

# De Vierde tranche Awb: nieuw en achterhaald

Prof. mr. dr. G.J.M.E. de Bont

In deze bijdrage over de Vierde tranche Awb komen onderwerpen aan de orde als het zwijgrecht/verhoor, de strafuitsluitingsgronden en de inzage in het dossier.

## 1. Inleiding

Het fiscale recht is beroofd! Nadat in 1998 de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) een specifieke afdeling kreeg waarin de procedurele regels ter zake van de boeteoplegging waren vervat, oogt de versie van die wet sinds juli 2009 'kaal'. Voormelde procesregels zijn overgeplant naar de Algemene wet bestuursrecht (Awb). In grote lijnen komen alle regels wel weer terug. Toch zijn er – natuurlijk, het kan ook niet anders – verschillen te onderkennen. In dit nummer van *MBB* is mr. De Haas al ingegaan op de specifieke bepalingen met betrekking tot de samenloop van boeten (onderling) en met het fiscale strafrecht. In deze bijdrage worden enigszins ad random behandeld de regels ter zake van het zwijgrecht/verhoor, de strafuitsluitingsgronden en inzage in het dossier.

## 2. Het zwijgrecht in relatie tot een verhoor

### 2.1. Inleiding

In de 'Vierde tranche'-wijziging is ook art. 67j AWR komen te vervallen. Daarin was het zwijgrecht onder verschillende voorwaarden en beperkingen aan de (potentiële) boeteling gegund. Voor mij was het verbazingwekkend dat de bepaling van art. 67j AWR niet expliciet een plaats werd gegund in de Awb. Het zwijgrecht komt slechts impliciet voor in het artikel in de Awb dat betrekking heeft op het verhoor. En dat is weer opvallend, omdat ook het fiscale recht een specifieke regeling ter zake van verhoor kende in art. 67l AWR en deze bepaling een dode letter was. Een verhoor kwam in het fiscale domein bijzonder weinig voor. Door de verschillende bepalingen in art. 67j en art. 67l AWR heeft de 'fiscale' wetgever in 1998 erkend dat het zwijgrecht ook een plaats had buiten een verhoorsituatie.

Onder het oude recht was in art. 67l AWR voorgeschreven dat de inspecteur het recht had een belastingplichtige of inhoudingsplichtige op te roepen voor een verhoor, indien ten aanzien van die persoon de redelijke verwachting bestond dat hem een boete kon worden opgelegd. Voordat het verhoor aanving, werd medegedeeld dat er geen verplichting tot beantwoording bestond. Deze regeling is vervangen door art. 5:10a Awb die als volgt luidt:

1. Degene die wordt verhoord met het oog op het aan hem opleggen van een bestraffende sanctie, is niet verplicht

ten behoeve daarvan verklaringen omtrent de overtreding af te leggen.

2. Voor het verhoor wordt aan de betrokkene medegedeeld dat hij niet verplicht is tot antwoorden.

### 2.2. Criminal charge verdwenen

In het voorontwerp van wet werd bepaald dat het zwijgrecht toekwam aan 'degene die aan een handeling van het bestuursorgaan redelijkerwijs de gevolgtrekking kan verbinden dat aan hem een bestuurlijke sanctie, niet zijnde een herstelsanctie zal worden opgelegd.' Deze regeling was afgeleid van onder meer art. 67j AWR. Beoogd werd een regeling te maken waarin een zwijgrecht werd gegarandeerd dat niet van toepassing was bij iedere vraag die belastende informatie zou kunnen opleveren, maar slechts bij vragen die daarop zijn gericht. Na kritiek op deze bepaling is het huidige art. 5:10a Awb geformuleerd, waarbij nadrukkelijk aansluiting is gezocht bij het strafrecht. Van bijzonder belang is dat de wetgever daarmee afstand heeft genomen van de 'criminal charge' die in art. 67j AWR (oud) en de jurisprudentie van het EHRM centraal staat.

Uit de parlementaire geschiedenis<sup>1</sup> kan worden afgeleid dat een zwijgrecht geldt bij een verhoor. Daarover verklaart de wetgever:

'Deze formulering maakt in eerste plaats duidelijk dat het gaat om situaties waarin het bestuursorgaan serieus overweegt om de overtreding "punitief" af te doen. Het bestuursorgaan overweegt derhalve niet (langer) om (alleen) een herstelsanctie op te leggen. (...) Daarnaast bieden de woorden "wordt verhoord" een objectiever aanknopingspunt dan de formulering uit het voorontwerp, die aanknoopte bij een door de (vermeende) overtreder te maken gevolgtrekking. In de nieuwe formulering gaat het erom dat naar objectieve omstandigheden door een redelijk waarnemer kan worden vastgesteld dat sprake is van een "verhoor" met het oog op de oplegging van een bestuurlijke boete. Het subjectieve inzicht van de verhorende ambtenaar is dus niet doorslaggevend. Deze objectieve omstandigheden maken dat het bestuursorgaan ook niet zomaar "straffeloos" de toezichtfase kan uittrekken teneinde de vermoedelijke overtreder bepaalde waarborgen te onthouden.'

Dat de Belastingdienst in het verleden niet heeft geschroomd een poging te wagen de waarborgen uit de weg te gaan, blijkt wel uit het Draaiboek rekeningenproject, d.d. 12 december 2001. Daarin wordt onder meer in het hoofdstuk 'Richtlijnen sfeerovergang heffing-boete' actief voorgeschreven dat geen vragen mogen worden gesteld

<sup>1</sup> Kamerstukken II, 2003-2004, 29 702, nr. 3, p. 96 en 97.

‘welke uitsluitend gericht zijn op het onderzoeken van de mate van schuld bij belanghebbende’. Voorts mocht niet worden ingegaan op eventuele boeteaspecten. De projectleiding schreef de betrokken ambtenaren dat op deze wijze ‘geen problemen’ ontstaan ‘met de cautieplicht van artikel 671 AWR. Je zult nooit de cautie hoeven te geven.’ Een dergelijke handelwijze lijkt onder de Vierde tranche moeilijker uitvoerbaar, nu de criminal charge niet meer de rol heeft die hij onder het oude recht wel had.

### 2.3. Heffingsbelang nog relevant?

De wetgever heeft verschillende keren aandacht geschonken aan de situatie waarbij de antwoorden op de vragen relevant zijn voor andere zaken dan de beboeting. In de memoerie van toelichting<sup>2</sup> kan worden teruggelezen:

‘Zij onderstreept mede daardoor nog eens dat het recht om te zwijgen geldt bij vragen die zijn gericht op bestraffing, niet bij vragen die (tevens) zijn gericht op andere bestuurstaken, zoals bijvoorbeeld de belasting- of premieheffing. Dit is van belang voor de afbakening tussen het zwijgrecht en bestuursrechtelijke inlichtingenplichten.’

Als voorbeeld wordt de volgende casus gepresenteerd:<sup>3</sup>

‘Een belastingplichtige kan bijvoorbeeld niet weigeren een ten behoeve van de belastingheffing gestelde vraag over een aangifte te beantwoorden op de enkele grond, dat uit het antwoord zou kunnen blijken dat de aangifte niet geheel conform de waarheid is. Evenzo laat de omstandigheid dat bijvoorbeeld een aanslagregelend ambtenaar overweegt een boete op te leggen omdat de aangifte inkomstenbelasting over jaar X in strijd met de waarheid is gedaan, de verplichting van de belastingplichtige om naar waarheid aangifte te doen over volgende jaren geheel onverlet, ook als uit die aangifte feiten zouden blijken die het vermoeden staven dat de aangifte over jaar X onjuist is.’

Met het tweede voorbeeld worden de cruciale pijnpunten vermeden. Het betreft immers een andere beschikking. Het eerste voorbeeld raakt echter de essentie. Uitgangspunt is het feit dat de criminal charge is verdwenen. Niet langer is dus relevant dat er een mededeling van de zijde van de inspecteur is gedaan waaruit de potentiële boeteling mocht afleiden dat er een bestraffing aan zat te komen. Het zwijgrecht is eerder van toepassing en de subjectieve opvatting van de betrokken ambtenaar omtrent het ‘gesprek’ met de belastingplichtige of de medepleger of de feitelijk leiding-

gever is evenmin bepalend. De wetgever<sup>4</sup> benadrukt dat het zwijgrecht slechts betrekking heeft ‘op het afleggen van verklaringen over de overtreding waarvan iemand wordt beschuldigd.’ De beschuldiging kan echter zeer wel zijn dat er een aangifte onjuist is gedaan. De verhoorvragen kunnen in dergelijke situaties identiek zijn aan de heffingsvragen. In de situatie van het eerste voorbeeld dat de wetgever aandraagt, is mijns inziens cruciaal dat daaruit niet blijkt dat de vragende ambtenaar vermoedens heeft van de verwijtbare onjuistheid in de aangifte. Maar wat nu als hij al wel een vermoeden heeft dat de belastingplichtige opzettelijk of grofschuldig fiscale misslagen heeft begaan? Zijn zijn vragen dienaangaande dan niet al snel als een ‘verhoor’ aan te merken in de zin van art. 5:10a Awb? In de nota naar aanleiding van het verslag<sup>5</sup> wordt nog benadrukt dat een ‘vraag is gericht op het verkrijgen van een belastende verklaring als zij vraagt naar een verklaring omtrent de betrokkenheid van de verdachte bij een beboetbaar feit (HR 7 oktober 1980, NJ 1981, 61). Een inspecteur mag wel vragen hoeveel inkomen iemand in een bepaald jaar had, maar niet of er inkomen opzettelijk is verzwegen.’

De wetgever definieert een verhoor als volgt<sup>6</sup>:

‘Een verhoor is een mondelinge ondervraging met het oog op het opleggen van een bestraffende sanctie. (...) Bij schriftelijke vragen is als regel geen sprake van een verhoor en behoeft dus geen cautie te worden gegeven. Dit is slechts anders indien in bijzondere omstandigheden van een schriftelijke vraag een zodanige druk om te antwoorden zou uitgaan, dat materieel sprake is van een verhoor.’

De definiëring van een verhoor lijkt een dubbel belang te hebben. Allereerst dient een cautie te worden gegeven vóór aangaand aan het verhoor. In dat verband is van belang vast te stellen wanneer sprake is van een verhoor.

Belangrijker is dat de term ‘verhoor(d)’ ook lijkt te bepalen of een potentiële boeteling mag zwijgen (of niet). De gekozen definitie leidt tot volstrekt willekeurige uitkomsten. Het kan immers toch niet zo zijn dat een potentiële boeteling vragen onbeantwoord mag laten met een beroep op zijn zwijgrecht als deze hem worden gesteld in een ‘mondelinge ondervraging met het oog op het opleggen van een bestraffende sanctie’ (= verhoor), maar dat hij deze zelfde vragen wel (schriftelijk) zou moeten beantwoorden als hij een vragenbrief ontvangt met daarin exact dezelfde vragen? Voor een dergelijke beperking biedt de jurisprudentie van de Hoge Raad en het Europese Hof van de Rechten van

<sup>2</sup> Kamerstukken II, 2003-2004, 29 702, nr. 3, p. 96.

<sup>3</sup> Kamerstukken II, 2003-2004, 29 702, nr. 3, p. 97.

<sup>4</sup> Kamerstukken II, 2003-2004, 29 702, nr. 3, p. 97.

<sup>5</sup> Kamerstukken II, 2003-2004, 29 702, nr. 7, p. 42.

<sup>6</sup> Kamerstukken II, 2003-2004, 29 702, nr. 3, p. 99.

de Mens geen ruimte. In de nota naar aanleiding van het verslag<sup>7</sup> is deze kwestie aan de orde gesteld. De wetgever schreef het parlement als volgt:

‘Met de woorden “wordt verhoord” wordt bedoeld dat naar objectieve maatstaven door een redelijk waarnemer kan worden vastgesteld dat sprake is van een “verhoor” met het oog op de oplegging van een bestuurlijke boete. Met bovenstaande tekst is niets gezegd over de vorm waarin het verhoor plaatsvindt. De tekst sluit niet uit dat een schriftelijke ondervraging onder omstandigheden als verhoor zou kunnen worden aangemerkt.’

Uit dit citaat blijkt wel dat het begrip verhoor ‘EVRM-conform’ dient te worden geïnterpreteerd. Ook op schriftelijke vragen kan het zwijgrecht van toepassing zijn.

### 3. Strafuitsluitingsgronden

Zoals bekend kunnen verzuimboeten worden opgelegd zonder dat de inspecteur aannemelijk behoeft te maken dat de belastingplichtige grofschuldig of opzettelijk onjuist heeft gehandeld. In de fiscale literatuur en jurisprudentie is erkend dat geen verzuimboete wordt opgelegd ingeval van afwezigheid van alle schuld (ook wel afgekort als avas). De staatssecretaris schrijft daarover in het BBBB (§ 4, lid 1):

‘In geval van een pleitbaar standpunt of bij afwezigheid van alle schuld (hierna te noemen avas) legt de inspecteur geen boete op. Indien bij bezwaar blijkt dat sprake is van een pleitbaar standpunt of avas, vernietigt de inspecteur de boete. Bij avas wordt geacht dat belanghebbende niet in verzuim is geweest.’

Met name die laatste zin frappeert. Hoezo zou er geen verzuim zijn? De aangifte is toch te laat of niet gedaan? De verschuldigde belastingen zijn toch buiten de geldende termijnen of in het geheel niet betaald? Het verzuim is er mijns inziens wel degelijk in situaties waarin een beroep op afwezigheid van alle schuld wordt gehonoreerd. Bij avas is sprake van een schulduitsluitingsgrond. Het beboetbare feit is gepleegd, maar ten aanzien van dat feit kan de belanghebbende geen verwijt worden gemaakt. Alsdan is naar mijn overtuiging wel sprake van een verzuim (en klopt de zin in het BBBB dus niet), maar geeft het geen pas daarvoor aan de betrokkene een boete op te leggen.

In het fiscale domein komt slechts de afwezigheid van alle schuld als strafuitsluitingsgrond aan de orde. In de vierdetranchewetgeving is echter in algemenere zin vastgelegd dat het bestuursorgaan geen bestuurlijke boete oplegt voor zover de overtreding niet aan de overtreder kan worden

verweten. Deze in art. 5:41 Awb vervatte bepaling omvat het rechtsbeginsel dat geen straf wordt opgelegd zonder schuld. De rechtsregel van art. 5:41 Awb is dus ruimer dan avas en heeft betrekking op alle schulduitsluitingsgronden. De wetgever somt in de parlementaire geschiedenis<sup>8</sup> de volgende schulduitsluitingsgronden op:

‘Binnen het kader van deze bepaling kunnen zo nodig ook de klassieke schulduitsluitingsgronden uit het strafrecht (ontoerekeningsvatbaarheid, noodweerexces, overmacht en handelen ter uitvoering van een onbevoegd gegeven ambtelijk bevel) aan de orde komen.’

Ook op de andere schulduitsluitingsgronden zou in theorie in het fiscale boeterecht een beroep kunnen worden gedaan. Feitelijk komt het er echter op neer dat naast afwezigheid van schuld een beroep gedaan zou kunnen worden overmacht.

De schulduitsluitingsgronden vormen samen met de rechtvaardigingsgronden de strafuitsluitingsgronden waarop een boeteling een beroep kan doen. Ook voor de rechtvaardigingsgronden is een specifieke bepaling bij de wetwijziging in verband met de Vierde tranche in de Awb ingevoerd. In art. 5:5 Awb wordt voorgeschreven dat geen boete wordt opgelegd indien een rechtvaardigingsgrond bestond. Indien een dergelijke grond aanwezig is, ontbreekt de wederrechtelijkheid. De wetgever heeft er bewust voor gekozen geen opsomming te geven in de wet. Als klassieke rechtvaardigingsgronden worden door de wetgever<sup>9</sup> de volgende ‘varianten’ genoemd: ‘overmacht, noodweer, handelen ter uitvoering van een wettelijk voorschrift en handelen ter uitvoering van een bevoegd gegeven ambtelijk bevel.’ Daarbij wordt meteen aangetekend dat noodweer zich in de bestuursrechtelijke sfeer niet snel zal voordoen.

Het is mijns inziens opmerkelijk dat in het fiscale boeterecht slechts de schulduitsluitingsgrond avas tot enige wasdom is gekomen. Ook de overige strafuitsluitingsgronden ‘overmacht’ en ‘handelen ter uitvoering van een bevoegd gegeven ambtelijk bevel’ lijken in het fiscale domein (enigszins) toepasbaar. Opvallend is dat in beide opsommingen door de wetgever ‘overmacht’ wordt genoemd, hetgeen impliceert dat overmacht zowel een schulduitsluitingsgrond als een rechtvaardigingsgrond kan zijn. In de strafrechtelijke doctrine worden de absolute en psychische overmacht wel ingedeeld bij de schulduitsluitingsgronden en wordt een beroep op een noodtoestand (als variant van overmacht) aangeduid als een rechtvaardigingsgrond.<sup>10</sup> Een klassiek voorbeeld van (absolute) overmacht is de vader

8 Kamerstukken II, 2003-2004, 29 702, nr. 3, p. 134.

9 Kamerstukken II, 2003-2004, 29 702, nr. 3, p. 86.

10 J. de Hullu, *Materieel Strafrecht*, derde druk, Kluwer, Deventer 2006, p. 281.

7 Kamerstukken II, 2003-2004, 29 702, nr. 7, p. 41.

die aangifte bij de gemeente dient te doen van de geboorte van zijn kind, maar dat niet kan doordat hij een been heeft gebroken en aan huis is gekluisterd. Van overmacht is sprake als er een kracht, drang of dwang is waaraan de boeteling geen weerstand kan bieden. Als er als gevolg van die kracht, drang of dwang iets wordt nagelaten, dat wel had moeten gebeuren, kan derhalve een beroep op overmacht worden gedaan.

Met name de jurisprudentie in verband met de (eventuele) verschoonbaarheid van een termijnoverschrijding bij bezwaar of beroep biedt aanknopingspunten voor deze 'nieuwe' categorieën van schulduitsluitings- en rechtvaardigingsgronden.<sup>11</sup> Zo kan een tegen het einde van de bezwaartermijn opgekomen ziekte onder omstandigheden een verschoonbare termijnoverschrijding opleveren.<sup>12</sup> Ook psychische problemen kunnen tot een verschoonbare termijnoverschrijding leiden.<sup>13</sup> Van verschoonbaarheid kan eveneens sprake zijn indien de FIOD de aangiftebiljetten of aanslagen in het kader van een fiscaal strafrechtelijk onderzoek in beslag heeft genomen, waardoor de belastingplichtige niet op de hoogte is van lopende aangifte- of betalingsverplichtingen.<sup>14</sup> Dergelijke vormen van overmacht zouden mijns inziens evenzeer als schulduitsluitingsgrond ex art. 5:41 Awb kunnen gelden in verband met een verzuimboete.

Interessant is nog de casus waarin een belastingplichtige de verschuldigde belasting (op aangifte) niet kan voldoen of afdragen als gevolg van het feit dat zijn liquiditeiten en vermogen dat onmogelijk maken. Alsdan kan worden gesteld dat sprake is van (absolute) overmacht en komt de boeteling een beroep toe op de schulduitsluitingsgrond in art. 5:41 Awb. Bij de beantwoording van de vraag of dit beroep dient te worden gehonoreerd, is nog relevant in hoeverre de zogenaamde 'culpa in causa' een regulerende rol vervult.<sup>15</sup> Als het gebrek aan liquiditeiten en vermogen voortvloeit uit onbeheerst gokgedrag van de belasting- of inhoudingsplichtige, dan bestaat de neiging het beroep op overmacht af te wijzen. Zijn de financiële problemen het gevolg van een civielrechtelijk beslag op alle vermogensbestanddelen, dan zal van 'culpa in causa' niet snel kunnen worden gesproken.

In de jurisprudentie in verband met de af- of aanwezigheid van een verschoonbare termijnoverschrijding bij bezwaar

of beroep zijn ook gevallen te onderscheiden waarin de overschrijding niet zozeer is te wijten aan de belanghebbende, maar veeleer voortkomt uit het handelen van het bestuursorgaan. In zijn arrest van 8 februari 2008<sup>16</sup> oordeelde de Hoge Raad over een situatie waarin de inspecteur aan de belastingplichtige had meegedeeld dat hij geen bezwaar behoefde te maken tegen de aanslag die afweek van de ingediende aangifte. Het mondelinge bezwaar diende ook niet te worden omgezet in een schriftelijk bezwaarschrift, had de inspecteur nadien nog toegevoegd. Het uiteindelijk opgestelde bezwaarschrift werd buiten de bezwaar termijn ontvangen. Het hof besliste dat het tardief was en verklaarde belanghebbende niet-ontvankelijk in zijn bezwaar. Doordat de uitlatingen door de inspecteur werden gedaan binnen de wettelijke bezwaartermijn, kan naar het oordeel van de Hoge Raad niet worden gezegd dat belanghebbende in verzuim is. Mijns inziens leent ook deze jurisprudentie zich voor toepassing in het boeterecht. Deze past in de categorie van de rechtvaardigingsgronden ex art. 5:5 Awb en ontnemt de wederrechtelijkheid aan het handelen. Deze jurisprudentie inzake de verschoonbaarheid sluit het meeste aan bij de strafrechtelijke rechtvaardigingsgrond betreffende het handelen als gevolg van een bevoegd gegeven ambtelijk bevel. Als bezwaar- of beroepschriften buiten de wettelijke termijn worden ingediend als gevolg van (on)juiste mededelingen van een griffier<sup>17</sup>, een medewerker van de gemeente<sup>18</sup> of de inspecteur<sup>19</sup> kan dat leiden tot een verschoonbare termijnoverschrijding. Dergelijke mededelingen kunnen mijns inziens eveneens de grond vormen voor een beroep op een rechtvaardigingsgrond ingevolge art. 5:5 Awb.

Voor de duidelijkheid: een verschoonbare termijnoverschrijding heeft formeel juridisch niets van doen met strafuitsluitingsgronden in verband met verzuimboeten. De jurisprudentie over art. 6:11 Awb biedt naar mijn overtuiging echter een inspirerende voedingsbodem voor verweren in het kader van de strafuitsluitingsgronden. De kans op toewijzing dient niet te hoog te worden ingeschat. Bewijsrechtelijk rust de last in beginsel op de schouders van de belanghebbende. Uit de parlementaire geschiedenis<sup>20</sup> wordt duidelijk dat de belanghebbende het ontbreken van verwijtbaarheid dient aan te voeren,

'waarbij van hem mag worden verwacht dat hij dit dan ook aannemelijk maakt voorzover dat in zijn vermogen ligt. Indien echter het bestuursorgaan zelf reden heeft

11 Zie ook: H.E. Bröring, *De bestuurlijke boete, studiepockets staats- en bestuursrecht*, nr. 43, Kluwer, Deventer 2005, p. 138.

12 HR 30 oktober 1996, nr. 31.553, *BNB* 1996/412; HR 22 oktober 2004, nr. 39.927, *NTRF* 2004/1642, *ABRvS* 24 oktober 2007, *JBa* 2007/259 en Hof Den Bosch 14 augustus 2008, nr. 07/00037, *NTRF* 2008/1817.

13 HR 21 juni 2000, nr. 35.179, *NTRF* 2000/916.

14 HR 29 februari 2008, nr. 41.356, *NTRF* 2008/443.

15 J. de Hullu, *Materieel Strafrecht*, derde druk, Kluwer, Deventer 2006, p. 295.

16 HR 8 februari 2008, nr. 43.681, *NTRF* 2008/312, *BNB* 2009/259.

17 HR 18 oktober 1995, nr. 30.491, *BNB* 1995/343.

18 HR 18 april 2008, nr. 43.983, *NTRF* 2008/765; Zie ook *ABRvS* 24 oktober 2007, *JBa* 2007/261.

19 HR 20 november 1996, nr. 31.827, *BNB* 1997/23.

20 Kamerstukken II, 2005-2006, 29 702, nr. 7, p. 49.

om aan de verwijtbaarheid te twijfelen, dient het eigener beweging van het opleggen van een boete af te zien.’

Dat een beroep op de strafuitsluitingsgronden bij voorbaat kansloos is, kan echter niet worden gesteld. Ter onderbouwing daarvan zij verwezen naar het arrest van 15 juni 2007<sup>21</sup> – dat ook onder het nieuwe boeteprocesrecht van belang zal blijven – waarin de Hoge Raad zich in algemene termen heeft uitgelaten omtrent de voorwaarden van een beroep op afwezigheid van alle schuld. De Hoge Raad overwoog:

‘Een inhoudingsplichtige kan immers met vrucht een beroep doen op afwezigheid van alle schuld indien hij stelt en bij betwisting aannemelijk maakt dat hij alle in de gegeven omstandigheden van hem in redelijkheid te vergen zorg heeft betracht om te bewerkstelligen dat het verschuldigde bedrag tijdig op de rekening van de belastingdienst zou zijn bijgeschreven.’

Als een belastingplichtige ter zake van een verzuim van een fiscale verplichting aannemelijk kan maken dat hij in de gegeven omstandigheden alle van hem in redelijkheid te vergen zorg heeft betracht om niet in verzuim te geraken, staat art. 5:41 Awb een bestraffing door de inspecteur in de weg.

#### 4. Inzage in het dossier

Geïnspireerd door de bepaling in art. 67m AWR (oud) heeft de wetgever art. 5:49 Awb geformuleerd, waarmee specifiek voor de boeten een inzage-recht is gecreëerd. De bepaling luidt als volgt:

‘Het bestuursorgaan stelt de overtreder desgevraagd in de gelegenheid de gegevens waarop het opleggen van de bestuurlijke boete, dan wel het voornemen daartoe, berust, in te zien en daarvan afschriften te vervaardigen.’

De parlementaire toelichting is (terecht) ruimhartiger dan de wettekst. In de memorie van toelichting<sup>22</sup> wordt het navolgende opgemerkt:

‘Onder het dossier dient in dit verband te worden verstaan alle stukken die relevant zijn voor de besluitvorming over de boete. Daaronder vallen in ieder geval alle stukken die moeten dienen tot onderbouwing van de beslissing tot het opleggen van een bestuurlijke boete, maar ook stukken die informatie bevatten die ten voordele van de overtreder strekt (EHRM 16 december 1992, Publ. ECHR Ser. A. Vol 247 (Edwards)).

(...) Als gezegd kunnen bovendien stukken, die ten voordele van de overtreder strekken, niet buiten het dossier worden gehouden. Dit recht op inzage derogeeert in zoverre aan artikel 7:4, zesde lid (vgl. ook Rb. Rotterdam 26-11-2002, AB 2003, 385 (SEP/NMa))’

Het onderscheid tussen de wettekst die een soort bewijsbenadering representeert en de parlementaire toelichting waarin het relevantie-criterium centraal wordt gesteld, was al eerder bekend in het fiscale domein. De Hoge Raad heeft zich daarover in stellige bewoordingen uitgelaten in het arrest van 25 april 2008<sup>23</sup>:

‘3.5.2. Uit de door de Advocaat-Generaal aangehaalde passages uit de totstandkomingsgeschiedenis van de artikelen 8:29 en 8:42 Awb volgt dat alle stukken die bij de besluitvorming van de inspecteur een rol hebben gespeeld aan de belanghebbende en aan de rechter dienen te worden overgelegd, voor zover te dien aanzien niet, althans niet met succes, een beroep wordt gedaan op gewichtige redenen die zich tegen zodanige overlegging verzetten (artikel 8:29 Awb). Indien een belanghebbende zich op het standpunt stelt dat een bepaald aan de inspecteur ter beschikking staand stuk dient te worden overgelegd omdat het op de zaak betrekking heeft, kan geen doorslaggevende betekenis toekomen aan de betwisting van dat laatste door de inspecteur. Die betwisting – evenals haar eventuele onderbouwing – berust immers mede op feitelijke gegevens (de inhoud van dat stuk) die aan de belanghebbende en de rechter niet bekend zijn, zodat zij door de belanghebbende niet kunnen worden weerlegd, en door de rechter niet op juistheid kunnen worden getoetst. Daarbij komt dat indien de inspecteur meent dat gewichtige redenen zich tegen overlegging van het stuk verzetten, hij zich kan beroepen op artikel 8:29 Awb. In het licht van dit een en ander dient artikel 8:42 Awb aldus te worden uitgelegd dat, behoudens gevallen van gerechtvaardigde weigering op grond van artikel 8:29 Awb en uitzonderingsgevallen als misbruik van procesrecht, tegemoet dient te worden gekomen aan een verzoek van de belanghebbende tot overlegging van een bepaald stuk indien deze voldoende gemotiveerd heeft gesteld dat het stuk van enig belang kan zijn (geweest) voor de besluitvorming in zijn zaak.’

In zijn arrest maakt de Hoge Raad derhalve duidelijk dat niet van belang is of de inspecteur zijn boete op de betreffende bescheiden heeft gebaseerd, maar dat doorslaggevend is voor het inzage-recht dat het stuk van enig belang kan zijn (geweest) voor de besluitvorming in zijn zaak. De rechtsregels uit deze jurisprudentie komen mijns inziens onvoldoende tot uitdrukking in de tekst van art. 5:49 Awb. De

<sup>21</sup> HR 15 juni 2007, nr. 42.687, NTFR 2007/1077, BNB 2007/251.

<sup>22</sup> Kamerstukken II, 2003-2004, 29 702, nr. 3, p. 147.

<sup>23</sup> HR 25 april 2008, nr. 43.448, NTFR 2008/873, BNB 2008/161.

staatssecretaris van Financiën heeft het BBBB aangepast en zoekt daarbij aansluiting bij de tekst van art. 5:49 Awb. Het eerste lid van § 13 betreffende de inzage behelst slechts een parafrasering van het eerste lid van art. 5:49 Awb. Mijn kritiek op de wettekst van art. 5:49 Awb geldt mutatis mutandis voor dit onderdeel van het BBBB.

Overigens bevat ook de memorie van toelichting nog een passage die volstrekt is achterhaald door de rechtspraak van de Hoge Raad. Wederom in de memorie van toelichting<sup>24</sup> kan de volgende tekst worden nagelezen:

‘Indien het bestuursorgaan meent ten aanzien van enig stuk tot geheimhouding verplicht te zijn, dan kan het dit stuk onder omstandigheden buiten het dossier laten, maar dan kan het stuk ook niet meer ter motivering van de boete worden gebruikt; een bestraffende sanctie kan niet worden gebaseerd op stukken waartegen de overtreder zich niet kan verweren.’

Dat laatste spreekt uiteraard voor zich. De vraag is echter of dat voldoende is. Uit de geciteerde overweging uit het arrest van 25 april 2008 blijkt immers dat het niet aan de inspecteur is om te besluiten dat bepaalde stukken aan het dossier kunnen worden onttrokken. In dit verband is nog interessant het tweede lid van § 13 BBBB dat als volgt luidt:

‘Indien belanghebbende inzage verzoekt in andere dan de hiervoor bedoelde gegevens, verleent de inspecteur inzage en staat toe dat afschriften worden vervaardigd, indien belanghebbende aannemelijk maakt dat de gevraagde gegevens van belang kunnen zijn voor de verdediging. Gegevens over derden worden zoveel mogelijk op zodanige wijze verstrekt dat zij niet tot die derden zijn te herleiden.’

De gedachtegang die aan deze paragraaf ten grondslag ligt, komt volgens mij niet overeen met de lijn van de Hoge Raad. De staatssecretaris lijkt een soort tweetrapsprocedure te introduceren. Allereerst worden (conform de tekst van art. 5:49, lid 1, Awb) slechts de bescheiden verstrekt waarop de boete berust. Wil de boeteling vervolgens meer, dan dient hij daarom zelf te vragen en daarenboven nog aannemelijk te maken dat deze bescheiden voor zijn verweer van belang zijn. De bewijslast wordt duidelijk bij de boeteling gelegd. Uit het arrest van de Hoge Raad blijkt echter dat de belanghebbende ook zonder verzoek al recht heeft op alle stukken die voor de besluitvorming in zijn zaak van belang zijn (geweest). Als er discussie ontstaat omtrent processtukken dan behoeft de belanghebbende slechts ‘gemotiveerd te stellen’ dat er een belang is. Gemotiveerd stellen kan niet op één lijn te worden gesteld met aannemelijk maken. Door

een dergelijke bewijsrechtelijke lat zo hoog te leggen, wordt beleid geformuleerd in het BBBB dat strijdig is met de rechtspraak van de Hoge Raad.

Dat het achterhouden van stukken niet een prerogatief is van het bestuursorgaan, zoals in de parlementaire geschiedenis wordt gesuggereerd, is overigens onlangs door de Hoge Raad nogmaals bevestigd in het arrest van 3 april 2009.<sup>25</sup> De inspecteur had in de procedure geanonimiseerde verklaringen overgelegd en weigerde de integrale versies in te brengen in de procedures. Het hof had hiermee ingestemd. In de cassatieprocedure overwoog de Hoge Raad als volgt:

‘3.3.4. De gespreksverslagen behoren – in hun originele vorm, dat wil zeggen zonder dat de daarin voorkomende namen onleesbaar zijn gemaakt – tot de op de zaak betrekking hebbende stukken. Ingevolge artikel 8:42, lid 1, Awb diende de Inspecteur derhalve de gespreksverslagen bij zijn verweerschrift te voegen. Hij heeft dit niet gedaan. Uit de omstandigheid dat de Inspecteur geanonimiseerde gespreksverslagen overlegde, moest het Hof begrijpen dat de Inspecteur met een beroep op artikel 8:29, lid 1, Awb weigerde de (niet-geanonimiseerde) gespreksverslagen over te leggen. Derhalve diende het Hof vervolgens te beoordelen of die weigering werd gerechtvaardigd door gewichtige redenen. Bij die beoordeling kon het Hof in het kader van de door hem te verrichten belangenafweging laten meewegen, al dan niet in doorslaggevende zin, dat de gespreksverslagen in geanonimiseerde vorm ter kennis van beide partijen en van het Hof stonden. Laatstbedoelde omstandigheid ontsloeg het Hof evenwel niet van de verplichting evenbedoelde belangenafweging te verrichten en, kennis dragende van de brief van belanghebbende van 7 maart 2006, in zijn uitspraak inzicht te geven in de reden waarom naar zijn oordeel een gewichtige reden bestond voor het voor het Hof en/of belanghebbende geheimhouden van de naam van de prostituee die een bepaalde verklaring had afgelegd. Daarbij diende het Hof ook te betrekken het daartegenover staande, door belanghebbende naar voren gebrachte bezwaar dat zij door de geheimhouding in haar processuele positie werd geschaad.’

Het oordeel van de Hoge Raad dat de feitenrechter het achterhouden van bepaalde informatie door de inspecteur zelfstandig dient te interpreteren als een beroep op art. 8:29 Awb, gaat ver en toont aan dat de rechter in dergelijke situaties zijn verantwoordelijkheid dient te nemen. De tijd waarin de inspecteur zou kunnen besluiten stukken achter te houden en dat de enige sanctie dan zou zijn dat hij zich dan niet meer op dat bescheid zou kunnen beroepen, is

24 Kamerstukken II, 2003-2004, 29 702, nr. 3, p. 147.

25 HR 3 april 2009, nr. 07/13014, NTFR 2009/766, BNB 2009/153.

niet meer. De parlementaire geschiedenis is deswege achterhaald. Het verdient aanbeveling dat in ieder geval het BBBB wordt aangepast.

## 5. Conclusie

Het voorontwerp van wet van de 'Vierde tranche' dateert al weer uit de vorige eeuw. De bepalingen betreffende de procedurele regels over de bestuurlijke boeten zijn grotendeels geënt op de artikelen in de AWR. De ontwikkelingen in de nationale jurisprudentie en de rechtspraak van het EHRM hebben echter tot gevolg gehad dat de bepalingen in de AWR in bepaalde gevallen achterhaald waren.

De wetgever heeft het zwijgrecht nadrukkelijk beperkt tot een verhoorsituatie. De criminal charge is niet langer het beginpunt van dit recht. Bepalend is de vraag of sprake is van een verhoor. Aanvankelijk werd de definitie van een verhoor beperkt tot een mondelinge 'confrontatie' tussen het bestuursorgaan en de potentiële boeteling. De parlementaire geschiedenis biedt thans ruimte voor een extensievere definiëring waarin ook een schriftelijke vraagstelling als een verhoor kan kwalificeren.

Nieuwe jurisprudentie mag worden verwacht in verband met de nieuwe bepalingen in art. 5:41 Awb (schulduitsluitingsgronden) en art. 5:5 Awb (rechtvaardigingsgronden). Tot dusverre is slechts afwezigheid van alle schuld erkend als schulduitsluitingsgrond die aan het opleggen van een verzuimboete in de weg staat. Onder de nieuwe wetgeving lijkt de boeteling zich tevens op overmacht te kunnen beroepen. Tevens lijkt zich in het fiscale boeterecht een variant op de rechtvaardigingsgrond te kunnen voordoen waarbij onjuist wordt gehandeld als gevolg van een ambtelijk bevel dat door een competente ambtenaar wordt gegeven.

De bepaling in verband met het inzagerecht in art. 5:49 Awb is achterhaald. Deze is gebaseerd op het uitgangspunt dat de boeteling recht heeft op de stukken waarop de inspecteur bij de boeteoplegging een beroep doet. De Hoge Raad heeft al eerder expliciet aangegeven dat het belangcriterium in het kader van het inzagerecht centraal staat. Ook de passages in de parlementaire geschiedenis omtrent geheimhouding van stukken voldoen niet aan de eisen die dienaangaande door de Hoge Raad worden gesteld.