

Vergaderjaar 1989–1990

**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. 6****MEMORIE VAN ANTWOORD**

Ontvangen 21 maart 1990

**1. Algemeen**

Ten behoeve van dit wetsvoorstel is dezerzijds vanaf het begin een afweging gemaakt tussen het genoegzaam waarborgen van de rechtsbescherming van de belastingplichtige aan de ene kant en het bevorderen van de slagvaardigheid van de inspecteur, ingeval sprake is van niet correcte naleving van verplichtingen door de belastingplichtige, aan de andere kant. Elementen die bij de afweging zijn betrokken, zijn enerzijds het recht om te worden gehoord, de onschuldpresumptie en het recht om bezwaar of beroep in te stellen, en anderzijds het kunnen doorbreken van louter formele verweren bij de navordering en de noodzaak van het kunnen toepassen van adequate sancties. Deze afweging heeft geresulteerd in een zodanig evenwicht dat naar mijn mening kan worden gesproken van het bestaan van een zogenoemde «equality of arms» voor de betrokken partijen.

Uit de bijdragen aan het voorlopige verslag van de verschillende fracties blijkt dat ook zij het belang van dit evenwicht vooropstellen. De leden van de C.D.A.-fractie merken op dat bij bestrijding van fraude sancties niet gemist kunnen worden, de leden van de P.v.d.A.-fractie dat bij bestrijding van misbruik en oneigenlijk gebruik aanscherping van sancties wenselijk is, en de leden van de D66-fractie dat zij kunnen instemmen met het voorstel om een boete bij de primitieve-aanslagregeling in te voeren. Ook de leden van de V.V.D.-fractie, die spreken over de uiterst zorgvuldige procedure bij de totstandkoming ervan, constateren dat het wetsvoorstel een op zich verdedigbare aanscherping van bestaande regels omvat. Aan de andere kant stellen de leden van de genoemde fracties hiertegenover de vraag naar afdoende rechtsbescherming van de belastingplichtige.

De vragen met betrekking tot het belang van dit evenwicht maken een substantieel deel uit van de vragen in het voorlopige verslag. Aangezien artikel 6 van het Europese Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (hierna EVRM) ziet op bepaalde garanties ten behoeve van de rechtspositie van de burger, en derhalve van betekenis is voor bedoeld evenwicht, wil ik op deze plaats eerst meer

in het algemeen ingaan op de verhouding tussen deze bepaling en het belastingrecht, alvorens op die specifieke vragen antwoord te geven.

Zoals bekend, is artikel 6 EVRM onderverdeeld in drie leden. Het eerste lid garandeert een ieder onder meer het recht op een eerlijke berechting, binnen een redelijke termijn door een onafhankelijke rechterlijke instantie, zowel bij het vaststellen van zijn burgerlijke rechten en verplichtingen als bij het bepalen van de gegrondheid van een tegen hem ingestelde strafvervolging. Het tweede lid bevat de zogenoemde onschuldpresumptie en het derde lid geeft aan welke rechten degene, die wegens een strafbaar feit wordt vervolgd, ten minste heeft.

De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 19 juni 1985, BNB 1986/29, uitgemaakt dat (met name genoemde) administratieve verhogingen in het fiscale recht strafvervolgingen zijn in de zin van artikel 6, eerste lid, EVRM. In dat arrest zijn de waarborgen van het fiscale recht getoetst aan, en niet in strijd bevonden met, artikel 6, eerste lid. Met deze uitspraak is de discussie in gang gezet naar de gevolgen van de toepasselijkheid van deze bepaling. Inmiddels zijn er verscheidene arresten geweest die de betekenis van artikel 6 voor het fiscale recht nader gestalte hebben gegeven. Zo is bij voorbeeld beslist dat ook het tweede lid voor dit rechtsgebied betekenis heeft, hetgeen meebrengt dat de bewijslast of een administratieve verhoging (hierna meestal aangeduid met boete) moet worden opgelegd, en zo ja, hoe hoog deze moet zijn, in beginsel op de inspecteur rust. De rechter heeft artikel 18 AWR, dat van een andere bewijslastverdeling uitgaat, in zoverre onverbindend verklaard. De jurisprudentie biedt evenwel nog geen antwoord op alle vragen omtrent de toepasselijkheid van artikel 6 EVRM voor het belastingrecht.

De vraag rijst of de toepasselijkheid van artikel 6 EVRM meebrengt dat de regels of beginselen van het nationale strafrecht rechtstreeks van toepassing zijn op de fiscale administratieve boeten. Een tweede belangrijke vraag is of de rechtstreeks onder de werking van artikel 6 gevallen jurisprudentie, op strafrechtelijk gebied, hierop van toepassing is. Bij dit laatste denk ik dan aan hetgeen het Europese Hof van de rechten van de mens in de zaak-Öztürk (21 februari 1984, ECHR Series A, vol. 779) in rechtsoverweging 56 opmerkt: «Conferring the prosecution and punishment of minor offences on administrative authorities is not inconsistent with the Convention provided that the person concerned is enabled to take any decision thus made against him before a tribunal that does offer the guarantees of Article 6.». Op de betekenis van dit arrest voor het belastingrecht kom ik in paragraaf 2.1 terug.

De hiervoor geformuleerde vragen naar de reikwijdte van artikel 6 EVRM zijn zowel in de Staten-Generaal als in de literatuur gesteld. Bezorgdheid is geuit of het huidige stelsel van fiscale administratieve boeten wel voldoet aan de door deze verdragsbepaling gestelde eisen, en of het wel zou kunnen standhouden in de jurisprudentie. Vaak wordt daarbij op regels of beginselen van het commune strafrecht gewezen, waaraan in fiscalibus zou moeten worden voldaan, nu toch volgens de Hoge Raad sprake is van een strafvervolging. Door sommigen worden, met andere woorden, de hiervoor geformuleerde vragen bevestigend beantwoord.

Hier lijkt zich de omstandigheid te wreken dat artikel 6 EVRM vanuit een andere invalshoek tot stand is gekomen. Mr. J. C. J. van Vucht, vice-president van de Hoge Raad, doelde hierop in zijn openingswoord tot een symposium over het onderhavige wetsvoorstel, gehouden op 22 september 1989 te Nijmegen. Zich afvragend wat de gevolgen van de toepasselijkheid van artikel 6 EVRM zijn, merkte Van Vucht op dat het moeilijk is te beantwoorden hoever de invloed van het EVRM gaat, zowel in technisch opzicht als materieel gezien. Technisch, omdat de suprana-

tionale rechter het laatste woord heeft, zijn woorden schaars zijn en veelal een kwestie betreffen die speelt in een ander land dan het onze, met afwijkende regels van strafrechtelijke en administratiefrechtelijke afdoening van delicten. Materieel, omdat, zo stelde Van Vucht, artikel 6 EVRM duidelijk niet is toegesneden op afdoening van «criminal charges» door een ander dan de strafrechter en het bijbehorende strafrechtelijke apparaat.

Deze opmerkingen zijn des te begrijpelijker als naar de ontstaansgeschiedenis van artikel 6 EVRM wordt gekeken. Het EVRM is opgezet als een groep basisregels ter bescherming van de burger op het terrein van het burgerlijk recht en het strafrecht. Prof. mr. A.H.J. Swart zegt daar in zijn noot in *Ars Aequi* 1985, nr. 34, op de zaak-Öztürk het volgende over: «het valt in het bijzonder op dat het Verdrag het administratiefrecht niet omvat, hoewel beslissingen op dat gebied met betrekking tot individuele rechten en verplichtingen of sancties voor het individu even ingrijpend kunnen zijn als die op het gebied van het burgerlijk recht en het strafrecht. In het niet weten van het bestaan van het administratieve recht verraadt het Verdrag nog een negentiende eeuwse achtergrond». Hij merkt voorts op dat artikel 6 EVRM «nu eenmaal slechts betrekking (heeft) op het privaatrecht en het strafrecht». Tot het strafrecht behoort voor het Europese Hof «wat daar krachtens traditie altijd toe heeft behoord». Decriminalisering van «minor offences» haalt deze overtredingen niet onder de werking van artikel 6 EVRM vandaan, zo luidt de boodschap van het Europese Hof in de zaak-Öztürk, zelfs al worden deze «als het ware tot administratieve overtredingen» gemaakt, aldus Swart.

Samenvattend merk ik het volgende op: nu de Hoge Raad de fiscale administratieve boeten onder de werking van artikel 6 EVRM heeft gebracht door deze te laten vallen onder de daar gebruikte term «criminal charge», en daarmee deze boeten heeft geplaatst in een omgeving die is toegesneden op het commune strafrecht, wordt wel geopperd, dat alle jurisprudentie inzake artikel 6 EVRM, gewezen vanuit de strafrechtgedachte, of zelfs, dat regels of beginselen van het nationale strafrecht rechtstreeks van toepassing kunnen worden geacht op de recent onder de werking van dit artikel gebrachte (fiscale) boeten.

Uit de hiervoor geschetste historische context blijkt evenwel dat artikel 6 EVRM – tot voor kort – geen andere wereld kende dan die van het strafrecht, waarvoor het immers is geschreven. De toepasselijkheid van dit artikel op administratieve sancties noopt daarmee nog niet tot het onderbrengen van dergelijke sancties in het strafrecht. Dit te meer waar, bij het in het leven roepen van administratieve sancties, na zorgvuldige afweging juist is gekozen voor de administratieve weg.

Artikel 6 EVRM verplicht tot het geven van bepaalde minimumgaranties voor de belanghebbende, ten behoeve van diens rechtsbescherming. De wijze waarop deze garanties worden uitgewerkt, is in het fiscale recht niet noodzakelijkerwijze dezelfde als die in het commune strafrecht; de omstandigheid dat het opleggen van een fiscale administratieve boete moet worden aangemerkt als een «criminal charge» in de zin van artikel 6 EVRM, brengt niet mee dat op zodanige oplegging de regels en/of beginselen van het nationale strafrecht van toepassing zijn, aldus ook HR 7 september 1988, BNB 1988/298. De Hoge Raad heeft deze opvatting nog eens bevestigd in zijn recente arrest van 11 oktober 1989, rolno. 24 582, *Vakstudie Nieuws* 1990, blz. 371. Artikel 6 EVRM houdt niet de verplichting in een bepaald stelsel toe te passen, in casu dat van het strafrecht, maar strekt tot het geven van een aantal garanties ten behoeve van de rechtsbescherming van de burger, in welke structuur ook. Het fiscale administratieve boetestelsel biedt die garanties naar mijn mening, zoals verderop wordt uiteengezet.

## 2. De voorgestelde regeling

### 2.1. Verenigbaarheid met de Grondwet en internationale verdragen

De leden van de C.D.A.-fractie spreken hun verwondering erover uit dat in de memorie van toelichting is voorbij gegaan aan hetgeen in het kader van de totstandkoming van de Wet administratiefrechtelijke handhaving verkeersvoorschriften (Stb. 1989, 300) is gezegd over de scheiding tussen administratiefrechtelijke en strafrechtelijke afdoening, onder andere in verband met de Grondwet. Deze leden vragen of het in het onderhavige voorstel neergelegde systeem niet strijdig is met artikel 113 van de Grondwet.

Uiteraard ben ik van mening dat het voorgestelde administratieve boetesysteem niet in strijd komt, noch het huidige in strijd is, met de Grondwet. De schriftelijke stukken van het door deze leden aangehaalde wetsvoorstel, waarin is beschreven hoe artikel 113 van de Grondwet op dit punt wordt uitgelegd, onderstrepen dat. Daarin heeft de Minister van Justitie uitvoerig uiteengezet dat aan de in artikel 113, eerste lid, van de Grondwet gebezigde aanduiding «strafbare feiten» («aan de rechterlijke macht is voorts opgedragen de berechting van strafbare feiten») geen materiële betekenis toekomt: de vraag wat als strafbaar feit moet worden beschouwd, staat uiteindelijk ter beantwoording aan de wetgever. Deze opvatting is uitgebreid weergegeven in het nader rapport bij de hiervoor genoemde wet naar aanleiding van een vraag van de Raad van State in zijn advies (kamerstuk Vergaderjaar 1987/19/88, nr. 20 329, B), en is – zoals deze leden opmerken – in de Staten-Generaal niet weersproken. Korthedshalve wordt verwezen naar dit nader rapport en de aldaar getrokken conclusie dat het aan de wetgever is een keuze te maken voor een bepaald handhavingssysteem.

De wetgever is vrij in deze keuze. De term «ethisch neutrale overtredingen» die in de memorie van toelichting op de eerdere vermelde wet is gebruikt, speelt in dit kader geen rol. Los van het feit of deze term in fiscaal verband zou moeten worden gebruikt, merk ik op dat de Minister van Justitie afstand heeft genomen van bedoelde term door op te merken tijdens de mondelinge behandeling van het desbetreffende wetsvoorstel op 15 februari 1989 in de Tweede Kamer, dat deze ziet op het ordeningskarakter van het verkeersrecht en niet op overtredingen daarvan. Geen enkele overtreding is ethisch neutraal (de Minister gebruikte hier de term «laakbaar»). Er kan dan ook in dat opzicht geen onderscheid worden gemaakt tussen ordeboeten en niet-ordeboeten.

Ten onrechte zou nu de idee kunnen bestaan dat de toepasselijkheid van artikel 6 EVRM het opleggen van administratieve boeten als het ware via een omweg onder artikel 113 van de Grondwet zou doen vallen doordat de boeten worden aangemerkt als «strafvervolgning». Volledigheidshalve merk ik daarom nog op dat ook de toepasselijkheid van artikel 6 EVRM op administratieve boeten niet tot een andere conclusie leidt. Het begrip «strafvervolgning» in artikel 6 heeft namelijk – zoals hiervoor is uiteengezet – een autonome betekenis. Dat de oplegging van fiscale administratieve boete voor de toepasselijkheid van artikel 6 met een strafvervolgning moet worden gelijkgesteld, maakt de administratief beboetbare feiten derhalve nog niet tot strafbare feiten, zoals bedoeld in artikel 113 van de Grondwet.

Refererend aan een opmerking van de Minister van Justitie in de Tweede Kamer op 15 februari 1989 inzake het Öztürk-arrest, stellen deze leden vervolgens de vraag of de in het onderhavige wetsvoorstel toegepaste systematiek niet strijdig is met het EVRM. Zij doelen er hierbij op dat in dit arrest is gesteld, dat het niet in strijd is met artikel 6 EVRM wanneer administratieve autoriteiten «minor offences» vervolgen en bestraffen. Moet hieruit nu à contrario worden afgeleid dat «zware»

overtredingen niet door een administratieve autoriteit mogen worden behandeld?

In zijn advies bij het voorontwerp van het onderhavige wetsvoorstel heeft de Hoge Raad zich op het standpunt gesteld – een standpunt dat ook door de Raad van State is ingenomen – dat uit het Öztürk-arrest niet de conclusie kan worden getrokken, dat alleen overtredingen waarop betrekkelijk geringe sancties zijn gesteld, op welk terrein ook begaan, administratiefrechtelijk kunnen worden afgedaan en dat daarmee zwaarder gesanctioneerde overtredingen ipso facto in de strafrechtelijke sfeer thuishoren. Zowel de Hoge Raad als de Raad van State zijn van mening dat het niet strijdig is met artikel 6 EVRM dat de inspecteur boeten oplegt. De inspecteur kan zowel hoge als lage boeten opleggen, met en zonder opzet of grove schuld als bestanddeel van het beboetbare feit. Ik wijs op HR 11 mei 1989, BNB 1989/256: «ongeacht de hoogte daarvan» en HR 11 oktober 1989, nrs. 24 582 en 25 278, Vakstudie Nieuws 1990, resp. blz. 371 en 370, die handelen over de 100%-boete van de motorrijtuigenbelasting. Voorwaarde evenwel voor de bevoegdheid van de inspecteur om als administratief orgaan boeten te kunnen opleggen, is dat de belastingplichtige de administratiefrechtelijk genomen beslissing kan voorleggen aan de onafhankelijke rechter. In het fiscale administratieve boetestelsel is hierin voorzien. Ik meen in het unanieme standpunt ter zake, van de Hoge Raad en de Raad van State afdoende steun te vinden om het systeem met de inspecteur als oplegger van boeten te handhaven.

Ik voeg hieraan nog toe dat het Europese Hof, door zich uit te spreken over afdoening van kleine (verkeers)overtredingen, daarmee geen oordeel heeft gegeven over niet uit de strafrechtelijke sfeer afkomstige sancties op overtredingen, zoals die in het belastingrecht. Ook de Minister van Justitie heeft in zijn betoog op 15 februari 1989 opgemerkt dat het Hof zich niet heeft uitgesproken over de vraag of het sanctiesysteem van strafrechtelijke aard, van tuchtrechtelijke aard of van administratiefrechtelijke aard moet zijn. Het Öztürk-arrest impliceert derhalve niet dat de niet-ordeboeten uit het belastingrecht door de rechter zouden moeten worden opgelegd.

De leden van de P.v.d.A.-fractie stellen een reactie op prijs op de verschillende punten van kritiek in de fiscale literatuur en in brieven aan de vaste commissie voor Financiën. Volgens de kritiek die door deze leden is samengevat, zou het wetsvoorstel, dat ervan uitgaat dat naast een strafrechtelijk boetesysteem plaats is voor een eigen fiscaal boetesysteem, onvoldoende recht doen aan de reikwijdte van de rechtspraak van de Hoge Raad in het licht van artikel 6 EVRM.

Dat de Hoge Raad geenszins de bestaansgrond van het fiscale boetestelsel naast een strafrechtelijk stelsel betwist, bleek hiervoor reeds. Over de argumenten waarop de overige door deze leden aangehaalde kritiek berust, merk ik het volgende op.

De leden van de P.v.d.A.-fractie wijzen, in navolging van enkele publicaties, op de «strijdige» dubbelrol van de inspecteur van zowel aanslagregelaar als strafoplegger. Dit punt komt hierna aan de orde in paragraaf 2.2.

Voorts vragen de leden van de P.v.d.A.-fractie, alsook de leden van de V.V.D.- en de D66-fractie, zich af of de inspecteur, indien hij voornemens is een boete op te leggen, nog steeds gebruik mag maken van de hem toekomende bevoegdheden van de artikelen 47 e.v. van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna AWR). De P.v.d.A.-fractieleden verwijzen daarbij naar artikel 6 EVRM, die van de V.V.D. en D66 ook naar artikel 14, derde lid, onderdeel g, van het Internationale Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten (hierna BUPO).

Kennelijk hebben deze leden het oog op het beginsel dat niemand



tegen zichzelf hoeft te getuigen, een beginsel dat ten grondslag ligt aan een aantal bepalingen in het commune strafrecht. Een dergelijke regel komt in artikel 6 EVRM niet voor, wel kent artikel 14, derde lid, BUPO, een onderdeel g, dat hiermee in verband kan worden gebracht.

Ik wil hierover twee opmerkingen maken. In de eerste plaats wijs ik erop dat de eis die in artikel 14, derde lid, onderdeel g, BUPO, wordt gesteld duidelijk minder vergaand is dan de uitwerking in het commune strafrecht van bovengenoemd beginsel; artikel 14 geeft dan ook minimumeisen. In deze bepaling is alleen de eis opgenomen dat «bij het bepalen van de gegrondheid van een tegen hem ingestelde strafvervolgning» een ieder het recht heeft «niet te worden gedwongen tegen zichzelf te getuigen of een bekentenis af te leggen». Er is geen sprake van een verplichting, zoals artikel 29, tweede lid, van het Wetboek van Strafvordering kent, om de verdachte voor het verhoor mee te delen dat hij niet tot antwoorden is verplicht (cautieplicht). Artikel 14 BUPO gaat niet zo ver, doch ziet bij voorbeeld op de situatie dat een verdachte – onder dreigementen – wordt gedwongen een schriftelijke schuldbeekentenis te tekenen, welke later in het strafproces tegen hem wordt gebruikt (Lopez Burgos R15/52 § 13, HRLJ Vol. 2 1981, 158).

Voorts staat deze bepaling er niet aan in de weg dat de controlebevoegdheden worden uitgeoefend, indien het voornemen zou bestaan een boete op te leggen, mits daarbij de aan de belastingplichtige als zodanig toekomende waarborgen in acht worden genomen.

Dat de controlebevoegdheden op die wijze kunnen worden uitgeoefend, leid ik af uit een arrest over het fiscale strafrecht van 26 april 1988, BNB 1989/229, gewezen door de strafkamer van de Hoge Raad. In casu ging het om de bevoegdheid van artikel 49, eerste lid, AWR. In overweging 7.4. zegt de Hoge Raad: «Voor zover het middel betoogt dat een opsporingsambtenaar, die in andere hoedanigheid tevens over de in artikel 49, eerste lid, AWR omschreven controlebevoegdheid beschikt, die controlebevoegdheid niet mede ten dienste van de opsporing van strafbare feiten mag aanwenden, miskent het dat het bestaan van een redelijke verdenking dat een bepaalde persoon een strafbaar feit heeft begaan niet in de weg staat aan het uitoefenen van de evenbedoelde controlebevoegdheid tegenover die verdachte of tegenover een derde, mits daarbij de aan de verdachte als zodanig toekomende waarborgen in acht worden genomen».

De Hoge Raad heeft door de woorden «tegenover de verdachte» te gebruiken naar mijn mening aangegeven dat de artikelen 47 en 48 die betrekking hebben op bevoegdheden tot inzage e.d. bij de belastingplichtige zelf, ook kunnen worden aangewend. Voor alle duidelijkheid wijs ik erop dat de inspecteur van de meergenoemde bevoegdheden geen gebruik meer kan maken vanaf het moment waarop een zaak ter beoordeling is voorgelegd aan de rechter (HR 10 januari 1988, BNB 1988/160).

De leden van de P.v.d.A.-fractie merken verder op dat in het wetsvoorstel een voorschrift ontbreekt dat de inspecteur verplicht de contribuabele schriftelijk in kennis te stellen van het feit dat tegen hem verdenkingen zijn gerezen.

Deze vraag die verderop in het voorlopige verslag in een vergelijkbare vorm eveneens door leden van andere fracties wordt gesteld, zou ik in een breder perspectief willen zetten en als volgt willen vertalen: is artikel 6, derde lid, EVRM ook van toepassing op fiscale administratieve boeten en, zo ja, voldoet het wetsvoorstel aan de gestelde eisen, waarbij ook moet worden betrokken of sancties nodig zijn op niet-nakoming ervan.

Artikel 6, derde lid, EVRM somt, evenals artikel 14, derde lid, BUPO een aantal rechten op die toekomen aan degene tegen wie een strafvervolgning wordt ingesteld. Het gaat hier onder andere om het recht

gemotiveerd op de hoogte te worden gebracht van de tegen hem ingebrachte beschuldiging -niet is vereist dat dit schriftelijk dient te gebeuren-, het recht op rechtsbijstand indien het belang van de rechtspraak dit eist en het recht op een tolk indien noodzakelijk.

Met het arrest van 19 juni 1985, BNB 1986/29, is, zoals gezegd, de vraag opgeworpen naar de reikwijdte van artikel 6, eerste lid, EVRM voor het belastingrecht. In zijn arrest van 15 juli 1988, BNB 1988/270, heeft de Hoge Raad uitgemaakt dat ook het tweede lid van dit artikel, waarin de zogenaamde onschuldpresumptie is neergelegd, van toepassing is; de bewijslastverdeling die voortvloeit uit het huidige artikel 18 AWR wordt daarmee in zoverre onverbindend verklaard. Ik merk op dat de Hoge Raad hiermee verder gaat dan het Europese Hof van Straatsburg zelf, zoals mag worden afgeleid uit zijn beslissing in de zaak-Salabiaku (7 oktober 1988, Serie A, vol. 141), waar een schuldvermoeden in de wet niet in strijd werd geoordeeld met artikel 6, tweede lid, EVRM. In het wetsvoorstel is er evenwel voor gekozen dat niet langer uit de wet voortvloeit dat de bewijslast inzake afwezigheid van opzet of grove schuld bij de belastingplichtige ligt.

Het recht om krachtens artikel 6, derde lid, onderdeel a, EVRM, onverwijld op de hoogte te worden gesteld van de aard en de reden van een ingebrachte beschuldiging (hierna ook kennisgevingsplicht), is recentelijk eveneens aan de orde gesteld in het arrest van de Hoge Raad van 20 december 1989, rolnr. 25 469, FED 1990/142. De Hoge Raad heeft de vraag naar de toepasselijkheid van deze bepaling bevestigend beantwoord. Uit de in dit arrest gegeven uitleg van deze bepaling blijkt dat de voorgestelde regeling, in combinatie met de huidige praktijk voor het grootste deel hieraan reeds zou voldoen.

De genoemde bepaling, aldus de Hoge Raad, leidt ertoe dat aan degene, die de boete belooft, ten laatste op het tijdstip van de oplegging van de boete, mededeling moet worden gedaan van de gronden waarop de boete berust. Voor de ordeboeten was in het wetsvoorstel nog niet in een dergelijke motivering voorzien; in de praktijk echter is het gebruik om op elk aanslagbiljet aan te geven waarom een ordeboete wordt belopen en krachtens welk wetsartikel. Deze procedure is in overeenstemming met artikel 6, derde lid, onderdeel a, EVRM. Voor alle niet-ordeboeten is in het wetsvoorstel uitdrukkelijk een kennisgeving- en hoorprocedure opgenomen, te weten in de voorgestelde artikelen 11b, 18a, 19c en 22 AWR. Ingevolge deze bepalingen is de inspecteur verplicht, alvorens de belastingaanslag en de boete vast te stellen, de belastingplichtige schriftelijk van het voornemen daartoe in kennis te stellen onder vermelding van de gronden waarop zijn voornemen berust. De contribuabele krijgt vervolgens de gelegenheid deze gronden gemotiveerd te betwisten. Deze kennisgevings- en hoorprocedure voldoet in ruime mate aan het bepaalde in artikel 6, derde lid, onderdeel a, EVRM.

Op één punt echter voldeed de voorgestelde boeteregeling niet aan het arrest. Op grond van de voorgestelde regeling is een gemotiveerde kennisgeving voor niet-ordeboeten weliswaar verplicht, maar niet-nakoming van deze verplichting kan niet leiden tot nietigheid van de boetebeschikking of -uitspraak. De formulering van de Hoge Raad geeft echter geen ruimte voor uitzonderingsgevallen. Dit betekent dat de regeling aanpassing behoeft. Hierin wordt voorzien door de gelijktijdig met deze memorie uitgebrachte nota van wijziging.

In deze nota van wijziging is een wettelijke motiveringsplicht voor de ordeboete opgenomen overeenkomstig het hiervoor genoemde arrest van de Hoge Raad. Voorts is het bepaalde vervallen dat het niet naleven van voorschriften geen nietigheid van de boete meebrengt. Dit houdt in dat de belastingplichtige volgens de voorgestelde regeling bij de rechter

in alle gevallen een beroep zal kunnen doen op schending van deze motiveringsplicht.

De vraag van de leden van de V.V.D.-fractie wat de waarde is van een procedurevoorschrift, in casu de kennisgeving vooraf bij de niet-ordeboeten, zonder sanctie, wordt met het voorgaande beantwoord. Door de wijzigingen die worden voorgesteld bij de nota van wijziging kan de belastingplichtige voortaan een beroep doen op een motiveringsgebrek. Voorts moge ik verwijzen naar de toelichting op de nota van wijziging. Ten overvloede wellicht zij hier opgemerkt dat de huidige situatie met betrekking tot de enkelvoudige belasting geen wijziging heeft ondergaan.

De overige waarborgen van artikel 6, derde lid, EVRM zullen in het overleg met de Minister van Justitie, dat is aangekondigd onder punt 7 van het nader rapport, worden betrokken. Zoals aldaar is opgemerkt, is aan de Minister van Justitie de vraag voorgelegd of toepasselijkheid van artikel 6 EVRM meebrengt dat de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken aanpassing behoeft. Hierbij is toen met name gedacht aan het in dat artikel neergelegde uitgangspunt van een openbare rechtszitting.

## *2.2. De inspecteur als aanslagregelaar en strafoplegger*

De leden van de C.D.A.-, de P.v.d.A.- en de V.V.D.-fractie wijzen, in navolging van verschillende publicaties of van brieven aan de vaste Commissie voor Financiën, op de «strijdige» dubbelrol die bij het wetsvoorstel aan de inspecteur zou worden toebedeeld. Naar mijn oordeel is er geen sprake van strijdigheid. In het huidige systeem is het al zo dat de inspecteur materieel de functie van strafoplegger vervult. Alvorens een boete (thans nog verhoging geheten) bij navordering of naheffing te kunnen opleggen, dient de inspecteur zich immers eerst te bezinnen op de vraag of er meer in het algemeen sprake is geweest van verwijtbaar handelen van de contribuabele, waarna hij vervolgens, zo deze vraag bevestigend kan worden beantwoord, in het kader van zijn kwijtscheldingsbevoegdheid dient te bepalen of, en zo ja, in welke mate, er sprake is van opzet of grove schuld. Het is dus niet zo, zoals door sommige auteurs wordt gesuggereerd, dat de inspecteur er een geheel nieuwe taak bij krijgt. De suggestie dat hij daarvoor onvoldoende gekwalificeerd zou zijn, wijs ik af.

Door de leden van de verschillende fracties wordt mijn oordeel gevraagd over een scheiding van de beide taken. Ik heb begrip voor deze gedachte.

Aan de andere kant wil ik een dergelijke splitsing thans niet imperatief voorschrijven. Zij werkt in de bestaande structuur minder doelmatig. Als de boeten voortaan zouden worden opgelegd door een ander dan degene die de belastingaanslag vaststelt, zou dit leiden tot werklastvermeerdering. Splitsing zou immers vergen dat twee mensen zich geheel of gedeeltelijk in de inhoudelijke aspecten van het geval moeten verdiepen, de ene ter vaststelling van de belastbare feiten, en de andere met het oog op een eventuele boete. Deze werklastvermeerdering ontstaat temeer nu er in dit wetsvoorstel een nieuwe categorie niet-ordeboeten wordt geïntroduceerd, te weten de boete bij de primitieve-aanslagregeling.

De leden van de C.D.A.-fractie werpen de vraag op in hoeverre het falen van de accountant of belastingconsulent/-adviseur de belastingplichtige toegerekend kan worden. Het gaat hier derhalve om de vraag of aan een belastingplichtige een boete wegens een onjuistheid in de aangifte kan worden opgelegd indien deze onjuistheid is te wijten aan opzet of grove schuld van de adviseur.

Vóór BNB 1986/29 was het vaste jurisprudentie dat de opzet van een belastingconsulent tot het doen van een onjuiste aangifte is te



beschouwen als opzet (in de zin van artikel 18 AWR) van de belastingplichtige zelf (HR 20 mei 1981, BNB 1981/240). Door het arrest BNB 1986/29 is de vraag gerezen in hoeverre het bepaalde in artikel 6 EVRM op de schuldbepaling van invloed is. Uit recente jurisprudentie van de Hoge Raad is gebleken dat de idee uit het strafrecht, dat het schuldverwijt in beginsel hoogstpersoonlijk is en niet een ander kan treffen, niet behoeft te gelden voor de toepassing van het fiscale boetestelsel. Volgens het arrest van 15 juli 1988, BNB 1988/270, dient de inspecteur bij het opleggen van een verhoging onder meer te bewijzen dat het aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige is te wijten dat te weinig belasting is geheven. Hieraan kan, aldus de Hoge Raad, niet afdoen de omstandigheid dat de belastingplichtige bij het doen van zijn aangifte gebruik maakte van de diensten van een adviseur en meende een juiste aangifte te doen. Dit is slechts anders indien de belastingplichtige aantoonde dat hij in redelijkheid niet behoefde te twijfelen aan de fiscale aanvaardbaarheid van de mededelingen of adviezen van de adviseur. Aldus kan het voorkomen dat een onjuistheid in de aangifte, die is te wijten aan opzet of grove schuld van de adviseur, voor rekening van de belastingplichtige komt. Daaraan staat de inhoud van voormeld artikel 6 EVRM niet in de weg, zo stelt de Hoge Raad.

Voorts zou het volgens genoemde leden zo zijn, dat de inspecteur de verhoging zou gebruiken als pressiemiddel om tot een akkoord met de belastingplichtige te komen over de hoogte van de belasting. Zij verwijzen daarbij naar een uitspraak van het Hof Arnhem, d.d. 24 april 1978, rolnr. 303/1976, Vakstudie Nieuws 1979, blz. 126. Mij blijkt uit de aldaar gepubliceerde uitspraak evenwel niet van een dergelijke wijze van handelen. Ik acht deze ook ongewenst; ik wijs erop dat het heffen van belasting en het opleggen van een boete twee verschillende trajecten zijn, met eigen waarborgen. Dit zal erop neerkomen dat eerst de elementen ten behoeve van de op te leggen belastingaanslag aan bod komen en dat pas daarna wordt bepaald of een boete moet worden opgelegd, waarbij de bewijslast van de opzet of grove schuld op de inspecteur rust.

Hieraan voeg ik nog het volgende toe. Uit het voorlopig verslag spreekt de zorg van de leden van de verschillende fracties voor misbruik van macht indien tezelfdertijd overleg plaatsvindt over de enkelvoudige belasting en een eventuele boete. Ik kan die zorg evenwel niet delen. Ik zie machtsmisbruik hier vooral als een theoretisch probleem. In de praktijk worden in de navorderings- en naheffingssfeer jaarlijks ongeveer 67 500 niet-ordeboeten opgelegd. Als misbruik op dit terrein in die mate zou voorkomen als zou kunnen worden gelezen uit in het voorlopig verslag gestelde vragen, zou een stroom van klachten het gevolg zijn. Dit is echter geenszins het geval. Ook uit literatuur of jurisprudentie blijkt hiervan niet. Ik concludeer dat, zo thans de verhoging al als onderhandelingsmiddel zou worden gebruikt, een «methode» die ik hiervoor reeds heb afgewezen en die ook zeker niet volgt uit de ter zake geldende richtlijnen, er sprake zal zijn van een incident.

### *2.3. Het voorgestelde boetesysteem*

Ingeval de inspecteur constateert «dat de aangifte zo slecht is verzorgd dat eigenlijk de aangifte niet tijdig is ingediend», zo menen de leden van de C.D.A.-fractie, sprekend over de mogelijke cumulatie van ordeboeten, zou moeten worden volstaan met het opleggen van een boete wegens onjuistheid van de aangifte. Ik wijs er op dat cumulatie van ordeboeten niet mogelijk is. Deze leden hebben hier kennelijk het oog op de mogelijke cumulatie van de ordeboete van artikel 9a (niet binnen de gestelde termijn: een formeel gebrek) en de niet-ordeboete van artikel 11a (o.a. onjuiste aangifte: een materieel gebrek). Verderop in deze

memorie zal op de mogelijke cumulatie van boeten krachtens deze artikelen nader worden ingegaan.

Deze leden verwijzen vervolgens naar onderdeel 3 van het commentaar van Hofstra, Donner en Geppaart in Weekblad 1989/5867, waarin naar het oordeel van deze leden zou worden gesteld dat administratieve boeten veel hoger zijn dan strafrechtelijke. Een dergelijke, algemeen geformuleerde stelling kan ik uit dit onderdeel echter niet lezen. Daarin is namelijk opgemerkt dat de hoogte van de boeten mogelijk niet verenigbaar is met moderne strafrechtelijke opvattingen, alsmede dat «in de rechtspraak» de boeten steeds meer worden verminderd. Ik wijs erop dat er in het strafrecht geen tendens is de hoogte van de strafmaat in de wet te verlagen. Weliswaar is in het algemeen (in de rechtspraak) het streven gericht op het terugdringen van vrijheidsstraffen, maar dit gebeurt door het in plaats daarvan opleggen van hogere vermogensstraffen. Bovendien geeft de strafwetgeving van de laatste jaren juist een aanscherping van vermogenssancties te zien. Ik noem de Wet vermogenssancties (Stb. 153, 1983) en het voorstel van wet houdende voorzieningen tot verruiming van ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel. Er bestaat dan ook geen reden de hoogte van administratieve boeten, zoals die in de wet is neergelegd, te verlagen.

Ik merk nog op dat administratieve boeten overigens niet zonder meer kunnen worden vergeleken met strafrechtelijke boeten, zeker niet door alleen naar de hoogte ervan te kijken. Het administratieve sanctierecht heeft immers een eigen – van het commune strafrecht afwijkend – karakter, onder meer tot uitdrukking komend in de anonimiteit van de behandeling van een administratief beboetbaar feit en de betrekkelijk informele overleg-, bezwaar- en beroepsprocedures, alsmede in het ontbreken van elke band met het justitiële strafblad of de politieregisters. De Hoge Raad heeft dit ook onderkend; ik wees reeds op zijn arrest van 7 september 1988, BNB 1988/298. In het strafrecht kan de rechter, naast het opleggen van een boete, tot gevangenisstraf, hechtenis of eventueel een vervangende straf veroordelen, met daarnaast nog mogelijke bijkomende straffen of maatregelen. Bovendien zijn er nog meer belangrijke verschillen tussen strafrecht en administratief recht: ik noem in dit verband onder meer de stigmatiserende werking van de uitoefening van dwangmiddelen en van het strafregister, alsmede de veelal langere tijdsduur die nu eenmaal is gemeoid met de strafprocedure.

De vraag van de leden van de C.D.A.-fractie of het overweging zou verdienen de belastingplichtige aan wie een kennisgeving wordt gezonden dat een boete wordt opgelegd de keuze te bieden tussen administratiefrechtelijke en strafrechtelijke afdoening, beantwoord ik ontkennend. Het inroepen van het oordeel van de strafrechter is ultimum remedium. Slechts wanneer het Openbaar Ministerie tot het oordeel komt dat een bepaalde overtreding van de belastingwet een ernstige inbreuk op de rechtsorde vormt, zal tot strafrechtelijke vervolging worden overgegaan. Deze opvatting vormt het uitgangspunt voor de door het Openbaar Ministerie ter zake geformuleerde richtlijnen. In ons rechtsstelsel behoort het tot de competentie van het Openbaar Ministerie de opportuniteit van strafvervolging te bepalen. Daarmee is niet te verenigen de gedachte een keuzerecht als hiervoor bedoeld bij de justitiabele te leggen.

Naar de mening van deze leden ontmoet het opleggen van een boete bij de primitieve-aanslagregeling bezwaren wanneer men zich bij de aangifte heeft verlaten op de waardevaststelling van onroerende goederen voor de onroerend-goedbelastingen. In zijn algemeenheid kan ik deze stelling niet onderschrijven, al zou hieraan soms een zeker belang kunnen worden toegekend bij de beoordeling of een in redelijkheid

verdedigbaar standpunt is ingenomen. Zoals bekend, kan de waarde in het economische verkeer voor de heffing van andere dan de onroerend-goedbelastingen afwijken van de OGB-waarde omdat bij die andere belastingen factoren, zoals het verhuurd zijn, in het geding kunnen zijn en omdat de OGB-waarde slechts eenmaal in de vijf jaren pleegt te worden vastgesteld. In de jurisprudentie betreffende de vaststelling van het huurwaardeforfait in de inkomstenbelasting is het overnemen van de OGB-waarde dan ook niet aan de orde. Met deze leden ben ik het eens dat de waardering van buitenlands onroerend goed en van incurante aandelen moeilijk kan zijn. Terecht wijzen zij erop dat de bewijslast betreffende correcties in opwaartse zin bij de inspecteur ligt. Ook onder de huidige bepalingen moet de inspecteur aannemelijk kunnen maken dat een te lage waarde is aangegeven en dientengevolge te weinig belasting wordt geheven. Pas daarna zal hij kunnen bezien of een sanctie moet worden toegepast, afhankelijk van opzet of grove schuld en overige van belang zijnde elementen (bij voorbeeld recidive). Ook hier rust de bewijslast primair op de inspecteur. De vrees van de aan het woord zijnde leden dat de belanghebbende zich zou moeten verweren en onder druk zou staan, deel ik dan ook niet.

Naar aanleiding van de suggestie van de meergenoemde leden om bij een te laag aangegeven waarde van incurante goederen pas een boete op te leggen indien de in aanmerking te nemen waarde meer dan 50% afwijkt van de aangegeven waarde, merk ik op dat het mijn voornemen is de verruimde bevoegdheid tot beboeting met terughoudendheid toe te passen. Het als beginsel aanvaarden van een «foutenmarge» van 50% vind ik echter te vergaand. Ik moge in dit kader ook verwijzen naar het hiernavolgende.

De leden van de P.v.d.A.-fractie vragen zich af waarom in artikel 11a niet wordt aangesloten bij het advies van de Hoge Raad om voor het kunnen opleggen van de boete bij de primitieve-aanslagregeling uit te gaan van het begrip «de vereiste aangifte». Zoals bekend, was in de tekst van het voorontwerp van wet dat aan de Hoge Raad ter advisering is voorgelegd, de term «de vereiste aangifte» opgenomen. Mede naar aanleiding van het uitdrukkelijk op dit punt gevraagde advies is voor de huidige opzet gekozen. In de memorie van toelichting (blz. 8) is uiteengezet waarom; ik wijs nogmaals op de voornaamste redenen.

In de eerste plaats zou het gebruik van de term «de vereiste aangifte» de inspecteur beletten een verhoging bij de primitieve-aanslagregeling op te leggen over een niet-aangegeven en door hem gecorrigeerd deel van het belastbare inkomen, zo dit in vergelijking met het totaal aangegeven belastbare inkomen relatief gering mocht zijn. Dit is onwenselijk wanneer het bij voorbeeld om dezelfde jaarlijks terugkerende, per keer relatief geringe correctie gaat, waaruit evenwel duidelijk van opzet of grove schuld blijkt. Bovendien is de marge die de «vereiste aangifte» biedt nog onzeker en relatief ruim (in HR 20 mei 1987, BNB 1987/208: 20%). Voorts wordt met hantering van het voorgestelde criterium «het niet, onjuist of onvolledig doen van aangifte» bereikt dat de grondslag voor de boete op dezelfde wijze wordt gestructureerd als die voor de boete bij navordering. Aan het wetsvoorstel inzake de boete bij de primitieve-aanslagregeling ligt immers als uitgangspunt ten grondslag dat deze boete gelijkwaardig moet zijn aan die bij navordering. Hierbij past niet het instellen van een boete bij de primitieve-aanslagregeling met een ander bereik dan die van de boete bij navordering. Bij de boete bij navordering is in de wet immers thans ook geen ondergrens opgenomen. Ten slotte merk ik nog op dat het begrip «de vereiste aangifte» ook een duidelijke formele betekenis heeft, bij voorbeeld dat de aangifte voorzien moet zijn van gewaarmerkte bijlagen, welke het minder aantrekkelijk

maakt om dit begrip alleen in geval van zuiver materiële gebreken te gebruiken.

Zoals in de memorie van toelichting reeds is aangekondigd, zal in de praktijk bij de primitieve-aanslagregeling een voorzichtig gebruik worden gemaakt van de boete, evenals dit thans bij de navordering het geval is. Misschien ten overvloede wil ik op deze plaats daarom een drietal voorbeelden geven van gevallen waarvoor de boete bij de primitieve-aanslagregeling bij uitstek is bedoeld. Hierbij is het goed te bedenken dat – op het moment dat de inspecteur kennis krijgt van een kennelijk sinds jaren onjuiste aangifte – het zeer wel mogelijk is dat er nog drie jaren zijn waarover een zogenoemde primitieve aanslag moet worden vastgesteld.

Het eerste voorbeeld betreft het geval dat de inspecteur verneemt dat de belastingplichtige vóór de renterenseigneringsregeling in werking is getreden, zijn spaartegoeden naar een bank in het buitenland heeft overgebracht. Er is in het verleden nooit rente aangegeven. De inspecteur kan na de inwerkingtreding van artikel 11a, zoals bij dit wetsontwerp voorgesteld, niet alleen over oude jaren navorderen en bij opzet of grove schuld een boete opleggen, maar ook bij nog openstaande aanslagen een correctie op de aangifte aanbrengen en een boete opleggen. Dit klemt temeer als ik in casu aanneem dat er drie jaren zijn waarover de primitieve aanslag nog moet worden vastgesteld. Daarnaast zijn er dan jaren waarover navordering mogelijk is; navordering kan plaatsvinden tot vijf jaar terug, dus in casu kan er over twee jaren worden nagevorderd. Het verschil met de huidige regeling is duidelijk: thans zou alleen over de twee navorderbare jaren een administratieve boete kunnen worden opgelegd.

Een tweede voorbeeld: tijdens een boekenonderzoek bij een ondernemer/natuurlijk persoon blijkt dat een deel van de omzet zwart is behaald, en dat het ten behoeve hiervan benodigde personeel en materiaal zwart zijn betaald. Opzet of grove schuld is in casu onmiskenbaar aanwezig: het voorgestelde artikel 11a geeft ook hier de mogelijkheid de beoogde ontduiking voor de nog openstaande jaren te beboeten.

Voor een derde voorbeeld kan worden gedacht aan een geval waarbij een belastingplichtige in de aangifte niet-bestaande aftrekposten heeft opgevoerd en hij deze posten bij onderzoek door de inspecteur inderdaad niet aannemelijk kan maken.

Ik concludeer dat het bij duidelijke gevallen wenselijk is te kunnen beschikken over een boetemogelijkheid bij de primitieve-aanslagregeling, zodat het verschil in behandeling kan worden opgeheven tussen reeds opgelegde aanslagen, waar een boete bij de navordering kan worden vastgesteld, en nog niet opgelegde aanslagen, waar thans alleen de strafrechtelijke weg via het Openbaar Ministerie openstaat. De strafrechtelijke weg draagt immers een geheel ander karakter en dient slechts te worden gebruikt als ultimum remedium.

Deze leden vragen vervolgens hoe ik de kritiek van Wattel (FED 1989/304) beoordeel op artikel 11a AWR en zijn alternatieve tekst ter zake. Wattel stelt dat de voorgestelde tekst van dit artikel, anders dan bij de overige reeds bestaande niet-ordeboeten, een objectivering bevat van het gevolgbestanddeel. De opzet of grove schuld zou niet zijn gericht op het gevolg (het risico van een te lage belastingheffing) maar op het middel (de onjuiste aangifte). Hij acht deze afwijking onwenselijk, met als argument dat het bij de huidige stand van de belastingwetgeving nagenoeg onmogelijk is om een juiste en volledige aangifte te doen. Dit argument spreekt mij niet zo aan. Een vergissing of onbekendheid met de huidige stand van de belastingwetgeving leidt op zich niet tot een boete bij de primitieve-aanslagregeling, maar slechts indien opzet of grove schuld ten grondslag heeft gelegen aan een onjuistheid in de aangifte. Het voorstel van Wattel om in de wettekst op te nemen dat de



opzet of grove schuld mede rechtstreeks op het gevolg moet zijn gericht dat te weinig belasting zou kunnen worden geheven – daargelaten of op die wijze theoretisch een betere aansluiting wordt verkregen met de bestaande niet-ordeboeten –, kan in de praktijk tot ongerijmdheden leiden. Een belastingplichtige zou ten onrechte aan de boete kunnen ontkomen door toe te geven dat hij weliswaar met opzet een onjuiste aangifte heeft gedaan, maar aannam dat deze onjuistheden tijdens de aanslagregeling zouden worden ontdekt en gecorrigeerd, zodat niet is voldaan aan de eis dat de opzet ook moet zijn gericht op het mogelijke gevolg, te weten dat de aanslag conform de (onjuiste) aangifte wordt opgelegd. Wat hiervan verder zij, het is mijns inziens buiten twijfel dat een opzettelijk onjuiste aangifte louter wordt gedaan met het oog op daarmee te behalen belastingvoordeel, zodat het onnodig is om bovendien te bepalen dat de opzet met zoveel woorden op het mogelijke gevolg moet zijn gericht.

Ik deel niet de vrees van bij voorbeeld het VNO/NCW dat de voorgestelde redactie in de praktijk tot tal van arbitraire beslissingen zal leiden, omdat het voor de aanslagregelende ambtenaar zeer moeilijk zou zijn inzicht te verkrijgen in de oorzaak van een onjuiste aangifte. Zo uit de feiten niet direct duidelijk zou zijn wat van belastingplichtige verwacht had kunnen worden, kan de aanslagregelende ambtenaar dit inzicht immers verkrijgen door gebruik te maken van de hem in de artikelen 47 e.v. AWR toegekende bevoegdheden, evenals thans bij de boete bij navordering het geval is; deze bevoegdheden zijn hiervoor reeds in paragraaf 2.1 ter sprake gekomen. De ervaring met de boete bij de navordering kan ook overigens rechtstreeks worden toegepast. De boete bij de primitieve-aanslagregeling zal, zoals reeds in de memorie van toelichting is opgemerkt, niet kunnen worden opgelegd indien op in redelijkheid verdedigbare gronden een inkomensbestanddeel niet is aangegeven. De inspecteur zal zich daarvan derhalve moeten overtuigen alvorens hij besluit een boete op te leggen. Ik wijs op de jurisprudentie inzake het in redelijkheid verdedigbare standpunt, bij voorbeeld HR 17 juli 1984, BNB 1984/268 en HR 7 september 1988, BNB 1988/319.

De leden van de P.v.d.A.-fractie achten het gewenst dat er nader op wordt ingegaan welke redenen er bestaan voor het stelsel dat de inspecteur administratiefrechtelijke sancties kan toepassen, hoewel deze sancties strafvervolgingen zijn in de zin van artikel 6 EVRM. Zij achten de memorie van toelichting op dit punt te summier.

In paragraaf 2.1 heb ik uiteengezet dat het stelsel dat de inspecteur de boeten oplegt niet in conflict komt met artikel 6 EVRM. Hierna zal ik uiteenzetten welke redenen er zijn voor de keuze voor een administratief-rechtelijk handhavingstelsel.

In het belastingrecht spelen naar mijn mening de volgende overwegingen een rol.

Van oudsher worden in het belastingrecht administratieve sancties door de inspecteur opgelegd. De inspecteur is deskundig op het gebied van het belastingrecht en heeft tevens inzicht in de feiten, een combinatie die maakt dat hij de verwijtbaarheid in een bepaalde situatie goed kan beoordelen, waardoor het bepalen van de hoogte en het opleggen van de boete op een snelle en eenvoudige wijze kunnen worden afgedaan. Voorts geldt daarbij het voordeel dat de gelaakte gedraging niet verder bekend raakt dan strikt noodzakelijk is. Geconstateerd kan worden dat dit systeem door de jaren heen goed heeft gefunctioneerd.

Bij vorenstaande doelmatigheidsoverweging moet worden bedacht dat er thans jaarlijks ongeveer 67 500 niet-ordeboeten worden opgelegd (IB, LB, Vpb en OB). In een groot aantal gevallen is de reden voor deze boete duidelijk en zal de belastingplichtige er weinig heil in zien zijn zaak aan de rechter voor te leggen. Wanneer de mening van inspecteur en belastingplichtige over de gegrondheid van de boete verschilt, zal de belas-

tingplichtige in beroep gaan. Kiezen voor een systeem waarin de rechter de boete oplegt, zou bovendien een forse werklastvermeerdering van het rechterlijk apparaat meebrengen, terwijl er ook voor de inspecteur een taakverzwaring zou ontstaan.

Voorts speelt ook de overweging een rol dat in de ons omringende landen in het belastingrecht een soortgelijk systeem van administratief-rechtelijke boeten wordt gehanteerd naast de mogelijkheid van strafrechtelijke vervolging. Voor een overzicht hiervan wordt verwezen naar de bijlage.

De leden van de P.v.d.A.-fractie vragen voorts op welke wijze zal worden vastgesteld hoe hoog het bedrag is dat als gevolg van de opzet of de grove schuld van de belastingplichtige niet zou zijn geheven indien geen aangifte is gedaan. In een aantal gevallen zal de inspecteur daarin pas inzicht krijgen indien hij hierover contact met belastingplichtige heeft gehad. In andere gevallen zal dit van de aanvang af duidelijk zijn. Bij voorbeeld wanneer de loonbelasting jaren eindheffing is geweest, doch de inspecteur naast de loonbelastingkaart een renseignement ontvangt waaruit blijkt dat een bepaald bedrag aan rente is genoten. Indien belastingplichtige het hem daarop toegezonden aangiftebiljet niet ingevuld retourneert, kan voor het met de genoten rente corresponderende belastingbedrag ten minste grove schuld worden aangenomen. Geen boete kan worden opgelegd met betrekking tot belastbare bestanddelen, voor zover de (bij voorbeeld) te heffen inkomstenbelasting reeds is voldaan in de vorm van een voorheffing, zoals de loonbelasting.

Ten antwoord op de vraag van deze leden welke verhouding er is tussen de heffingsrenteregeling en het EVRM kan ik kort zijn. Zoals reeds is opgemerkt in de memorie van antwoord inzake het wetsvoorstel tot invoering van onder meer de heffingsrente (kamerstukken II 1986/87, 19 557, nr. 6, blz. 8) heeft deze rente in tegenstelling tot de administratieve boete geen strafkarakter. De rente is een economische vergoeding voor het onder zich hebben van gelden van de fiscus. Uit dien hoofde blijft de heffingsrenteregeling buiten het bereik van het EVRM.

Deze leden stellen voorts de mogelijke cumulatie van een boete krachtens artikel 9a (een ordeboete, die kan worden opgelegd als niet binnen een bepaalde termijn aangifte is gedaan) en die krachtens artikel 11a (boete bij de primitieve-aanslagregeling, een niet-ordeboete) aan de orde. Zij verwijzen in dit verband naar de bladzijden 25 en 26 van de memorie van toelichting. Hierin is uiteengezet dat deze boetebepalingen als regel op verschillende feiten zien. Uit dien hoofde bestaat dus geen behoefte aan een bij wet geregelde voorziening tegen cumulatie. Een uitzondering doet zich slechts voor indien in het geheel geen aangifte is gedaan (en dus ook niet binnen de in de aanmaning gestelde termijn), terwijl dit niet-doen van aangifte ten onrechte en met opzet of grove schuld geacht wordt te zijn geschied. In dat geval wordt ambtshalve een aanslag vastgesteld, waarbij twee boeten zouden kunnen worden opgelegd, die van artikel 9a en die van artikel 11a. Het ligt in de bedoeling te bepalen dat in de praktijk in deze gevallen alleen het hoogste bedrag aan boete zal worden opgelegd. Dit zal meestal het bedrag van artikel 11a zijn. Hiertoe zal in de algemene maatregel van bestuur een regeling worden opgenomen.

Ik deel niet het oordeel van Wattel (FED 1989/304) – de leden van de P.v.d.A.-fractie vragen mijn mening hierover – dat er een samenloop zou kunnen bestaan tussen de voorgestelde artikelen 11a (boete bij de primitieve-aanslagregeling) en 18 (boete bij de navordering), een samenloop, die bovendien in strijd zou zijn met artikel 68 AWR of met artikel 14, zevende lid, BUPO. Het administratieve sanctierecht is niet identiek aan het strafrechtelijk stelsel in dezen. Reeds thans is in de wettelijke systematiek verankerd dat na het opleggen van een navorderingsaanslag met boete, bij ontdekkingen van andere onjuistheden, een of meer nadere

navorderingsaanslagen kunnen volgen, telkens met boete, als aan de belastingplichtige opzet of grove schuld verweten kan worden. Dit is van overeenkomstige toepassing bij de naheffing van de belastingen die op aangifte moeten worden voldaan of afgedragen. Deze lijn is in de herziene redactie van de boetebepalingen gehandhaafd. Ook een boete bij de primitieve-aanslagregeling, kan derhalve worden gevolgd door een boete bij navordering voor een ander feit.

De leden van de V.V.D.-fractie vragen of kan worden overwogen de boete op een later tijdstip te laten opleggen dan de aanslag, zoals door Wattel is naar voren gebracht. Dit zou een verdere loskoppeling van aanslag en boete betekenen dan waar thans door dit wetsvoorstel in is voorzien. Dit systeem zou er – in tegenstelling tot het voorgestelde – toe leiden dat twee maal contact met de belastingplichtige moet worden gezocht, twee maal overleg moet plaatsvinden – waarbij dezelfde elementen aan bod kunnen komen –, twee aparte bezwaarschriften moeten worden ingediend en mogelijk zelfs twee beroepen moeten worden ingesteld, een maal betreffende de belasting en een maal betreffende de boete. Nog daargelaten of zulk een oplossing voor zowel de belastingplichtige als de belastingdienst een doelmatige zou zijn, moet ik deze suggestie afwijzen vanwege de forse taakverzwaring die hiervan het gevolg zou zijn voor de belastingdienst.

Wat de motivering van de boete aangaat, informeren deze leden naar de daaraan te stellen eisen. Te vaak zou, met name bij een kwijtscheldingsbesluit met een weinig zeggende standaardzin worden volstaan. Daaraan zou de belastingplichtige (te) weinig houvast kunnen ontleen voor zijn verdediging.

De motivering zal, zoals eerder uiteengezet, moeten voldoen aan het gestelde in artikel 6, derde lid, onderdeel a, EVRM. Dit sluit naar mijn mening het gebruik van standaardoverwegingen niet uit, mits de belastingplichtige hieruit of op andere wijze voldoende duidelijk is welke redenen aan de boete ten grondslag liggen.

De uitspraak die voorkomt in de passage op blz. 16 van de memorie van toelichting, en waaromtrent deze leden enige opheldering wensen, betreft het volgende. Appellant beroept zich op onbekendheid met de omzetbelastingwetgeving. De Tariefcommissie overweegt onder meer dat appellant «toch op zijn minst, bij twijfel omtrent de belasting plicht, inlichtingen had kunnen inwinnen bij de ter zake bevoegde inspecteur». Zij constateert vervolgens dat «het niet voldoen van de verschuldigde belasting is te wijten aan grove schuld van de appellant». Zoals deze leden terecht opmerken kan de vraag naar opzet of grove schuld pas aan de orde komen, als is geconstateerd dat bij voorbeeld is verzuimd in de aangifte van bepaalde voor de belastingheffing relevante feiten melding te maken. Aan de hand van deze constatering moet worden bepaald of en in hoeverre hieraan opzet of grove schuld ten grondslag heeft gelegen. Ter beoordeling hiervan speelt het handelen van de belastingplichtige, gezien in het licht van diens algemene ontwikkeling en functie, een rol. Indien de belastingplichtige twijfelt aan de belastbaarheid van bepaalde bestanddelen zal hij bij een ter zake kundige informatie moeten inwinnen. In bovengenoemde zaak was dit, naar de opvatting van de Tariefcommissie, de betrokken inspecteur. Zoals elders in deze memorie wordt opgemerkt, zal een in redelijkheid verdedigbaar standpunt niet tot een boete kunnen leiden.

De leden van de fractie van D66 stellen een aantal vragen over de mate van rechtsbescherming, die ik hiervoor in paragraaf 2.1 reeds heb beantwoord. Deze leden vragen voorts of in dit wetsvoorstel voldoende is geregeld dat de belastingplichtige aan wie een boete is opgelegd, in hoger beroep kan gaan. Indien hiermee wordt gevraagd of bedoelde

belastingplichtige de boete aan de rechter ter toetsing kan voorleggen, beantwoord ik deze vraag bevestigend: nadat bezwaar is gemaakt tegen de boete, kan tegen de uitspraak daarop beroep worden ingesteld. Tegen de boete bij de navordering is meteen beroep mogelijk. Hoger beroep in de zin van een tweede feitenrechter wordt in dit wetsvoorstel niet geïntroduceerd. Wel staat – evenals thans het geval is – beroep in cassatie open.

In hoofdstuk VIII van de memorie van toelichting is de mogelijkheid van werklastvermeerdering voor de rechterlijke macht onderkend. Verwacht wordt evenwel dat deze voornamelijk op het terrein van beroep tegen de navordering zal liggen, vanwege de verruimde mogelijkheden tot navordering.

#### *2.4. De navordering*

De leden van de C.D.A.-fractie merken op dat het, gelet op de jurisprudentie, wel eens zo zou kunnen zijn dat tussen de huidige tekst ter zake van het zogenoemde nieuwe feit, de tekst die de Hoge Raad in zijn advies op het voorontwerp dienaangaande heeft opgenomen en de voorgestelde tekst in artikel 18, eerste lid, AWR, niet veel verschil bestaat.

Hoewel in de jurisprudentie van de laatste jaren de eis van het nieuwe feit enigszins is genuanceerd – met name door de schrijf- en tikfoutenjurisprudentie – geeft de huidige wettekst nog steeds de ruimte aan belastingplichtigen, om, hoewel ze weten dat te weinig belasting is betaald, toch een beroep te doen op het ontbreken van een nieuw feit, zodat geen navorderingsaanslag kan worden opgelegd.

Deze leden vragen naar een jurisprudentie-overzicht inzake artikel 16, eerste lid, AWR om inzicht te krijgen in de noodzaak van de wetswijziging. Temidden van de veelheid aan jurisprudentie over dit artikel, zijn maar enkele uitspraken relevant, zoals hierna zal blijken. Ik zal, ter illustratie van het verschil tussen de voorgestelde en de huidige tekst, zoals voorts door deze leden is gevraagd, een schets geven van de gevallen waarin nu geen navordering mogelijk is en onder de voorgestelde regeling wel.

Vooraf merk ik op dat in de literatuur regelmatig is bepleit dat een belastingplichtige die beter weet geen beroep moet kunnen doen op de bescherming van het nieuwe feit, en dat hiervoor wijziging van artikel 16, eerste lid, nodig is. Ik noem onder anderen J. P. Scheltens o.m. in zijn annotatie bij HR 12 december 1979, BNB 1980/85; in soortgelijke zin bij voorbeeld, Ch. P. A. Geppaart, Weekblad 1984/5697, Ch. J. Langereis, De Naamlooze Vennootschap, nr. 62/5, sept./okt. 1984, A. M. Donner, Ch. P. A. Geppaart en H. J. Hofstra in hun rapport «Navordering en boete», ten behoeve van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, Kluwer, Deventer 1985, L. A. de Blicck en P. J. van Amersfoort m.m.v. J. de Blicck, Algemene wet inzake rijksbelastingen, FED 1987, en advocaat-generaal Moltmaker in zijn conclusie bij HR 15 juni 1988, BNB 1989/99. Ook de Hoge Raad acht, blijkens zijn advies op het voorontwerp, wetswijziging nodig om de belastingplichtige te kwader trouw de bescherming van het nieuwe feit te ontnemen.

De gevallen waar het om gaat, bevatten de volgende drie elementen, te weten:

- er is te weinig belasting geheven;
- de inspecteur heeft niet de beschikking over een nieuw feit; hij heeft met andere woorden volgens de huidige regeling een ambtelijk verzuim begaan;
- de belastingplichtige is op de hoogte van het feit dat te weinig belasting is geheven, of kan worden geacht dit te zijn, ten laatste bij de ontvangst van het aanslagbiljet.



Het gaat hier niet om gevallen waarin sprake is van een door de inspecteur gemaakte schrijf- of tikfout of een daarmee gelijk te stellen vergissing; in die gevallen kan immers, volgens vaste jurisprudentie sedert het begin van de jaren zeventig, thans reeds worden nagevorderd, mits de fout kenbaar is aan de belastingplichtige.

In de jurisprudentie zijn enige gevallen te noemen waarbij kennis of ambtelijk verzuim van een ander onderdeel van de belastingdienst aan de betrokken inspecteur als zijn eigen ambtelijk verzuim wordt toegerekend, waardoor niet kan worden nagevorderd. Ik wijs op Hof 's-Gravenhage 29 oktober 1982, BNB 1984/108: het ambtelijk verzuim van de RAD in een controlerapport, dat in opdracht van een inspecteur omzetbelasting is opgesteld, wordt aan de inspecteur inkomstenbelasting toegerekend; HR 9 mei 1984, BNB 1984/178: kennis die aanwezig is bij de afdeling loonbelasting wordt toegerekend aan de inspecteur inkomstenbelasting; HR 26 februari 1986, BNB 1986/136: ook in dit geval wordt kennis bij de afdeling loonbelasting aan de inspecteur inkomstenbelasting toegerekend, met dien verstande dat de kennis bij de afdeling loonbelasting het jaar 1979 betrof, terwijl de inspecteur bezig was met de aanslagregeling over het jaar 1981.

In deze gevallen kan, ook bij kwade trouw van de belastingplichtige, nu niet worden nagevorderd en onder de voorgestelde wettekst wel. Er zijn overigens slechts weinig gevallen in de jurisprudentie aan te wijzen, aangezien de inspecteur, in de praktijk, hoe duidelijk er ook kwade trouw in het spel moge zijn, niet zal navorderen als hij niet kan bogen op een nieuw feit. De huidige wettekst geeft de rechter immers niet de ruimte om naar de rol van de belastingplichtige te kijken. Slechts het handelen van de inspecteur staat hem ter beoordeling. Dit betekent dat in de jurisprudentie de rechter in deze gevallen alleen tot de uitspraak kan komen of er sprake is van een ambtelijk verzuim. De Hoge Raad heeft dit onlangs nog eens duidelijk bevestigd in zijn arrest van 10 februari 1988, BNB 1988/251. In dit arrest heeft de Hoge Raad de in het beroepschrift in cassatie aangedragen stelling, te weten dat het ambtelijk verzuim (het over het hoofd zien van een door belastingplichtige in zijn aangifte gemaakte telfout van f 10 000) de inspecteur niet kon worden aangerekend nu ook belanghebbende de telfout had kunnen en moeten zien, afgewezen. De Hoge Raad overwoog daarbij onder meer: «gelet op de bewoordingen en de uit de ontstaansgeschiedenis naar voren komende strekking van artikel 16, eerste lid, AWR, wordt met deze bepaling – en met name met de laatste volzin daarvan – een uit het oogpunt van rechtszekerheid aan de belastingplichtige toekomend verweer tegen verzuimen van de belastingadministratie verschaf, waarbij uitsluitend de gedraging van de inspecteur en niet de goede of kwade trouw van de belastingplichtige tot toetssteen werd gemaakt».

Uit dit arrest leid ik af dat de Hoge Raad geen andere interpretatie van de huidige wettekst mogelijk acht; zodra een ambtelijk verzuim is geconstateerd, kan niet worden nagevorderd ook al zou belastingplichtige door een navorderingsaanslag niet in zijn vertrouwen worden geraakt, omdat hij wist of behoorde te weten dat te weinig belasting wordt geheven. Ik concludeer derhalve dat, om het gewenste resultaat te bereiken, wijziging van de tekst van artikel 16, eerste lid, noodzakelijk is.

Deze leden brengen vervolgens in hun betoog naar voren dat er een verschil bestaat tussen de voorgestelde tekst «wist of behoorde te weten» en het door de Hoge Raad genoemde «te kwader trouw». Ook de leden van de fracties van P.v.d.A. en V.V.D. vragen waarom het advies van de Hoge Raad in dezen niet is gevolgd.

De keuze voor de voorgestelde formulering (wist of behoorde te weten) hangt samen met de omstandigheid dat een afweging moet plaatsvinden tussen enerzijds het feit dat de materiële belastingschuld uit de wet voortvloeit en anderzijds de rechtszekerheid voor de belasting-

plichtige. Dat de belastingschuld uit de wet voortvloeit zou moeten meebrengen dat zolang de formele belastingschuld – dit is de aanslag die de inspecteur heeft vastgesteld – niet overeenkomt met de materiële belastingschuld, het verschil zou moeten kunnen worden nagevorderd. Deze gedachte staat tegenover de opvatting dat de belastingplichtige aan de aanslag in beginsel het vertrouwen moet kunnen ontleen dat zijn belastingschuld daarmee definitief is vastgesteld. De synthese van beide opvattingen leidt tot de voorgestelde navorderingsmogelijkheid: een beroep op het vertrouwensbeginsel is slechts mogelijk door diegenen die naar beste weten en kunnen, zoals van hen verwacht mag worden, aangifte hebben gedaan. Dit wordt in het civiele recht wel de eis van de zogenaamde subjectieve (in tegenstelling tot de objectieve) goede trouw genoemd. De term subjectieve goede trouw is overigens enigszins misleidend: goede trouw in deze zin is niet louter subjectief, daar zij niet alleen «niet beter weten» doch ook «niet beter behoren te weten» veronderstelt (Asser-Hartkamp, Verbintenissenrecht deel II, achtste druk). Als nu op eendere wijze naar de tegenhanger van goede trouw – kwade trouw – wordt gekeken, moet iemand die te kwader trouw is in de subjectieve zin zowel «beter weten» als «beter behoren te weten». Ik heb de suggestie van de Hoge Raad aldus gelezen dat hij het oog heeft op de subjectieve kwade trouw. Deze subjectieve kwade trouw heb ik in de wettekst verwoord met «wist of behoorde te weten».

Overigens merk ik op dat het door deze leden aangehaalde arrest HR 4 maart 1987, BNB 1987/174, betrekking heeft op een andere situatie dan het door hen aangehaalde voorbeeld op blz. 20 van de memorie van toelichting. BNB 1987/174 behandelt de situatie waarin de belastingplichtige heeft verzocht om versnelde behandeling van zijn aangifte. Dit verzoek geeft de inspecteur wat meer ruimte om een op de krappe tijd toegesneden selectie en behandeling van dergelijke aangiftebiljetten toe te passen. Dit arrest biedt evenwel geen oplossing voor iedere situatie waarin de inspecteur de ter inspectie, doch nog niet in de legger, aanwezige stukken (loonbelastingkaart, renseignement) niet heeft gezien. In de gevallen waarin niet is verzocht om versnelde behandeling, geldt immers nog steeds de eis van onderzoek van de aangifte – zij het dat de inspecteur in het algemeen met vertrouwen op de aangifte mag afgaan. Het voorbeeld op blz. 20 van de memorie van toelichting beschrijft een situatie waarin niet is verzocht om versnelde behandeling van de aangifte.

De leden van de P.v.d.A.-fractie vragen commentaar op de door Van Sikkelerus voorgestelde wettekst. De suggestie van Van Sikkelerus om het – civielrechtelijke – begrip «redelijkheid en billijkheid» dat in artikel 6.1.1.2 van het Nieuw burgerlijk wetboek (hierna NBW) is opgenomen, in te brengen in artikel 16 AWR ter vervanging van de regeling van het nieuwe feit, heb ik met aandacht gezien. Zodra boek 6 van het NBW in werking is getreden, zal het begrip «redelijkheid en billijkheid» algemene geldingskracht hebben voor alle verbintenissen, ook die voortvloeien uit de wet zoals de belastingschuld; vergelijk in een ander vlak de algemene werking van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Nu nog niet duidelijk is welke inhoudelijke gevolgen de «redelijkheid en billijkheid» in fiscalibus zullen hebben, geef ik de voorkeur aan de in dit wetsontwerp voorgestelde tekst, die niet alleen aansluit bij de lijn van de jurisprudentie, maar ook bij het advies van de Hoge Raad, zoals door mij hiervoor uiteengezet.

De leden van de fractie van D66 stellen naar aanleiding van het voorbeeld op blz. 20 van de memorie van toelichting, dat de doelmatigheid bij de verwerking van de aangiftestroom te zeer kan gaan prevaleren boven de zorgvuldigheid. Zij vragen of er niet sprake moet zijn van een duidelijk verwijtbaar gedrag van de belastingplichtige. Voorts vragen

zij waar de grens ligt tussen een onzorgvuldige toetsing van de gegevens van een belastingplichtige door de inspecteur en de grove schuld die een belastingplichtige wordt verweten wegens «verborgen» gegevens.

Ik merk hierover het volgende op. Er moet goed worden onderscheiden tussen de eisen die gelden voor de navordering en die voor het kunnen opleggen van een boete. Een belastingplichtige kan alleen een niet-ordeboete belopen indien sprake is van verwijtbaar gedrag van zijn kant. Verwijtbaar gedrag (opzet of grove schuld) van de belastingplichtige kan uiteraard niet gerelateerd worden aan de mate van onzorgvuldige behandeling door de inspecteur binnen het toetsingskader dat hem thans ter beschikking staat.

Het navorderen van belasting is iets anders. Bij de beantwoording van de vraag of kan worden nagevorderd, speelt de verwijtbaarheid zoals hiervoor bedoeld geen rol. De mate waarin de belastingplichtige mag vertrouwen op de juistheid van de aanslag, is afhankelijk van zijn inzicht of het hem toe te rekenen inzicht op het punt van die aanslag. Zoals in de memorie van toelichting is gesteld, gaat het om alle situaties waarin de belastingplichtige wist of had behoren te weten dat te weinig belasting wordt geheven. Dit kan het geval zijn op het moment van het doen van aangifte, als de belastingplichtige een post niet of onjuist opgeeft; dit kan ook zijn op het moment van ontvangst van het aanslagbiljet. Bij dit laatste kan worden gedacht aan het geval dat het belastbare inkomen conform de aangifte is vastgesteld terwijl de belastingplichtige zich na het inleveren van de aangifte realiseert, of zich had behoren te realiseren, een bestanddeel vergeten te zijn aan te geven. Dit alles betekent niet dat in het geheel geen eisen aan de inspecteur zouden kunnen worden gesteld. Bij de selectie van posten die administratief of versneld kunnen worden afgedaan moet de nodige zorgvuldigheid in acht worden genomen. Ik verwijs naar de Nota fraudebestrijding in de directe belastingen en de omzetbelasting (kamerstukken II 1981/82, 17 522, nr. 1, blz. 15), ook aangehaald in de memorie van toelichting. Voorts kunnen de eisen die aan de toetsing van de aangifte door de inspecteur worden gesteld, variëren naar gelang de situatie. De algemene beginselen van behoorlijk bestuur zullen in acht moeten worden genomen.

Uit de laatste vraag van deze leden meen ik af te leiden dat zij een rechtstreeks verband denken te zien tussen de mate van onzorgvuldige toetsing door de inspecteur en de mate van verborgenheid van gegevens wegens grove schuld door de belastingplichtige. Dit is om twee redenen niet juist. Ten eerste doet de mate van grove schuld niets toe of af aan de mogelijkheid van navordering van belasting: grove schuld is uitsluitend een criterium voor de boete, zoals hiervoor reeds opgemerkt. Ten tweede heeft het genoemde voorbeeld op blz. 20 van de memorie van toelichting betrekking op het geval dat de inspecteur nu juist wel een zorgvuldige toetsing uitvoert – gegeven de omstandigheden, en desondanks gegevens niet opmerkt en in casu ook niet hoefde op te merken. «Verborgen» betekent in dit voorbeeld niet simpelweg «nog niet door de inspecteur gezien», maar zodanig gepresenteerd dat het gegeven slechts na grondig onderzoek naar voren komt. Het aangehaalde voorbeeld mag dan ook niet worden verward met de eveneens op blz. 20 geschetste achtergrond inzake aantallen te behandelen aangiftebiljetten.

Ten aanzien van de door deze leden aan de orde gestelde mogelijkheid van «onzorgvuldige toetsing» door de inspecteur, merk ik ter voorkoming van misverstanden op, dat de inspecteur ook in de toekomst een aangifte in bepaalde mate en al naar gelang het geval dient te beoordelen en te onderzoeken, wil later navordering kunnen plaats hebben. Het is niet zo dat onder het voorgestelde regime de inspecteur dit onderzoek geheel achterwege kan laten, omdat hij altijd zou kunnen navorderen als belastingplichtige «wist of behoorde te weten dat te weinig belasting is geheven». Ook onder de voorgestelde tekst blijft de inspecteur bij de

aanslagregeling immers gebonden aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Deze beginselen brengen een zeker onderzoek van de aangifte mee. De mate waarin dit onderzoek moet worden gedaan, hangt, evenals nu, mede af van de volgende factoren: ziet de aangifte er verzorgd uit, hoe is de ervaring in het verleden met deze belastingplichtige, is er een consulent bij betrokken, en dergelijke.

### *2.5. De algemene maatregel van bestuur*

De leden van de C.D.A.-fractie alsmede die van de P.v.d.A.-fractie geven te kennen over een ontwerptekst van de aangekondigde algemene maatregel van bestuur te willen beschikken. Aan de algemene maatregel van bestuur wordt momenteel gewerkt. Ik heb goede hoop nog voor de mondelinge behandeling van het onderhavige wetsvoorstel een concept ter informatie aan de Tweede Kamer te kunnen zenden.

Eerstgenoemde leden vragen naar de betekenis van de zinsnede, inhoudend dat de algemene maatregel een goed richtsnoer vormt aan de hand waarvan de rechter de opgelegde boete kan toetsen, nu huns inziens in het voorstel ligt besloten dat de rechter in beroep geheel zelfstandig de hoogte van de boete kan vaststellen.

Deze zinsnede heeft de volgende bedoeling. Artikel 99 van de Wet op de rechterlijke organisatie brengt mee dat de rechter aan de algemene maatregel van bestuur zal zijn gebonden. Ingeval de rechter evenwel tot de conclusie komt dat in een bepaald geval geen sprake is van opzet, doch van grove schuld, zal hij op grond daarvan zelfstandig de hoogte van de boete dienovereenkomstig verlagen of omgekeerd. In de algemene maatregel van bestuur zal hij daartoe een indeling in boetepercentages aantreffen, zoals die corresponderen met de mate van opzet of grove schuld.

### *2.6. Inwerkingtreding*

De leden van de V.V.D.-fractie vragen de verzekering dat ten aanzien van het tijdstip van inwerkingtreding geen sprake zal zijn van materiële dan wel formele terugwerkende kracht.

Het ligt in mijn voornemen te bevorderen dat in het koninklijk besluit waarbij de inwerkingtreding wordt bepaald van het voorstel, wordt aangesloten bij belastingjaren. Voor de boete bij de primitieve-aanslagregeling denk ik aan een komend belastingjaar, waardoor het voorstel voor dat onderdeel zogenaamde eerbiedigende werking zal hebben. Bij de navordering stel ik me voor dat het voorstel zal gelden alleen voor gevallen waarbij de primitieve aanslag is opgelegd na de plaatsing van de wet in het Staatsblad. De aanvullende bevoegdheden die het wetsvoorstel biedt hebben daarmee geen terugwerkende kracht.

## **3. Budgettaire gevolgen**

De leden van de C.D.A.-fractie hebben gevraagd of in de budgettaire cijfers tevens verwerkt zijn de effecten van de renterenseignering en van de aanscherpingen in het kader van de Oort-wetgeving. Ik kan hen mededelen dat de wijzigingen in het kader van de Oort-wetgeving alsmede de effecten van de renterenseignering, voor zover deze maatregelen van invloed zijn op het onderhavige wetsontwerp, zo goed mogelijk in het budgettaire beeld zijn verwerkt.

De Staatssecretaris van Financiën,  
M. J. J. van Amelsvoort

---

Een bijlage betreffende sancties ten behoeve van de handhaving van de belastingwet in België, de Bondsrepubliek Duitsland en Frankrijk is ter inzage gelegd op de bibliotheek.