

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**

B

### **ADVIES RAAD VAN STATE**

### **NADER RAPPORT**

Aan de Koningin

Aan de Koningin

's-Gravenhage, 10 augustus 1993

Den Haag, 27 oktober 1993

Bij Kabinetsmissive van 26 april 1993, no. 93.003330, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris van Financiën, mede namens de Minister van Justitie, bij de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt een voorstel van wet met memorie van toelichting tot wijziging van de 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.

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw Kabinet van 26 april 1993, nr. 93.003330, machtigde Uwe Majesteit de Raad van State zijn advies inzake het bovengemelde wetsvoorstel rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 10 augustus 1993, nr. WO6.93 0230, bied ik U hierbij, mede namens de Minister van Justitie, aan.

1. De Adviescommissie Herziening fiscaal boetestelsel (verder: de Commissie) spreekt in haar rapport van 18 maart 1992 als haar oordeel uit:

- dat een duidelijke scheiding moet worden aangebracht tussen feiten die strafrechtelijk worden afgedaan en feiten die administratiefrechtelijk worden afgedaan;
- dat de meest ernstige feiten in beginsel door de strafrechter dienen te worden behandeld.

Vanuit deze uitgangspunten beveelt de Commissie een graduele dieldeling van wangedragingen aan en wel in strafbare feiten (met opzet en oogmerkvereisten), niet-ordeboeten (met het vereiste van grove schuld) en ordeboeten

1. De Raad van State opent zijn advies met een verwijzing naar de opmerking van de Adviescommissie Herziening fiscaal boetestelsel dat een duidelijke scheiding zou moeten worden aangebracht tussen feiten die strafrechtelijk en feiten die administratiefrechtelijk worden afgedaan. De Commissie vervolgt haar rapport met de constatering dat zo'n scherpe scheiding als is aangebracht op het terrein dat wordt bestreken door de Wet administratieve handhaving verkeersvoorschriften evenwel op fiscaal terrein niet is aan te brengen. Toch ziet de Commissie wel mogelijkheden enige scheiding aan te brengen, namelijk tussen strafbare feiten, feiten waarop met niet-ordeboeten mag

(schuld is verondersteld) (rapport, paragraaf 3).

De bewindslieden spreken in paragraaf 5 van een herziening van het boetestelsel in het voetspoor van de Commissie en menen de aanbevelingen van de Commissie op vrijwel alle punten te kunnen volgen. Zij hebben echter de uit voormelde uitgangspunten voortvloeiende aanbevelingen niet geheel overgenomen. Weliswaar kent ook het wetsvoorstel een driedeling van wangedrag (strafbare feiten, vergrijpboeten en verzuimboeten), maar onder de strafbare feiten zijn naast de misdrijven, genoemd in het nieuwe artikel 69 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (Awr), ook begrepen de overtredingen, opgesomd in het nieuwe artikel 68 Awr. Gelet op de hiervoor genoemde uitgangspunten is het de Raad van State niet duidelijk waarom de als overtredingen aangemerkte strafbare feiten, genoemd in het nieuwe artikel 68 Awr, niet zouden kunnen worden gedecriminaliseerd en ondergebracht in een van de beide boete-categorieën, omschreven in de eerste afdeling van het nieuwe hoofdstuk VIII Awr. Die onduidelijkheid geldt in het bijzonder voor de feiten, strafbaar gesteld in het eerste lid van het nieuwe artikel 68 Awr, waarop als straf uitsluitend een geldboete van de derde categorie is gesteld. Het voorgestelde artikel 68 Awr ware in dit licht nader te bezien en in elk geval nader toe te lichten. Daarbij zou ook het thans door het Openbaar Ministerie gevoerde fiscale vervolgingsbeleid kunnen worden betrokken.

worden gereageerd en feiten die met een ordeboete worden gesanctioneerd.

Met betrekking tot de in paragraaf 3 van het rapport van de Commissie neergelegde uitgangspunten, merken wij voorts nog het volgende op. De Commissie stelt in die paragraaf, onder b, vast dat voor feiten waarop een niet-ordeboete is gesteld, naast de eis van grove schuld, die van opzet niet kan worden gemist. Zij onderkent dat de feiten waarop een niet-ordeboete is gesteld voor een deel dezelfde zijn als de strafbaar gestelde feiten; de Commissie verbindt daaraan de gevolgtrekking dat een scherpe scheiding niet is aan te brengen.

In dit kader zij eraan herinnerd dat vanaf de totstandkoming van de Algemene Wet inzake rijksbelastingen (AWR) de noodzaak is onderkend bepaalde fiscale gedragingen hetzij met een administratief-rechtelijke hetzij met een strafrechtelijke sanctie te kunnen afdoen. Ook de Commissie onderkent dit waar zij (in paragraaf 3, onder b, van haar rapport) opmerkt dat voor fiscale delicten die volgens de beleidsrichtlijn ter zake buiten strafrechtelijke vervolging blijven, het opleggen van een niet-ordeboete daarvoor in de plaats moet kunnen treden, evenals in de gevallen waarin een strafrechtelijke vervolging wegens de grotere publiciteit minder wenselijk is. Het feit dat de Commissie een hele paragraaf (9) wijdt aan de una-via-regeling – welke moet voorkomen dat de onderscheiden sancties cumulatief worden opgelegd – duidt eveneens op een bewuste aanvaarding van een mogelijke overlapping van sancties in de wet.

Het bestaan van deze mogelijke overlapping vormt, blijkens paragraaf 3, onder c, en de samenvatting in paragraaf 22, onder III, sub 1, van het rapport, voor de Commissie aanleiding voor haar aanbeveling de strafbaarstelling van fiscale overtredingen te laten vervallen in die gevallen waarin tevens een ordeboete kan worden opgelegd. Deze aanbeveling heeft in het wetsvoorstel gestalte gekregen door de overtredingen van het thans geldende artikel 68, eerste lid, onder a, die tevens administratiefrechtelijk kunnen worden afgedaan, niet meer met een strafrechtelijke sanctie te bedreigen doch uitsluitend als verzuim te kwalificeren (de voorgestelde artikelen 67a en 67b).

De aanbeveling van de Commissie om de strafbaarstelling te laten vervallen strekt zich niet uit tot de overige overtredingen van het thans geldende artikel 68, eerste lid, waar geen sprake is van een mogelijke overlapping. Op deze overtredingen, neerkomend op het niet-nakomen van verplichtingen die niet rechtstreeks verband houden met een bepaalde belastingaanslag of met een aan de fiscus te betalen bedrag, is van oudsher enkel het strafrechtelijke en niet tevens het administratiefrechtelijke sanctiestelsel van toepassing geweest. Denkbaar zou zijn, zoals de Raad aanduidt, deze overtredingen voortaan slechts te bedreigen met de sanctie van een administratieve boete in plaats van die van een strafrechtelijke afdoening. Wij achten een sanctiewijziging in vorenbedoelde zin echter niet wenselijk en niet nodig. Niet wenselijk, omdat daarmee de mogelijkheid zou komen te vervallen van de bedreiging met hechtenis. Niet nodig, omdat in de praktijk van een behoefte aan wijziging op dit punt niet is gebleken. Ook de Commissie-Van Slooten heeft hieromtrent geen kritiek of aanbeveling geformuleerd.

2. De Commissie heeft aanbevolen om strafbare feiten en niet-ordeboeten te onderscheiden aan de hand van volgende criteria:

– voor strafbare feiten is naast opzet vereist het oogmerk om minder belasting te betalen dan materieel is verschuldigd;

– voor niet-ordeboeten is het bestaan van opzet of grove schuld, voldoende (rapport, paragraaf 3).

Deze aanbeveling is in het ontwerp niet gevolgd. Voor strafbare feiten is bij de voorgestelde artikel 69 AWR naast opzet vereist dat het feit ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven. In de visie van de bewindslieden heeft een gedraging de vorenbedoelde strekking, wanneer het feit naar de ervaring leert, de aanmerkelijke kans in het leven roept dat als gevolg daarvan te weinig belasting zal worden geheven. Wanneer aan deze voorwaarde is voldaan, is een feit begaan, dat ernstig genoeg is om als misdrijf te worden gestraft, mede in aanmerking genomen dat het opzetvereiste onverkort is gehandhaafd (toelichting, paragraaf 6.8, onder b).

De Raad heeft ernstige beden-

2. De bedenkingen die de Raad heeft ingebracht tegen het strekingsvereiste in het voorgestelde artikel 69 AWR, heeft aanleiding gegeven het wetsvoorstel op dit onderdeel nog eens zorgvuldig in overweging te nemen.

Vooropgesteld zij dat met dit wetsvoorstel inderdaad mede is beoogd bij de afdoening van fiscale delicten zo duidelijk mogelijk onderscheid te maken tussen de feiten die tot administratiefrechtelijke en de feiten die tot strafrechtelijke afdoening nopen. Het onderscheid in de wijze van afdoening dient, zo verstaan wij het advies van de Raad, voort te vloeien uit de wijze waarop de verboden gedragingen in de wet zijn omschreven. In deze benadering is derhalve de (wettelijke) omschrijving waaronder het concrete begane delict moet worden gerubriceerd, bepalend voor de keuze tussen administratiefrechtelijke of strafrechtelijke afdoening.

Naar het oordeel van de Raad kan het onderscheid tussen de strafbare feiten en de feiten waarop een vergrijpboete is gesteld, slechts worden gemaakt door ofwel, in

kingen tegen het vorenbedoelde in het wetsvoorstel voor strafbare feiten opgenomen strekkingscriterium. Bij nadere beschouwing is immers het opzettelijk plegen van een feit, dat, naar de ervaring leert, de aanmerkelijke kans in het leven roept dat te weinig belasting wordt geheven, niets anders dan het plegen van een feit, waarbij bewust de aanmerkelijke kans wordt aanvaard dat te weinig belasting wordt geheven. Daarmee valt het in het wetsvoorstel voor strafbare feiten voorgestelde schuldvereiste geheel binnen de omschrijving van het voorwaardelijk opzet, zoals dat door de Hoge Raad is ontwikkeld. Opzet, waaronder begrepen voorwaardelijk opzet, is echter ook een van de voorgestelde criteria voor vergrijpboeten. Het gevolg daarvan is dat het door de indieners van het wetsvoorstel nagestreefde doel: een duidelijk onderscheid tussen strafbare feiten en vergrijpboeten, niet wordt bereikt. Teneinde een duidelijk onderscheid aan te brengen, zal de begrenzing van de categorie strafbare feiten ofwel moeten worden gevonden in het door de Commissie voorgestelde oogmerk criterium, ofwel, indien die begrenzing te eng wordt geacht, in het opzetcriterium, waarbij de vergrijpboete wordt teruggedrongen naar het terrein van de grove schuld. Richtsnoer bij de keuze tussen die twee mogelijkheden zal moeten zijn het door de bewindslieden aanvaarde uitgangspunt dat alleen de meest ernstige wangedragingen aan de strafrechter dienen te worden voorgelegd.

Het college adviseert het voorgestelde artikel 69 Awr nader te bezien in het licht van hetgeen hiervoor is overwogen.

navolging van het voorstel van de Commissie, het oogmerk op benadeling van de fiscus als bestanddeel in de omschrijving van het misdrijf op te nemen, ofwel door de vergrijpboeten te reserveren voor gedragingen waarbij van grove schuld sprake is. Deze gedachte kunnen wij niet onderschrijven. Naar wij menen zou het laatstvermelde alternatief zodanige belemmeringen van de handhaving ten gevolge hebben, dat het niet werkelijk geschikt is om het beoogde doel te bereiken. Zouden vergrijpboeten namelijk slechts mogen worden opgelegd indien de overtreder grove schuld – maar geen opzet, want dan dient strafrechtelijke afdoening te volgen – kan worden verweten, dan wordt daarmee het aantal zaken dat langs strafrechtelijke weg moet worden afgedaan aanmerkelijk vergroot. Hiertegen bestaat allereerst het ernstige praktische bezwaar van de overbelasting van de strafrechtelijke handhaving instanties. Voorts wordt aldus een criminalisering van de afdoening bewerkstelligd, waarvan de praktische behoefte niet is gebleken. Daarbij komt dat bij een dergelijk onderscheid – bij behoud van het una-via-stelsel ruimte wordt geboden voor (chicaneuze) verweren waardoor de geloofwaardigheid van de handhaving zal worden aangetast. Denkbaar is immers het geval, dat een overtreder – van wie niet is kunnen worden vastgesteld dat hij het vergrijp opzettelijk heeft begaan – een fiscale boete krijgt opgelegd omdat zijn grove schuld aannemelijk wordt geacht. Wanneer deze overtreder vervolgens voor de (fiscale) rechter aannemelijk maakt opzettelijk te hebben gehandeld, is de rechter – bij de door de Raad gesuggereerde volledige scheiding tussen de gevallen van opzet en die van grove schuld – gedwongen vast te stellen dat de fiscale vergrijpboete niet kon worden opgelegd. Ingevolge de una-via-regeling kan een strafvervolging dan echter ook niet meer worden ingesteld, omdat de fiscale boete reeds was opgelegd. De onwenselijkheid van een dergelijke gang van zaken behoeft geen betoog.

Met betrekking tot het eerstvermelde alternatief, te weten de mogelijkheid in de omschrijving van de fiscale misdrijven het oogmerk op benadeling van de fiscus op te nemen, merken wij het volgende op. Naar de Commissie in haar advies heeft gesteld, is een duidelijke

scheiding tussen strafrechtelijke en administratiefrechtelijke afdoening wenselijk. Reeds onmiddellijk tekent de Commissie hierbij aan, dat de scherpte van die scheiding op het fiscale terrein niet zo groot zal kunnen zijn als op het gebied van de Wet administratiefrechtelijke handhaving verkeersvoorschriften mogelijk is gebleken. Bij de aanduiding van het bereik van de gedraging waarvoor een niet-ordeboete (of vergrijpboete) in aanmerking komt, stelt de Commissie dan ook vast dat deze overlapping zal vertonen met de fiscale misdrijven waaraan het oogmerkvereiste is toegevoegd. Het betoog van de Commissie kunnen wij op dit punt volledig onderschrijven: de beoogde scheiding in te sanctioneren gedragingen wordt geenszins volledig bereikt met behulp van de door de Commissie voorgestane omschrijving van de verboden gedragingen. Naar ons oordeel vloeit hieruit voort dat het verschil tussen de wijze van onderscheiden waaraan de Raad, met de Commissie, sterk hecht en het in dit wetsvoorstel neergelegde, niet van principiële betekenis is.

Vanzelfsprekend is daarmee niet weersproken, dat de toevoeging van het oogmerkvereiste een mogelijke wijze is waarop kan worden geaccentueerd dat de strafrechtelijke afdoening in aanmerking komt voor de ernstigste feiten. Een dergelijke redactie van de misdrijfbepaling heeft echter naar ons oordeel het zwaarwegende bezwaar, dat het oogmerkvereiste, anders dan het strekkingsvereiste, een belemmering kan vormen bij de bestrafing van gedragingen waarvan de strafwaardigheid ons onomstreden voorkomt. Zoals in de memorie van toelichting (paragraaf 6.8, onder b) aan de hand van een voorbeeld is uiteengezet, kan het subjectieve oogmerkbestanddeel – voor zover de verdachte het bestaan daarvan ontkent of daaromtrent geen enkele verklaring aflegt – er gemakkelijk toe leiden, dat het feit niet kan worden bewezen. Dit ook, hoewel overigens kan vaststaan dat bij voorbeeld opzettelijk onjuiste aangifte is gedaan en dat de heffing van te weinig belasting daarvan in het normale geval het gevolg moet zijn. Aangezien in deze gevallen voor de bepaling van de ernst van het feit vooral van belang is, dat de gedraging in haar uiterlijke verschij-

3. Met betrekking tot artikel 671 Awr merkt de Raad het volgende op. De bewindslieden gaan er terecht van uit dat de procedure tot het opleggen van een fiscale administratieve boete moet worden aangemerkt als een strafvervolging in de zin van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (EVRM) en het Internationale Verdrag inzake de burgerrechten en de politieke rechten (IVBPR). Doel van het wetsvoorstel is onder meer het stelsel van administratieve boeten in de Awr in overeenstemming te brengen met de beginselen neergelegd in deze beide verdragen, in het bijzonder met die, welke voortvloeien uit artikel 6 EVRM en artikel 14, onder g, IVBPR.

Tot die beginselen behoren de cautiëplicht – de plicht van de verhoerende ambtenaar om de verdachte erop te wijzen dat hij niet tot antwoorden verplicht is – en het zwijgrecht van de verdachte.

Cautiëplicht en zwijgrecht ontstaan vanaf het ogenblik dat er sprake is van een strafvervolging (criminal charge) in de zin van beide genoemde verdragen. Blijkens de jurisprudentie van het Europese Hof voor de rechten van de mens is dat het ogenblik, waarop, naar objectieve maatstaven gemeten, ten aanzien van een persoon de redelijke verwachting bestaat dat hij een strafbaar feit heeft gepleegd. Toegepast op de onderhavige materie is dat het ogenblik, waarop, naar objectieve maatstaven gemeten, ten aanzien van een belastingplichtige de redelijke verwachting bestaat dat hem een vergrijpboete kan worden opgelegd.

De hier bedoelde beginselen van cautiëplicht en zwijgrecht zijn in de voorgestelde artikelen 671 en 67j, tweede lid, Awr uitgewerkt voor wat betreft het verhoor dat de boete-

ningsvorm kennelijk is gericht op benadeling van de schatkist, is de formulering van de delictomschrijvingen van artikel 69 Awr op die strekking van de gedraging toegepast.

Naar ons oordeel leiden de bezwaren die uit een oogpunt van doeltreffende handhaving zijn verbonden aan andere wijzen van omschrijving van de vergrijpen enerzijds en misdrijven anderzijds, er alles afwegende toe dat de voorkeur moet worden gegeven aan de in het wetsvoorstel gekozen redactie.

3. Om te voorkomen dat de wijze waarop de cautiëplicht en het zwijgrecht in het wetsvoorstel zijn uitgewerkt onvoldoende recht zou doen aan de waarborgen van artikel 6 van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (EVRM) en artikel 14, derde lid, onder g, van het Internationale Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten (IVBPR), geeft de Raad van State in overweging het wetsvoorstel op een aantal punten aan te passen.

In de eerste plaats zouden de cautiëplicht en het zwijgrecht niet alleen moeten gelden voor het mondelinge verhoor doch tevens – onder omstandigheden – voor schriftelijke vragen van de boete-inspecteur.

Voorop staat dat de in het wetsvoorstel opgenomen cautiëplicht – de verplichting van de verhoerende ambtenaar om degene die wordt verhoord vooraf mede te delen dat hij wordt verdacht van een feit dat tot een administratieve of strafrechtelijke sanctie kan leiden en dat hij niet tot antwoorden is verplicht – is ontleend aan artikel 29, tweede lid, van het Wetboek van Strafvordering (Sv) en niet aan de internationale mensenrechtenverdragen. In artikel 6 EVRM komt de cautiëplicht niet voor, terwijl zelfs niet met zoveel woorden de waarborg is opgenomen dat niemand gehouden is tegen zichzelf te getuigen of zichzelf in staat van beschuldiging te stellen. De waarborg tegen «self-incrimination» kan overigens, blijkens het recente arrest van het Europese Hof voor de Rechten van de mens van 25 februari 1993, NJ 1993, 485 (Funke), wel worden afgeleid uit het in artikel 6, eerste lid, EVRM neergelegde beginsel van «fair trial». Bovendien is het zwijgrecht uitdrukkelijk opgenomen in artikel 14, derde

inspecteur afneemt van een belastingplichtige. Naar het oordeel van de Raad houdt die uitwerking in meerdere opzichten het risico in, dat zij onvoldoende recht doet aan de op beide verdragen steunende beginselen van cautieplicht en zwijgrecht.

In de eerste plaats ligt dat risico in de omstandigheid dat de hiervoor bedoelde uitwerking slechts betrekking heeft op een mondeling verhoor van de belastingplichtige door de boete-inspecteur en niet op het stellen van schriftelijke vragen door die boete-inspecteur. Naar het oordeel van de Raad is de vraag gerechtvaardigd of ook een schriftelijk verzoek om inlichtingen in bepaalde omstandigheden niet zou kunnen en moeten worden aangemerkt als het uitoefenen van ontoelaatbare pressie, zulks mede gelet op de in de artikelen 47 en volgende Awr neergelegde informatieplicht. Het voorgestelde artikel 67I Awr ware, om onnodige risico's te vermijden, op dit punt te heroverwegen.

In de tweede plaats schuilt dat risico in de omstandigheid dat het wetsvoorstel de mogelijkheid openlaat dat het moment waarop een strafvervolging in de zin van de beide verdragen aanvangt, aanbreekt voordat de boete-inspecteur in de zaak wordt gemengd. In de toelichting wordt vermeld dat, zodra naar objectieve maatstaven beoordeeld de redelijke verwachting bestaat dat een boete zou worden opgelegd, de aanslagregelende inspecteur de zaak «in zoverre» voorlegt aan de boete-inspecteur (toelichting, paragraaf 6.5). Een bepaling in die zin komt echter in het wetsvoorstel niet voor. Hierin ware alsnog te voorzien. Het college geeft in overweging in het ontwerp tevens voor te schrijven dat van de hiervoor bedoelde overdracht van de zaak aan de boete-inspecteur schriftelijk mededeling wordt gedaan aan de belastingplichtige. Op die wijze wordt aan de belastingplichtige duidelijk dat er naar het oordeel van de belastingadministratie sprake is van een tegen hem gerichte strafvervolging in de zin van beide genoemde verdragen.

In de derde plaats ligt het vorenbedoelde risico besloten in de situatie dat het onderzoek van de inspecteur en dat van de boete-inspecteur parallel kunnen lopen. De Raad heeft in de toelichting niet kunnen lezen hoe de bewindslieden zich de verhouding tussen beide

lid, onder g, IVBPR doch ook in dat verdrag ontbreekt een cautieplicht. Voor het door de Raad gevreesde risico dat het wetsvoorstel wat de cautieplicht betreft in strijd zou komen met voornoemde artikelen van de mensenrechtenverdragen, bestaat derhalve geen grond.

Met betrekking tot de vraag of ook bij schriftelijke vragen een cautieplicht zou moeten gelden, merken wij het volgende op. De cautie heeft de functie te voorkomen dat het zwijgrecht illusoir wordt. Dit doet zich uitsluitend voor bij een mondeling verhoor, namelijk wanneer een verdachte komt te verkeren in een situatie dat hij zich in een directe confrontatie met zijn ondervrager gedwongen voelt om de aan hem gestelde vragen te beantwoorden, terwijl hij daartoe niet is verplicht. Om te voorkomen dat de verdachte aan deze pressie toegeeft, moet hij er – voordat een dergelijk verhoor plaatsvindt – op worden gewezen dat hij niet tot het beantwoorden van die vragen is verplicht.

Deze waarborg heeft in het kader van de regeling van de vergrijpboeten vorm gekregen in artikel 67I (en artikel 67J) voor situaties die als verhoor zijn aan te merken. De cautie geldt niet voor vragen van de aanslagregelende en controlerende ambtenaar die gericht zijn op het tot gelding brengen van de belastingheffing als zodanig doch slechts voor mondelinge vragen van de boete-inspecteur in het kader van het specifieke boete-onderzoek inzake een vergrijpboete.

Bij schriftelijke vragen is geen sprake van een directe confrontatie. De «verdachte» heeft de gelegenheid om zijn handelwijze met betrekking tot de gestelde vragen te overdenken en kan in alle rust bepalen of en in hoeverre hij de gevraagde informatie zal verstrekken. Een uitdrukkelijke cautieverplichting behoeft hier derhalve niet te worden voorgescreven.

Wel zijn de opmerkingen van de Raad voor ons aanleiding geweest de wettekst met betrekking tot het zwijgrecht van de belanghebbende te verduidelijken door expliciet te verwoorden dat het zwijgrecht ook geldt voor schriftelijk gevraagde informatie. Daartoe is artikel 67J uitgebreid in die zin dat de belastingplichtige tegen wie het boete-onderzoek is ingesteld, niet verplicht is de door de boete-inspecteur gevraagde schriftelijke inlichtingen

autoriteiten organisatorisch voorstellen en hoe de naar hun mening hiërarchieke lijnen dienen te lopen tussen aanslagregelende en boete-inspecteur onderling en in relatie tot hun onderscheidene chefs. Dit gemis doet zich te sterker voelen, omdat de Commissie in dit verband twee varianten denkbaar acht (rapport, paragraaf 5, slot). De visie van de bewindslieden, zoals neergelegd in paragraaf 6.5 van de toelichting, lijkt mee te brengen dat naar hun oordeel de aanslagregeling op de normale wijze kan worden afgerond, inclusief de bevoegdheid van de inspecteur om nakoming te vragen van de inlichtingenverplichting, bedoeld in de artikelen 47 en volgende AWR, mits hij het mondeling stellen van vragen die uitsluitend zijn gericht op de boeteplegging maar overlaat aan de boete-inspecteur. De Raad betwijfelt de juistheid van een zodanige conclusie. Immers de verwevenheid tussen de procedure, die leidt tot het opleggen van aanslagen, en de procedure, die leidt tot het opleggen van verzuim- en vergrijpboeten, roept naar het oordeel van de Raad een zekere spanning op tussen enerzijds de verplichtingen, die op een belastingplichtige rusten met het oog op een goede aanslagregeling, en anderzijds de rechten van een verdachte op een eerlijk proces, zoals die zijn gewaarborgd in beide voornoemde internationale verdragen. Indien men het zwijgrecht zo ruim zou verstaan dat het de verdachte belastingplichtige onder alle omstandigheden vrij staat inlichtingen te weigeren, zou dit niet alleen leiden tot, zoals de toelichting stelt in de zesde alinea van paragraaf 6.5, een betwistbare uitholling van het sanctierecht, maar eveneens tot een voor de fiscus onaanvaardbare inperking van de mogelijkheid om de belastingschuld juist vast te stellen. De Raad wijst in dit verband op de – naar het de Raad voorkomt in de praktijk voorkomende situatie dat de door de aanslagregelende inspecteur gestelde vragen weliswaar het uitsluitende doel hebben de belastingschuld vast te stellen, maar dat beantwoording van die vragen mede van aanzienlijke betekenis is voor het vaststellen van de mate van schuld in het kader van het opleggen van een vergrijpboete. De Raad acht het derhalve zeker niet ondenkbaar dat bij de praktische toepassing van de voorgestelde bepalingen zal blijken dat het op beide verdragen berus-

te verstrekken of de door de boete-inspecteur gevraagde boeken, bescheiden en andere informatiedragers voor raadpleging zelf ter beschikking te stellen. Zoals wij, naar aanleiding van het advies van de Raad, nader in de memorie van toelichting hebben uiteengezet, houdt dit niet in dat de medewerkingsplicht aan de juiste belastingheffing als zodanig op enigerlei wijze wordt opgeschort of beperkt. Met name blijven de inlichtingenverplichtingen, zoals die in de artikelen 47 en volgende van de AWR zijn uitgewerkt, onverkort bestaan en blijft ook het dwangmiddel van de omkering van bewijslast ingevolge artikel 29 AWR, gehandhaafd.

De Raad merkt in de tweede plaats op dat de mogelijkheid zou moeten worden uitgesloten dat een strafvervolgning in de zin van de bedoelde verdragen aanvangt vóórdat de boete-inspecteur in de zaak wordt gemengd. Bovendien zou van de overdracht van de zaak aan de boete-inspecteur schriftelijk mededeling moeten worden gedaan aan de belastingplichtige.

In de praktijk zal er veelal sprake zijn van een chronologische volgorde als door de Raad bedoeld: eerst het belastingonderzoek, daarna – zo nodig – het aanvullende onderzoek ten behoeve van de oplegging van een vergrijpboete door de boete-inspecteur. Het zal immers in het algemeen doelmatig zijn het specifieke boete-onderzoek pas te beginnen als het onderzoek inzake de feiten voor de belastingheffing is afgerond en de aanslagregelende ambtenaar de daaraan te verbinden conclusies op heffingsgebied heeft getrokken. In het algemeen zal het opleggen van een boete pas in beeld komen nadat in het kader van een aanslagregeling onjuistheden zijn geconstateerd. Die volgorde is echter geen wet van Meden en Perzen. Onder omstandigheden zal ervan afgeweken kunnen of zelfs moeten worden. Hoewel een vergelijking met de verhouding tussen het belastingonderzoek en het fiscaal strafrechtelijke onderzoek naar een valse aangifte niet in elk opzicht opgaat, is die vergelijking in dit kader niettemin illustratief. De vrees voor verduistering van bewijsmiddelen of voor de vlucht van betrokkene naar het buitenland kan er bij voorbeeld toe nopen het einde van het belastingonderzoek niet af te wachten doch reeds strafrechtelijke dwangmiddelen, zoals huiszoeking



tende zwijgrecht van de verdachte belastingplichtige ook voor die fase van de aanslagregeling, welke zich voltrekt nadat de zaak «in zoverre» is voorgelegd aan de boete-inspecteur, zal gelden met alle consequenties van dien voor de informatieplicht, neergelegd in de artikelen 47 en volgende Awr en op de aan het niet voldoen daaraan gestelde sanctie van omkering van de bewijslast, bedoeld in artikel 29 Awr.

Aan de consequenties van een en ander ware in de toelichting niet alleen alsnog aandacht te besteden, maar bovendien ware te overwegen of een volledige scheiding – organisatorisch in de tijd – van de aanslagregelende en boete-opleggende fase in het licht van het vorenstaande niet de voorkeur verdient. Het college heeft kennis genomen van de mededeling in paragraaf 6.5 van de toelichting dat de wijze waarop aan het zwijgrecht en de daarmee verband houdende cautie vorm is gegeven, is toegespitst op de organisatie van de Belastingdienst, maar dit behoeft naar het oordeel van de Raad niet te betekenen dat de organisatie van de Belastingdienst in het kader van het onderhavige wetsvoorstel een onveranderlijk gegeven is. In ieder geval ware in de toelichting veel sterker te motiveren dat en waarom een grotere mate van scheiding van het proces van boetevaststelling van het proces van aanslagregeling en een grotere mate van onafhankelijkheid in de (organisatorische) positie van de boete-inspecteur met het oog op een verantwoord proces van aanslagregeling niet mogelijk is.

In dit verband is bij de Raad nog de vraag gerezen naar de wijze waarop de benoeming van deze boete-inspecteurs wordt geregeld. Eveneens rijst de vraag naar de kenbaarheid van deze inspecteurs. In de toelichting ware ook hierop in te gaan.

ter inbeslagneming of voorlopige hechtenis, toe te passen en aldus een strafrechtelijke vervolging in gang te zetten. Gevolg daarvan kan zijn – zie bij voorbeeld de casus die aan de orde was in het arrest van de Hoge Raad van 11 december 1991, BNB 1992/243 – dat dan een situatie ontstaat dat een administratiefrechtelijk belastingonderzoek en een strafrechtelijk onderzoek parallel gaan lopen en, formeel onafhankelijk van elkaar, tot een einde worden gebracht. Iets dergelijks is dan uiteraard ook toelaatbaar voor het naast elkaar bestaan van het belastingonderzoek van de belastinginspecteur en het boete-onderzoek van de boete-inspecteur. Hoewel wij niet verwachten dat dit in de praktijk een veel voorkomend verschijnsel zal zijn, kan men het niet bij voorbaat uitsluiten. Soms zal een belastingonderzoek zeer vele terreinen bestrijken, doch het kan blijken dat bepaalde onregelmatigheden een beperkt gebied raken en reeds voldoende zijn onderzocht. In sommige gevallen kan tijdnoed een reden zijn niet te wachten tot het belastingonderzoek geheel is afgerond.

In beginsel zou denkbaar zijn – zoals de Raad voorstelt in de wet een bepaling op te nemen inhoudende dat aan de belastingplichtige schriftelijk mededeling wordt gedaan dat de zaak is overgedragen aan de boete-inspecteur. Als argument daarvoor zou kunnen gelden dat daarmee de burger duidelijk wordt gemaakt dat naast het belastingonderzoek van de belastinginspecteur mogelijk ook een onderzoek inzake de eventuele oplegging van een vergrijpboete wordt ingesteld door de boete-inspecteur.

Overwegingen om daartoe niet over te gaan zijn er evenwel ook en deze wegen naar onze mening zwaarder. De wenselijkheid dat voor de belanghebbende duidelijk moet zijn wanneer hij een beroep kan doen op de in de mensenrechtenverdragen neergelegde waarborgen voor een zorgvuldige boete-oplegging, wordt eerst manifest op het moment dat hij daadwerkelijk door de boete-inspecteur wordt benaderd. In de praktijk zal het zonder meer duidelijk zijn wanneer hiervan sprake is. De boete-inspecteur zal zich immers als zodanig kenbaar maken in zijn contacten met degene tegen wie het boete-onderzoek is ingesteld; bij een onderhoud in dit kader, dus een

verhoor in de zin van artikel 671 AWR, zal hij bovendien de cautie geven. Daarnaast kan zich ook de situatie voordoen dat de boete-inspecteur afziet van nader onderzoek voordat hij contact heeft gezocht met de belanghebbende. Wij achten het niet juist de burger reeds te verontrusten met de dreiging van een boete-onderzoek, indien de ter zake bevoegde autoriteit nog niet heeft besloten tot nader onderzoek over te gaan. Ten slotte wordt er op gewezen dat in het gewone strafrecht ook niet de verplichting bestaat kennis te geven van de instelling van een opsporings-onderzoek of van de inzending van een proces-verbaal aan het openbaar ministerie.

De Raad ziet een spanning tussen de medewerkingsplicht voor de belastingheffing en de waarborgen die behoren toe te komen aan degene tegen wie een boete-onderzoek is gericht. Het college refereert in dit verband aan de in de memorie van toelichting opgenomen passage, inhoudende dat de aanslagregelende ambtenaar de zaak voor wat betreft het opleggen van een vergrijpboete (of, in sommige gevallen voor het aanmelden van de zaak bij het openbaar ministerie voor strafvervolging) in zoverre overdraagt, indien bij hem het vermoeden rijst dat de belastingplichtige een vergrijp in de zin van een der artikelen 67d, 67e of 67f (of een strafbaar feit) heeft gepleegd. Met de laatstbedoelde passage in de memorie van toelichting is beoogd te verduidelijken dat het voorgestelde wettelijke systeem een strikte taakverdeling tussen de belastinginspecteur en de boete-inspecteur beoogt. De belastinginspecteur, in de praktijk de controlerende en aanslagregelende ambtenaar, oefent alleen de werkzaamheden uit met betrekking tot de belastingheffing. Voor de boete-inspecteur is de specifieke taak van het opleggen van boeten weggelegd, waarbij hij erop dient toe te zien dat de vergrijpboeten worden opgelegd met inachtneming van de in dit wetsvoorstel opgenomen bijzondere waarborgen. De activiteiten van boete-onderzoek en boete-oplegging zijn min of meer gelijk te stellen met de strafrechtelijke activiteiten «opsporing» en «vervolging».

De bevoegdheid om een boete-onderzoek in te stellen is uitsluitend voorbehouden aan de boete-

inspecteur die zelfstandig beoordeelt of daartoe in een concreet geval aanleiding bestaat. Wanneer de boete-inspecteur besluit een boete-onderzoek in te stellen en zich vervolgens ten behoeve van dat onderzoek met de belastingplichtige in verbinding stelt, kan de belastingplichtige daaruit afleiden dat de boete-inspecteur het ernstige voornemen heeft om hem een boete op te leggen en is sprake van een «criminal charge». Pas vanaf dat moment zullen de in artikel 6 EVRM neergelegde waarborgen voor de – als «verdachte» aan te merken – belastingplichtige gaan gelden.

Het zal in de praktijk ongetwijfeld voorkomen dat bij voorbeeld tijdens een controle-onderzoek bij de controle-ambtenaar de gedachte opkomt dat er onregelmatigheden hebben plaatsgevonden die zouden kunnen leiden tot bestraffing of beboeting van een belastingplichtige. Een dergelijke gedachte levert uiteraard op zichzelf nog niet een redelijk vermoeden op dat een vergrijpboete zal worden opgelegd. In een dergelijke fase van het onderzoek behoeft de controlerend ambtenaar de boete-inspecteur nog niet in te schakelen en is de belastingplichtige in ieder geval nog niet benaderd door de boete-inspecteur. Wel zal die gedachte voor de aanslagregelende ambtenaar een signaal zijn zich strikt te beperken tot de feiten en gegevens die voor de belastingheffing van belang kunnen zijn; hij dient zich te onthouden van vragen die bij uitstek behoren tot het specifieke boete-onderzoek van de boete-inspecteur. Het spreekt voor zich dat de ambtenaren van de Belastingdienst in deze geest geïnstrueerd zullen worden. Naar aanleiding van de opmerkingen van de Raad is de memorie van toelichting op dit punt uitgebreid.

Aan de aanbeveling van de Raad inzake het motiveren van de mate van scheiding van het proces van boete-oplegging van het proces van aanslagregeling en de mate van onafhankelijkheid in de (organisatorische) positie van de boete-inspecteur, hebben wij gevolg gegeven door de memorie van toelichting op dit punt te verduidelijken. Hetzelfde geldt voor de door de Raad gevraagde aandacht voor de eventuele benoeming van boete-inspecteurs en de kenbaarheid van de betrokken functionarissen.

4. Mede als gevolg van de hiervoor geschetste mogelijkheid van samenloop van aanslagregeling en boete-onderzoek en de daarmee samenhangende mogelijkheid van twijfel of in een concreet geval aanspraak bestaat op zwijgrecht, verdient naar de mening van de Raad ook artikel 29 Awr nadere beschouwing. Wordt de door de aanslagregelende inspecteur gevraagde informatie door de belastingplichtige met een beroep op het zwijgrecht niet verschaft, dan wordt de belastingplichtige niet alleen geconfronteerd met het risico dat de rechter achteraf zal oordelen dat hem geen zwijgrecht toekwam, maar ook met de zekerheid dat hij in dat geval getroffen wordt door de in artikel 29 Awr neergelegde verplichte omkering van de bewijslast.

De vraag is gerechtvaardigd of blootstelling aan dit dubbele risico niet zal blijken onverenigbaar te zijn met het beginsel van fair trial, neergelegd in beide hiervoor genoemde verdragen. Ook los daarvan acht de Raad deze consequentie van een beroep op het zwijgrecht weinig bevredigend. Te overwegen ware de in artikel 29 Awr opgenomen verplichte omkering van de bewijslast zodanig aan te passen dat aan de rechter vrijheid wordt gegeven zo nodig af te wijken van het verplichte karakter van deze omkering.

5. De invoering in 1987 van de heffingsrente bij het opleggen van aanslagen na het belastingtijdvak (hoofdstuk VA Awr) ontnemt het element van schadeloosstelling van de Staat wegens de te late betaling van belastinggelden aan de fiscale boete. Die boete is daardoor in overwegende mate te karakteriseren als een strafsanctie wegens inbreuk op de rechtsorde. Naar het oordeel van de Raad kan de hoogte van bepaalde boeten niet meer, zoals op enkele plaatsen in de toelichting gebeurt, worden gegrond op het door de staat geleden nadeel, c.q. op het ontnemen van een rentevoordeel aan de belastingplichtigen. Voor zover die factor materieel van belang zou kunnen zijn, ligt een aanpassing van de regeling van de heffingsrente in de rede, en niet een verzwaring van de maxima voor de boeten. De memorie van toelichting ware op dit punt te herzien.

4. De verhouding tussen de verplichtingen van de burger ten dienste van de belastingheffing, te zamen met de toepassing van het administratiefrechtelijke dwangmiddel van de omkering van bewijslast, enerzijds en de waarborgen ter zake van de oplegging van vergrijpboeten anderzijds, is naar aanleiding van het advies van de Raad onder 3, in de memorie van toelichting uitvoerig aan de orde gesteld. Wij onderschrijven de door de Hoge Raad in zijn arrest BNB 1992/243 neergelegde visie, waaruit volgt dat de mogelijke dreiging van een boete geen reden vormt afbreuk te doen aan de – voor de belastingheffing als zodanig – geldende regeling van artikel 29 AWR.

Zoals ook in het wetsvoorstel is neergelegd, geldt de omkering van bewijslast niet met betrekking tot de oplegging van vergrijpboeten. Dat wil zeggen dat de boete-inspecteur de aanwezigheid van opzet of grove schuld zelfstandig zal dienen te bewijzen.

5. De boete wegens het niet (tijdig) betalen van de verschuldigde belasting heeft, zoals ook in het advies van de Raad wordt opgemerkt, het karakter van een strafsanctie. Reeds vanaf de inwerkingtreding van de AWR heeft de boete, zoals uitdrukkelijk is opgemerkt in de nota aan de Tweede Kamer inzake enige amendementen betreffende het ontwerp van de AWR (kamerstukken II, 1957/58, 4080, nr. 29) uitsluitend het karakter van een straf. Hierdoor valt de boete niet «in overwegende mate», zoals de Raad stelt, maar uitsluitend te karakteriseren als een strafsanctie wegens een inbreuk op de rechtsorde.

In enkele passages van de memorie van toelichting (de artikelsgewijze toelichting op de artikelen 67c en 67f) wordt aangegeven dat vertragingen bij het betalen van de verschuldigde belasting al gauw

aanzienlijke rentenadelen voor de staat met zich brengen. Deze passages moeten echter in hun context worden gezien. Zij strekken er uitsluitend toe te betogen dat ordeboeten van ten hoogste f 10 000, respectievelijk vergrijpboeten van ten hoogste 100% van het bedrag van de verschuldigde belasting (wanneer sprake is van opzet of grove schuld), nodig zijn om een voldoende prikkel te doen uitgaan voor belasting- en inhoudingsplichtigen om hun betalingsverplichtingen na te komen. Naast rentevoordelen kunnen andere voordelen, zoals liquiditeitsvoordelen, zijn verbonden aan het te laat betalen van de verschuldigde belasting. Het gaat bij het opleggen van de boeten dus niet om een vergoeding van het (rente)nadeel van de staat of ontneming van (rente)voordeel aan de belastingplichtige doch om een strafsanctie wegens inbreuk op de rechtsorde. Dat in bedoelde passages gewag is gemaakt van rentevoordelen van de belastingplichtige, c.q. rentenadelen van de Staat, is gedaan ter illustratie van de omstandigheid dat beoogd is een evenredigheid te bereiken tussen de ernst van de op de rechtsorde gemaakte inbreuk en de hoogte van de boete.

6. Gelet op het strafsanctiekarakter van de fiscale boeten is de Raad voorts van oordeel dat de maxima voor de onderscheiden boeten in relatie tot de overige strafrechtelijke boeten dienen te worden bepaald en niet – welhaast per definitie – behoeven te worden gebaseerd op het bedrag van de aanslag. Het ontwerp ware in die zin bij te stellen.

In de toelichting ware voorts een nadere analyse op te nemen van de plaats en verhouding die de fiscale «verzuimen en vergrijpen» innemen en hebben ten opzichte van de strafrechtelijke vergrijpen, waaronder de economische delicten, alsmede op de onderlinge verhoudingen tussen de maxima die gelden voor de verschillende verzuim- en vergrijpboeten.

6. Wij menen dat het strafkarakter van de fiscale administratieve boeten geen argument vormt om af te stappen van de systematiek waarbij fiscale administratieve boeten worden gebaseerd op het bedrag van de aanslag en in plaats daarvan vaste maxima te bepalen in relatie tot strafrechtelijke boeten. Reeds tientallen jaren is het geldend recht dat de administratieve boeten een zuiver strafkarakter hebben en dat het uitdrukken van het maximum van die boeten in een percentage van een belastingbedrag daaraan geen afbreuk doet. Boetemaxima in de vorm van percentages van het belastingbedrag komen ook in vele andere landen voor.

Juist de evenredigheid tussen het geldelijk belang van nakoming van de fiscale verplichtingen en de omvang van de boete – als uitgangspunt voor de boeteoplegging – is, naar de ervaring leert, geschikt als maatstaf voor een administratieve boete. Die evenredigheid representeert de ernst van de misstap in financiële zin, en maakt dat de boete eenvoudig

bepaalbaar en daardoor ook goed voorspelbaar is. Zowel de uitvoerbaarheid van het boete-instrument als de repressieve en preventieve betekenis daarvan worden hierdoor bevorderd. Te zamen met de beleidsregels, thans opgenomen in het Voorschrift administratieve boeten 1993 (VAB 1993), die binnen het kader van het wettelijk maximum nader inhoud geven aan andere aspecten van de boetewaardigheid van de wetsovertreder, zoals recidive en schuldgradatie, vormen de boetemaxima uitgedrukt in percentages van het belastingbedrag een eenvoudig en doorzichtig stelsel van «basistarieven» voor de fiscale administratieve-boete-oplegging, die in de meerderheid van de gevallen op eenvoudige wijze toepasbaar zijn. Waar in individuele gevallen een bijstelling ten gunste van de belastingplichtige of inhoudingsplichtige passend is te achten, kan die bijstelling zonder meer plaatsvinden.

Met betrekking tot de aanbeveling van de Raad om in de memorie van toelichting een analyse op te nemen van de plaats en de verhouding die de fiscale «verzuimen en vergrijpen» innemen ten opzichte van de strafrechtelijke vergrijpen, waaronder de economische delicten, alsmede op de onderlinge verhoudingen tussen de maxima die gelden voor de verschillende verzuim- en vergrijpboeten, merken wij het volgende op.

Het onderhavige wetsvoorstel ontleent zijn betekenis aan de wettelijke verankering van een aantal procedurele en organisatorische waarborgen voor de bescherming van de positie van de burger bij fiscale administratieve boeten. Het wetsvoorstel heeft niet de strekking te komen tot een algehele herziening van de bedragen van de boetemaxima. In de praktijk is niet gebleken van een behoefte om de boetemaxima aan een diepgaand onderzoek te onderwerpen. Het onderwerp is dan ook niet vermeld in de opsomming van kritiek in paragraaf 2 van het rapport van de Commissie-Van Slooten. Wij zijn van oordeel dat een vergelijkend onderzoek van de administratieve boeten met boeten die door de strafrechter kunnen worden opgelegd wegens strafbare feiten uit het gewone of het economisch strafrecht het bestek van dit wetsvoorstel verre te buiten zou gaan. Wij hebben dan ook geen gevolg gegeven aan de aanbeveling van de Raad in de memorie van toelichting hierop in te gaan.

7. In paragraaf 6.3 van de toelichting (De reformatio in peius) wordt gesteld dat de procesgang naar de rechter zonder de mogelijkheid van de reformatio in peius een «spel zonder nieten» wordt dat uitlokt tot niet-bedoeld gebruik van het recht op vrije toegang tot de rechter. Hiermee wordt afgeweken van het standpunt van de Commissie.

De bewindslieden blijken bij het voorstel om de reformatio in peius mogelijk te maken steun te vinden in het advies van de Hoge Raad van 14 januari 1987 (kamerstukken II 1986/87, 19 700, nr. 56, bijlage) inhoudende dat de fiscale boeten naar analogie van hetgeen geldt voor straffen in het commune strafrecht door de (appel)rechter moeten kunnen worden verhoogd.

Nu ook overigens in onder meer dit deel van de toelichting in belangrijke mate aangesloten wordt bij het commune strafrecht en strafprocesrecht, rijst bij de Raad de vraag of het geen aanbeveling verdient om overeenkomstig artikel 424, tweede lid, van het Wetboek van Strafvordering voor te schrijven dat door het Hof slechts met eenparigheid van stemmen een zwaardere boete kan worden opgelegd dan de belastingplichtige eerder door de boete-inspecteur is opgelegd. Het voorstel ware in deze zin aan te vullen dan wel ware een beschouwing hieromtrent in de toelichting op te nemen.

7. De Raad heeft de vraag opgeworpen of het wenselijk zou zijn voor te schrijven, dat het Hof bij de oplegging van fiscale boeten slechts met eenparigheid van stemmen kan besluiten tot een «reformatio in peius», zulks overeenkomstig het bepaalde in artikel 424, tweede lid, Sv. Naar ons oordeel geeft de aard van de strafvorderlijke regeling, evenmin als het karakter van de fiscale boete-zaken, aanleiding een dergelijke voorziening te treffen.

Artikel 424, tweede lid, Sv is in zijn huidige redactie vastgesteld in 1936. Daarin is bepaald, dat het Hof, indien alleen de verdachte hoger beroep heeft ingesteld, ter zake van dezelfde bewezenverklaring slechts met eenparigheid van stemmen een zwaardere straf kan opleggen dan de rechter in eerste aanleg. Deze bepaling berust op een afweging van belangen: enerzijds past bij de aard van het hoger beroep in strafzaken, dat de rechter in beroep zich ook ten aanzien van de op te leggen straf een geheel eigen oordeel vormt, anderzijds schuilt er een zekere onaannemelijkheid in de consequentie dat de verdachte zonder enige beperking het risico van die vrijheid van beoordeling zou moeten dragen wanneer het openbaar ministerie in het vonnis berust en zich blijikbaar in de opgelegde straf kan vinden. Voor 1936 ging de bescherming die artikel 424 Sv de verdachte bood verder. Toen was de oplegging van een hogere straf uitgesloten, indien alleen de verdachte hoger beroep had ingesteld. Met de wetwijziging van 1936 wordt alsnog de mogelijkheid geschapen een zwaardere straf op te leggen, maar wordt deze gebonden aan de voorwaarde van eenparigheid van stemmen. Daarmee wordt het risico dat de verdachte loopt door hoger beroep in stellen, in elk geval theoretisch, verkleind.

Hierbij zij aangetekend, dat het belang van deze voorziening ter bescherming van de verdachte in de praktijk moet worden gerelativeerd. De kans immers, dat bij verschil van inzicht op dit punt in het college een hogere straf bij meerderheidsbeslissing zou worden vastgesteld, is niet zo groot te achten in aanmerking nemende dat het raadkameroverleg in het algemeen sterk is gericht op het bereiken van consensus.

De (te relativeren) betekenis van artikel 424, tweede lid, Sv is bij de vaststelling van de regeling voor de

behandeling van strafzaken in hoger beroep door enkelvoudige kamers (Wet van 1 april 1987, Stb. 162) verder afgenomen. In het voorstel dat aan die wettelijke regeling ten grondslag ligt, was oorspronkelijk bepaald, dat de enkelvoudige kamer niet bevoegd zou zijn tot de oplegging van een zwaardere straf dan door de eerste rechter bepaald. Met een dergelijke bepaling wordt de waarborg van collegiale overeenstemming, neergelegd in artikel 424, tweede lid, Sv volledig gerespecteerd. Deze regeling is in het voorstel echter niet gehandhaafd, maar vervangen door de bepaling, dat de enkelvoudige kamer in hoger beroep tot onvoorwaardelijke oplegging van een zwaardere vrijheidsbenemende straf of maatregel dan in eerste aanleg opgelegd, niet bevoegd is (vgl. artikel 424c Sv). Voor het overige is de straftoemettingsvrijheid niet beperkt. Deze aanpassing van het voorstel berust op de overweging, dat moet zijn gewaarborgd dat de rechter in hoger beroep ook ten aanzien van de strafmaat over voldoende vrijheid van oordelen beschikt. Daarbij is er nog uitdrukkelijk op gewezen, dat een (verdergaande) beperking van die vrijheid een aanzuigende werking op de instelling van hoger beroep zou kunnen hebben. In het systeem van de strafvorderlijke regeling ligt naar ons oordeel dan ook besloten, dat de wetgever bij de vaststelling van de regeling voor het hoger beroep in strafzaken de risico's die voor de verdachte aan instelling van hoger beroep zijn verbonden, slechts in geringe mate heeft willen beperken.

Op grond van de regeling in het Wetboek van Strafvordering kan, naar wij menen, niet worden geconcludeerd tot het bestaan van een beginsel waaruit voortvloeit dat strafverzwaring in appel aan bijzondere voorwaarden, zoals de eenparigheid van stemmen, moet worden gebonden. Invoering van een dergelijke voorziening voor de behandeling door de rechter van fiscale boetezaken achten wij, ook gelet op de aard van die zaken, niet aangewezen. Weliswaar kan worden erkend, dat het geding voor de fiscale rechter verwant is aan dat voor de strafrechter in hoger beroep, maar het is daaraan niet identiek. Een eerste punt van verschil is uiteraard, dat de fiscale rechter, anders dan de strafrechter in appel, niet de tweede (feitelijke) rechterlijke



instantie is. Daarbij komt dat ook het sanctie-arsenaal van beide rechters verschilt. De strafrechter heeft aanmerkelijk meer sanctiemogelijkheden dan de oplegging van een geldboete. Anders dan de verdachte in strafzaken, kan degene aan wie door de fiscus een boete is opgelegd derhalve aanzienlijk beter bepalen aan welke grenzen de fiscale rechter bij de sanctie-oplegging zal zijn gebonden. In strafzaken bestaat derhalve eerder dan in de fiscale boete-zaken aanleiding de «verdachte» te beschermen tegen voor hem minder goed voorspelbare ongunstige gevolgen van het instellen van beroep.

Aan de aanbeveling van de Raad om aan dit punt in de memorie van toelichting aandacht te besteden is gevolg gegeven.

8. Voor enkele redactionele kanttekeningen moge het college verwijzen naar de bij het advies behorende bijlage.

8. Van de drie door de Raad van State voorgestelde redactionele wijzigingen hebben wij de eerste twee in het wetsvoorstel verwerkt. Wij geven er voor wat betreft de derde redactionele opmerking van de Raad, ook na heroverweging, de voorkeur aan de in de memorie van toelichting gekozen opzet te handhaven. Nu het rapport van de Commissie-Van Slooten als bijlage bij de memorie van toelichting is gevoegd, voorkomt een korte en geparafraseerde weergave van de bevindingen van de Commissie onnodige doublures. De gekozen opbouw van de memorie van toelichting gaat uit van het wetsvoorstel zelf.

Wel is de memorie van toelichting verduidelijkt op het punt van de mate van onafhankelijkheid die verbonden is aan de functie van de boete-inspecteur.

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

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

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

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

**Lijst van redactionele kanttekeningen, behorende bij het advies no. W06.93.0230 van de Raad van State van 10 augustus 1993**

- In paragraaf 3.2 van de memorie van toelichting ware «is de Commissie-Van Slooten van oordeel dat geen absolute zekerheid bestaat» te vervangen door: gaat de Commissie-Van Slooten ervan uit dat niet met absolute zekerheid kan worden gezegd.

- In paragraaf 3.2 ware zinsdeel «het hoogste rechtscollege van ons land, de Hoge Raad» aan te vullen of aan te passen aan de context van dit onderdeel van de toelichting.

- De wijze waarop en de volgorde waarin de aanbevelingen in het rapport van de Commissie-Van Slooten in de toelichting worden geparafraseerd, bemoeilijkt de vergelijking tussen dit rapport en weergave daarvan in de toelichting. Hierin ware verbetering te brengen. Met name de mate van onafhankelijkheid die de Commissie voorstaat ten aanzien van de boete-inspecteur ware nauwkeuriger in de toelichting weer te geven.