de introductie van de volle toetsing door de rechter van fiscale verhogingen in plaats van de bestaande marginale toetsing, het opnemen van een andere bewijslastverdeling, voortvloeiende uit de onschuldpresumptie van art. 6 EVRM, en het handhaven van de eis van het nieuwe feit bij navordering voor belastingplichtigen te goeder trouw.

Niettemin hadden deze leden terzake nog een aantal vragen. Als één van de beschermende maatregelen noemt de regering, dat voordat een boete wordt opgelegd, welke is gebaseerd op opzet of grove schuld, de belastingplichtige in het algemeen hiervan schriftelijk en voorzien van een motivering in kennis wordt gesteld. Deze leden begrepen de bedoeling van de term «in het algemeen» niet, mede gelet op de tekst van het voorgestelde art. 11b, eerste lid, AWR, welke de term «in het algemeen» niet kent. In het verlengde daarvan hadden deze leden forse bedenkingen tegen het voorgestelde artikel 11b, tweede lid AWR.

Hieruit blijkt, dat niet-naleving van de eis van artikel 11b, eerste lid, AWR dat de inspecteur de belastingplichtige schriftelijk van het gemotiveerde voornemen op de hoogte brengt, niet de nietigheid meebrengt van de aanslag en de boete. Deze systematiek geldt ook in andere situaties, waarin een boete wegens opzet of grove schuld kan worden opgelegd. Met VNO/NCW valt de vraag te stellen wat de waarde is van een procedurevoorschrift zonder sanctie. Belastingplichtigen hebben rechten en plichten, datzelfde dient te gelden voor de fiscus. Ook Mr. P. Wattel in zijn WFR-artikel maakt terzake enige in de ogen van deze leden zeer relevante opmerkingen over de geringe overtuigingskracht van blz. 26 van de Memorie van Toelichting.

Deze leden vroegen de regering op dit punt een nadere afweging te maken.

Tevens nodigden zij de regering uit nader in te gaan op de motiveringseis. Aan welke voorwaarden moet hierbij worden voldaan? Te vaak, aldus deze leden, wordt in de fiscaliteit de motiveringseis afgedaan met een weinigzeggende standaardformulering, waaraan de belastingplichtige weinig houvast kan ontnemen voor zijn verdediging. De bestaande praktijk met betrekking tot de formulering van de motivering voor het al dan niet gedeeltelijk kwijtschelden van opgelegde verhogingen, waarbij meestal een lange standaardzin wordt gehanteerd, zou aldus deze leden, zeker in aanmerking komen voor verbetering.

De passage in de Memorie van Toelichting op blz. 16, punt 4 kan volgens VNO/NCW tot de conclusie leiden dat sprake kan zijn van opzet of grove schuld als de belastingplichtige in geval van twijfel over de interpretatie van de wet, geen voorafgaand overleg met de inspecteur heeft gevoerd. Deze leden hadden de passage overigens zo begrepen dat dit slechts aan de orde zou zijn indien de betreffende belastingplichtige, vanwege diens eigen eventueel onjuiste interpretatie van de wet, verzuimt bepaalde feiten te vermelden welke relevant zijn voor de belastingplicht. Zij verkregen, mede gelet op de opmerkingen terzake van VNO/NCW, gaarne enige opheldering.

De leden van de D66-fractie zeiden te kunnen instemmen met het voorstel van de regering om reeds bij de primitieve aanslag een verhoging op te leggen indien, door opzet of grove schuld van de belastingplichtige, de gegevens op grond waarvan de inspecteur de aanslag vaststelt onjuist blijken te zijn. De vraag of sprake is van opzet of grove schuld moet volgens het wetsvoorstel door de belastinginspecteur worden uitgemaakt. Vervolgens stelt deze de belastingplichtige hiervan in kennis. Echter ook indien hij een duidelijke motivering achterwege laat, hoewel deze in het wetsvoorstel wel wordt voorgeschreven, volgt geen nietigheid. Deze leden vroegen de regering of hier geen strijdigheid ontstaat met art. 6 van het EVRM. Stelt art. 6 EVRM niet, dat de belastingplichtige op de hoogte moet worden gesteld van het feit dat jegens hem de verdenking bestaat van het plegen van een strafbaar feit? Is het niet zo dat niemand behoeft mede te werken aan zijn eigen veroordeling volgens artikel 14 van het verdrag van New York? Zij vroegen de regering hierop in te gaan.

De boete kan volgens het wetsvoorstel door de inspecteur worden vastgesteld evenals de eventuele gehele of gedeeltelijke kwijtschelding. Deze leden vroegen de regering of het juist is, dat artikel 6 EVRM stelt dat de rechter de straf bepaalt en indien zulks wordt overgelaten aan de inspecteur de strafmaat in de wet zelf moet worden opgenomen. De boete welke de inspecteur aan de belastingplichtige oplegt is ook volgens het wetsvoorstel een strafvervolging in de zin van artikel 6 EVRM. In dit verdrag is tevens geregeld dat degene aan wie de straf wordt opgelegd recht heeft op gratis rechtshulp en een eventuele tolk.

Welke consequenties heeft dit volgens de regering voor het onderhavige wetsvoorstel?

En is in het wetsvoorstel voldoende geregeld dat voor de belastingplichtige die beboet is de mogelijkheid van hoger beroep open staat? Ondervindt de werkdruk bij de rechterlijke macht hiervan nog gevolgen?

2.4. De navordering

Naar de mening van de leden van de C.D.A.-fractie moet er grote voorzichtigheid worden betracht bij het wijzigen van de wet op het punt van het nieuwe feit, omdat een nieuwe formulering weer nieuwe jurisprudentie oproept. Gelet op de ontwikkeling van de jurisprudentie (bijv. Hoge Raad 4 maart 1987 BNB 1987/174) kon het wel eens zo zijn, dat de formulering van de huidige wet ter zake van het nieuwe feit, het standpunt van de Hoge Raad, dat navordering mogelijk is bij een belastingplichtige die bij invulling van het biljet te kwader trouw was, en de formule van het wetsvoorstel niet veel verschil bestaat. Het voorbeeld genoemd op blz. 20 sprak hun gelet op BNB 1987/174 niet zo aan. Ook de renterenseignering geeft een verandering in de situatie t.o.v. de rapporten Simons. Deze leden zouden gaarne aan de hand van de jurisprudentie van de laatste jaren, eventueel aangevuld met duidelijke voorbeelden, willen beoordelen of mede gelet op de werkdruk bij de rechterlijke macht, wijziging gewenst is en, zo ja, welke. In samenhang hiermede merkten deze leden op, dat zij een uitvoerig betoog hadden gemist waarom het advies van de Hoge Raad niet was overgenomen. Dit advies had deze leden vooralsnog indien wetswijziging wenselijk blijkt; aangesproken, omdat iemand die iets «behoorde» te weten nog niet te kwader trouw behoeft te zijn. Nu de nakoming van het procedurevoorschrift van art. 11b, art. 18a, art. 19c en art. 22a geen nietigheid meebrengt, krijgt het voorschrift van art. 11 wel een vrijblijvend karakter. Deze leden zeiden er voorshands meer voor te voelen, dat de inspecteur, indien hij van oordeel is dat in een bepaald geval een inkennisstelling vooraf niet gewenst is, dit afzonderlijk in de beschikking motiveert, zodat de rechter eventueel deze gronden kan beoordelen en indien hij deze niet van voldoende gewicht acht de nietigheid van de verhoging kan uitspreken.

De leden van de fractie van de P.v.d.A. deelden de opvatting van de regering dat het onwenselijk is «dat een belastingplichtige te kwader trouw een onjuiste of onvolledige aangifte kan doen en daarbij door de wet tegen navordering beschermd wordt» (Memorie van Toelichting, blz. 20). Daartoe wordt voorgesteld de eis van het nieuwe feit niet meer te laten gelden, indien en voor zover de belastingplichtige wist of had behoren te weten dat te weinig belasting wordt geheven, in de Memorie van Toelichting wordt opgemerkt dat de regering aldus het advies van de Hoge Raad overneemt de eis van het nieuwe feit te laten vervallen voor belastingplichtigen te kwader trouw. Door VNO/NCW wordt gesteld, zo merkten deze leden op, dat de regering in werkelijkheid van dit advies afwijkt, omdat onder de voorgestelde wettekst ook belastingplichtigen kunnen vallen die niet te kwader trouw zijn. Wat is het oordeel van de regering over deze stellingname en welk oordeel heeft de regering over de voorgestelde alternatieve wettekst? Deze leden zouden eveneens een commentaar van de regering op prijs stellen op de alternatieve wettekst, zoals die wordt voorgesteld door Van Sikkelerus in zijn adres aan de vaste Commissie voor Financiën. Deze leden merkten op de reactie van de regering op bovenstaande voorstellen te willen betrekken in hun uiteindelijke oordeel over de voorgestelde bepaling.

De leden van de V.V.D.-fractie stelden eveneens vast, dat VNO/NCW een andere formulering bepleiten voor het voorgestelde artikel 16, eerste lid, AWR, dat zou uitsluiten dat belastingplichtigen die niet te kwader trouw zijn onder de inperking van de eis van het nieuwe feit zouden

vallen. Deze formulering zou beter aansluiten bij het advies van de Hoge Raad en zou bovendien een aantal wetsystematische voordelen hebben. Deze leden vroegen de regering toe te lichten waarom haar keuze wat betreft de formulering van het voorgestelde artikel 16, eerste lid, AWR een betere is en welke bezwaren kleven aan het VNO/NCW-voorstel.

De regering stelt voor het gegeven van een nieuw feit aan te scherpen, namelijk wanneer sprake is van opzet of grove schuld. Op blz. 20 van de Memorie van Toelichting van het wetsvoorstel zegt de regering hierover onder meer, dat hiervan sprake kan zijn indien gegevens zodanig verborgen zijn dat zij pas kunnen worden opgemerkt na zorgvuldige controle, waarbij zij verwijst naar de werkdruk van de belastingdienst. De leden van de fractie van D66 waren van mening dat de doelmatigheid hier te zeer kan gaan prevaleren boven de zorgvuldigheid. De belastingdienst dient naar hun mening zodanig te functioneren, dat er niet op grond van dit functioneren een rechtsgrond voor een boete kan ontstaan. Moet er, aldus deze leden, niet sprake zijn van een duidelijk verwijtbaar gedrag van de belastingplichtige? Zij vroegen de regering waar de grens ligt tussen een onzorgvuldige toetsing van de gegevens van een belastingplichtige door een belastinginspecteur, b.v. door onderbezetting, en de grove schuld die een belastingplichtige wordt verweten wegens «verborgen» gegevens.

2.5. De algemene maatregel van bestuur

De leden van de C.D.A.-fractie zouden gaarne over de tekst van de aangekondigde Algemene maatregel van bestuur beschikken. Deze leden vroegen wat bedoeld wordt met de zinsnede, dat de AmvB een goed richtsnoer vormt aan de hand waarvan de rechter de opgelegde boete kan toetsen. In het systeem van het onderhavige voorstel ligt toch juist verrat dat de rechter in beroep geheel zelfstandig de hoogte van de boete kan vaststellen?

Ook de leden van de fractie van de P.v.d.A. zeiden gaarne de beschikking te zullen krijgen over de tekst van de aangekondigde AMvB.

2.6 Inwerkingtreding

Ten aanzien van het tijdstip van inwerkingtreding vroegen de leden van de V.V.D.-fractie de verzekering van de regering, dat terzake geen sprake zal zijn van materiële dan wel formele terugwerkende kracht.

3. BUDGETTAIRE GEVOLGEN

Voor wat betreft de budgettaire consequenties vroegen de leden van de C.D.A.-fractie of in de cijfers ook verwerkt zijn de renterenseignering en de in het kader van de Oort-wetgeving aangepaste aanscherpingen, inclusief de door de werkgevers te verschaffen informatie ter zake van autogebruik (20%-regeling) en andere vergoedingen. Deze leden konden er mee instemmen, dat in de praktijk met name bij niet-recidivegevallen met een drempelbedrag ten aanzien van het opleggen van een boete kan worden gewerkt. Ondanks de vereenvoudiging wordt de belastingheffing door zeer vele burgers als ingewikkeld ervaren, terwijl ook bij het verzamelen van gegevens vergissingen zullen worden gemaakt. Er zal dus rekening mee moeten worden gehouden, dat veel gevallen getoetst zullen moeten worden.

De voorzitter van de commissie,
Joekes

De griffier van de commissie,
Witteveen