

## **Knelpunten in het fiscale boeterecht**

L.H.E. Møller<sup>1</sup>

**In dit artikel zal ik ingaan op een aantal knelpunten in het fiscale boeterecht. De (on)mogelijkheid om verwijtbaar gedrag van derden toe te rekenen aan een belastingplichtige en de in opkomst zijnde zelfstandige boete voor onder meer belastingadviseurs komen aan de orde. Ook het spanningsveld tussen informatieverplichtingen en het zwijgrecht wordt behandeld. De vraag of fiscale boeten worden gebruikt om de belastingopbrengst te maximaliseren zal de revue passeren net als de vraag of het fiscale strafrecht nog altijd het sluitstuk vormt in de fiscale sanctieketen. Het betreft een mengmoes van onderwerpen die niet altijd op elkaar aansluiten maar wel enige aandacht verdienen.**

### *Einde van de toerekening van omissies aan belastingadviseurs*

Tot een recente uitspraak van de Hoge Raad bestond in het fiscale boeterecht de mogelijkheid opzet en grove schuld van adviseurs toe te rekenen aan de belastingplichtige wiens fiscale verantwoording daardoor onjuist bleek te zijn. Slechts als de belastingplichtige aannemelijk kon maken dat hij niet hoefde te twijfelen aan de kwaliteit van de adviseur en evenmin aan het door de adviseur verstrekte advies, vond geen toerekening plaats.

In zijn uitspraak van 1 december 2006<sup>2</sup> komt de Hoge Raad terug op het arrest van 1988. De Hoge Raad overweegt thans dat het is geraden toerekening van opzet en grove schuld van een ander dan de boeteling uit te sluiten. Dat het vorenstaande geraden is, komt voort uit het feit dat een dergelijke toerekening in strijd zou kunnen zijn met het beginsel dat een ieder voor onschuldig wordt gehouden totdat zijn schuld in rechte is komen vast te staan. Dit beginsel wordt gezien als een onderdeel van een juiste rechtspleging en is daarom onderdeel van een fair trial in de zin van artikel 6, lid 2 EVRM.

Het niet meer kunnen toerekenen van andermans verwijt aan een belastingplichtige betekent niet dat de Belastingdienst niet langer fiscale boeten kan opleggen aan een belastingplichtige indien een adviseur is geraadpleegd, het gegeven advies is opgevolgd en naderhand blijkt dat de fiscale verantwoording onjuist is. Immers, op de belastingplichtige rust de plicht goed te onderzoeken of de ingeschakelde adviseur voldoende deskundig is en tevens de adviseur te informeren over alle voor de fiscale behandeling benodigde feiten. Laat de belastingplichtige zulks na, dan loopt hij het risico dat dat hem verweten kan worden.

---

<sup>1</sup> Advocaat-belastingkundige bij Wladimiroff & Waling advocaten te Den Haag.

<sup>2</sup> Hoge Raad, 1 december 2006, nr. 40.369

De ommezwaai van de Hoge Raad is een stap in de goede richting. Sancties dienen mijns inziens slechts opgelegd te worden als degene die de sanctie treft een bepaalde gedraging kan worden verweten. Het vorenstaande rijmt niet met het toerekenen van een verwijtbare handeling van een adviseur aan een belastingplichtige. Slechts in het geval de belastingplichtige zelf verwijtbaar heeft gehandeld dient het boete-instrumentarium te worden benut.

#### *Boete voor verwijtbaar gedrag van belastingadviseur*

Teneinde ook aan onder meer belastingadviseurs een bestuurlijke boete te kunnen opleggen, wordt in het wetsvoorstel Vierde tranche Algemene wet bestuursrecht<sup>3</sup> de mogelijkheid tot het opleggen van een bestuurlijke boete aan ook hen geïntroduceerd. Deze mogelijkheid wordt geopend door de overtreder in het voorgestelde artikel 5.0.1. in de Memorie van Toelichting, te omschrijven als degene of degenen die een gedraging in de zin van vornoemd artikel pleegt of plegen<sup>4</sup>. De belastingadviseur die beboetbare handelingen verricht kan, als dit wetsvoorstel wet wordt, zodoende een boete opgelegd krijgen ondanks het feit dat een ander, te weten de belastingplichtige, geldt als de norm-adressaat van de boetebepaling.

Het mogelijk maken adviseurs te beboeten in plaats van hun gedragingen toe te rekenen aan de belastingplichtige is naar mijn mening een goede zaak. In het huidige systeem - althans tot het moment waarop andermans verwijt aan de belastingplichtige kon worden toegerekend - werd het aan de belastingplichtige die een boete werd opgelegd overgelaten de "foute" belastingadviseur te "straffen". De belastingplichtige kon dat doen door de adviseur aansprakelijk te stellen voor de omissies die tot het opleggen van de fiscale boete hadden geleid. Verhaal van het boetebedrag bleek in veel gevallen niet eenvoudig. Opgemerkt moet worden dat strafrechtelijke vervolging van de belastingadviseur wel mogelijk is en zo nu en dan ook plaatsvindt. In dat licht bezien is het introduceren van een iets mildere vorm van sanctionering wellicht ook te verwelkomen door de beroepsgroep zelf.

Door enerzijds een streep te zetten door de mogelijkheid een verwijtbare handeling van de adviseur toe te rekenen aan de belastingplichtige en anderzijds de mogelijkheid te openen de boete rechtstreeks aan de adviseur zelf op te leggen, wordt meer recht gedaan aan de bedoeling van een sanctie. Het leed wordt toegevoegd aan degene die iets verweten kan worden. Vanzelfsprekend dient het opleggen van boeten slechts te geschieden als alle rechten van de (potentiële) boeteling zijn gerespecteerd tijdens het onderzoek naar de verwijtbare feiten.

---

<sup>3</sup> Kamerstukken II, vergaderjaar 2003/2004, 29 702, nr. 3.

<sup>4</sup> Een gedraging die in strijd is met het bepaalde bij of krachtens enig wettelijk voorschrift.

### *De bestraffende inspecteur en de belastingadviseur als raadsman*

In het fiscale boeterecht kunnen zeer hoge sancties worden opgelegd. De hoogte van de fiscale boete overstijgt met regelmaat de geldboete die de strafrechter voor eenzelfde verwijt oplegt. Het is dan ook schrijnend om waar te nemen dat deze forse sancties kunnen worden opgelegd door belastinginspecteurs die niet voldoende geëquipeerd zijn om als bestraffend orgaan te fungeren<sup>5</sup>. In tegenstelling tot officieren van justitie en rechters, behoeven belastinginspecteurs die bevoegd zijn tot het opleggen van deze substantiële boeten geen opleiding te hebben gevolgd met betrekking tot de rechten en waarborgen van personen waartegen het vermoeden bestaat dat zij beboetbare feiten hebben gepleegd. Veel van deze ambtenaren zijn enkel fiscaal geschoold en hebben geen of onvoldoende onderwijs genoten met betrekking tot de meest elementaire rechtsbeginselen ter zake bestraffing. Dit zou op zichzelf bezien niet erg zijn als deze ambtenaren hun bevoegdheden met betrekking tot de boete-oplegging in de praktijk zouden overlaten aan collegae die wèl over de nodige deskundigheid beschikken. Mij is echter niet bekend dat binnen de Belastingdienst maatregelen zijn genomen om te verzekeren dat boete-oplegging in de praktijk wordt overgelaten aan deskundigen. De in noot 5 genoemde uitspraak van Hof 's-Gravenhage doet in dit opzicht het ergste vrezen.

In de Memorie van Toelichting ter zake het wetsvoorstel Aanvulling van de Algemene wet bestuursrecht is reeds gesignaleerd dat er bij het toekennen van de bevoegdheid bestuurlijke boeten op te leggen voldoende kennis bij het bestuursorgaan aanwezig dient te zijn<sup>6</sup>:

*"Voorwaarde voor handhaving door bestuurlijke boeten is dat het bestuursorgaan over voldoende deskundigheid beschikt. Dit betekent niet dat uitsluitend eenvoudige normen voor bestuursrechtelijke handhaving in aanmerking komen. Juist als de handhaving specialistische deskundigheid vergt, kan dit een argument zijn om daarmee een gespecialiseerd bestuursorgaan te belasten,(.....)".*

Bij de Belastingdienst is er vanzelfsprekend meer dan voldoende specialistische deskundigheid ter zake de fiscaliteit aanwezig. Ook de benodigde deskundigheid met betrekking tot bestuursrechtelijke handhaving is aanwezig. Immers, op de belastingkantoren zijn boete- en fraude coördinatoren beschikbaar. Echter, naar mijn indruk komt de deskundigheid van de boete- en fraude coördinatoren onvoldoende tot uiting bij het toepassen van het boeterecht. Een en ander vanwege het feit dat het de 'normale' belastinginspecteur is, die een boetetraject inzet en uitvoert. De boete- en fraude coördinator lijkt niet bij machte de kwaliteit van de individuele boete-oplegging voldoende te waarborgen. Wellicht was de in het verleden voorgestelde onafhankelijke boete-inspecteur nog niet zo slecht een idee<sup>7</sup>. Helaas mocht hij er niet komen, althans zijn komst werd niet wettelijke geregeld.

---

<sup>5</sup> Een voorbeeld van schrijnende onkunde aan de kant van de boete-opleggende inspecteur is te vinden in de uitspraak van Hof 's-Gravenhage van 8 december 2006, nr. 04/04312, LJN AZ6444.

<sup>6</sup> Kamerstukken II, vergaderjaar 2003/2004, 29 702, nr. 4, blz. 119.

<sup>7</sup> Kamerstukken II, vergaderjaar 1993/1994, 23 470, nr. 3.

Bij het voeren van verweer tegen de fiscale boeten speelt hetzelfde probleem zich overigens ook af. Vaak laten belastingplichtigen zich adviseren door belastingadviseurs bij het voeren van verweer tegen navorderings- en naheffingsaanslagen waarin fiscale boeten zijn vervat. Mede vanwege de fiscale scholing van belastingadviseurs wordt in de procedures tegen aanslagen meestal de nadruk gelegd op de fiscale merites van een zaak. Minder aandacht wordt gegeven aan de meer specifieke verweren die gevoerd kunnen worden als bestraffing aan de orde is, zoals bij opgelegde boeten. Dat is jammer, daar de fiscale boete even hoog kan zijn als de enkelvoudige belasting die nageheven of nagevorderd wordt.

Beide spelers in het proces van boete-oplegging, de inspecteur en de adviseur, zijn naar mijn mening vaak te veel gericht op het materiële belastingrecht. Zij stimuleren elkaar niet om de kwaliteit van het proces van boetevaststelling te verbeteren. Dat is te betreuren, want een zorgvuldige oplegging van bestuurlijke boeten kan een belangrijke bijdrage leveren aan compliance en een efficiënte handhaving van het belastingrecht.

#### *De fiscale boete als middel om de belastingopbrengst te maximaliseren*

Sinds de FIOD-ECD de hand wist te leggen op Luxemburgse saldogegevens van Nederlandse belastingplichtigen is het projectmatig aanpakken van misstanden in de fiscale verantwoording van grote groepen belastingplichtigen een grote vlucht genomen. Bij tijd en wijle kondigt de Belastingdienst nieuwe projecten aan en na een tijdje laat de Belastingdienst ook niet na om via persberichten mededeling te doen van het bedrag aan verzwegen belasting dat met projecten is binnengehaald. Zo wist de pers op 20 januari 2007 te melden dat de Belastingdienst in de laatste vijf jaren 391 miljoen euro heeft binnengehaald door op projectmatige wijze te speuren naar onder meer zwart geld in het buitenland<sup>8</sup>. Op zichzelf beschouwd is dat een goede zaak, zolang belastingplichtigen die betrokken raken bij een project op een net zo zorgvuldige wijze worden behandeld als andere belastingplichtigen.

Met betrekking tot dat laatste kunnen echter vraagtekens worden gezet, wanneer het aankomt op het opleggen van fiscale boeten aan belastingplichtigen die betrokken worden in de projecten. Bedenklijk in dit verband is het feit dat binnengehaalde boetebedragen ook worden meegeteld in de 'opbrengst' van een project. Boeten worden op basis van in draaiboeken uitgestippeld beleid opgelegd wanneer een belastingplichtige tegen de lamp loopt. In die gevallen wordt nauwelijks naar de individuele feiten en omstandigheden van de betrokkenen gekeken. Op basis van vooraf vastgestelde standaard tekstblokken wordt de boete gemotiveerd. Ook in individuele gevallen, buiten projectmatige afdoening menen inspecteurs veelal te kunnen volstaan met het letterlijk herhalen van de betreffende wettekst of de betreffende passage uit het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst 1998.

---

<sup>8</sup> De Volkskrant 20 januari 2007, "Fiscus haalt 391 miljoen op met buitenlandse zoektocht."

Naar mijn inzicht kan dat niet door de beugel. Boeten die op deze wijze worden opgelegd lijken naar mijn mening meer op een verkapte additionele rechtstreeks op basis van de wet te berekenen belasting dan op een sanctie. De draaiboeken lijken niet of nauwelijks te voorzien in de beoordeling van de concrete omstandigheden van het geval. Zo dreigt de oplegging van zware financiële sancties confectiewerk te worden met als motto "one fine fits all", terwijl bestraffing juist maatwerk moet zijn, afgestemd op de persoon van de dader en de ernst van het feit.

Als de overheid een bestuurlijke sanctie wil opleggen aan een burger, dient de motivering van de sanctie mijns inziens altijd geïndividualiseerd te worden opdat het de burger duidelijk is welke persoonlijke gedragingen hem worden verweten. Als een grote groep belastingplichtigen gelijke boeten met identieke motiveringen ontvangt, verdwijnt het persoonlijke karakter van de boete en kan de indruk ontstaan dat de boeten slechts worden opgelegd teneinde de belastingopbrengst te maximaliseren. Dat kan niet de bedoeling zijn. Bij een projectmatige aanpak zou het mijns inziens de Belastingdienst sieren als hij iets meer oog zou hebben voor het karakter van een fiscale boete. Voor velen is het een zeer ingrijpend gebeuren (fiscaal) bestraft te worden. Mede om die reden zou ik menen dat het belangrijk is een boeteling expliciet mee te delen waarom *hij* vanwege *zijn* gedraging een sanctie krijgt opgelegd.

Daarnaast wekt de Belastingdienst door de manier waarop met de opbrengst van projecten wordt geschermd, de indruk de keuze van sanctiestelsel te laten beïnvloeden door de wijze waarop de hoogste opbrengst in de kas van de Belastingdienst kan vloeien. Daarbij komt dat de fiscale rechter over het algemeen het opleggen van zeer substantiële boeten goedkeurt. De Belastingdienst loopt in dit verband het risico dat haar verweten wordt dat zij, teneinde de opbrengst te maximaliseren, op opportunistische gronden kiest voor gebruik van beide sanctiestelsels. Als een belastingplichtige over meerdere jaren te weinig belasting heeft betaald, zou de inspecteur fiscale boeten opleggen over de jaren waarin de te weinig betaalde belasting aanzienlijk is en zou strafrechtelijke vervolging worden ingesteld ten aanzien van de jaren waarin het ontdoken belastingbedrag minder is.

Een dergelijke handelwijze wordt niet geblokkeerd door het una-via-beginsel. Immers, in de wettelijke systematiek is elke aangifte als één apart feit aangemerkt. Zulks ongeacht het feit dat er over de jaren heen sprake is van eenzelfde feitencomplex<sup>9</sup>. Doordat het una-via-beginsel op dit punt niet waterdicht is, kan een vervolgingsstrategie worden gebezigd waarbij zowel de bestuursrechtelijke – als de strafrechtelijke vervolgingsmethode wordt benut. Bij een projectmatige aanpak is deze handelwijze zelfs tot beleid verheven. Zie in dat verband een openbaar gemaakte passage uit het Draaiboek in het project buitenlandse optieregelingen<sup>10</sup>:

*"Fiscale afhandeling bij strafrechtelijke vervolging*

---

<sup>9</sup> Zie in dit verband J.J.M. Hertoghs, *'Una via? Ammehoela'*, NTFR 2004/1264.

<sup>10</sup> WOB versie Draaiboek Buitenlandse Optieregelingen, blz. 19.

*Projectleider FIOD-ECD geeft – na afstemming met de Officier van Justitie - toestemming voor het opleggen van de aanslagen inkomstenbelasting voor jaren die:*

- *Niet strafrechtelijk worden vervolgd. Voor deze kán wel een boete worden opgelegd. < art. 10, tweede lid, onder d, van de Wob >*
- *Wel strafrechtelijk worden vervolgd. Voor deze jaren kunnen na toestemming aanslagen worden opgelegd zonder boete.”*

Bij de invoering van het Wetboek van Strafrecht in 1886 werd het strafrecht door de toenmalige minister van justitie A.E.J. Modderman omschreven als een uiterste redmiddel ofwel als het *ultimum remedium*<sup>11</sup>. Op basis hiervan dient het fiscale boeterecht naar mijn oordeel tweede viool te spelen. Bij ernstige vergrijpen moet een strafrechtelijke vervolging worden ingesteld<sup>12</sup>. In dat licht gezien, is een handelwijze waarbij juist de ernstigste omissies bestuursrechtelijk worden aangepakt en de mindere aan de strafrechter worden overgelaten, uit den boze. Overigens, als er in het geheel geen motieven ter zake maximalisatie van opbrengst aanwezig zouden zijn, dan valt het mijns inziens niet in te zien waarom niet alle onjuiste aangiften tot onderwerp worden gemaakt in de strafrechtelijke procedure, zodat volstaan wordt met één sanctiestelsel.

Het gevaar bij een eigen financieel belang voor een bestuursorgaan bij het opleggen van bestuurlijke boeten is gesignaleerd door de Raad van State in het kader van zijn advies ter zake het wetsvoorstel Aanvulling van de Algemene wet bestuursrecht<sup>13</sup>:

*"21. Artikel 5.0.10*

*Het eerste lid bepaalt dat voorzover een bestuurlijke sanctie verplicht tot betaling van een geldsom, deze geldsom toekomt aan het bestuursorgaan dat de sanctie heeft opgelegd. De regering is er niet van overtuigd dat er gevaar bestaat voor misbruik van de regeling en ziet veeleer voordelen in de sfeer van het beklemtonen van de eigen verantwoordelijkheid van het bestuur voor de handhaving.*

*Het waarborgen van de objectiviteit en integriteit van de overheid is echter een zwaarwegend belang. Daarbij gaat het niet alleen om het tegengaan van echt misbruik, maar ook om het voorkomen van de schijn van oneigenlijk gebruik in verband met een financieel belang van de bestraffende overheid bij de beboeting.*

*De Raad acht het gewenst dat in de toelichting nader wordt uiteengezet op welke wijze kan worden voorkómen dat met de voorgestelde regeling een schijn van oneigenlijk gebruik door de overheid kan ontstaan.”*

---

<sup>11</sup> Hazewinkel-Suringa/Remmeling 1996, p. 35.

<sup>12</sup> Zie voor een uiteenzetting over welk sanctiesysteem er volgens de regering het best toegepast kan worden Kamerstukken II, vergaderjaar 2003/2004, 29 702, nr. 3. blz. 118-119.

<sup>13</sup> Kamerstukken II, vergaderjaar 2003/2004, 29 702, nr. 4.

Het knelpunt waar de Raad van State voor waarschuwt heeft zich naar mijn oordeel reeds voorgedaan in het fiscale boeterecht, althans de Belastingdienst heeft met het projectmatig aanpakken van belastingontduikers naar mijn mening de schijn gewekt een eigen belang te dienen bij het opleggen van fiscale boeten. Of de opbrengst werkelijk de doorslag geeft bij de keuze voor handhavinginstrumenten is voor een buitenstaander niet vast te stellen. Wel kan worden vastgesteld dat het buitengewoon schadelijk is voor het gezag van de Belastingdienst als de schijn in die richting wordt gewekt.

### *Informatieverplichting versus zwijgrecht en de bewijsrechtelijke consequentie*

De verdenking van verwijtbaar en beboetbaar gedrag ontstaat doorgaans tijdens een fiscaal boekenonderzoek. Bij het initiëren van de controleonderzoeken wijst de controlerend ambtenaar over het algemeen de betrokkenen op de rechten en verplichtingen zoals opgenomen in hoofdstuk VIII, afdeling 2 Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR). Eén van deze verplichtingen ziet op het desgevraagd aan de inspecteur verstrekken van gegevens en inlichtingen omtrent de feiten die van belang kunnen zijn voor de eigen belastingheffing. Ook zijn belastingplichtigen verplicht desgevraagd inzage te verlenen in dat deel van hun administratie dat licht kan werpen op de feiten die van belang kunnen zijn voor het vaststellen van de fiscale verplichtingen.

Vanwege het feit dat het verzaken van voornoemde verplichtingen kan leiden tot omkering en verzwaring van de bewijslast, dient een belastingplichtige zich twee keer te bedenken voordat hij beslist niet mee te werken aan een informatieverzoek van de inspecteur<sup>14</sup>.

Als er gaandeweg de fiscale controle door de controlerend ambtenaar of anderen van de Belastingdienst jegens de belastingplichtige een handeling wordt verricht, waaruit deze in redelijkheid de gevolgtrekking kan maken dat er een fiscale boete zal worden opgelegd, dan heeft de belastingplichtige vanaf dat moment het recht om te zwijgen ten aanzien van feiten en omstandigheden betreffende de boete. Voorzover het aankomt op feiten die zien op de verwijtbaarheid is reeds in artikel 67j AWR geregeld dat de belastingplichtige niet verplicht kan worden tot het geven van antwoorden op de daaromtrent gestelde vragen. Artikel 67j AWR gaat echter voorbij aan het feit dat ook antwoorden op vragen met betrekking tot de enkelvoudige belasting incriminerend kunnen zijn voor de belastingplichtige aangezien dergelijke vragen/antwoorden ook van belang zijn voor de boete.

Dit komt doordat de hoogte van een fiscale boete afhankelijk is van het verzwegen bedrag aan belasting. Immers, in de boeteartikelen is bepaald dat de hoogte van een fiscale boete een afgeleide is van de te weinig geheven belasting. Op grond hiervan zal de inspecteur krachtens het van toepassing zijnde beleid<sup>15</sup> een boete van (maximaal) 25% van de te weinig geheven belasting opleggen als geconcludeerd wordt dat er sprake is van grove schuld. Bij (voorwaardelijke) opzet stijgt het percen-

---

<sup>14</sup> Voor een uiteenzetting van de positie van de belastingplichtige die niet meewerkt aan tot hem gerichte informatieverzoeken verwijs ik naar mijn artikel, *Rechtsbescherming bij informatieverzoeken van de fiscus, een eenvoudige en praktische oplossing*. Tijdschrift voor Formeel Belastingrecht, eerste nummer 2007.

<sup>15</sup> Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst 1998, paragraaf 25.

tage tot maximaal 50%. Indien er naar het oordeel van de inspecteur tevens sprake is van omvangrijke fraude, listigheid, valsheid samenspanning en/of recidive dan kan de boete zelfs 100% bedragen<sup>16</sup>.

Doordat de grondslag van de boete zodoende afhankelijk is van het bedrag aan te weinig geheven belasting kan moeilijk worden weersproken dat de feiten die betrekking hebben op de enkelvoudige belasting tevens ook van belang zijn als bewijs voor een fiscale boete. Juist om die reden kan er een spanningsveld ontstaan tussen de verplichting tot informatieverzorging en het recht om te zwijgen. De controlerend ambtenaar zal in het kader van zijn controleonderzoek antwoorden op gestelde vragen willen hebben. Door de dreiging die uitgaat van een mogelijke omkering en verzwaring van de bewijslast zullen belastingplichtigen meestal uiteindelijk zwichten voor de op hen uitgeoefende druk en een eventueel beroep op het zwijgrecht laten waren.

De Hoge Raad heeft met betrekking tot de vraag of de informatieverplichting en de gevolgen van het schenden van de verplichting (omkering en verzwaring van de bewijslast) overwogen, dat ten aanzien van de enkelvoudige belasting het zwijgrecht heeft te wijken voor de informatieverplichting<sup>17</sup>:

*"3.3. Middel II komt erop neer dat doordat de Inspecteur van belanghebbende heeft gevergd dat deze gegevens en inlichtingen zou verstrekken, en aan het niet verstrekken daarvan een voor belanghebbende nadelig gevolg is verbonden, tekort is gedaan aan de waarborgen welke belanghebbende kon ontlenen aan het EVRM en het IVBPR.*

*Het Hof heeft - in cassatie onbestreden - geoordeeld dat de door de Inspecteur met toepassing van artikel 47 AWR gevraagde gegevens, inlichtingen en bescheiden van belang konden zijn voor de belastingheffing ten aanzien van belanghebbende. De weigering om door middel van verstrekking van de gevraagde gegevens, inlichtingen en bescheiden mee te werken aan het vaststellen van zijn belastingschuld kan belanghebbende niet rechtvaardigen met een beroep op evenbedoelde verdragen. Dit geldt, voorzover het die vaststelling betreft, ook voor het verweer tegen de consequenties die de artikelen 25, lid 6, en 29, lid 1, AWR verbinden aan het niet voldoen aan de ingevolge artikel 47 AWR geldende verplichting."*

Het probleem dat er kan ontstaan met het zwijgrecht omdat er gehoor moet worden gegeven aan een informatieverzoek waarvan de antwoorden, naast licht te werpen op de zuivere fiscale verplichtingen, die tevens ook incriminerend kunnen zijn voor de belastingplichtige, lost de Hoge Raad op door wettelijk afgedwongen verklaringen uit te sluiten als bewijs voor de fiscale boete<sup>18</sup>:

---

<sup>16</sup> Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst 1998, paragraaf 43.

<sup>17</sup> Hoge Raad, 27 juni 2001, nr. 35 889, BNB 2002/27.

<sup>18</sup> Hoge Raad 16 september 2005, nr. 38156, LJN: AO9013.

*"Indien en voorzover de door het Hof omschreven vaststellingen en oordelen bepalend zijn voor de grondslag van de verhoging en voor 's Hofs oordelen (onder 6.16) dat het aan opzet van belanghebbende is te wijten dat te weinig belasting is geheven en dat sprake is van ernstige en verhoudingsgewijs omvangrijke fraude, en deze vaststellingen en oordelen van evenbedoelde vorderingen van de inspecteur, heeft het Hof het artikel 6 EVRM geschonden (HR 27 juni 2001, nr. 35889, BNB 2002/27)."*

Het vorenstaande houdt in dat een bewijsrechtelijk merkwaardige situatie kan ontstaan. De enkelvoudige belasting kan rechtmatig worden bewezen op basis van afgedwongen verklaringen maar dezelfde enkelvoudige belasting als grondslag van een vergrijpboete niet. Dat plaatst mijns inziens de fiscale rechter in een nagenoeg onmogelijke positie. Immers, hij oordeelt uiteindelijk zowel over de enkelvoudige belasting als over de opgelegde boete.

Maar nu hij van wettelijk afgedwongen verklaringen kennis heeft genomen bij de behandeling van de enkelvoudige belasting kan naar mijn inzicht niet van de rechter worden verwacht dat hij deze kennis weg kan laten bij de behandeling van de fiscale boete. In ieder geval zal hij daaromtrent de schijn tegen zich hebben.

Een belastingplichtige kan vanwege het bovenstaande het gevoel hebben dat hij geen eerlijk proces heeft gehad omdat zijn recht om zichzelf niet te incrimineren in de knel is gekomen. Het is wachten op de dag waarop een belastingplichtige een wrakingsverzoek laat indienen tegen een fiscale rechter die reeds over de enkelvoudige belasting heeft geoordeeld en op het punt staat een fiscale boete ter zake te gaan behandelen.

In een strafrechtelijke procedure speelt dit probleem niet. Alsdan is immers sprake van twee verschillende procedures. De fiscale rechter oordeelt over de enkelvoudige belasting en de strafrechter oordeelt over een eventuele sanctie. De Hoge Raad heeft in een dergelijke situatie over de wettelijke informatieverplichting richting de Belastingdienst overwogen dat een ingestelde strafvervolging een belastingplichtige niet ontheft van het desgevraagd verstrekken van informatie ten behoeve van de belastingheffing. De strafrechter moet oordelen of de (fiscaal) afgedwongen informatie bruikbaar is als strafrechtelijk bewijs<sup>19</sup>.

Vanwege het feit dat één en dezelfde rechter oordeelt over de enkelvoudige belasting en de fiscale boete, is het recht om zichzelf niet te behoeven incrimineren beter gewaarborgd als besloten is de sanctionering over te laten aan de strafrechter. Mijns inziens dient geregeld te worden dat ook dit fundamentele recht voldoende is gewaarborgd als een fiscale boete wordt opgelegd. Thans is dat niet het geval, zodat het geraden lijkt hierop opmerkzaam te zijn in fiscale procedures waarin een boete is opgelegd en indien nodig expliciet bewijsverweer te voeren tegen de fiscale boete.

---

<sup>19</sup> Hoge Raad 27 februari 2004, VN 2004/14.3.

### *Uitleiding*

Bestuursrechtelijke sanctionering is ontegenzeggelijk in opkomst. Tal van overheidsinstanties hebben de bevoegdheid gekregen sancties op te leggen of staan op het punt die bevoegdheid te verwerven. De komst van een uniform bestuursrechtelijk boetestelsel is met de vierde tranche Algemene wet bestuursrecht in zicht. De opmars van het bestraffende bestuursorgaan is mede ingegeven door het overbelaste strafrechtstelsel maar ook efficiëntieoogmerken spelen een rol bij de keuze voor bestuursrechtelijke sanctionering in plaats van strafrechtelijke vervolging. Naar mijn mening dient er echter opgelet te worden dat sanctionering hetgeen blijft dat het hoort te zijn; een middel om corrigerend op te treden tegen wangedrag, uiteraard met inachtneming van de rechten die een betrokkene in een dergelijke procedure toekomt. In het licht van het vorenstaande ben ik in dit artikel ingegaan op een (beperkt) aantal knelpunten in het fiscale boeterecht. Het artikel is een mengelmoes geworden van diverse onderwerpen die mijns inziens meer aandacht verdienen.