

Mr. drs. F.J.P.M. Haas

Bestuurlijke boeten in het belastingrecht

Zevende herziene druk

 Wolters Kluwer

Deventer – 2025

VOORWOORD BIJ DE ZEVENDE DRUK

Voor u ligt de zevende druk van *Bestuurlijke boeten in het belastingrecht*. Vooral de voortdurende stroom van jurisprudentie op het gebied van het fiscale boeterecht na het verschijnen van de vorige druk – ongeveer drie jaar geleden – maken dat een nieuwe geheel herziene druk op zijn plaats is. Ten opzichte van de vorige druk zijn verwijzingen naar meer dan zestig nieuwe uitspraken en arresten opgenomen.

Het boek is zowel geschikt voor hen die zich in het kader van een studie in de bij de belastingheffing opgelegde bestuurlijke boeten willen verdiepen als voor hen die in de fiscale (rechts)praktijk met dit onderwerp te maken hebben. Evenals in de vorige drukken is gestreefd naar een betrekkelijk compacte benadering met weinig minder relevante beschouwingen en uitweidingen.

Met name vanuit de bedoeling het onderwerp van dit boek voor de beoefenaren van de fiscale praktijk eenvoudig toegankelijk te maken, zijn de kernoverwegingen uit de beslissingen van de Nederlandse gerechten, uit de uitspraken van het Europese Hof voor de Rechten van de Mens en uit die van het Hof van Justitie van de Europese Unie, letterlijk in de tekst opgenomen. Dit teneinde veelvuldig zoeken naar en in de uitspraken (die soms zeer uitgebreid zijn) overbodig te maken.

Alles heeft zijn beperkingen, en dit boek vormt daarop in het streven de compacte benadering van de eerdere drukken zoveel mogelijk te handhaven geen uitzondering. In het boek wordt geen aandacht besteed aan boeten opgelegd in de sfeer van de douane, en komen controle, opsporing en het (fiscale) strafrecht slechts zijdelings ter sprake.

De tekst van dit boek is afgesloten per 1 januari 2025 en geeft de wettelijke regelingen en jurisprudentie per die datum weer.

Amsterdam, januari 2025

F.J.P.M. Haas

INHOUDSOPGAVE

Voorwoord bij de zevende druk / V

Lijst van gebruikte afkortingen / XV

HOOFDSTUK 1

De ontwikkeling van het fiscale boeterecht / 1

- 1.1 Inleiding / 1
- 1.2 De AWR tot 1 januari 1998 / 2
- 1.3 Beoordeling door de rechter / 3
 - 1.3.1 Het toepassen van een verhoging / 3
 - 1.3.2 Beperkte toetsing van het kwijtscheldingsbesluit / 3
 - 1.3.3 De hoogte van de 'lichte' verhogingen / 4
 - 1.3.4 Van marginale toetsing naar beoordeling in volle omvang / 5
- 1.4 Eerste aanloop tot wetwijziging / 7
- 1.5 De commissie-Van Slooten / 8
- 1.6 Tweede aanloop tot wetwijziging / 10
- 1.7 De vierde tranche van de Awb / 11
- 1.8 Verdere ontwikkelingen in de wetgeving / 12

HOOFDSTUK 2

De twee boetecategorieën / 15

- 2.1 Verzuimboeten en vergrijpboeten / 15
- 2.2 Boetecategorieën in de vierde tranche Awb / 16

HOOFDSTUK 3

Daderschap / 17

- 3.1 De normadressaat / 17
- 3.2 Deelneming aan strafbare feiten / 18
- 3.3 Medeplegen en medeplichtigheid / 20
- 3.4 Rechtspersonen, opdrachtgevers en feitelijk leidinggevendenden / 25
- 3.5 Andere entiteiten en publiekrechtelijke lichamen / 28
- 3.6 Openbaarmaking vergrijpboete opgelegd aan medepleger / 31

HOOFDSTUK 4

Opzet en schuld / 33

- 4.1 Opzet / 33
- 4.2 Grove schuld / 36
- 4.3 Pleitbaar standpunt / 38
- 4.4 Inschakelen van derden / 44
- 4.5 Afwezigheid van alle schuld / 48

HOOFDSTUK 5

Het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst / 51

- 5.1 Het beleidsvoorschrift voor de Belastingdienst / 51
- 5.2 Ambtshalve toetsing aan het besluit? / 52
- 5.3 Wijzigingen na december 2008 / 54

HOOFDSTUK 6

Verzuimboeten bij aanslagbelastingen / 57

- 6.1 Niet of niet tijdig doen van aangifte / 57
 - 6.1.1 Aangifteplicht / 57
 - 6.1.2 Wanneer is de aangifte niet gedaan? / 58
- 6.2 Tijdstip van boeteoplegging / 60
- 6.3 Aanslag en conserverende aanslag / 62
- 6.4 Gecombineerde aangifte / 62
- 6.5 De hoogte van de boete / 63
- 6.6 Beleidsregels / 64
- 6.7 Betalingsverzuimen / 65
- 6.8 Bijkomende verplichtingen (art. 67ca AWR) / 66

HOOFDSTUK 7

Verzuimboeten bij aangiftebelastingen / 69

- 7.1 Aangifteverzuimen / 69
 - 7.1.1 Niet of niet tijdig doen van aangifte / 69
 - 7.1.2 Onjuiste aangifte en vergelijkbare verzuimen met betrekking tot loonbelasting en premies sociale verzekeringen / 70
 - 7.1.3 Verjaring / 72
 - 7.1.4 De hoogte van de boete / 73
 - 7.1.5 De beleidsregels bij het verzuim van art. 67b lid 1 AWR / 73
 - 7.1.6 De beleidsregels bij het verzuim van art. 67b lid 2 AWR / 74
- 7.2 Betalingsverzuimen / 74
 - 7.2.1 Niet of niet tijdig betalen / 74
 - 7.2.2 Tijdstip van boeteoplegging / 77
 - 7.2.3 De hoogte van de boete / 77
 - 7.2.4 De beleidsregels bij betalingsverzuimen indien wel een juiste aangifte is gedaan / 77
 - 7.2.5 De beleidsregels bij betalingsverzuimen indien geen (juiste) aangifte is gedaan / 79

- 7.3 Bijzondere verzuimboeten / 80
 - 7.3.1 Motorrijtuigenbelasting / 80
 - 7.3.2 Overige bijzondere verzuimboeten / 83
- 7.4 Boeten opgelegd aan fiscale mededaders / 83
- 7.5 Bijkomende verplichtingen (art. 67ca AWR) / 84

HOOFDSTUK 8

Vergrijpboeten bij aanslagbelastingen / 85

- 8.1 Vergrijpboete bij een aanslag / 85
 - 8.1.1 Art. 67d AWR / 85
 - 8.1.2 Grove schuld is niet voldoende / 86
 - 8.1.3 Tijdstip van boeteoplegging / 88
 - 8.1.4 De hoogte van en de grondslag voor de boete / 89
 - 8.1.5 De beleidsregels bij het opleggen van de vergrijpboete bij een aanslag / 92
- 8.2 Vergrijpboete bij navordering / 92
 - 8.2.1 Art. 67e AWR / 92
 - 8.2.2 Tijdstip van boeteoplegging / 93
 - 8.2.3 De hoogte van en de grondslag voor de boete / 95
 - 8.2.4 De beleidsregels bij het opleggen van de vergrijpboete bij navordering / 96
- 8.3 Vergrijpboete bij niet nakomen informatieplicht / 97
 - 8.3.1 Art. 10a AWR / 97
 - 8.3.2 Art. 75 SW 1956, art. 11 WIB en art. 29h Wet VPB 1969 / 99
- 8.4 Verstrekken van foutieve gegevens bij een verzoek tot (herziening van) een voorlopige aanslag / 101
 - 8.4.1 Art. 67cc AWR / 101
 - 8.4.2 Opzet en een verzoek vereist / 101
 - 8.4.3 Tijdstip van boeteoplegging / 102
 - 8.4.4 De beleidsregels bij het opleggen van de boete van art. 67cc AWR / 102

HOOFDSTUK 9

Vergrijpboeten bij aangiftebelastingen / 103

- 9.1 Art. 67f AWR / 103
- 9.2 Tijdstip van boeteoplegging / 107
- 9.3 De hoogte van en de grondslag voor de boete / 108
- 9.4 De beleidsregels bij het opleggen van de vergrijpboete bij naheffing / 108
- 9.5 Vergrijpboete bij niet nakomen informatieplicht (art. 10a AWR) / 109
 - 9.5.1 De aangewezen situaties / 110
 - 9.5.2 De beleidsregels bij het niet nakomen van de informatieverplichting / 111

HOOFDSTUK 10

De vaststelling van de hoogte van de boete door de inspecteur / 113

- 10.1 In aanmerking te nemen omstandigheden / 113
- 10.2 Strafverminderende omstandigheden / 115
- 10.3 Evenredigheidsbeginsel en inherente matigingsbevoegdheid / 116
- 10.4 Ambtshalve onderzoek naar strafverminderende factoren / 117

- 10.5 Recidive / 118
- 10.6 Ernst van de gedraging / 119
- 10.7 Belastingbedrag verhoudingsgewijs omvangrijk / 120
- 10.8 Samengaan met niet-fiscale overtredingen en delicten / 121
- 10.9 Persoonlijke omstandigheden / 121

HOOFDSTUK 11

Vrijwillige verbetering / 123

- 11.1 Inkeerregeling / 123
- 11.2 Vrijwillige verbetering / 125
- 11.3 Beperking in de tijd / 128
- 11.4 Beperkingen voor de inkomstenbelasting / 129
- 11.5 Inkeer bij het vergrijp van art. 67cc AWR / 130

HOOFDSTUK 12

Vermindering van de boetegrondslag / 131

HOOFDSTUK 13

De aard van de boeten / 133

- 13.1 Inleiding / 133
- 13.2 Autonome uitleg van het begrip 'criminal charge' / 133
- 13.3 Verzuimboeten en 'criminal charge' / 137
 - 13.3.1 Het EHRM / 137
 - 13.3.2 Lichter regime buiten de harde kern van het strafrecht? / 141
 - 13.3.3 De wetgever / 143
- 13.4 Rechtspersonen / 144

HOOFDSTUK 14

Bewijs / 147

- 14.1 Opzet en schuld / 147
 - 14.1.1 Onschuldpresumptie / 147
 - 14.1.2 Strafbaarstelling zonder opzet of schuld / 149
- 14.2 Bewijslevering / 150
- 14.3 De bewijsmaatstaf in boetezaken / 161
- 14.4 Omkering van de bewijslast / 166
 - 14.4.1 Inleiding / 166
 - 14.4.2 Geen omkering voor zover beroep gericht tegen vergrijpboete / 166
 - 14.4.3 Gebruik van veronderstellingen en het EVRM / 167
 - 14.4.4 Omkering bewijslast ten aanzien van de boetegrondslag / 169
 - 14.4.5 Geen ongeclausuleerde aanvaarding van de 'omkering' in boetezaken / 172
- 14.5 Boete bij een reeds onherroepelijk vaststaande belastingaanslag / 176

HOOFDSTUK 15

Boeteoplegging door de inspecteur / 179

- 15.1 Beboeting door het bestuur niet strijdig met het EVRM / 179
- 15.2 Geen afzonderlijke boete-inspecteur / 180

HOOFDSTUK 16

Bezwaar tegen de boetebeschikking / 183

- 16.1 Belastingaanslag en boete vermeld op één biljet / 183
- 16.2 Verplicht doorlopen bezwaarprocedure / 185

HOOFDSTUK 17

De mededelingsplicht / 187

- 17.1 Inleiding / 187
- 17.2 De inhoud van de mededeling / 187
- 17.3 De mededeling is vormvrij / 191
- 17.4 Mededeling in een begrijpelijke taal / 192
- 17.5 Kennisgeving van het voornemen tot boeteoplegging / 194
- 17.6 Geen ambtshalve toetsing door de rechter / 195

HOOFDSTUK 18

Overlijden of ontbinding / 197

- 18.1 Overlijden / 197
- 18.2 Ontbinding / 198

HOOFDSTUK 19

Informatieverplichting en zwijgrecht / 201

- 19.1 Nemo tenetur / 201
- 19.2 Het EHRM en het nemo tenetur-beginsel / 202
- 19.3 De Hoge Raad en het nemo tenetur-beginsel / 207
- 19.4 Nog geen 'criminal charge' / 213
- 19.5 'Criminal charge' in een andere zaak / 217
- 19.6 De civielrechtelijke weg / 220
- 19.7 Slotsom ten aanzien van de informatieverplichting en het nemo tenetur-beginsel / 221

HOOFDSTUK 20

Verhoor / 223

- 20.1 Verhoor / 223
- 20.2 Cautie / 224
- 20.3 Vertolking / 225

HOOFDSTUK 21

Inzagerecht / 229

- 21.1 Grondslag en omvang van het inzagerecht / 229
- 21.2 Geen absoluut recht op inzage / 231
- 21.3 Recht op vertaling? / 234

HOOFDSTUK 22

Criminal charge / 237

- 22.1 Wanneer begint de 'criminal charge' / 237
- 22.2 Aanvang 'criminal charge' volgens het EHRM / 239
- 22.3 Zwijgrecht / 240

HOOFDSTUK 23

Samenloop / 241

- 23.1 Samenloop van bestuurlijke boeten / 241
- 23.2 Vergrijpboete bij nieuwe bezwaren / 244
- 23.3 Samenloop bestuurlijke boete en strafrechtelijke vervolging / 247

HOOFDSTUK 24

Redelijke termijn / 263

- 24.1 Strekking, begin en einde / 263
- 24.2 Eerste beleidsarrest van de Hoge Raad / 264
- 24.3 In aanmerking te nemen omstandigheden / 266
- 24.4 Gevolgen termijnoverschrijding / 267
- 24.5 Ambtshalve onderzoek / 268
- 24.6 Tijdsverloop na het instellen van beroep in cassatie, tweede beleidsarrest / 268

HOOFDSTUK 25

Openbaarheid van behandeling en uitspraak / 273

- 25.1 Behandeling en beslissing in raadkamer / 273
- 25.2 De wettelijke regeling met ingang van 1994 / 274
- 25.3 Behandeling zonder onderzoek ter zitting / 275
- 25.4 Behandeling van verzet / 276

HOOFDSTUK 26

Boeten en ontvankelijkheid / 279

- 26.1 Termijnoverschrijding / 279
- 26.2 Motiveringsplicht / 280
- 26.3 Herziening / 281
- 26.4 Griffierecht / 282

HOOFDSTUK 27

Rechtsbijstand / 283

- 27.1 Recht op bijstand en vertegenwoordiging / 283
- 27.2 Gefinancierde bijstand / 284

HOOFDSTUK 28

Boete en compromis / 289

HOOFDSTUK 29

Rechtspraak in twee feitelijke instanties / 291

HOOFDSTUK 30

Nader ten aanzien van de taak van de rechter / 295

- 30.1 Passend en geboden / 295
- 30.2 Volledige toetsing / 298
- 30.3 Geen terugwijzing naar het bestuursorgaan / 299
- 30.4 Geen reformatio in peius / 300
- 30.5 Geen hogere boete dan beleid voorschrijft / 303
- 30.6 Ambtshalve onderzoek door de rechter / 304
 - 30.6.1 Stelplicht bij belanghebbende / 305
 - 30.6.2 Persoonlijke en financiële omstandigheden / 305
- 30.7 Behandeling binnen een redelijke termijn / 306
 - 30.7.1 De rechtspraak als medebepalende omstandigheid / 306
 - 30.7.2 Toetsing van de termijn / 307
- 30.8 Zwijgrecht en cautie / 308
- 30.9 Effectieve deelname aan het proces moet mogelijk zijn / 310

HOOFDSTUK 31

Legaliteitsbeginsel en overgangsrecht / 311

- 31.1 Legaliteitsbeginsel / 311
- 31.2 Het overgangsrecht / 314

Jurisprudentieregister / 317

Transponeringstabel artikelen vierde tranche Awb / 331

Trefwoordenregister / 333

De ontwikkeling van het fiscale boeterecht

1.1 Inleiding

De belastingheffing kent al vele eeuwen, waarschijnlijk al vanaf de middeleeuwen, het verschijnsel van een verhoging van de belasting, toegepast zonder tussenkomst van de rechter. Thans zouden we een dergelijke verhoging kwalificeren als een bestuurlijke boete.

In de meer recente geschiedenis zien we verhoging van de belasting bijvoorbeeld in de Wet op de inkomstenbelasting 1914. Bij navordering kende die wet een verhoging van de belasting met in beginsel 400%. Kwijtschelding van de verhoging was mogelijk, maar een besluit ter zake kon niet worden voorgelegd aan de rechter.

Het ten tijde van de Duitse bezetting ingevoerde en pas met de inwerkingtreding van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 ingetrokken Besluit op de Inkomstenbelasting 1941 kende een verhoging bij navordering van 100%, tenzij de belastingplichtige bewees dat hij geen opzet of grove schuld had. Rechterlijke toetsing bleef beperkt tot de vraag of terecht een verhoging was opgelegd; tot de vraag derhalve of belanghebbende bewezen had dat hem niet het verwijt van opzet of grove schuld kon worden gemaakt. Een besluit geen of slechts gedeeltelijke kwijtschelding te verlenen van een op zichzelf terecht opgelegde verhoging kon niet door de rechter worden getoetst.

Na de Tweede Wereldoorlog bestond behoefte aan een algemene herziening van de Nederlandse belastingwetgeving. Allerlei factoren waaronder ontwikkelingen op maatschappelijk, economisch en financieel gebied alsmede de sterke toename van de overheidsbemoeyenis en de daarmee gepaard gaande behoefte aan meer belastingopbrengsten, hadden – wat is er nieuw onder de zon – geleid tot een onoverzichtelijke en ingewikkelde belastingwetgeving.

Bij Besluit van 17 september 1948¹ werd daarom door de Minister van Financiën Lief tinck een commissie ingesteld die onder meer diende te onderzoeken welke vereenvoudigingen moesten worden aangebracht en aan de hand daarvan te komen tot voorstellen. De commissie bracht in 1954 rapport uit waarbij onder meer een concept was gevoegd voor een Algemene wet inzake rijksbelastingen.

Het ontwerp voor de AWR werd op 16 september 1955 bij het parlement ingediend. In 1959 verscheen de wet in het *Staatsblad*.² Nadat de bepalingen van de AWR al met ingang

1 Beschikking van 17 september 1948, nr. 316, *Stcrt.* 181.

2 Wet van 2 juli 1959, *Stb.* 301.

van 1 november in werking waren getreden voor de kansspelbelasting³ is de AWR zelf met ingang van 1 oktober 1962 (gedeeltelijk) in werking getreden.⁴ Naarmate de algemene herziening van het belastingrecht vorderde werd de AWR op steeds meer belastingen van toepassing. Zo werd de wet met ingang van 1 januari 1965 van toepassing op de inkomstenbelasting, met ingang van 1 april 1966 op de omzetbelasting en met ingang van 1 januari 1970 op de vennootschapsbelasting.

1.2 De AWR tot 1 januari 1998

De AWR zoals die in 1962 werd ingevoerd, kende een aantal verhogingen van belastingaanslagen.⁵

In het geval dat de aangifte voor een aanslagbelasting niet werd gedaan binnen de in de daartoe gestuurde aanmaning gestelde termijn, was er de verhoging van de belasting met 5% doch maximaal f 1000 (art. 9 lid 3 AWR (oud)).

Indien de inspecteur belasting navorderde dan werd de in de navorderingsaanslag begrepen belasting met 100% verhoogd 'behoudens voor zover het niet aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige is te wijten dat te weinig belasting is geheven' (art. 18 lid 1 AWR (oud)). Bij naheffing was de formulering helder en direct: "De in een naheffingsaanslag begrepen belasting wordt met honderd percent verhoogd." (art. 21 lid 1, eerste volzin, AWR (oud)). Dat ook bij naheffingsaanslagen geen 100%-verhoging volgde bij ontbreken van opzet of grove schuld bleek uit de tweede volzin van voormeld artikellid: "De verhoging bedraagt tien percent (...) voor zover het niet aan opzet of grove schuld van degene van wie wordt nageheven is te wijten dat te weinig belasting is geheven."

Ten slotte voorzag art. 22 AWR (oud) in de situatie dat een aangiftebelasting te laat werd voldaan of afgedragen, maar vóórdat de inspecteur was overgaan tot het naheffen van die belasting. In dat geval werd 'bij wijze van een verhoging' een naheffingsaanslag vastgesteld van 10% van het te laat betaalde bedrag.

De verhogingen van art. 9, 18 en 21 AWR (oud) waren krachtens de wet verschuldigd. Een afzonderlijke beslissing van de inspecteur tot het opleggen van een verhoging was dus niet vereist. Voor het opleggen van de verhoging van art. 22 AWR (oud) was uiteraard wel een handeling van de inspecteur nodig; daarvoor moest immers een naheffingsaanslag worden vastgesteld.

Ten aanzien van de verhogingen van 100% diende de inspecteur nog wel een zogenoemd kwijtscheldingsbesluit te nemen, een besluit of en zo ja in hoeverre kwijtschelding van de verhoging werd verleend. Ten aanzien van verhogingen bij navordering werd dat besluit onmiddellijk bij het vaststellen van de navorderingsaanslag genomen (art. 18 lid 2 AWR (oud)). Voor de 100%-verhogingen bij naheffingsaanslagen werd het (formeel) kwijtscheldingsbesluit tot 1 januari 1994 pas genomen bij het doen van uitspraak op bezwaar tegen de naheffingsaanslag (art. 25 lid 5 AWR (oud)). Met ingang van 1 januari 1994 werd

3 Besluit van 20 oktober 1961, *Stb.* 332.

4 Besluit van 18 augustus 1962, *Stb.* 319.

5 Verhogingen – soms ook boeten genoemd – waren (en zijn) ook te vinden in andere belastingwetten dan de AWR, bijvoorbeeld in de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1966. In dit hoofdstuk, dat slechts beoogt een schets te geven van de ontwikkelingen van het fiscale boeterecht, beperk ik mij tot de boeten (verhogingen) van de AWR.

het kwijtscheldingsbesluit tegelijk met het vaststellen van de navorderingsaanslag of naheffingsaanslag genomen bij voor bezwaar vatbare beschikking.⁶

1.3 Beoordeling door de rechter

1.3.1 Het toepassen van een verhoging

De verhogingen van de AWR maakten deel uit van de belastingaanslag of – in het geval van art. 22 AWR (oud) – presenteerden zich in de vorm van een belastingaanslag. De vraag of terecht een verhoging was opgelegd kon daardoor aan de belastingrechter worden voorgelegd, al dan niet na het doorlopen van een bezwaarfase. Daarbij gold dat, aangezien de verhoging werd belopen uit de wet, de belastingplichtige of inhoudingsplichtige die meende dat in zijn geval de uitzondering op de hoofdregel toepassing moest vinden en geen verhoging van 100% diende te worden opgelegd omdat hem geen opzet of grove schuld kon worden verweten, feiten en omstandigheden moest stellen – en bij betwisting bewijzen – die een dergelijk oordeel zouden rechtvaardigen.

1.3.2 Beperkte toetsing van het kwijtscheldingsbesluit

Met betrekking tot de kwijtschelding van de verhogingen van 100% wenste de regering aanvankelijk geen enkele toetsing door de rechter. De Tweede Kamer was echter voorstander van een volledige rechterlijke toetsing. Bij wege van een soort compromis werd vervolgens beroep opengesteld tegen het ten aanzien van de verhogingen van 100% door de inspecteur te nemen kwijtscheldingsbesluit. De rechterlijke toetsingsbevoegdheid werd echter beperkt. In art. 27 AWR werd weliswaar (in het eerste lid) beroep open gesteld tegen een kwijtscheldingsbesluit inzake 100%-verhogingen maar in het tweede lid werd opgenomen:

“Het beroep kan worden ingesteld terzake dat de inspecteur:

- a) van de bevoegdheid tot het geheel of gedeeltelijk niet verlenen van kwijtschelding kennelijk tot een ander doel gebruik heeft gemaakt dan tot de doeleinden, waartoe die bevoegdheid gegeven is;
- b) bij afweging van de betrokken belangen niet in redelijkheid tot het besluit heeft kunnen komen;
- c) anderszins heeft besloten in strijd met enig in het algemeen rechtsbewustzijn levend beginsel van behoorlijk bestuur.”

Zeker indien in aanmerking wordt genomen dat de bescherming die de burger kon ontlenen aan de beginselen van behoorlijk bestuur aan het einde van de jaren vijftig

⁶ Het verschil vóór 1 januari 1994 tussen de behandeling van de verhogingen van 100% hangt samen met de omstandigheid dat tot 1 januari 1994 tegen een navorderingsaanslag geen bezwaar open stond. Tegen een navorderingsaanslag kon (alleen) direct beroep worden ingesteld bij het gerechtshof. Bij navordering was het dus niet mogelijk een formeel kwijtscheldingsbesluit te doen bij een uitspraak op bezwaar.

van de vorige eeuw aanzienlijk minder ver ging dan thans, werd in wezen slechts een marginale toetsingsmogelijkheid voor de rechter in het leven geroepen.

In zijn conclusie voor het hierna nog nader te bespreken arrest *BNB 1979/250* schreef advocaat-generaal Van Soest:

“Het beroep, ingeleid op de wijze, bedoeld in art. 27 AWR, laat blijkens de wetsgeschiedenis van 1959 de door de belastingadministratie verrichte belangenafweging intact en legt aan de rechter slechts de vraag voor, of de daarbij aan de administratie gestelde grenzen niet zijn overschreden; deze grenzen zijn geformuleerd in de beperkte beroepsgronden, omschreven in art. 27, lid 2, AWR.”

1.3.3 De hoogte van de ‘lichte’ verhogingen

In de bedoeling van de wetgever van de jaren vijftig was er helemaal geen plaats voor ingrijpen van de rechter als het ging om de hoogte van de ‘lichte’ verhogingen van art. 9 AWR (oud), art. 21 lid 1, tweede volzin, AWR (oud) en art. 22 AWR (oud). De rechter kreeg zelfs niet de marginale bevoegdheid van art. 27 lid 2 AWR. De rechterlijke toetsing bleef naar de bedoeling van de wetgever beperkt tot de vraag of terecht een verhoging was opgelegd.

In de loop der tijd heeft echter juist het ontbreken van een in de wet neergelegde beperking van de toetsingsmogelijkheden ertoe geleid dat de rechter zich bevoegd achtte ook de omvang van een ‘lichte’ verhoging te toetsen. Op 15 maart 1978 oordeelde Hof Arnhem:

“dat bij de beoordeling van de rechtmatigheid van een aanslag, ook van een aanslag die op grond van art. 22 der Wet is opgelegd, de taak van de belastingrechter echter niet beperkt is tot de vraag of de inspecteur gebleven is binnen de grenzen van de Wet, doch voor zijn ingrijpen evenzeer plaats is, indien de wijze, waarop de inspecteur zijn bevoegdheid heeft gehanteerd anderszins in strijd zou zijn met het recht;

dat bij de beoordeling van de vraag of de inspecteur in redelijkheid tot het opleggen van de onderhavige aanslag heeft kunnen komen niet alleen het percentage van de verhoging, doch ook het bedrag aan verhoging, dat uit het toegepaste percentage resulteert, in aanmerking moet worden genomen.”

Op het door de Staatssecretaris van Financiën tegen deze uitspraak ingestelde beroep in cassatie overwoog de Hoge Raad in zijn arrest van 23 mei 1979, nr. 18 984, ECLI:NL:HR:1979:AX2738, *BNB 1979/250*:

“dat aan het middel (...) allereerst ten grondslag ligt de opvatting dat het niet tot de taak van de belastingrechter behoort om, ingeval de inspecteur bij een uitspraak op een bezwaarschrift tegen een naheffingsaanslag als bedoeld in artikel 22 van de Algemene Wet inzake rijksbelastingen (...) de opgelegde verhoging ten bedrage van tien percent van het te laat betaalde bedrag geheel of ten dele heeft gehandhaafd, deze uitspraak te toetsen aan een of meer beginselen van behoorlijk bestuur; dat deze opvatting echter niet juist is; dat immers de taak van de belastingrechter bij zijn beoordeling van de rechtmatigheid van een aanslag of een naheffingsaanslag niet is beperkt tot de vraag of de inspecteur is gebleven binnen de door de wet gestelde grenzen, maar voor diens ingrijpen evenzeer plaats is indien de wijze waarop de inspecteur zijn bevoegdheden heeft gehanteerd anderszins in strijd is met het recht, doordat daarbij niet is gehandeld in overeenstemming met de beginselen van behoorlijk bestuur welke daarbij moeten worden in acht genomen.”

In een tegen een uitspraak van Hof Amsterdam ingesteld beroep in cassatie probeerde de staatssecretaris het opnieuw, nu ten aanzien van een verhoging van 10% op grond van art. 21 lid 1, tweede volzin, AWR (oud). Hij voerde aan:

“Het moge zo zijn dat in bepaalde gevallen een zodanige verhoging als onbillijk wordt ervaren, de wetgever heeft deze regeling zo getroffen, dat een rechterlijke toetsingsbevoegdheid voor boeten als de onderhavige bewust is uitgesloten. Oordelend zoals het Hof heeft gedaan heeft het Hof art. 5 en 11 van de Wet van 15 mei 1829 (*Stb.* nummer 28) houdende Algemeene Bepalingen der Wetgeving van het Koninkrijk geschonden. Slechts voor de verhogingen voortvloeiend uit toepassing van art. 21, eerste lid, eerste volzin, AWR heeft de wetgever blijkens de parlementaire geschiedenis en niet dan na een gedegen discussie in het parlement, in art. 27 AWR een marginaal toetsingsrecht willen creëren.”

De Hoge Raad (HR 5 oktober 1983, nr. 21 679, ECLI:NL:HR:1983:AW8786, *BNB* 1984/140) besliste echter – in het nadeel van de staatssecretaris – op gelijke wijze als in *BNB* 1979/250.

1.3.4 Van marginale toetsing naar beoordeling in volle omvang

Met de hiervoor genoemde arresten van de Hoge Raad leek het erop dat de bedoeling van de wetgever op zijn kop was gezet en dat – bij gebreke van een wettelijke beperking als besloten lag in art. 27 AWR – de rechterlijke toetsing van de ‘lichte’ verhogingen verder ging dan die van de ‘zware’ verhogingen van 100%.⁷

De belastingrechter stelde zich aanvankelijk inderdaad overeenkomstig de bedoeling van de wetgever min of meer terughoudend op bij de toetsing van de kwijtscheldingsbesluiten

⁷ In zijn – uiterst kritische – noot onder *BNB* 1979/250 schrijft Hofstra over omkering van het wettelijk systeem.

ter zake van 100%-verhogingen. In de loop van de tijd is die terughoudendheid echter komen te vervallen. In zijn arrest van 8 juni 1977, nr. 18 336, ECLI:NL:HR:1977:AX3372, *BNB* 1977/169 stelt de Hoge Raad nog voorop dat de belastingrechter bij beroep tegen een kwijtscheldingsbesluit:

‘voor de beoordeling van het beroep niet zijn eigen waardering van de omstandigheden, waarop het besluit van de Inspecteur berust, in de plaats mag stellen van die van de Inspecteur, doch hij zich ertoe dient te beperken na te gaan of de Inspecteur, gelet op alle, naar ’s rechters oordeel in aanmerking komende omstandigheden van het gegeven geval, in redelijkheid tot zijn bestreden besluit heeft kunnen komen.’⁸

In zijn belangrijke arrest van 19 juni 1985, nr. 22 076, ECLI:NL:HR:1985:AC8934, *BNB* 1986/29 stelde de Hoge Raad weliswaar nog dat in art. 27 lid 2 AWR aan de rechterlijke toetsing van een kwijtscheldingsbesluit zekere beperkingen zijn gesteld, maar hij overwoog ook dat, indien toepassing van de regels van de door de staatssecretaris aan de inspecteurs gegeven voorschriften omtrent het gebruik van de kwijtscheldingsbevoegdheid naar het oordeel van de rechter in het voorliggende geval⁹ strijd oplevert met enig beginsel van behoorlijk bestuur, de rechter zelfstandig een kwijtscheldingsbesluit neemt. In het arrest HR 20 december 1989, nr. 25 469, ECLI:NL:HR:1989:ZC4182, *BNB* 1990/102 lijken alle beperkingen van art. 27 AWR vervolgens weggevallen:

“Opmerking verdient overigens dat de bij art. 27, lid 2, voorziene beroepsgronden de rechter ruime mogelijkheden bieden tot inhoudelijke toetsing van het besluit inzake de kwijtschelding, aangezien het bepaalde in lid 2, letter b, van dat artikel de rechter in staat stelt te onderzoeken of, gelet op alle naar zijn oordeel in aanmerking komende omstandigheden van het gegeven geval, de inspecteur in redelijkheid tot het besluit heeft kunnen komen, terwijl het bepaalde in lid 2, letter c, – welke bepaling mede het oog heeft op het evenredigheidsbeginsel – de rechter de mogelijkheid biedt om te beoordelen of de verhoging, voor zover door het besluit in stand gelaten, niet als onevenredig is aan te merken in verhouding tot de gedraging op grond waarvan zij is opgelegd.”

Indien de rechter tot het oordeel komt dat het kwijtscheldingsbesluit van de inspecteur vernietigd moet worden dan kijkt hij zelfstandig welke boete hij passend en geboden acht.

Daarbij is de rechter (uiteraard) niet gebonden aan de voorschriften die de staatssecretaris de inspecteurs heeft gegeven (HR 31 oktober 1990, nr. 26 420, ECLI:NL:HR:1990:ZC4428, *BNB* 1990/346) en wordt hij ook niet beperkt door het standpunt van belanghebbende.

8 De beslissing van Hof Leeuwarden de verhoging verder kwijt te schelden tot op 75% vond de Hoge Raad overigens niet onbegrijpelijk en bleef in stand.

9 Hetzij in verband met de bijzonderheden van het geval, hetzij omdat de regels op zichzelf beschouwd daartoe leiden.

De rechter mag dus een verdergaande kwijtschelding van de verhoging verlenen dan voortvloeit uit het dienaangaande door de betrokken belastingplichtige of inhoudingsplichtige ingenomen standpunt (HR 4 januari 1991, nr. 27 272, ECLI:NL:HR:1991:ZC4801, *BNB* 1992/221).

Al met al is er dan ook van de marginale toetsing van het kwijtscheldingsbesluit in de loop der tijd weinig overgebleven. In wezen is de belastingrechter in volle omvang gaan beoordelen of de (na kwijtschelding resterende) verhoging in de gegeven omstandigheden op zijn plaats is.

1.4 Eerste aanloop tot wetswijziging

A-G Van Soest was in zijn conclusie voor *BNB* 1986/29 tot het oordeel gekomen dat de regeling inzake de toetsing van de verhogingen zich verdroeg met art. 6 EVRM, maar hij gaf de regeling daarbij het voordeel van de twijfel. Grond voor de twijfel zag hij in het bijzonder wegens de beperking van het rechterlijk oordeel tot toetsing aan de in art. 27 lid 2 AWR (oud) limitatief opgenomen gronden. Na analyse van de regeling en de omvang van de mogelijkheden van de rechter om het opleggen van een verhoging en het kwijtscheldingsbesluit te toetsen en om de verhoging te verminderen komt vervolgens ook de Hoge Raad tot het oordeel dat er geen strijd was met art. 6 EVRM:

“De (...) regeling biedt de belastingplichtige, die in beroep komt tegen een hem opgelegde verhoging, een zodanige mogelijkheid tot verweer tegen het door de inspecteur te zijnen aanzien genomen besluit, dat aan de eisen gesteld in artikel 6, lid 1, van het Verdrag is voldaan.”

Het bestaande stelsel was met *BNB* 1986/29 door de Hoge Raad ‘gered’, maar duidelijk werd zo langzamerhand wel dat in het licht van de rechtsontwikkeling (de toepasselijkheid van het EVRM ook op de fiscale boeten) in ieder geval de tekst van de wettelijke bepalingen aan herziening toe was.

In 1996 – in een latere fase van de totstandkoming van het nieuwe boeterecht – noemde de regering het bestaande stelsel een sterk verouderd stelsel dat niet meer voldeed aan de eisen die de mensenrechtenverdragen stellen aan de rechtsbescherming, en door de jurisprudentie van de Hoge Raad gedeeltelijk buiten werking was gesteld.¹⁰

Een eerste poging daartoe werd gedaan met het op 13 maart 1989 onder nummer 21058 ingediende wetsvoorstel tot wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen in verband met de herziening van het stelsel van administratieve boeten en van de bevoegdheid tot navorderen. Hieraan voorafgaande was een voorontwerp voor advies aan de Hoge Raad gezonden. In het voorontwerp bleef de situatie gehandhaafd waarbij verhogingen van de belasting met 100%, behoudens voor zover bij de belanghebbende geen sprake was van opzet of grove schuld, rechtstreeks voortvloeiden uit de wet, en

¹⁰ *Kamerstukken I* 1995/96, 23470, nr. 233b, p. 1.

waarbij de inspecteur vervolgens een besluit diende te nemen de verhoging al dan niet geheel of gedeeltelijk kwijt te schelden.

In zijn advies¹¹ stelde de Hoge Raad vraagtekens bij de aldus gehandhaafde bewijslastverdeling. Ook indien de verdeling van de bewijslast in overeenstemming zou zijn met de onschuldpresumptie van art. 6 EVRM diende men zich volgens de Hoge Raad af te vragen of het raadzaam is een wettelijke regeling in te voeren die in elk geval ligt op de uiterste grens van hetgeen ingevolge het EVRM is toegestaan. Wel kon de Hoge Raad zich vinden in het voorstel art. 27 AWR te laten vervallen nu dit de rechtsbescherming van de belastingplichtige zou vergroten.¹²

Het advies van de Hoge Raad leidde tot een ingrijpende wijziging van het voorontwerp. In het bij de Tweede Kamer ingediende wetsvoorstel werd niet langer uitgegaan van een 'automatisch' uit de wet belopen verhoging, opgelegd behoudens tegenbewijs door de belanghebbende. Boeten zouden in het vervolg – om hun strafkarakter te benadrukken – geen deel meer uitmaken van de belastingaanslag, maar worden opgelegd bij een afzonderlijke beslissing van de inspecteur waarvan de juistheid (al dan niet na bezwaar) aan de rechter ter beoordeling kon worden voorgelegd.¹³ Het wetsvoorstel ondervond echter ondanks deze wijzigingen ten opzichte van het voorontwerp allerlei kritiek, onder meer omdat de waarborgen van art. 6 EVRM daarin onvoldoende tot uitdrukking zouden komen.¹⁴

Nadat de vaste commissie voor Financiën van de Tweede Kamer de staatssecretaris in een brief van 25 juni 1991 had verzocht het stelsel van fiscale boeten nog eens zorgvuldig te bezien met name ook in het licht van de jurisprudentie van het EHRM, werd op 14 augustus 1991 onder voorzitterschap van J. van Slooten de Adviescommissie herziening fiscaal boetestelsel ingesteld.¹⁵

1.5 De commissie-Van Slooten

De Adviescommissie, naar haar voorzitter bekend als de commissie-Van Slooten, bracht op 18 maart 1992 rapport uit. De commissie was van oordeel dat de op het wetsvoorstel uitgeoefende kritiek voor een deel terecht was en beschreef in haar rapport een systeem dat aan deze kritiek en een aantal andere wensen tegemoet moest komen. De door haar wenselijk geachte wijzigingen verdeelde de Commissie in drie groepen.

11 Advies van de Hoge Raad van 14 januari 1987, *Kamerstukken II* 1986/87, 19700, nr. 56 (bijlage).

12 *Kamerstukken II* 1988/89, 21058, nr. 3, p. 6.

13 *Kamerstukken II* 1988/89, 21058, nr. 3, p. 18.

14 *Kamerstukken II* 1988/89, 21058, nr. 5, p. 3.

15 Naast mr. J. van Slooten, oud-president van het gerechtshof te Amsterdam, waren lid van de commissie mr. J.P. Scheltens, emeritus-hoogleraar belastingrecht aan de Rijksuniversiteit te Leiden, en mr. G.J.M. Corstens, (destijds) hoogleraar straf- en strafprocesrecht aan de Katholieke Universiteit te Nijmegen.

Zes wijzigingen die zij op grond van het EVRM en het IVBPR noodzakelijk achtte, te weten:

1. Indien, naar objectieve maatstaven beoordeeld, de redelijke verwachting van de oplegging van een boete bestaat, komt aan de belastingplichtige het zwijgrecht toe.
2. Het aanzeggen van het voornemen tot oplegging van een niet-ordeboete moet schriftelijk in een voor de belanghebbende begrijpelijke taal geschieden of in het Nederlands onder bijvoeging van een vertaling. Hetzelfde geldt voor de boete-beschikking of -uitspraak. De inspecteur moet terzake het initiatief nemen, indien hij reden heeft te veronderstellen dat de belastingplichtige de Nederlandse taal niet of onvoldoende machtig is.
3. Indien de belanghebbende mondeling wenst te reageren op het voornemen van de inspecteur tot oplegging van een niet-ordeboete moet hij op zijn verzoek de bijstand van een tolk kunnen genieten.
4. De belanghebbende dient voordat de boete wordt opgelegd te worden geïnformeerd over de gronden waarop hem een boete zal worden opgelegd en waarop het bedrag daarvan is gebaseerd.
5. De belanghebbende dient op zijn verzoek inzage te krijgen in of fotocopies te krijgen van de stukken of gedeelten daarvan waarop de inspecteur zich ter staving van zijn voornemen tot boete-oplegging beroept.
6. De belanghebbende die niet over voldoende middelen beschikt dient op zijn verzoek een advocaat te worden toegevoegd, eventueel ook reeds in het voorstadium van de administratieve behandeling.

Negen wijzigingen die zij op andere grond noodzakelijk achtte:

1. Aanvulling van art. 68 AWR met het vereiste van het oogmerk van benadeling van de schatkist.
2. Over niet-ordeboeten dient te worden beslist door een aparte boete-inspecteur met bijzondere bevoegdheden.
3. Indien, naar objectieve maatstaven beoordeeld, de redelijke verwachting van de oplegging van een boete bestaat, dient de belastingplichtige, alvorens aan hem mondelinge inlichtingen worden gevraagd, te worden gewezen op zijn zwijgrecht.
4. Strafrechtelijke vervolging na oplegging van een niet-ordeboete dient uitgesloten te zijn, evenals oplegging van een dergelijke boete na strafrechtelijke vervolging.
5. Ter zake van belastingfraude dient vervolging op basis van art. 225, tweede lid, Sr uitgesloten te worden.
6. De belastingrechter kan de opgelegde boete handhaven, verminderen of vernietigen, doch niet verhogen.
7. In geval van inkeer moet de mogelijkheid van boete-oplegging vervallen.
8. Na overlijden kan geen boete worden opgelegd en vervalt de invorderbaarheid van een reeds opgelegde boete.
9. Op eerste verzoek van de belastingplichtige dient dadelijk uitstel van betaling van de niet-ordeboete te worden verleend. In zo'n geval dienen de belastingplichtige

rente noch kosten te worden berekend. In geval van vrees voor verduistering mogen conservatoire maatregelen worden genomen.

En een tweetal door haar gewenste wijzigingen:

1. Strafbaarstelling van overtredingen dient te vervallen in gevallen waarin tevens een ordeboete kan worden opgelegd.
2. Een tweede feitelijke instantie in belastingzaken is gewenst.

Bij brief van 29 maart 1993 deelt de staatssecretaris de voorzitter van de Tweede Kamer mee dat de aanbevelingen van de commissie-Van Slooten op vrijwel alle punten kunnen worden gevolgd. Om verschillende redenen lag het volgens de staatssecretaris voor de hand het nieuwe boetesysteem in een afzonderlijk wetsvoorstel vorm te geven. Eén van die redenen was dat dit nieuwe wetsvoorstel dan niet belast zou worden met de deels als achterhaald te beschouwen historie van het wetsvoorstel 21058.¹⁶

In de daarop volgende nota van wijziging wordt het opschrift van het wetsvoorstel gewijzigd en alle bepalingen die betrekking hebben op administratieve boeten geschrapt.¹⁷

1.6 Tweede aanloop tot wetswijziging

Het in de hiervoor gemelde brief van 29 maart 1993 aangekondigde wetsvoorstel werd in het najaar van 1993 bij de Tweede Kamer ingediend onder nummer 23470.¹⁸ Ook dit wetsvoorstel wordt in de loop van de parlementaire behandeling voor advies voorgelegd aan deskundigen.¹⁹ Samenvattend adviseerde de werkgroep het wetsvoorstel voort te zetten.²⁰ In dit wetsvoorstel werden de belangrijkste bepalingen over de bestuurlijke boeten in de AWR samengebracht in een nieuw hoofdstuk VIII A 'Bestuurlijke boeten'. De boeten werden niet meer geheven in de vorm van een verhoging van een belastingaanslag²¹ maar opgelegd bij een afzonderlijke voor bezwaar vatbare beschikking.²² Het is dit wetsvoorstel dat uiteindelijk geleid heeft tot het nieuwe boeterecht, maar pas nadat een heroverweging na de beraadslaging in de Eerste Kamer op een aantal punten tot aanpassing leidde. Die aanpassing is vormgegeven in de nota van wijziging van het voorstel voor de Invoeringswet bestuurlijke boeten (wetsvoorstel 24800) waarin een doorlopende tekst

¹⁶ *Kamerstukken II* 1992/93, 21058, 21369, nr. 11.

¹⁷ Uiteindelijk heeft het wetsvoorstel geleid tot de Wet van 21 april 1994 tot wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen in verband met de herziening van de bevoegdheid tot navorderen (*Stb.* 1994, 301). Belangrijkste wetswijziging was de wijziging van art. 16 lid 1 AWR. Een zogenoemd 'nieuw feit' is sedertdien niet nodig bij belastingplichtigen die ter zake van dit feit te kwader trouw zijn.

¹⁸ Voorstel 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.

¹⁹ De Werkgroep voor aspecten van rechtsbescherming in het belastingrecht (prof. mr. Ch.P.A. Geppaart en prof. mr. C. Flinterman).

²⁰ *Kamerstukken I* 1995/96, 23470, nr. 233b, p. 1.

²¹ Of – in het geval van art. 22 AWR (oud) – als belastingaanslag.

²² In verband hiermee werd de tekst van art. 1 AWR aangepast teneinde de bepalingen uit die wet ook van toepassing te doen zijn op het opleggen van de fiscale boeten.