

Mr. D.G. Barmantlo

Mijnheer de Voorzitter. Ik kom nu aan mijn eigen gedachtegoed. Het weergeven daarvan gaat mij - naar ik vertrouw - iets beter af.

Het onderwerp van deze vergadering, het rapport *Aan wie kan een bestuurlijke boete worden opgelegd*, is van groot belang. Van verschillende zijden is in de fiscale literatuur gereageerd op het wetsvoorstel Vierde tranche Awb - en het wetsvoorstel Aanpassingswet Vierde tranche Awb, kamerstuk 31124, is daarmee onlosmakelijk verbonden – en ook in de praktijk, in mijn geval voornamelijk de belastingadviespraktijk, bestaat grote belangstelling voor de ontwikkeling van het wetgevend proces van de Vierde tranche Awb, met name ten aanzien van de vraag welke gevolgen daaruit voor de praktijk zullen voortvloeien. Ik wil mijn bijdrage beginnen met een welgemeend compliment aan de commissie, die met het rapport een belangrijke bijdrage heeft geleverd aan het debat. In het rapport is uitgebreid aandacht besteed aan verschillende aspecten die aan het wetsvoorstel zijn verbonden. Dat is winst, zowel voor het wetgevend proces als voor de praktijk. Tegelijkertijd heeft de commissie het de debaters met haar uitgebreide rapport niet eenvoudig gemaakt. Na bestudering van het rapport kom ik tot de volgende opmerkingen.

Voordat ik aan enkele opmerkingen van meer technische aard kom, neem ik de gelegenheid te baat eerst een principiële vraag aan de orde te stellen, namelijk: is de wetgever met de mogelijkheid van het opleggen van een bestuurlijke boete aan een medepleger wel op de goede weg? U zult het mij niet euvel duiden dat ik het vanmiddag maar beperk tot onze eigen wereld. De vraag is dan: dient de inspecteur de wettelijke mogelijkheid in handen te worden gegeven een bestuurlijke boete aan een belastingadviseur op te leggen? De commissie gaat naar mijn mening enigszins om die vraag heen. Op blz. 52 e.v. van het rapport inventariseert de commissie de huidige mogelijkheden voor de inspecteur om fiscaal onwenselijke gedragingen van belangenbehartigers van belastingplichtigen aan te pakken. Dat varieert van boeteoplegging aan de belastingplichtige cliënt via tuchtrechtprocedures bij de betreffende beroepsorganisatie tot strafrechtelijke sancties voor de belastingplichtige en de medepleger. De commissie concludeert dat art. 5.0.1. van het wetsontwerp geen grote lacune in de rechtshandhaving opvult. Ik neem aan dat zij dan de fiscale rechtshandhaving bedoelt. Dat zou een geruststellende conclusie kunnen zijn maar ik krijg dat gevoel niet, ook niet als ik de woorden van de minister lees, zoals geciteerd op blz. 79 van het rapport, dat de Belastingdienst niet van plan is actief op zoek te gaan naar medeplegers en feitelijk leidinggevend. Ik had bij voorkeur een principiële beschouwing in het rapport gezien over de vraag naar de wenselijkheid van boeteoplegging aan de belastingadviseur. Het zou mij overigens niet verbazen dat de keuze van de commissie is bepaald door de overweging, dat de beboeting van de medepleger voor de wetgever een onomkeerbaar uitgangspunt is, mede gezien de aanvaarding van het wetsvoorstel door de Tweede Kamer, een fait accompli derhalve.

In de parlementaire behandeling van de Vierde tranche Awb is deze vraag ook slechts summier aan de orde gesteld, zodanig summier zelfs dat in het voorlopig verslag van de vaste commissie voor justitie in de Eerste Kamer door zowel de VVD-fractie als de CDA-fractie de vragen van het Tweede Kamerlid Teeven zijn herhaald. Kennelijk is de onduidelijkheid bij de Eerste Kamerleden omtrent de principiële vraag eveneens groot. Het is te hopen dat de regering in de beantwoording van de vragen meer duidelijkheid zal scheppen. Naar mijn mening is de keuze van de wetgever principieel onjuist en ook strijdig met de naar huidige inzichten gewenste transparantie van en vertrouwen tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst. Zij is onjuist omdat de inspecteur niet zou moeten worden belast met het feitenonderzoek ten behoeve van de boeteoplegging aan de medepleger, in wezen de vraag of opzet dan wel grove schuld bij hem of haar bewijsbaar is. Het is daarbij maar de vraag of de inspecteur dat bewijs 'rond' zal krijgen. Voorts is een dreiging van boeteoplegging aan de belastingadviseur allesbehalve bevorderlijk voor een klimaat van open overleg teneinde te komen tot een juiste belastingheffing. Dit geldt dan met name in de situaties waarin onjuist handelen van de belastingadviseur nog niet duidelijk kan worden vastgesteld. Vertaald naar de praktijk van een belastingcontrole kan een dergelijke

dreiging prohibitief zijn voor een goede relatie tussen beide partijen. Bovendien zou het mij niet verbazen als in voorkomende gevallen een verdergaand gebruik van de boetebevoegdheid zou worden gemaakt, de goede bedoelingen in de parlementaire behandeling ten spijt. Ik roep in herinnering dat dit in de jurisprudentie aangaande de boete ex art. 67d AWR ook al heeft gespeeld, welke boete ook bij voorwaardelijke opzet wordt toegepast. Ook de door de commissie terecht gesignaleerde leemte (blz. 59) dat het wetsvoorstel in de huidige vorm geen mogelijkheid biedt de 'foute' adviseur te beboeten als zijn cliënt geen opzet of grove schuld valt te verwijten, zou dan wel eens heel snel kunnen zijn gedicht. Ik merk in dit verband op dat de door de commissie gesuggereerde reparatiemogelijkheid van het loslaten van het kwaliteitsdelict mij in ieder geval veel te ver gaat. Of dan (beleids)regels in de uitvoeringssfeer voldoende rechtsbescherming bieden, betwijfel ik. Ik hoor graag de opvatting van de commissie.

In het verlengde van het voorgaande liggen de opmerkingen van de commissie op blz. 84 e.v. waar het gaat om de rechtsbescherming, meer in het bijzonder de toepassing van het fair-playbeginsel en het verschoningsrecht. De commissie baseert haar analyse terecht op het arrest HR 23 september 2005, BNB 2006/21, waarin de Hoge Raad besliste dat het fair-playbeginsel verbiedt dat fiscale analyses door de inspecteur op grond van art. 47 AWR ter inzage worden gevraagd. De commissie vraagt zich af, of dit ook heeft te gelden in situaties waarin de vraag speelt of een medepleger zal worden beboet. Zij is van mening dat de exacte juridische reikwijdte van het fair-playbeginsel voor betwisting vatbaar is maar brengt wel als opvatting naar voren dat de inspecteur geen inzage kan krijgen in fiscale adviezen en correspondentie, kennelijk ook niet in boetezaken (blz. 89). Dat kan naar mijn mening ook bezwaarlijk anders zijn, gezien het principiële karakter van het arrest. Belangrijker is echter dat ik in dit verband geen duidelijke fundering van deze opvatting van de commissie lees. De commissie noemt wel het uitgangspunt van het verschoningsrecht zoals de Hoge Raad dat heeft geformuleerd, namelijk dat een belastingplichtige in vrijheid met zijn belangenbehartiger moet kunnen overleggen, maar kennelijk vindt zij daarin niet voldoende steun. Ik meen dat in een belastingzaak evenzeer een dergelijke vrijheid voor de belastingplichtige dient te bestaan. Zo versta ik althans de Hoge Raad in het arrest BNB 2006/21. Die vrijheid behoeft naar mijn mening echter geen bescherming in geval de adviseur de belastingplichtige zou adviseren bij belastingfraude.

Een interessant punt betreft ook de strafmaat voor medeplegers van vergrijpen. De commissie verdedigt mijns inziens terecht op blz. 61 dat het uitgangspunt bij bestraffing en dus ook bij bestuurlijke boeten behoort te liggen in het persoonlijke verwijt dat de overtreder kan worden gemaakt, diens persoonlijke omstandigheden in aanmerking genomen. De commissie merkt op dat de bijzondere omstandigheden van het geval bij beboeting van medeplegers een grote rol moeten en kunnen spelen. Zij staat voor dat in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst 1998 een aantal aandachtspunten wordt geformuleerd, zoals de inhoud van de overtreden norm, de aard van de overtreding, de mate van verwijtbaarheid, de rol van de medepleger in de samenwerking, diens eigen gewin en nog een aantal omstandigheden. Daargelaten dat ik het van harte eens ben met een boetebepaling die recht doet aan de omstandigheden van het geval, had ik graag een krachtiger verzet van de commissie gezien tegen het mathematisch automatisme van de procentuele straftoemeting. Immers, treft handelen van de medepleger een zwaarder verwijt naarmate het in geding zijnde ontdoken bedrag groter is? Het is toch slechts de belastingplichtige die daar meer voordeel van heeft! Dat zou alleen anders zijn als de medepleger deelt in het belastingvoordeel dan wel de omvang van zijn nota daarvan laat afhangen. In dergelijke gevallen zou juist die omstandigheid moeten worden meegewogen maar dan naar mijn mening niet bij wijze van percentage. Dat is kennelijk de bedoeling nu art. 67p AWR in werking blijft. Bovendien leidt afhankelijkheid van de omvang van de boete voor de medepleger van de ontdoken belasting tot allerlei lastige vragen in geval die belastingschuld in een procedure ten name van de belastingplichtige lager wordt vastgesteld, of wanneer de belastingplichtige geen of onvoldoende verweer voert.

In procedureel opzicht staat de commissie, zo begrijp ik, voor dat de verschillende boetezaken zoveel mogelijk worden gecoördineerd, zowel bij de Belastingdienst als bij de

belastingrechter (blz. 129-131). Bij de Belastingdienst ziet de commissie kennelijk graag zoveel mogelijk concentratie van de vereiste kennis ten aanzien van de geldende strafrechtelijke leerstukken. Dat heeft mijn volledige instemming maar wat vindt de commissie in dit verband van het voornemen van de wetgever, zoals voorgesteld in artikel 67pb AWR, dat de behandelend ambtenaar die de overtreding constateert ook de boete oplegt? In de memorie van toelichting op de Aanpassingswet vierde tranche Awb merkt de regering op dat op aandringen van de Tweede en de Eerste Kamer uitdrukkelijk in het verleden is afgezien van de invoering van de boete-inspecteur en dat daarom thans de bestaande praktijk moet worden gecontinueerd. Daarvoor dient het voorgestelde art. 67pb AWR. De ambtenaren dienen volgens de memorie van toelichting wel advies te vragen aan in het bestuurlijke boeterecht gespecialiseerde collega's. In haar aanbevelingen dringt de commissie wel aan op coördinatie maar zij roept niet op tot invoering van een boete-inspecteur. Ik merk in de praktijk dat aanslagregelend ambtenaren in discussies over boeten, bijvoorbeeld als het gaat om de vraag naar het bewijs of de mate van de verwijtbaarheid en de daarbij passende boete, een strafmaatverweer derhalve, al snel verwijzen naar de opvattingen, soms zelfs instructies van de gespecialiseerde collega. Deze neemt echter geen deel aan de discussie, waardoor al snel een schimmenspel ontstaat, wat in ieder geval niet productief is. Ik zou mij om die reden kunnen voorstellen dat de boeteoplegging door een gespecialiseerde ambtenaar plaatsvindt, die ook deze boete bij betwisting verdedigt. Ik hoor graag wat de visie van de commissie in dit verband is.

Een technisch punt betreft de mogelijkheid van beboeting van vennootschappen die ten gevolge van een juridische splitsing of fusie van rechtswege verdwijnen. De commissie is van mening dat na invoering van de Vierde tranche naar analogie met het strafrecht geen boete meer kan worden opgelegd aan een niet meer bestaande rechtspersoon. Een boete is in die visie slechts mogelijk als zij aan de verkrijgende rechtspersoon kan worden opgelegd. Dat vereist echter dat de laakbare handelingen van de verdwijnende rechtspersoon aan de verkrijgende rechtspersoon kunnen worden toegerekend. De commissie is, kennelijk door de wenselijkheid van het resultaat gedreven, van mening dat die stap maar moet worden gezet. Ik vraag mij af of dat wel juist is. De Hoge Raad is van mening dat opzet of grove schuld van de ene persoon niet of nauwelijks aan de andere persoon kan worden toegerekend. Ik verwijs naar het arrest HR 1 december 2006, BNB 2007/151. Daarmee gaat ook bij opvolgende verkrijgingen die verwijtbaarheid niet zo maar over, ook al vindt die verkrijging onder algemene titel plaats. Nu deel ik de opvatting van de commissie dat een dergelijke grote verdwijning niet behoort te werken en evenmin bij juridische splitsing. List BV behoort niet te profiteren van de verdwijning van Bedrog BV. Maar om, zoals de commissie doet, de oplossing van het probleem dan maar bij de rechter neer leggen, acht ik te riskant. Ik sta dan ook, anders dan de commissie, een wettelijke regeling op dit punt voor.

Mijnheer de Voorzitter. Ik heb in het voorgaande in enige mate een cri de coeur geuit, wat de commissie mij - naar ik hoop - niet euvel zal duiden. Ik ben zeer benieuwd naar haar reactie.