

Bijlage 2 bij het Belastingplan 2010

Notitie Fiscaal boete- en strafrecht

Tijdens de plenaire behandeling van het Fiscaal stimuleringspakket en overige fiscale maatregelen heb ik toegezegd het fiscale boete- en strafrecht nog eens aan een kritisch onderzoek te onderwerpen.¹ In de afgelopen maanden is aan deze toezegging uitvoering gegeven. Uitdrukkelijk is gekeken of de hoogte van de verschillende boeten nog in verhouding staan tot de ernst van het beboetbare feit en naar de onderlinge verhouding van de verschillende boeten. Daarbij heeft ook een herbezinning plaatsgevonden op het belang van de verschillende fiscale verplichtingen en de effectiviteit van handhaving.

Uit het onderzoek is gebleken dat op dit moment met name ten aanzien van de verzuimboeten een aantal maatregelen kunnen en moeten worden genomen. Deze maatregelen zijn opgenomen in het Belastingplan 2010. De overige bevindingen, in hoofdzaak ten aanzien van de vergrijpboeten en de toepassing van het strafrecht, worden in deze notitie weergegeven. De notitie schetst het kader waaraan de wetgeving op het gebied van het fiscale boete- en strafrecht moet voldoen. Aan de hand hiervan wordt ingegaan op de drie eisen die hieraan gesteld worden. Ten slotte wordt kort aandacht besteed aan het niet voldoen aan de informatieplicht en aan de meldplicht van de adviseur.

Kader voor de wetgeving

Met het oog op de belastingheffing zijn de voornaamste verplichtingen voor belastingplichtigen het tijdig, juist en volledig doen van aangifte, het tijdig en volledig betalen van de verschuldigde belasting en het voldoen aan de verplichtingen die de controle door de Belastingdienst waarborgen. Niet elke niet-nakoming van de fiscale verplichtingen kwalificeert als belastingfraude of belastingontduiking. Het kan nu eenmaal voorkomen dat bijvoorbeeld een betaling te laat wordt gedaan. Bij de blote constatering dat niet aan een bepaalde verplichting is voldaan, volgt wel een straf, maar in de lichtste vorm van een verzuimboete. Indien echter sprake is van grove schuld of opzet, is een vergrijpboete of toepassing van het strafrecht geboden. Verzuimboeten hebben als voornaamste doel het onderhouden en versterken van de bereidheid van belastingplichtigen om hun fiscale verplichtingen na te komen. Daarentegen staat bij vergrijpboeten het bestraffende karakter en het ontnemen van het met grove schuld of opzet verkregen voordeel veel meer voorop. Dit geldt in nog sterkere mate in die gevallen waarin het strafrecht wordt toegepast, waarbij daarnaast een vrijheidsbenemende straf de inzet kan zijn.

Bij een onderzoek naar de effectiviteit van het boete- en strafrecht moeten de achterliggende doeleinden van de verschillende straffen – verzuimboete, vergrijpboete, en een geldboete al dan niet in combinatie met een vrijheidsbenemende straf – goed voor ogen worden gehouden. Voor alle straffen geldt echter als belangrijkste eis dat zij in verhouding moeten staan tot de ernst van het beboetbare of strafbare feit. De straf moet doeltreffend, doelmatig en rechtmatig zijn. In concreto betekent dit dat de straf zo zwaar moet zijn dat degene die het feit begaat voldoende kan worden

¹ Kamerstukken II 2008/09, 31 301, Handelingen, nr. 88, blz. 6843-6885.

bestraft, en anderen ervan worden weerhouden dit feit te begaan (generale preventie). Met name in die gevallen waarin sprake is van grove schuld of opzet, dus waarin een vergrijpboete of toepassing van strafrecht aan de orde kan komen, is een op maat gesneden straftoemeting van belang. Voor het vaststellen van de hoogte van een straf in een concreet geval spelen naast het te niet doen van het verkregen voordeel alle overige omstandigheden van dat geval een rol, zoals verwijtbaarheid, recidive en de draagkracht van de overtreder.

Uit dit meer algemene kader kunnen de eisen worden afgeleid, waaraan de wetgeving op het gebied van het fiscale boete- en strafrecht moet voldoen. Dit zijn de volgende:

- 1) De wet biedt in de vorm van een adequate omschrijving van de beboetbare of strafbare feiten voldoende mogelijkheden om degenen die hun verplichtingen niet nakomen of daarbij betrokken zijn, te bestraffen,
- 2) De wet geeft de maximale straffen aan, die de ernst van het feit weerspiegelen;
- 3) De wet kent voldoende flexibiliteit om een passende bestraffing mogelijk te maken.

Naar mijn mening voldoet de huidige wetgeving in essentie aan deze drie eisen.

Ad 1) Eerste eis: Delictsomschrijving

In het vereiste van een adequate delictsomschrijving is een tweetal aspecten te onderkennen. In de eerste plaats dient de normschending goed, duidelijk en volledig aangegeven te zijn. In de tweede plaats moeten ook degenen die als betrokkenen bij de normschending bestraft kunnen worden, worden aangewezen. Op dit laatste punt heeft zich met de inwerkingtreding van de Vierde Tranche van de Algemene wet bestuursrecht een belangrijke wijziging voltrokken. Voorheen kon een vergrijpboete alleen worden opgelegd aan de belastingplichtige zelf, ten gevolge van het zogenaamde kwaliteitsvereiste. Mededaders konden alleen strafrechtelijk worden vervolgd. Sinds 1 juli 2009 bestaat echter de mogelijkheid om aan medeplegers, feitelijk leidinggevend en opdrachtgevers eveneens een vergrijpboete op te leggen.

De uitbreiding van de kring van degenen aan wie een vergrijpboete kan worden opgelegd, past bij het streven van flexibiliteit om een passende bestraffing mogelijk te maken. Meer dan tevoren kan het strafrecht gelden als ultimum remedium, voor die gevallen waarin de ernst en de aard van de normschending strafrechtelijke handhaving vereist. Tegelijkertijd ben ik ook gevoelig voor de maatschappelijke onrust die de uitbreiding tot gevolg heeft gehad. Om die reden is het opleggen van een vergrijpboete aan een ander dan de belastingplichtige vooralsnog aan toestemming op een hoger niveau binnen de Belastingdienst gebonden.

Het is nog te vroeg om de gevolgen en reikwijdte van de inwerkingtreding van de Vierde Tranche van de Algemene wet bestuursrecht te beoordelen. De praktijk moet nog uitwijzen of en hoe vaak sprake is van een medepleger, feitelijk leidinggever of opdrachtgever van een beboetbaar feit. Ook zal ik met belangstelling de uitleg door de fiscale rechter van deze strafrechtelijke begrippen volgen. Om de aangegeven redenen is de mogelijkheid om een vergrijpboete op te kunnen leggen aan andere betrokkenen dan de belastingplichtige wenselijk. Dit kan zelfs betekenen dat op termijn het kwaliteitsvereiste in het fiscale boeterecht komt te vervallen.

Ad 2) Tweede eis: Maximale straf in relatie tot de ernst van het feit

De toezegging om het fiscale boete- en strafrecht nog eens aan een kritisch onderzoek te onderwerpen is gedaan in het debat over de verhoging van de vergrijpboete wegens het verzwijgen van box 3 inkomen naar 300%. Begrijpelijkerwijs drong zich toen de vraag op hoe deze vergrijpboete zich verhoudt tot de vergrijpboeten bij het verzwijgen van box 1 of box 2 inkomen. Op het antwoord op deze vraag zal ik hier nader ingaan.

In het belastingrecht wordt de verhouding tussen de vergrijpboete en de ernst van het feit voor een groot deel bepaald door de boetegrondslag, ofwel het bedrag aan belasting dat de schatkist was misgelopen indien belastingplichtige zou zijn geslaagd in zijn bedoeling. Als algemeen uitgangspunt geldt: hoe groter het bedrag aan belasting dat de schatkist had kunnen mislopen, des te ernstiger de overtreding. De mate van verwijtbaarheid (opzet of grove schuld) wordt tot uitdrukking gebracht in een percentage van de maximaal op te leggen vergrijpboete. Voor alle vergrijpboeten wordt als uitgangspunt gehanteerd dat bij opzet de op te leggen vergrijpboete 50% bedraagt van de maximale boete, en bij grove schuld 25%.² Dit percentage kan worden verhoogd of verlaagd naar gelang er sprake is van strafverzwarende dan wel strafverminderende omstandigheden. Deze systematiek geldt nog steeds voor alle vergrijpboeten.

De boetegrondslag is niet gelijk aan het voordeel dat de belastingplichtige met de overtreding heeft behaald. Het bedrag aan belasting dat de schatkist had kunnen mislopen, is immers de uitkomst van het voordeel maal het tarief waarnaar dit voordeel is belast. De doorwerking van het belastingtarief in de boetegrondslag is passend bij het uitgangspunt dat er een relatie bestaat tussen de ernst van het feit en de belastingopbrengsten die de schatkist dreigde mis te lopen. Tegelijkertijd kan deze doorwerking een discrepantie opleveren met de notie dat de overtreder niet van zijn overtreding mag profiteren, welke notie zich vertaalt in het ontnemen van het met grove schuld of opzet verkregen voordeel.³ Indien deze discrepantie te groot wordt, wordt de straf als te licht ervaren, hetgeen afbreuk doet aan een toereikende individuele bestraffing en in het bijzonder aan de generale preventie.

Stel als voorbeeld dat een belastingplichtige een in box 3 belast vermogen van € 100 000 verzwijgt. Het (fictieve) voordeel van de belastingplichtige uit dit vermogen bedraagt € 4 000. De verschuldigde belasting – de boetegrondslag – bedraagt € 1 200. Indien de maximale vergrijpboete 100% van de boetegrondslag bedraagt, wordt bij ontdekking van de overtreding € 1 200 aan belasting en € 1 200 aan vergrijpboete in rekening gebracht. Ten opzichte van de belasting die de schatkist dreigde mis te lopen is de vergrijpboete aanzienlijk (100%). Van het voordeel dat de belastingplichtige uit het verzwegen vermogen heeft behaald, € 4 000, houdt hij in het gegeven voorbeeld echter € 1 600 over. Stel vervolgens dat een belastingplichtige een in box 1 belast inkomen van € 100 000 verzwijgt. Bij een belastingtarief van 52% en een vergrijpboete van 100% moet hij bij ontdekking alsnog € 104 000 te betalen. Daarmee is de vergrijpboete niet alleen aanzienlijk ten opzichte van het nadeel voor de schatkist, maar wordt ook (meer dan) het gehele

² § 25 van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst.

³ Kamerstukken I 2008/09, nr. 31 700 VI, D.

voordeel ontnomen. Hoewel het verzwijgen van box 1 inkomen in beginsel even ernstig is als het verzwijgen van box 3 inkomen, zal de straf in het eerste geval ten minste als zwaarder worden ervaren. De verhoging van de vergrijpboete bij het verzwijgen van box 3 inkomen naar 300% heeft deze onevenredigheid opgeheven.

Ik herhaal dat de wetgeving niet meer vaststelt dan de maximale straf, waarbinnen degene die het feit begaat voldoende kan worden bestraft, en die anderen ervan weerhoudt dit feit te begaan. Het vaststellen van een dergelijke straf is dan ook niet alleen een kwestie van rekensommen. Er zijn allerlei variabelen aan te brengen, die tot een andere uitkomst leiden. Hoewel mijn gevoelens met dat van de Tweede Kamer ook was dat bij box 3 inkomen de discrepantie tussen de voordelen en een maximale vergrijpboete van 100% te groot was, is doorslaggevend dat dit gevoelens wordt onderbouwd in de praktijk.

Nagenoeg alle belastingplichtigen die gebruik maken van de inkeerregeling hebben box 3 inkomen verzwegen. Tot en met 10 augustus j.l. hebben zich 1 881 belastingplichtigen gemeld, die alsnog een vermogen van bijna een half miljard aangaven. Naast de relatieve eenvoud, waarmee vermogen kennelijk buiten het zicht van de Belastingdienst kon worden gehouden, kunnen deze grote aantallen alleen verklaard worden doordat de risico's als laag werden ervaren, ook in termen van de zwaarte van de straf als wel ontdekking zou volgen. Van de inkeerregeling wordt voor box 1 of box 2 inkomen nauwelijks gebruik gemaakt. Gespeculeerd kan worden dat fraude met box 1 en box 2 inkomen al snel complexer is of dat de pakkans (daardoor) als groter wordt ervaren of zelfs dat dit type fraudeur veel geharder of gehaaid is. Bij gebrek aan feiten, die erop wijzen dat de vergrijpboete bij het verzwijgen van box 1 of box 2 inkomen niet meer aan zijn doelen beantwoordt, zie ik echter geen aanleiding om op dit moment deze boeten ook te verhogen. Uiteraard blijf ik de ontwikkelingen wel op de voet volgen.

Ad 3) Derde eis: Flexibiliteit

Flexibiliteit in de wetgeving is de derde belangrijke eis om een passende bestraffing mogelijk te maken. Ten aanzien van de verplichting tijdig, juist en volledig aangifte te doen blijft een duale handhaving derhalve wenselijk. Al naar gelang de ernst van de overtreding kan gekozen worden voor het opleggen van een bestuurlijke boete dan wel strafrechtelijke vervolging. Aanvullend komt hier naar verwachting medio volgend jaar de mogelijkheid tot het opleggen van een fiscale strafbeschikking bij.⁴ Het bestuur van 's Rijks belastingen kan dan in die gevallen waarin nu een transactievoorstel kan worden gedaan, deze strafbeschikking opleggen.

Hoewel de gewenste flexibiliteit in de wet dus behoorlijk lijkt te zijn c.q. te worden vormgegeven, verdienen twee punten aandacht. In het belastingrecht is regelmatig snel duidelijk dat een bepaalde verplichting niet is nagekomen. De ernst van de overtreding kan echter pas worden vastgesteld na (langduriger) onderzoek. De wet dan wel de uitleg van rechtsbeginselen kunnen dan dwingen tot een vroegtijdige keuze, die nadien niet blijkt te leiden tot een toepasselijke bestraffing.

⁴ Wet OM-afdoening: Kamerstukken II 2004/05, nr. 29 849.

Recentelijk oordeelde de Hoge Raad over een zaak waarin aanvankelijk door het systeem een naheffingsaanslag loonbelasting van f 600 was opgelegd, alsmede een verzuimboete van f 30 wegens het niet tijdig betalen van deze belasting, welke beide niet door de inhoudingsplichtige werden betwist. Nadien bleek dat de verschuldigde loonbelasting niet f 600, maar f 96 792 bedroeg, en dat belanghebbende opzet te verwijten was. De tweede naheffingsaanslag bleef in stand, maar de opgelegde vergrijpboete werd door de Hoge Raad vernietigd wegens schending van het ne-bis-in-idem beginsel.⁵ Deze uitkomst is onbevredigend en leidt tot een handhavingstekort. Naar mijn mening moet het mogelijk zijn om - weliswaar onder voorwaarden en met vernietiging of verrekening van de aanvankelijk opgelegde verzuimboete - een vergrijpboete op te leggen, indien later bekend geworden omstandigheden daartoe aanleiding geven. Steun daarvoor vind ik niet alleen in het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (EVRM), ook in het strafrecht komen vergelijkbare zaken voor. De Minister van Justitie is dan ook – naast de al bestaande regeling van vervolging na een sepot bij nieuwe bezwaren – bezig met verdergaande wetgeving.⁶ Op dit moment beraad ik mij nog op welke wijze het geconstateerde handhavingstekort het best kan worden gerepareerd.

Het tweede punt van aandacht betreft de wettelijke voorwaarde dat een vergrijpboete gelijktijdig met de belastingaanslag moet worden opgelegd, of, in bijzondere omstandigheden, uiterlijk zes maanden na het opleggen van de navorderings- of naheffingsaanslag. Deze voorwaarde kan een belemmering vormen voor bestuursrechtelijke afdoening met een vergrijpboete, indien pas gedurende het strafrechtelijk onderzoek duidelijk wordt dat de ernst van het feit niet noodzakelijkerwijs een strafrechtelijke vervolging gebiedt. Met de inwerkingtreding van de Vierde Tranche van de Algemene wet bestuursrecht is de voorwaarde van gelijktijdigheid al doorbroken als een vergrijpboete wordt opgelegd aan een medepleger, feitelijk leidinggever of opdrachtgever. Het doortrekken daarvan naar de belastingplichtige zelf kan voor de hand liggen. Het opleggen van een vergrijpboete zal echter altijd aan een termijn gebonden blijven, alleen al omdat een adequate handhaving ook een tijdige reactie vraagt.

Overige zaken

In deze brief heb ik mij vooral geconcentreerd op de vergrijpboeten. Vergrijpboeten kunnen aan de orde komen indien de belastingplichtige grof schuldig of opzettelijk niet voldoet aan zijn verplichtingen tijdig, juist en volledig aangifte te doen, en de verschuldigde belasting tijdig en volledig te betalen. Bij het niet voldoen aan de derde hoofdverplichting, namelijk aan de verplichtingen die de controle door de Belastingdienst waarborgen, ook wel bekend als de informatieverplichting, kan op grond van het huidige fiscale boete- en strafrecht alleen strafrechtelijke vervolging worden ingesteld.

Op dit moment is bij de Tweede Kamer het initiatiefwetsvoorstel Dezentjé/Tang aanhangig, dat beoogt te voorzien in rechtsbescherming bij informatieverzoeken door de Belastingdienst.⁷

⁵ HR 26 juni 2009, nr. 42 764, LJN BD0200.

⁶ Zie het wetsvoorstel Wet hervorming herzieningsregeling.

⁷ Voorstel van wet van de leden Dezentjé Hamming-Bluemink en Tang houdende wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en enige andere wetten ten behoeve van de rechtsbescherming met betrekking tot de administratieplicht en controlehandelingen van de fiscus, Kamerstukken II 2005/06, nr. 30 645.

Hangende dit wetsvoorstel acht ik het niet gepast voorstellen te doen die nakoming van de informatieverplichtingen raken. Ik volsta daarom met de constatering dat het beschikken over de juiste en volledige informatie door de Belastingdienst steeds belangrijker wordt. Dit is onder meer het gevolg van de ontwikkeling van basisregistraties, zoals de basisregistratie inkomen, waarvan de Belastingdienst een belangrijke leverancier is, en van de voorgevulde aangifte. Een adequate handhaving van de informatieverplichtingen is daarom gewenst.

De meldplicht van de adviseur

Door de heer Bashir, lid van de Tweede Kamer, is mij tot slot gevraagd belastingadviseurs een meldplicht op te leggen, indien zij vermoeden dat sprake is van zwart geld.⁸ Deze meldplicht voor adviseurs bestaat al op grond van de Wet ter voorkoming van witwassen en terrorismefinanciering. Een belastingplichtige die vermogensbestanddelen buiten het zicht van de fiscus houdt zal zich, naast het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte, veelal ook schuldig maken aan witwassen.⁹ Indien er indicaties zijn van witwassen rust op de (belasting)adviseur een onderzoeks- en meldplicht. Omdat reeds eerder hierover vragen door de leden Teeven en Remkes gesteld zijn, verwijs ik korthedshalve naar de antwoorden die hierop gegeven zijn door de Minister van Justitie.¹⁰

⁸ Kamerstukken II 2008/09, 31 301, Handelingen, nr. 88, blz. 6874.

⁹ Zie Hoge Raad, 7 oktober 2008, VN 2009/6.11.

¹⁰ Kamerstukken II 2008/09, aanhangsel Handelingen, nr. 2064.