

Vergaderjaar 1993–1994

23 470

Wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en van de Invorderingswet 1990 in verband met de herziening van het stelsel van administratieve boeten en van het fiscale strafrecht

A

OORSPRONKELIJKE TEKST VAN HET WETSVORSTEL EN DE MEMORIE VAN TOELICHTING ZOALS DEZE AAN DE RAAD VAN STATE ZIJN VOORGELEGD EN VOOR ZOVER NADIEN GEWIJZIGD

I. VORSTEL VAN WET

Door de inwerkingtreding van de wet van 12 mei 1993 (Stb. 262) tot uitbreiding van de mogelijkheid van bezwaar en beroep, zijn in de Algemene wet inzake rijksbelastingen de artikelen 23, 26, 28 en 60 gewijzigd, nadat het onderhavige wetsvoorstel aan de Raad van State voor advies was toegezonden. In de wettekst die thans voorligt zijn bedoelde wijzigingen, en de daarmee samenhangende verwijzingen in andere artikelen, tot uitgangspunt genomen. Zij worden in dit overzicht niet afzonderlijk vermeld.

De oorspronkelijke tekst van het in **artikel I**, onder Y, opgenomen **artikel 67j** luidde:

1. Hoofdstuk VIII, afdelingen 1, 2 en 3, is van overeenkomstige toepassing bij het opleggen van **administratieve boeten**.

2. Het eerste lid is niet van toepassing met betrekking tot het mondeling verstrekken van inlichtingen door de belastingplichtige of de inhoudingsplichtige tijdens het verhoor als bedoeld in artikel 67l.

II. MEMORIE VAN TOELICHTING

Aan *paragraaf 6.3 De reformatio in*

peius zijn de laatste twee alinea's toegevoegd.

Aan *paragraaf 6.4 De boete-inspecteur* zijn de laatste zes alinea's toegevoegd.

Paragraaf 6.5 Het zwijgrecht en de cautie is vervangen. De oorspronkelijke tekst van deze paragraaf luidde als volgt:

Wij delen de mening van de Commissie-Van Slooten dat de belastingplichtige ten aanzien van wie de redelijke verwachting bestaat dat hem een boete zal worden opgelegd, op grond van artikel 14, derde lid, sub g, IVBPR, het recht heeft om in een verhoorsituatie te zwijgen. Het in die bepaling neergelegde pressieverbod houdt de waarborg in dat een ieder bij het bepalen van de gegrondheid van een tegen hem ingestelde strafvervolgning, niet kan worden gedwongen tegen zichzelf te getuigen of een bekentenis af te leggen. Nu het opleggen van een administratieve boete is aan te merken als een strafvervolgning, geldt ook voor de «verdachte» belastingplichtige dat hij mag zwijgen indien druk op hem wordt uitgeoefend. Die druk wordt ingevolge de arresten van de strafkamer van de Hoge Raad van 1 mei 1984, NJ 1984, 687 en 1 oktober

1985, NJ 1986, 405 en 406, niet aanwezig geacht in situaties waarin geen sprake is van een directe confrontatie tussen ondervraagde en ondervrager.

Wanneer wij deze rechtspraak doortrekken naar de administratieve boete, betekent dit dat de «verdachte» belastingplichtige alleen dan met succes een beroep kan doen op het zwijgrecht indien van hem wordt verwacht dat hij de door de Belastingdienst – in verband met het vaststellen van zijn schuld – aan hem gestelde vragen onmiddellijk beantwoordt. In die situatie moet de bescherming van de belastingplichtige prevaleren boven het belang van de overheid. Zodra immers naar objectieve maatstaven beoordeeld de redelijke verwachting bestaat dat een boete zou kunnen worden opgelegd, legt de aanslagregelende inspecteur de zaak namelijk in zoverre voor aan de boete-inspecteur. In dat stadium is immers niet meer sprake van zuiver controle maar mede van «opsporing».

Uit het voorgaande volgt naar onze mening dat aan het zwijgrecht een specifieke betekenis toekomt. Slechts de belastingplichtige die met het opleggen van een boete wordt bedreigd kan een beroep doen op het zwijgrecht, en dan alleen in de situatie dat hij de vragen van de boete-inspecteur terstond mondeling

moet beantwoorden. Bij een schriftelijke of indirecte wijze van onderwerpen is het gevaar dat de verklaring onder psychische druk wordt afgelegd namelijk niet aanwezig. De conclusie van de Commissie-Van Slooten op blz. 11 van haar rapport dat het zwijgrecht gaat boven de fiscale inlichtingenplicht moet naar onze mening dan ook zo worden verstaan dat de verplichting tot het verstrekken van schriftelijke inlichtingen (ingevolge de artikelen 47 tot en met 50 AWR) in de controlefase onverkort blijft bestaan, ook al zou het gevolg daarvan kunnen zijn dat de boete-inspecteur op grond van de door de aanslagregelende inspecteur verkregen (schriftelijke) inlichtingen overweegt over te gaan tot het opleggen van een boete of het doen instellen van een strafvervolgning. Het gebruik van die gegevens is niet onrechtmatig en staat noch op gespannen voet met de in artikel 5, tweede lid, EVRM neergelegde praesumptio innocentiae noch met de uit artikel 29, tweede lid, AWR voortvloeiende omkering van de bewijslast.

Dit standpunt is inmiddels bevestigd in de arresten van 11 december 1991, BNB 1992/243 en 1 juli 1992, BNB 1992/306. In het laatste arrest overwoog de Hoge Raad uitdrukkelijk dat er geen rechtsregel bestaat die elk gebruik verbiedt van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijsmiddelen voor het vaststellen van de belasting-schuld en – zo daartoe gronden zijn voor het opleggen van een verhoging. Het gebruik van bewijsmiddelen is in ieder geval geoorloofd indien deze niet jegens belanghebbende op onrechtmatige wijze zijn verkregen en zo dit wel het geval is, wordt het gebruik ervan pas dan als ongeoorloofd aangemerkt indien de verkrijging ervan duidelijk in strijd komt met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. De inspecteur die nakoming verlangt van de wettelijke verplichting van artikel 47 AWR e.v. handelt niet in strijd met voornoemde beginselen. Artikel 6 EVRM bevat geen regels omtrent de toelaatbaarheid van bewijs als zodanig en brengt derhalve niet mee dat te dezer zake onderscheid moet worden gemaakt al naar gelang een aanslag in het geding is betreffende (alleen) de enkelvoudige belasting dan wel een aanslag waarbij (tevens) een verhoging is opgelegd.

Uit deze jurisprudentie volgt dat de fiscus niet alleen in de controlefase doch ook later – in voorkomende gevallen – in de opsporingsfase, nakoming kan vragen van de aangifteverplichting en de uit artikel 47 AWR e.v. voortvloeiende inlichtingen-verplichtingen, mits de regels van een eerlijk proces daarbij in acht genomen worden. Van schending van deze regels is geen sprake indien de belastingadministratie voor het bewijs van de schuld gebruik maakt van de gegevens die zij bij het onderzoek naar de hoogte van de belastingschuld in de controlefase op het spoor is gekomen. Vanaf het moment waarop belastende gegevens worden ontdekt, komt het onderzoek in een ander licht te staan: het onderzoek is vanaf dat moment niet alleen gericht op belastingheffing doch tevens op de opsporing van beboetbare of strafbare feiten. Dit brengt voor de aanslagregelende inspecteur de verplichting mee om de zaak voor wat betreft de boete aan de boete-inspecteur voor te leggen. Vanaf dat moment moet de belastingplichtige met het oog op een eventuele boetoeking vanwege de boete-inspecteur in kennis worden gesteld van het feit dat op hem de verdenking rust dat hij zich schuldig heeft gemaakt aan belastingfraude en moeten hem de gronden worden medegedeeld waarop die verdenking berust. Aangezien de belastingplichtige vanaf dat moment tevens als verdachte is aan te merken, heeft hij recht op de bijzondere waarborgen die aan die status verbonden zijn.

De omstandigheid dat de aanslagregelende inspecteur de zaak in verband met eventuele boete- of strafvervolgning aan de boete-inspecteur moet voorleggen, hoeft niet te betekenen dat de aanslagregeling in een impasse komt te verkeren, indien het onderzoek naar de vaststelling van de belasting-schuld nog niet geheel is afgerond. Naar onze mening kan de aanslagregelende inspecteur zijn onderzoek gewoon afronden, eventueel gebruikmakend van zijn bevoegdheid om nakoming van de inlichtingenverplichtingen te vragen, voor wat betreft de vaststelling van de belastingschuld. Het is niet in strijd met de regels van «fair trial», noch met de beginselen van behoorlijk bestuur, wanneer de aanslagregelende inspecteur na de aanvang van de

opsporingsfase gegevens en inlichtingen in het geding brengt, mits hij de belastingplichtige duidelijk heeft gemaakt dat het door hem ingestelde onderzoek niet alleen gericht was op de belastingheffing. Voor dit standpunt vinden wij steun in H.R. 23 september 1992, BNB 1992/387, waarin uitdrukkelijk werd beslist dat de bevoegdheden van artikel 49 AWR de inspecteur ook in de beroepsfase nog ter beschikking staan. De Hoge Raad oordeelde in dit arrest dat na de opening van een strafrechtelijk onderzoek verkregen gegevens en inlichtingen door de inspecteur in het geding kunnen worden gebracht, onverschillig of de gegevens en inlichtingen afkomstig zijn van derden dan wel van de belastingplichtige zelf, mits dat onderzoek niet alleen gericht was op de belastingheffing.

Indien men het zwijgrecht zo ruim zou verstaan dat het de verdachte belastingplichtige onder alle omstandigheden vrijstaat inlichtingen te weigeren, zou dit niet alleen leiden tot een betwistbare uitholling van het sanctierecht doch eveneens tot een voor de fiscus onaanvaardbare inperking van de mogelijkheid om de belastingschuld juist vast te stellen. Het ligt voor de hand aan te nemen dat in die ruime visie op grond van de mensenrechtenverdragen ook geen plaats is voor een omkering van de bewijslast zoals deze is neergelegd in artikel 29 AWR. Het feit dat de jurisprudentie van de Hoge Raad de omkering van de bewijslast bij informatieweigering niet in strijd acht met het bepaalde in artikel 6, tweede lid, EVRM, wijst in de richting van geclausuleerde toepassing van het zwijgrecht, te weten voor de situatie dat de «verdachte» belastingplichtige door degene die met het opsporingsonderzoek is belast mondeling wordt verhoord.

Ook in de literatuur is herhaaldelijk gewezen op de onverenigbaarheid van een ruime toepassing van het (internationaal erkende) zwijgrecht en de wettelijke (nationale) inlichtingplicht. Zie o.a. P.J. Wattél, Fiscaal strafrecht en strafprocesrecht, FED fiscale studiereserie, 2e druk, 1989, blz. 66 e.v. en 268 e.v., De fiscale behandeling van het wederrechtelijke, Fiscale Monografieën nr. 58, 1992, blz. 212 e.v. en 324 e.v., J. Wortel, Fiscale Monografieën nr. 56, 1991, blz. 389 e.v., J. F. L. Roording, WFR 1992/6018, blz.

1028, A. Pleijsier, M.B.B. nr. 9, september 1992, blz. 263 e.v. en H. B. Hieltjes, WFR 1992, nr. 6027. Op blz. 324 van zijn boek «De fiscale behandeling van het wederrechtelijke» constateert Wattèl dat ook de Verenigde Staten en Duitsland die het zwijgrecht van de verdachte belastingplichtige erkennen, desondanks ver gaande medewerkingsverplichtingen kennen ter zake van de vaststelling van de belastingschuld. Rechtmatig verworven informatie in de fiscale sfeer mag vervolgens zonder meer worden gebruikt voor de strafvervolgning.

Wij sluiten ons aan bij het oordeel van de Commissie dat aan een verdachte belastingplichtige tijdig, dat wil zeggen voordat het verhoor een aanvang heeft genomen, moet worden medegedeeld dat hij niet tot antwoorden verplicht is. Dit houdt in dat de boete-inspecteur in de gevallen dat de zaak voor wat betreft de beboeting aan hem is overgedragen, de belastingplichtige die wordt opgeroepen voor een mondeling verhoor, van te voren mededeelt dat hij niet tot antwoorden is verplicht. In de gevallen dat de belastingplichtige tijdens een boekenonderzoek of in een onderhoud met de inspecteur wordt geconfronteerd met vragen die in feite nog slechts betrekking hebben op de juiste vaststelling van de belastingschuld, doch die tevens de verdenking op hem kunnen laden dat hij zich schuldig heeft gemaakt aan belastingfraude, betekent dit het volgende. De belastingplichtige zal enerzijds moeten voldoen aan zijn inlichtingenverplichting en daaraan ook zoveel mogelijk willen voldoen, omdat de weigering daartoe zou kunnen leiden tot een omkering van de bewijslast, anderzijds kan hij zichzelf in een lastig parket brengen indien daardoor duidelijk wordt dat hij fraude heeft gepleegd. De aanslagregelende inspecteur die bemerkt dat geaarzeld wordt bij het verstrekken van de inlichtingen zal een afweging moeten maken of hij doorgaat met het stellen van mondelinge vragen, overgaat tot het stellen van schriftelijke vragen dan wel of hij de zaak voor het boete-aspect zal voorleggen aan de boete-inspecteur. Hij moet zich daarbij realiseren dat hij het risico loopt dat de belastingplichtige achteraf kan verklaren dat hij de mondelinge informatie onder dwang heeft verstrekt en dat deze als onrechtmatig verkregen niet

tegen hem mag worden gebruikt. Indien de belastingplichtige slaagt in het – doorgaans niet eenvoudige – bewijs dat de vragen niet (mede) zijn gesteld met het oog op het juist vaststellen van de belastingschuld, doch uitsluitend met het oog op het opleggen van een boete, zal de rechter dit beroep wellicht honoreren.

Ook uit een oogpunt van behoorlijk bestuur is het gepast dat de aanslagregelende inspecteur de zaak tijdig aan de boete-inspecteur voorlegt. De speciale deskundigheid van de boete-inspecteur en de aan hem opgedragen speciale bevoegdheden vormen zowel voor de verdachte belastingplichtige als voor de belastingadministratie de waarborg voor een juiste afhandeling van de boeten. Omdat een verhoor dat is gericht op een onderzoek naar de opzet of grove schuld van de belastingplichtige wordt afgenomen door de boete-inspecteur, achten wij een wettelijke regeling van de cautie alleen geboden voor de situatie dat de boete-inspecteur die voornemens is een vergrijpboete op te leggen de belastingplichtige oproept voor een mondeling verhoor.

Overigens zij opgemerkt dat de wijze waarop aan het zwijgrecht en de daarmee verband houdende cautie is vorm gegeven, is toegespitst op de organisatie van de Belastingdienst; deze vormgeving is uiteraard niet zonder meer overdraagbaar naar andere delen van het bestuursrecht.

In *paragraaf 9 Toelichting op de artikelen* is in de toelichting op artikel 67j de laatste alinea vervangen. De oorspronkelijke tekst van deze alinea luidde als volgt:

Éen uitzondering dient hierbij te worden gemaakt. De spreekplicht die bij het inwinnen van gegevens en inlichtingen ten behoeve van de «eigen» belastingheffing zonder enige verschoningsmogelijkheid voor een ieder geldt, is niet van overeenkomstige toepassing indien de belastingplichtige of inhoudingsplichtige een verhoor, zoals geregeld in artikel 67l, ondergaat. Deze uitzondering is opgenomen in het tweede lid van artikel 67j.

In *paragraaf 9 Toelichting op de artikelen* is in de toelichting op artikel 67l de vierde volzin van de eerste alinea gewijzigd. De oorspronkelijke tekst van deze volzin luidde

als volgt:

Het mondeling vragen van inlichtingen door de boete-inspecteur zelf of een ambtenaar die hem – met het oog op de eventuele oplegging van een vergrijpboete – vertegenwoordigt, bestempelen wij als verhoor.