

## De vierde tranche van de AWB. Kan de belastingadviseur straks ook een boete krijgen?

Mr. R. Vos , datum 01-11-2000

**Datum**

01-11-2000

**Auteur**

Mr. R. Vos [🔗](#)

**Auteursprofiel**

Mr. R. Vos

**Vakgebied(en)**

Omzetbelasting / Algemeen

De AWB is de afgelopen jaren reeds een aantal keren aangepast en deze veranderingen worden ook wel aangeduid als de 'vierde tranche van de AWB'. Wat houdt dit nu precies in?

Mr. R. Vos [🔗](#)

In september 1999 heeft de Commissie Scheltema een voorstel gedaan voor een wet en toelichting om de Algemene Wet Bestuursrecht (hierna AWB) te wijzigen. De AWB is de afgelopen jaren reeds een aantal keren aangepast en deze veranderingen worden ook wel aangeduid als de 'vierde tranche van de AWB'. De eerste en tweede tranche zijn al in werking getreden op 1 januari 1994 en de derde tranche op 1 januari 1998. Het is de bedoeling dat de regering dit jaar een wetsvoorstel aan de Raad van State zal voorleggen. Het is nog niet bekend wanneer de vierde tranche van de AWB in werking treedt.

### Wat houdt de vierde tranche van de AWB in?

De eerste tranche van de AWB had betrekking op algemene voorschriften over bestuurshandelingen en regels in verband met bezwaar en beroep. De tweede tranche zag op het tot stand brengen van een gelijkvormig bestuursprocesrecht. De derde tranche regelt diverse onderwerpen, zoals mandaat en delegatie, toezicht, subsidies, bestuursdwang en dwangsom en het vaststellen van beleidsregels. De vierde tranche van de AWB heeft betrekking op de volgende onderwerpen:

- 1 openbaarheid van bestuur;
- 2 bestuursrechtelijke schulden;
- 3 bestuurlijke handhaving, in het bijzonder de bestuurlijke boete;
- 4 attributie (toekenning) van bevoegdheden.

Net als bij de invoering van de eerdere tranches is het ook bij de vierde tranche de bedoeling dat de AWB algemene regels geeft van het bestuurs(proces)recht. Ook het belastingrecht is onderdeel van het bestuursrecht en de bepalingen van de AWB zijn inmiddels grotendeels van toepassing op het fiscale recht. Het per 1 september 1999 ingevoerde herziening van het fiscale procesrecht is daarvan een voorbeeld: hoofdstuk 8 van de AWB is op die datum van toepassing verklaard op de fiscale procedures. Voor het belastingrecht is van de onderwerpen van de vierde tranche vooral het onderwerp over de bestuurlijke handhaving van belang. In dit artikel besteed ik verder uitsluitend aandacht aan de bestuurlijke handhaving.

### Bestuurlijke boetes

Op het terrein van de bestuurlijke handhaving is op fiscaal gebied de laatste jaren het nodige veranderd. Per 1 januari 1998 is een nieuw fiscaal boetestelsel ingevoerd. Met het nieuwe boetestelsel is beoogd rekening te houden met de jurisprudentie van de afgelopen jaren op het gebied van fiscale boetes. Een en ander is daarbij terug te voeren op een arrest van de Hoge Raad in 1985 waarin is beslist dat een fiscale verhoging moet worden gekwalificeerd als een criminal charge in de zin van art. 6 EVRM. Deze beslissing brengt met zich mee dat het fiscale boetestelsel onder meer voldoende waarborgen moet omvatten op het terrein van rechtsbescherming voor de burgers.

Het boeterecht is nu aangepast aan de eisen van het EVRM en ook het Internationaal Verdrag inzake Burgerrechten en Politieke rechten. In de opzet van het nieuwe fiscale boetestelsel is duidelijk onderscheid gemaakt tussen belasting, bestuurlijke boeten en strafrechtelijke sancties. De boete wordt nu opgelegd bij aparte voor bezwaar vatbare beschikking. Vroeger werd de (naheffings)aanslag verhoogd met een boete en derhalve in de aanslag begrepen. De beboetbare feiten

zijn onderverdeeld in verzuimen en vergrijpen. de strafbare feiten zijn onderverdeeld in overtredingen en misdrijven. Voorheen werd in het fiscale bestuurlijke boeterecht voor de verzuim- en vergrijpboeten de benamingen ordeboeten en niet-ordeboeten gehanteerd. Met de nieuwe benaming wordt het verschil duidelijk gemaakt of het om een lichte of zware boete gaat. Eveneens is de term administratieve boete vervangen door de term bestuurlijke boete. De vergrijpboeten kunnen maximaal 100% van de te weinig geheven belasting bedragen en kunnen alleen worden ingevorderd als de vergrijpboeten onherroepelijk vaststaan.

Bij de Belastingdienst is in het kader van het nieuwe boetestelsel de functie van boetecoördinator ingevoerd. De boetecoördinator houdt zich bezig met het coördineren en adviseren over verzuim- en vergrijpboeten. Als aan een belastingplichtige een boete wordt opgelegd, wordt hem/haar meegedeeld wanneer hij als verdachte wordt aangemerkt. De belastingplichtige heeft dan voorzover het de verhoging betreft een zwijgrecht. Het una-via systeem is ook ingevoerd. Dit houdt in dat een zaak administratief danwel strafrechtelijk wordt afgedaan. In de praktijk komt het er op neer dat als naast de (naheffings)aanslag ook een (vergrijp)boete wordt opgelegd, daarmee ook duidelijk is dat de zaak niet strafrechtelijk wordt vervolgd.

## Bestuurlijke boeten in de vierde tranche

In de vierde tranche van de AWB, worden wederom bepalingen ingevoerd die van belang kunnen zijn voor het fiscale boeterecht. Tot op heden zijn bepalingen over bestuurlijke boeten in diverse wetten opgenomen. Met de invoering van de vierde tranche zal de AWB algemene bepalingen geven over boeten. Het is niet de bedoeling dat de AWB gaat regelen wanneer een bestuurlijke boete kan worden opgelegd en ook zal de AWB niet de hoogte van de boete gaan bepalen. De AWB zal alleen de procedure die bij het opleggen van de boete moet worden gevolgd en de overige aspecten van de boete regelen.

Het wetsontwerp bevat allereerst een aantal algemene bepalingen over bestuurlijke sancties. Bestuurlijke boete wordt gedefinieerd als: de bestuurlijke sanctie, inhoudende een onvoorwaardelijke verplichting tot betaling van een geldsom, die gericht is op bestraffing van de overtreder. De vierde tranche geeft als omschrijving van het begrip bestuurlijke sanctie: een door een bestuursorgaan wegens een overtreding bij beschikking opgelegde verplichting of genomen maatregel. Als overtreding wordt aangemerkt: een gedraging die in strijd is met het bepaalde bij of krachtens enig wettelijk voorschrift. Onder gedraging moet ook een nalaten worden verstaan, zoals het niet doen van een wettelijk verplichte aangifte. Van een bestuurlijke boete is volgens de vierde tranche slechts sprake wanneer een betalingsplicht van de overtreder is gericht op bestraffing.

De vierde tranche van de AWB houdt ten aanzien van de bestuurlijke boeten rekening met de waarborgen die zijn voorgeschreven in het EVRM en het IVBPR. Onder meer is het nemo tenetur beginsel in het voorontwerp opgenomen. Het nemo tenetur beginsel houdt in dat degene die uit een handeling van het bestuursorgaan redelijkerwijs kan afleiden dat hem een sanctie zal worden opgelegd, niet meer is gehouden om inlichtingen te verschaffen. Hij moet daarop worden gewezen als hem mondeling wordt gevraagd inlichtingen te verschaffen. Dit wordt ook wel de cautie genoemd. Het voorontwerp gaat ervan uit dat de cautie niet geldt voor schriftelijke vragen. Vermeldenswaard daarbij is dat op basis van de huidige fiscale bepalingen het niet beantwoorden van vragen van de Belastingdienst ertoe kan leiden dat de bewijslast wordt 'omgedraaid'. Dit betekent dat de aanslag voor juist wordt gehouden, tenzij de belastingplichtige aantoont dat de aanslag onjuist is. Ook is het ten onrechte niet geven van informatie aan de Belastingdienst een strafbaar feit.

De vierde tranche houdt ook rekening met het una-via stelsel. Er mag geen bestuurlijke boete worden opgelegd als wegens dezelfde gedraging al eerder een bestuurlijke boete is opgelegd. Dit betekent overigens geen wijziging ten opzichte van het huidige fiscale boetestelsel. Ook mag volgens de vierde tranche geen bestuurlijke boete worden opgelegd als reeds eerder een voornemen is geuit tot het opleggen van een bestuurlijke boete, maar het bestuursorgaan heeft later, nadat de overtreder zijn zienswijze naar voren heeft gebracht, beslist geen bestuurlijke boete op te leggen of de overtreding aan het Openbaar Ministerie voor te leggen. Verder kan geen bestuurlijke boete worden opgelegd als wegens dezelfde gedraging strafvervolging is ingesteld nadat het onderzoek ter terechtzitting is begonnen.

Uitgangspunt van het voorontwerp is dat een strafbaar feit altijd moet worden voorgelegd aan het OM, tenzij daarover afwijkende afspraken zijn gemaakt. In het fiscale recht zijn daarover afspraken gemaakt in de zogenoemde Vervolgingsrichtlijn van het OM. Niet elke zaak komt dus op het bord van het OM terecht. Indien de zaak wordt voorgelegd aan het Openbaar Ministerie, moet het OM vervolgens binnen dertien weken besluiten of zij tot strafvervolging willen overgaan. Is binnen die termijn geen reactie ontvangen, of besluit het OM van strafvervolging af te zien, dan kan alsnog een bestuurlijke boete worden opgelegd.

Het voorontwerp voorziet in twee verschillende procedures: een voor lichtere boeten en een voor zwaardere boeten. De zware procedure geldt bij overtredingen waarvoor een bestuurlijke boete van meer dan f340 kan worden opgelegd. Bij wettelijk voorschrift kan de grens overigens op een ander bedrag worden gesteld. Het ligt voor de hand dat voor de fiscale verzuimboeten straks de lichtere procedure wordt gevolgd en dat voor de vergrijpboeten de zwaardere procedure zal gaan gelden. Het belangrijkste procedureverschil tussen lichtere en zwaardere boeten is, dat bij zwaardere boeten een rapport of procesverbaal moet worden opgemaakt van de overtreding. De overtreder wordt in de gelegenheid gesteld zijn zienswijze

naar voren te brengen. Deze kennisgeving in verband met het mogelijk opleggen van een boete is thans ook al praktijk in het fiscale boetestelsel. Bij lichtere overtredingen is horen niet verplicht.

Voor alle boeten geldt dat in de vierde tranche een termijn wordt gesteld voor het opleggen van de boete. Als van de overtreding een rapport is opgemaakt moet het bestuursorgaan binnen dertien weken na de dagtekening van het rapport beslissen of een boete wordt opgelegd. Het voorontwerp staat toe dat van de dertien wekentermijn wordt afgeweken en ik acht het niet uitgesloten dat voor de fiscale boeten een langere termijn wordt vastgesteld. Overschrijding van de dertien wekentermijn leidt niet automatisch tot verval van de boete. Het is slechts een termijn van orde. De termijn wordt opgeschort als de zaak is voorgelegd aan het OM. Ook het OM heeft dertien weken om te beslissen, zodat de totale beslisprocedure een half jaar in beslag neemt.

Voor de zwaardere boeten zal gelden dat degene die het rapport opmaakt niet bevoegd is om de boete op te leggen.

In het voorontwerp worden aan het opleggen van boeten termijnen gesteld die afwijken van hetgeen thans geldt in de AWR.

Voor het opleggen van een zwaardere boete geldt een termijn van vijf jaar na de overtreding. Voor lichtere boeten geldt een termijn van twee jaar.

## **Belastingadviseur of accountant beboetbaar?**

De vierde tranche merkt als overtreder aan: degene die de overtreding pleegt of medepleegt. Indien een overtreding is gepleegd door een rechtspersoon wordt onder overtreder mede verstaan: degene die tot de overtreding opdracht heeft gegeven of daaraan feitelijk leiding heeft gegeven. Als de gedraging door een rechtspersoon wordt gepleegd, wordt de boete ook aan die rechtspersoon opgelegd. De opdrachtgever of feitelijk leidinggevende wordt daarnaast als de medepleger beschouwd. De figuur van de medepleger is nieuw. Aan een belastingadviseur of accountant die de BTW-aangifte van een ondernemer verzorgt kan op dit moment geen boete worden opgelegd. Dat wordt na de invoering van de vierde tranche anders. Het zal duidelijk zijn dat aan een belastingadviseur die te kwader trouw handelt een boete kan worden opgelegd, mits hij in zoverre als medepleger kan worden aangemerkt. De vraag rijst of een belastingadviseur die te goeder trouw handelt straks kan worden beboet als medepleger. Ook bij de belastingadviseur die te goeder trouw handelt, zal al snel sprake zijn van een bewuste samenwerking. Voorts zal moeten worden beoordeeld of sprake is van een gezamenlijke uitvoering.

Voetnoten



Mr. R. Vos is werkzaam bij Arthur Andersen te Amstelveen.