

INHOUDSOPGAVE

Afkortingenlijst / XV

HOOFDSTUK 1

Inleiding / 1

- 1.1 Achtergrond / 1
- 1.2 Theorie versus praktijk / 4
- 1.3 Doel en probleemstelling / 5
- 1.4 Onderzoeksubject en afbakening / 7
- 1.5 Onderzoeksmethoden en -structuur / 11
- 1.6 Opbouw van het onderzoek / 14

HOOFDSTUK 2

De geschiedenis van individuele straftoemeting in het fiscale bestuurlijke boeterecht / 17

- 2.1 Inleiding / 17
- 2.2 1725: Het Generaal Plakkaat van 31 juli 1725 / 21
 - 2.2.1 Wet- en regelgeving, algemeen / 21
 - 2.2.2 De bestuurlijke boetebepalingen / 22
 - 2.2.3 De straftoemetingsbepalingen, de wijze van (individuele) straftoemeting / 23
 - 2.2.4 Een “stricke en egale practijck” / 24
- 2.3 1806: De Wet op de Personeele Belasting / 25
 - 2.3.1 Wet- en regelgeving, algemeen / 25
 - 2.3.2 Voorbeelden van bestuurlijke boetebepalingen, het karakter van de boeten / 26
 - 2.3.3 De straftoemetingsbepalingen, de wijze van (individuele) straftoemeting / 26
 - 2.3.4 Vaste en variabele boete, straf naar mate van schuld / 28
- 2.4 1859: De Successiewet / 28
 - 2.4.1 Wet- en regelgeving, algemeen / 28
 - 2.4.2 De bestuurlijke boetebepalingen, het karakter van de boeten / 29
 - 2.4.3 De straftoemetingsbepalingen, de wijze van (individuele) straftoemeting / 30

-
- 2.5 1892-1914: Totstandkoming van de vermogensbelasting en de inkomstenbelasting / 33
 - 2.5.1 Wet- en regelgeving, algemeen / 33
 - 2.5.2 De bestuurlijke boetebepalingen, het karakter van de boeten, kwijtschelding / 35
 - 2.5.2.1 Wet op de vermogensbelasting 1892 / 35
 - 2.5.2.2 Wet op de bedrijfsbelasting 1893 / 37
 - 2.5.3 De wet inzake de navordering van vermogensbelasting (1904) / 41
 - 2.5.4 De Wet op de inkomstenbelasting 1914 / 43
 - 2.6 1917: Registratiewet / 47
 - 2.6.1 Wet- en regelgeving, algemeen / 47
 - 2.6.2 De bestuurlijke boetebepalingen, het karakter van de boeten / 48
 - 2.6.3 De straftoemingsbepalingen, de wijze van (individuele) straftoemeting / 50
 - 2.7 1941: Besluit op de inkomstenbelasting / 51
 - 2.7.1 Wet- en regelgeving, algemeen / 51
 - 2.7.2 De bestuurlijke boetebepalingen, het karakter van de boeten / 51
 - 2.7.3 De straftoemingsbepalingen, de wijze van (individuele) straftoemeting / 54
 - 2.8 1933-1968: Totstandkoming van de Wet op de omzetbelasting / 54
 - 2.8.1 Wet- en regelgeving, algemeen / 54
 - 2.8.2 De bestuurlijke boetebepalingen, het karakter van de boeten / 54
 - 2.8.3 De straftoemingsbepalingen, kwijtschelding / 55
 - 2.8.4 Fiscale 'zuivering' na de Tweede Wereldoorlog / 56
 - 2.9 1959-1998: AWR / 58
 - 2.9.1 Wet- en regelgeving, algemeen / 58
 - 2.9.2 De bestuurlijke boeten in de AWR / 60
 - 2.9.2.1 De lichte verhogingen van 5 en 10 procent / 60
 - 2.9.2.2 De verhogingen van 100 procent / 61
 - 2.9.2.3 Doel van de verhogingen / 62
 - 2.9.2.4 Kwijtschelding, individuele straftoemeting / 63
 - 2.9.3 Het boete- en kwijtscheldingsbeleid / 65
 - 2.9.3.1 LAB 1961, 1971, 1984 en het VAB 1993 / 66
 - 2.9.3.2 LAB en VAB: kwijtschelding door directeur of inspecteur / 67
 - 2.9.3.3 LAB en VAB: strafverzwarende omstandigheden / 68
 - 2.9.3.4 LAB en VAB: strafverminderende omstandigheden / 72
 - 2.9.3.5 LAB en VAB: Ministerie, directeur, coördinator-AWR/ contactambtenaar ADWA en inspecteur / 77
 - 2.10 1998-heden: AWR en Awb / 78
 - 2.10.1 Wet- en regelgeving, algemeen / 78
 - 2.10.2 1994: De introductie van de Awb / 80

- 2.10.3 De bestuurlijke boetebepalingen van hoofdstuk VIIIA van de AWR, het karakter van de boeten / 82
- 2.10.4 Recente wijzigingen van de AWR en de Awb / 84
- 2.10.5 Ontwikkelingen in het boetebeleid (BBBB) / 89
- 2.11 Samenvatting / 90

HOOFDSTUK 3

Beginnelsen, normen en internationaal recht / 95

- 3.1 Inleiding / 95
- 3.2 De ontwikkeling van de rechtsstaat / 96
 - 3.2.1 Inleiding / 96
 - 3.2.2 De liberale rechtsstaat / 96
 - 3.2.3 De democratische rechtsstaat / 98
 - 3.2.4 Rechtspositivisme versus de natuurrechtsleer: de twintigste eeuw / 99
- 3.3 Rechtsbeginselen en rechtsnormen / 102
 - 3.3.1 Inleiding / 102
 - 3.3.2 Van rechtsbeginselen naar rechtsnormen / 102
 - 3.3.3 Rechtsnormen / 107
- 3.4 Het internationale recht / 108
 - 3.4.1 Een autonome, conceptuele benadering van het begrip 'criminal charge' / 109
 - 3.4.2 De verhouding tussen artikel 6 EVRM en de bestuurlijke boete in het algemeen / 110
 - 3.4.3 Onafhankelijkheid en onpartijdigheid / 115
 - 3.4.3.1 EVRM en EHRM / 115
 - 3.4.3.2 Recommendation 'Consistency in sentencing' / 118
 - 3.4.3.3 IVBPR en HRC / 119
 - 3.4.3.4 Europees Handvest en Hof van Justitie / 120
 - 3.4.4 Zorgvuldigheid / 122
 - 3.4.4.1 EVRM en EHRM / 122
 - 3.4.4.2 Zorgvuldigheid als onderdeel van het 'fair trial'-begrip van artikel 6 EVRM / 123
 - 3.4.4.3 Intermezzo: Bewijsrisico en onschuldpresumptie bij fiscale variabele bestuurlijke boeten / 127
 - 3.4.4.4 Recommendation 'Consistency in sentencing' / 130
 - 3.4.4.5 Europees Handvest en Hof van Justitie / 132
 - 3.4.5 Evenredigheid / 137
 - 3.4.5.1 EVRM en EHRM, het eigendomsrecht / 137
 - 3.4.5.2 Recommendation 'Consistency in sentencing' / 139
 - 3.4.5.3 Europees Handvest en Hof van Justitie / 140

- 3.4.6 Motivering / 141
 - 3.4.6.1 EVRM en EHRM / 141
 - 3.4.6.2 Recommendation 'Consistency in sentencing' / 142
 - 3.4.6.3 Europees Handvest en Hof van Justitie / 143

HOOFDSTUK 4

Een onpartijdige beslissing / 147

- 4.1 Inleiding / 147
- 4.2 De onafhankelijkheid van de bestraffende instantie / 148
 - 4.2.1 De externe onafhankelijkheid / 149
 - 4.2.1.1 Inleiding: Trias Politica (Trias Poenalis) / 149
 - 4.2.1.2 Strafrechter/inspecteur versus wetgever / 149
 - 4.2.1.3 Strafrechter/inspecteur versus uitvoerende macht / 154
 - 4.2.1.4 Strafrechter/inspecteur versus verdachte/
belastingplichtige / 163
 - 4.2.2 De interne onafhankelijkheid / 166
 - 4.2.2.1 De rechtspositie van de strafrechter versus de
rechtspositie
van de inspecteur / 166
 - 4.2.2.2 Reorganisaties en verplaatsingen / 173
 - 4.2.2.3 Functionele en geografische mobiliteit en 'verkleving' /
173
 - 4.2.2.4 De organieke onafhankelijkheid / 174
- 4.3 De onpartijdigheid van de bestraffende instantie / 176
 - 4.3.1 Inleiding / 176
 - 4.3.2 De onpartijdigheid van de strafrechter / 176
 - 4.3.3 De onpartijdigheid van de bestraffende belastinginspecteur / 178
 - 4.3.4 Jurisprudentie / 180
 - 4.3.4.1 Fiscaal / 180
 - 4.3.4.2 CBB 9 februari 2006 / 181
 - 4.3.4.3 Overige bestuursrecht / 183
- 4.4 Reparatiemechanismen / 184
 - 4.4.1 Inleiding / 184
 - 4.4.2 Verschoning / 185
 - 4.4.3 Wraking / 186
 - 4.4.4 Bezwaar / 189
- 4.5 Korte samenvatting / 194
- 4.6 Afsluiting / 195

HOOFDSTUK 5

Een zorgvuldige beslissing / 197

- 5.1 Inleiding / 197
- 5.2 Het voorafgaande onderzoek / 199

- 5.2.1 Voorbereidend onderzoek / 200
- 5.2.2 Over onderzoek en dossiervorming / 202
- 5.2.3 Verbalisering en verslaglegging / 204
- 5.3 De zienswijzeprocedure versus het onderzoek ter terechtzitting / 205
 - 5.3.1 Het bestuursrechtelijke rapport versus de strafrechtelijke tenlastelegging / 207
 - 5.3.2 Kennisgeven van beleidsmatige strafbeïnvloedende omstandigheden / 210
 - 5.3.3 Horen en verslaglegging / 213
 - 5.3.4 De strafeis; uitbreiding tenlastelegging met strafverzwarende omstandigheid / 215
 - 5.3.5 Verweren en laatste woord / 217
- 5.4 Onderzoek naar de strafmaat; bewijsstandaarden / 220
 - 5.4.1 Ambtshalve onderzoek: strafverzwarende omstandigheden / 221
 - 5.4.2 Ambtshalve onderzoek: strafverminderende omstandigheden / 223
 - 5.4.3 Bewijsstandaarden: wettelijke strafbeïnvloedende omstandigheden / 227
 - 5.4.4 Bewijsstandaarden: niet-wettelijke strafbeïnvloedende omstandigheden / 230
- 5.5 Draagkrachtonderzoek / 233
 - 5.5.1 De inspecteur / 233
 - 5.5.2 De strafrechter / 235
- 5.6 Afsluitende beschouwing / 238

HOOFDSTUK 6

Een proportionele beslissing / 241

- 6.1 Inleiding / 241
- 6.2 Het proportionaliteitsbeginsel in het nationale recht / 242
 - 6.2.1 Inleiding / 242
 - 6.2.2 Proportionaliteit in het strafrecht / 242
 - 6.2.3 Proportionaliteit in het fiscale bestuurlijke boeterecht / 243
 - 6.2.3.1 Inleiding / 243
 - 6.2.3.2 Artikel 3:4, lid 2 Awb / 243
 - 6.2.3.3 Artikel 4:84 Awb / 244
 - 6.2.3.4 Artikel 5:46, lid 2 Awb / 244
 - 6.2.3.5 Artikel 67h AWR / 246
 - 6.2.3.6 Paragrafen 6, 7 en 8 BBBB / 246
- 6.3 Strafdooelen / 246
 - 6.3.1 Strafdooelen in het strafrecht en het (fiscale) bestuursrecht / 247
 - 6.3.1.1 Strafdooelen in het strafrecht / 247
 - 6.3.1.2 Bestuurlijk (fiscaal) boeterecht; verzuim- en vergrijpboeten / 249

6.3.2	Strafdoelen en straftoemeting / 251
6.3.2.1	Vergelding / 252
6.3.2.2	Wederrechtelijkheid (vergelding) en vergrijpboeten / 252
6.3.2.3	Wederrechtelijkheid (vergelding) en verzuimboeten / 254
6.3.2.4	Verwijtbaarheid (vergelding) bij vergrijpboeten / 255
6.3.2.5	Verwijtbaarheid (vergelding) bij verzuimboeten / 257
6.3.2.6	De straftoemetingsschuld van Kelk en De Jong; 'verminderde verwijtbaarheid' bij verzuimboeten / 258
6.3.2.7	Generale preventie / 259
6.3.2.8	Speciale preventie / 261
6.4	Materiële aspecten van het proportionaliteitsbeginsel: de strafbeïnvloedende omstandigheden / 262
6.4.1	Inleiding / 262
6.4.2	De aard van het delict (Wat) / 264
6.4.2.1	Verzwegen box 3-inkomen / 264
6.4.2.2	Verhoudingsgewijs omvangrijke fraude / 267
6.4.2.3	Overtredingen artikelen 67c en 67f AWR inzake privé-gebruik auto / 270
6.4.3	De persoon van de dader (Wie) / 277
6.4.3.1	Recidive / 278
6.4.3.2	Aangifteverzuimen vennootschapsbelasting (rechtspersonen) / 283
6.4.3.3	Eerste overtreding (first offender) / 286
6.4.3.4	Specifieke deskundigheid van belastingplichtige / 288
6.4.3.5	Proceshouding van de betrokkene / 291
6.4.4	De wijze waarop het feit is begaan (Hoe) / 294
6.4.4.1	Valsheid, listigheid en samenspanning / 294
6.4.5	De gevolgen van het feit (Effect) / 298
6.4.5.1	Beperkte overschrijding van aangifte- en betalingstermijnen / 298
6.4.5.2	Vrijwillige verbetering en inkeer / 300
6.4.6	De omstandigheden waaronder het feit is begaan (Context) / 304
6.4.6.1	Verzachtende omstandigheden / 304
6.4.6.2	Slechte financiële omstandigheden (tijdens het begaan van het feit) / 306
6.4.7	Overige omstandigheden / 307
6.4.7.1	Slechte financiële omstandigheden (tijdens opleggen/ beoordelen boete) / 308
6.4.7.2	Samenloop / 310
6.4.7.3	Overschrijding van de redelijke termijn / 318
6.4.7.4	Omkering van de bewijslast ten aanzien van de boetegrondslag / 321
6.4.7.5	Saldering binnen de naheffingsaanslag / 324
6.4.7.6	Vormverzuimen / 325
6.5	Afsluiting / 328

HOOFDSTUK 7

Een gemotiveerde beslissing / 329

- 7.1 Inleiding / 329
- 7.2 Het motiveringsbeginsel in het fiscale bestuurlijke boeterecht / 329
 - 7.2.1 Inleiding / 329
 - 7.2.2 Het algemene, materiële motiveringsbeginsel / 330
 - 7.2.3 Het algemene, formele motiveringsbeginsel / 332
 - 7.2.4 Motivering van de fiscale boetebeschikking (mededeling) / 333
 - 7.2.5 Motivering middels het voorafgaande rapport (kennisgeving) / 334
 - 7.2.6 Motivering in bezwaar / 336
- 7.3 Het motiveringsbeginsel in het strafrechtelijke sanctierecht / 338
 - 7.3.1 Inleiding / 338
 - 7.3.2 Motivering van de strafeis ter terechtzitting / 338
 - 7.3.2.1 Strafvorderingsrichtlijnen; afwijkingen / 339
 - 7.3.2.2 Het boeterapport: een gemotiveerde strafeis? / 340
 - 7.3.3 Motivering van het vonnis / 341
 - 7.3.3.1 Algemene motiveringseisen voor de straftoematingsbeslissing / 341
 - 7.3.3.2 Vermelding van de vordering van de OvJ (artikel 359, lid 1 Sv) / 345
 - 7.3.3.3 Plicht tot gemotiveerde responsie / 346
 - 7.3.3.4 Motivering van bepaalde specifieke straffen / 357
 - 7.3.3.5 Vormverzuimen tijdens het voorbereidend onderzoek / 359
- 7.4 Afsluitende beschouwing / 363

HOOFDSTUK 8

Conclusies en aanbevelingen / 365

- 8.1 Een onpartijdige beslissing / 367
- 8.2 Een zorgvuldige beslissing / 371
- 8.3 Een proportionele beslissing / 378
- 8.4 Een gemotiveerde beslissing / 381
- 8.5 Afsluitende beschouwingen / 383

Samenvatting / 387

Summary / 401

Literatuurlijst / 415

Aangehaalde jurisprudentie / 427

Trefwoordenregister / 441

Curriculum vitae / 447

HOOFDSTUK 1

Inleiding

1.1 Achtergrond

Nederland is een democratische rechtsstaat met een zeker algemeen niveau van welzijn en welvaart. Om dit niveau van welvaart en welzijn te kunnen behouden en zo mogelijk zelfs te verhogen, is geld nodig. Dit gemeenschapsgeld wordt voor een belangrijk deel opgebracht door de burgers en bedrijven, onder meer door het betalen van belastingen aan de overheid. De overheid zorgt er op haar beurt voor dat deze belastinginkomsten onder andere worden aangewend voor gemeenschappelijke doeleinden.

Nagenoeg iedereen komt vroeg of laat in aanraking met belastingen en de regels die daarbij horen. Dergelijke belastingregels, die op grond van artikel 104 van de Grondwet een wettelijke basis moeten hebben, bevatten onder meer rechtsnormen die nageleefd moeten worden. Als deze fiscale rechtsnormen niet nageleefd worden, dan dient de overheid (de Belastingdienst) handhavend op te treden. Zou handhaving achterwege blijven, dan zou dit de inkomsten van de staat kunnen aantasten. Daarnaast kan dit ook schadelijk zijn voor het aanzien van en vertrouwen in de overheid in het algemeen en de Belastingdienst als handhavingsorganisatie in het bijzonder.

De Belastingdienst heeft bij het handhaven van fiscale rechtsnormen een keuze uit verschillende handhavingsinstrumenten. Bijvoorbeeld het geven van voorlichting, het bezoeken van startende ondernemers, het instellen van een boekenonderzoek, het opleggen van bestuurlijke sancties of het instellen van strafrechtelijke vervolging. Sommige van deze instrumenten, zoals voorlichting en startersbezoeken, zijn preventief en prospectief van aard; ze zijn gericht op het voorkomen van eventueel toekomstig fiscaal onwenselijk gedrag. Het opleggen van bestuurlijke sancties en het instellen van een strafvervolging zijn daarentegen instrumenten die veelal een overwegend repressief en retrospectief karakter hebben; het is een reactie op reeds vertoond ongewenst fiscaal gedrag.

De bestuurlijke sancties kunnen overigens weer worden onderverdeeld in zogeheten *reparatoire* sancties, sancties die zich richten op herstel van een 'verboden situatie' naar een toegestane, legale toestand, en *punitieve* sancties, die zien op bestraffing en leedtoevoeging. De bestuurlijke boete is een voorbeeld van een punitieve sanctie en dus een vorm van straf die toegemeten zou moeten worden.

Sinds de eerste helft van de 18^e eeuw heeft de Belastingdienst de bevoegdheid om bestuurlijke boeten op te leggen met betrekking tot overtredingen van fiscale normen. Veel van deze normen en bijbehorende boetebepalingen zijn tegenwoordig neergelegd in de AWR. De inspecteur kan op grond van deze boetebepalingen boeten opleggen binnen de bandbreedte die de wetgever hem heeft gegeven. In geval van de lichte verzuimboeten¹ ligt die bandbreedte tussen € 0 en € 5.278. Gaat het om een zwaardere vergrijpboete,² dan kan de boete variëren tussen € 0 en maximaal 100 procent van het belastingnadeel en in sommige gevallen zelfs 300 procent van het belastingnadeel (artikel 67d, lid 5 AWR en artikel 67e, lid 6 AWR). In voorkomende gevallen kunnen dus forse boeten worden opgelegd.

Om de inspecteur enig handvat te bieden bij het vaststellen van de hoogte van een fiscale bestuurlijke boete zijn beleidsregels uitgevaardigd: het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (BBBB). Volgens dit BBBB valt het toemeten van een boete in twee fasen uiteen. In de eerste fase wordt, onder andere naar de mate van verwijtbaarheid, een procentuele of absolute standaardboete bepaald. De tweede fase zorgt voor het op maat maken van de boete, zodat deze in verhouding staat tot de ernst van het individuele geval. In deze tweede straftoemingsfase staat het individu meer centraal en komen bijzondere strafverminderende en strafverzwarende omstandigheden aan bod. Het is deze tweede fase van 'geïndividualiseerde straftoemering' die centraal staat in dit onderzoek.

Kritiek op individuele straftoemering

Het fiscale bestuurlijke boeterecht is in 1998 – onder andere naar aanleiding van het rapport van de onderzoekscommissie Van Slooten – grondig herzien. In de loop van 2003 is deze nieuwe boeteregeling geëvalueerd; de bevindingen van deze evaluatie zijn gepubliceerd in het rapport 'Tweede evaluatie Wet bestuurlijke boeten'.³ Een van de onderzoeksbevindingen betrof het proces van individuele straftoemering. De staatssecretaris van Financiën zegt hierover het volgende:

“Een bijzonder fenomeen van het nieuwe boetestelsel is de individuele straftoemering. Medewerkers van de Belastingdienst vinden het niet eenvoudig om een boete op te leggen die in redelijke verhouding staat tot het beboetbare feit. De standaardpercentages (25% en 50%) leiden vaak tot in absolute zin hoge boeten.”

Belastingdienstmedewerkers gaven dus aan het moeilijk te vinden om boeten – vooral als er aanleiding is om de boete naar beneden bij te stellen – passend te maken. Daarbij werd overigens niet direct duidelijk waaruit die moeilijkheden bestonden.

1 De artikelen 67a tot en met 67ca AWR vormen de materiële verzuimboetebepalingen van de AWR. Ook buiten de AWR komen echter verzuimboetebepalingen voor. Zie bijvoorbeeld artikel 40 Wet OB.

2 De artikelen 10a en 67cc tot en met 67f AWR.

3 Rapport 'Tweede evaluatie Wet bestuurlijke boeten', brief staatssecretaris van Financiën van 18 december 2003, nr. DGB 2003/6633M (V-N 2004/2.6).

Ook in de fiscale literatuur wordt met enige regelmaat kritiek geleverd op de wijze waarop de inspecteur de uiteindelijke hoogte van de bestuurlijke boete bepaalt.⁴ Deze kritiek wordt naar mijn mening in zijn algemeenheid treffend verwoord in het boekwerk 'Algemeen fiscaal bestuursrecht' van Happé e.a.:

"Geregeld komt het voor, zo blijkt uit de rechtspraak van de feitenrechters, dat inspecteurs als ware zij automaten bij de straftoemeting het BBBB volgen. Dit geldt voor verzuimboeten maar nog meer valt het op bij vergrijpboeten. [...] De strafverminderende omstandigheden van § 7 van het BBBB is een gebied dat menig inspecteur bij voorkeur niet betreedt. Zoals de inspecteur die in een zaak waarin 100% boeten waren opgelegd, ter zitting tegenover de rechters verklaarde: 'Ik heb het BBBB toegepast. Strafvermindering laat ik aan u over'. Zo'n houding is de inspecteur onwaardig."⁵

Het lijkt er dus op dat de inspecteur regelmatig de fase van geïndividualiseerde straftoemeting – al dan niet bewust – 'overslaat' of onjuist uitvoert. Het gevolg hiervan is, dat boeten worden opgelegd die mogelijk niet in verhouding staan tot de specifieke omstandigheden van het geval. Onevenredige boeten dus.

Risico's van onevenredige boeten; belang van geïndividualiseerde straftoemeting

Een bestuurlijke boete is een repressief instrument dat tot doel heeft de onderliggende norm te handhaven. Wanneer boeten worden opgelegd die niet in verhouding staan tot de ernst van de gedraging(en), wordt schade berokkend aan de waarde van de norm. Wordt structureel te laag beboet dan erodeert de norm, bijvoorbeeld wanneer de boete in het geheel niet opweegt tegen het behaalde belastingvoordeel. Wordt daarentegen structureel te hoog beboet, dan kan dit tot gevolg hebben dat de beboete zich gaat onttrekken aan het toezichtapparaat dat de norm moet handhaven. In beide gevallen wordt het vertrouwen van de burger in de handhavende instantie aangetast. Bijkomend nadeel van onevenredig hoge boeten is een verhoogde druk op het bezwaar- of beroepsproces met alle kosten van dien, zowel voor de belastingplichtige als voor de Belastingdienst. Aan het niet-passend maken van bestuurlijke boeten kleven derhalve zwaarwegende nadelige gevolgen.

Het fiscale bestuurlijke boetearsenaal is de laatste jaren flink uitgebreid. Niet alleen het aantal beboetbare gedragingen en de kring van te beboeten personen is toegenomen; ook kunnen hogere bedragen worden opgelegd, waardoor bijvoorbeeld het belang van strafverminderende omstandigheden zal toenemen. Deze ontwikkelingen leggen een steeds groter beslag op de beschikbare menskracht van de Belastingdienst (en de rechterlijke macht). Individuele straftoemeting is immers mensenwerk. Kennis van het gehele proces van straftoemeting, inclusief de meer geïndividualiseerde straftoemeting, is daarbij onontbeerlijk. Dergelijke kennis is echter niet alleen van belang voor degene die de straf oplegt. Ook fiscale dienstverleners en de rechterlijke macht zijn gebaat bij gedegen kennis over straftoeme-

4 Zie bijvoorbeeld Niessen-Cobben en Niessen, NTFR-B 2008/15; zij verwijzen onder meer naar Aardema. Ook Feteris maakt de nodige kanttekeningen (Feteris, M.W.C., 2002, p. 28). De Bont is eveneens kritisch in zijn noot in BNB 2008/165* bij Hoge Raad 18 januari 2008, nr. 41 832, ECLI:NL:HR:2008:BC1962.

5 Happé e.a. 2017, p. 119.

ting. Zonder kennis van het proces van individuele straftoemeting is een zorgvuldige afweging van belangen niet mogelijk.

1.2 Theorie versus praktijk

Het proces van individuele straftoemeting in het fiscale bestuurlijke boeterecht wordt door rechtsregels beheerst. Deze rechtsregels – die in zekere zin als gedragsvoorschriften kunnen worden beschouwd – richten zich tot de actoren die bij het besluitvormingsproces betrokken zijn. In het fiscale bestuurlijke boeterecht zijn dit de inspecteur en de te beboeten belastingplichtige, waarbij de meeste aandacht uitgaat naar de inspecteur. Hij heeft immers de bevoegdheid om boeten op te leggen en is daarmee ook eerstverantwoordelijk voor het vaststellen van de hoogte van de boeten.

Het begrip 'individuele (getinte) straftoemeting' ontleen ik aan paragraaf 6, lid 3 van het BBBB. Dit begrip correspondeert met het straftoemingsvoorschrift van het tweede lid van artikel 5:46 Awb dat het bestuursorgaan verplicht om de bestuurlijke boete af te stemmen op 'de ernst van de overtreding', 'de mate waarin deze aan de overtreder kan worden verweten' en 'de omstandigheden waaronder de overtreding is gepleegd'. Wanneer gesproken wordt over 'strafvoemingsrecht', dan wordt bedoeld op het geheel aan rechtsbeginselen en uit traditionele rechtsbronnen voortvloeiend recht⁶ dat invulling geeft aan de rechtsnormering van het proces van straftoemeting als bedoeld in voornoemde bepalingen van het BBBB en de Awb.

Uit eerdergenoemde kritiek over de wijze waarop de inspecteur de boetheogte bepaalt, spreekt het vermoeden dat de inspecteur zich mogelijk onvoldoende kwijt van zijn rol als straftoemeter. Dit zou er op kunnen duiden dat de inspecteur de rechtsregels onvoldoende in acht neemt. Met andere woorden: er kunnen gebreken kleven aan de manier waarop de inspecteur het strafvoemingsrecht *toepast*. Een term die daarbij vaak wordt gebezigd is dat de inspecteur zich meer 'magistraatlijk' zou moeten (gaan) gedragen. Een onderzoek dat zich toespitst op deze *strafvoemingspraktijk*, zal daarom gericht zijn op het beantwoorden van de vraag of de inspecteur zich conform het recht gedraagt en, zo neen, waarom niet.

Een onderzoek dat zich louter richt op de strafvoemingspraktijk gaat echter voorbij aan de kwalificatie van het (geschreven) recht, zoals dat *in theorie* zou moeten worden toegepast – met 'in theorie' doel ik overigens op de toepassing van het (geschreven) recht in het licht van de rechtsbeginselen. Zo zal een onderzoek naar de strafvoemingspraktijk waarschijnlijk geen antwoord geven op de vraag of bepaalde voorschriften rechtvaardig zijn of op de vraag of die voorschriften een terechte beperking van de beslissruimte inhouden met betrekking tot het van toepassing zijnde rechtsbeginsel. Bijvoorbeeld: in het BBBB staat dat de inspecteur 'kritisch' moet zijn bij eventuele strafvermindering in geval van slechte financiële omstandigheden. Maar hoe verhoudt deze bepaling zich tot het zorgvuldigheidsbeginsel? Heeft de belastingplichtige een zekere zelfstandige bewijsvoeringslast en is die last zwaarder dan bij andere strafverminderende omstandigheden? Ander voorbeeld:

6 Waaronder (lagere) rechtspraak (zie ook paragraaf 1.5).

artikel 5:46, lid 2 Awb schrijft voor dat het bestuursorgaan bij de straftoemeting 'zo nodig' rekening houdt met 'de omstandigheden waaronder de overtreding is gepleegd'. Wijst nu de term 'zo nodig' op een zekere beslissingsruimte bij het bestuursorgaan? Op welke 'omstandigheden' wordt gedoeld en kan een eventuele strafbeïnvloeding door dergelijke omstandigheden worden verklaard in het licht van het evenredigheidsbeginsel?

Op deze vragen van (rechts)theoretische aard zal naar mijn mening eerst een antwoord moeten worden geformuleerd, vóórdat een oordeel over de fiscale straf-toemetingspraktijk kan worden gegeven. Als er immers geen duidelijkheid is over de spelregels, dan kunnen de spelers niet op het niet-naleven daarvan worden aangesproken. Vandaar dat dit proefschrift alleen ziet op het theoretische kader met betrekking tot straftoemeting.

Dat een theoretische beschrijving van het recht in een behoefte voorziet, blijkt ook uit het eerdergenoemde rapport 'Tweede evaluatie Wet bestuurlijke boeten'. Dit rapport vermeldde een aantal door Belastingdienstmedewerkers gegeven verklaringen voor het achterwege laten van individuele straftoemeting, zoals spanning met het gelijkheidsbeginsel, ontbrekende richtlijnen en wisselende opvattingen in de rechtspraak. Deze verklaringen wijzen in meer of mindere mate op grotere, op de achtergrond levende vragen, zoals 'Wat is individuele straftoemeting?' en 'Hoe heeft de inspecteur te handelen bij individuele straftoemeting?'. Vragen die terug te voeren zijn op een niet slechts bij de Belastingdienst, doch tevens in de algemene rechtspraktijk levende behoefte aan een gestructureerde beschrijving en beoordeling van het fiscale straftoemetingsrecht. Met dit onderzoek hoop ik onder andere in deze behoefte te voorzien.

1.3 Doel en probleemstelling

Het doel van dit onderzoek is om beter zicht te krijgen op het theoretische kader – bestaande uit de relevante rechtsbeginselen en de daaruit voortspuitende rechtsnormen (gedragsvoorschriften) – van het proces van individuele straftoemeting in het fiscale bestuurlijke boeterecht. Daartoe zal in eerste instantie aan de hand van rechtsbeginselen onderzocht worden welke rechtsnormen gelden voor het fiscale geïndividualiseerde straftoemetingsproces. Vervolgens zal het aldus beschreven fiscale straftoemetingsrecht – vanuit dezelfde rechtsbeginselen – op onderdelen worden vergeleken met dat in het strafrecht.

Vergelijking met strafrecht

Om verschillende redenen is voor vergelijking van het fiscale bestuurlijke boeterecht met het strafrecht gekozen. Zo is een bestuurlijke boete een straf waarmee leed-toevoeging wordt beoogd; het is net als de strafrechtelijke bestraffing een 'criminal charge' in de zin van artikel 6 van het EVRM. Daarmee is de bestuurlijke boete vergelijkbaar met de strafrechtelijke geldboete. Daarnaast heeft het bestuurlijke boeterecht zich de laatste decennia steeds meer gevoegd naar het strafrecht. Een doorbraak hierin vormt de Vierde tranche van de Awb. De wetgever heeft in deze

Vierde tranche niet alleen zowel expliciet als impliciet naar het strafrecht verwezen,⁷ maar heeft daarbij ook een belangrijke uitspraak gedaan over de van toepassing zijnde rechtsbeginselen:

“Zo berust ook de thans voorgestelde regeling inzake de bestuurlijke boete op beginselen als «geen straf zonder schuld», ne bis in idem en nulla poena sine lege. Bestrafing door het bestuur in plaats van door de rechter vraagt een iets andere uitwerking op het niveau van de precieze regels, maar de dragende beginselen zijn dezelfde.”⁸

Een onderdeel van de Vierde tranche Awb is artikel 5:46 Awb dat als het ware een straftoemingsopdracht voor bestuursorganen inhoudt. De bewoordingen van dit artikel hebben veel weg van de door de strafrechter gebruikte standaardformuleringen.⁹ Ook volgt uit het rechtshistorisch onderzoek (zie hoofdstuk 2) dat in het verleden verschillende keren uitdrukkelijk is verwezen naar de verbanden tussen het fiscale bestuurlijke boeterecht en het strafrecht.¹⁰ Maathuis en Valkenburg verwoordden dit voor de straftoemeting als volgt:

“Onder straftoemeting verstaan we het bepalen van de aard en hoogte van de op te leggen straf. Dit proces behoort in beginsel bij de bestuurlijke boete niet anders te verlopen dan bij de strafoplegging door de strafrechter.”¹¹

Bestrafing en straftoemeting zijn daarnaast kernelementen van het strafrecht; straftoemeting is als het ware *corebusiness* voor de strafrechtelijke instituten. Vooral in de afgelopen decennia heeft de rechtsnormering in het strafrecht ten aanzien van straftoemeting zich verder ontwikkeld. Zo zijn oriëntatiepunten voor straftoemeting door de rechter gepubliceerd en heeft het OM een uitgebreide set richtlijnen uitgevaardigd voor het bepalen van de hoogte van de te vorderen straffen of maatregelen. Daarnaast zijn wettelijke en andere maatregelen genomen ter verbetering van de motivering van de strafmaat¹² in strafvonnissen. Het strafrecht is naar mijn mening dan ook hét rechtsgebied voor wat betreft de ontwikkeling van de van strafrechtelijke rechtsbeginselen afgeleide rechtsnormen omtrent straftoemeting.

De ontwikkeling van de straftoemeting in het (fiscale) bestuurlijke boeterecht lijkt daarentegen bij het strafrecht achter te blijven. In een in 2012 door de Rijksuniver-

7 Expliciet: zie artt. 5:1, lid 3 en 5:46, lid 4 Awb. Voor voorbeelden van impliciete, meer materiële verwijzingen naar het strafrecht wordt verwezen naar de artikelsgewijze toelichtingen op o.a. artikel 5:1, lid 2 Awb (medeplegen), artikel 5:5 Awb (rechtvaardigingsgronden) en artikel 5:43 Awb (samenloop).

8 Kamerstukken II, vergaderjaar 2003-2004, 29 702, nr. 3, p. 7.

9 Zo ook Haas/Jansen, p. 93.

10 Zie bijvoorbeeld de rapporten van de Commissies Van den Dries en Van Slooten (zie onderdelen 2.9.1 en 2.10.1).

11 Maathuis/Valkenburg, p. 157.

12 Onder 'strafmaat' versta ik overigens de individueel op te leggen of opgelegde straf, met inbegrip van strafsoort en strafmodaliteit.

siteit Groningen uitgebracht rapport 'Referentiekaders geldboeten'¹³ worden enkele voorstellen voor een consistentere bestuursrechtelijk stelsel gedaan, maar vooralsnog heeft dit niet geleid tot wijziging van wet- of regelgeving. Daarnaast hebben de straftoemingsparagrafen van het BBBB met ingang van 2009 een prominenter plek in het besluit gekregen, maar ook dit lijkt nog niet te hebben geleid tot een verbetering van de straftoemeting van fiscale bestuurlijke boeten. Zo merkt Haas in zijn preadvies voor de algemene vergadering van de VAR Vereniging voor Bestuursrecht op 24 mei 2014 het volgende op:

*"In de praktijk bestaat echter de indruk dat boeteoplegging in veel gevallen toch wordt behandeld als een 'aanhangsel' bij het heffingsproces waarbij in verreweg de meeste gevallen niet wordt afgeweken van de 'percentages en bedragen' van het BBBB; dat het bij het opleggen van een boete in een concreet geval niet zozeer een op de individuele casus toegespitste afweging betreft maar een betrekkelijk standaard volgen van die 'percentages en bedragen'."*¹⁴

De ontwikkelingen binnen het strafrechtelijke straftoemingsrecht kunnen een belangrijke bron van inspiratie zijn voor het fiscale bestuurlijke boeterecht. Mochten in het fiscale bestuurlijke boeterecht lacunes worden aangetroffen in de normatieve uitwerking van de van toepassing zijnde rechtsbeginselen, dan biedt het strafrecht mogelijk aanknopingspunten voor de fiscale rechtsvorming.

Probleemstelling

De volgende probleemstelling zal ik in dit theoretische onderzoek nader uitwerken:

Waarin verschilt de rechtsnormering van het proces van individuele straftoemeting door de inspecteur in het fiscale bestuursrecht van de rechtsnormering van het proces van individuele straftoemeting door de strafrechter, en is dit verschil verklaarbaar gelet op de van toepassing zijnde rechtsbeginselen?

Het antwoord op deze vragen leidt tot een beter inzicht in het theoretisch kader van het proces van individuele straftoemeting in het fiscale bestuurlijke boeterecht.

1.4 Onderzoeksobject en afbakening

Object van onderzoek is de rechtsnormering van het proces van individuele straftoemeting in het fiscale bestuurlijke boeterecht. De betekenis van de term *individuele straftoemeting* voor het fiscale bestuurlijke boeterecht kan aan de hand van paragraaf 6 van het BBBB worden geïllustreerd. In deze paragraaf wordt een tweetal fasen onderscheiden in het proces van straftoemeting. De *eerste fase* heeft betrekking op het vaststellen van de toepasselijke standaardbedragen en -percentages die als *algemeen* uitgangspunt hebben te gelden. Daarna wordt in de *tweede fase* de

13 Onderzoek van de Rijksuniversiteit Groningen in opdracht van het WODC, 'Referentiekaders geldboetes, Verslag van een onderzoek naar de hoogte en wijze van berekening van geldboetes in het bestuursrecht en het strafrecht', (www.rijksoverheid.nl).

14 F.J.P.M. Haas, 'Fiscale boeten', VAR-reeks 152, 2014, p. 245.

standaardboete door de inspecteur *geïndividualiseerd* door rekening te houden met eventuele strafverminderende en strafverzwarende omstandigheden. Dit onderzoek richt zich op deze tweede, geïndividualiseerde straftoemingsfase.

Om een vergelijking mogelijk te maken met het strafrecht dient allereerst dát gedeelte uit het strafrechtelijke straftoemingsproces te worden gelicht dat vergelijkbaar is met de hiervoor genoemde tweede fase van geïndividualiseerde straftoemeting in het fiscale bestuurlijke boeterecht.

De strafrechter zal pas tot het opleggen van een straf overgaan wanneer is vastgesteld dat aan alle voorwaarden voor strafbaarheid is voldaan. Daarbij moet het gaan om (a) een menselijke (of rechtspersoonlijke) gedraging, die (b) valt binnen een delictsomschrijving, die (c) wederrechtelijk is en aan (d) schuld te wijten is.¹⁵ Voor zijn oordeelsvorming volgt hij het stramien van de artikelen 348 en 350 Sv. In artikel 348 Sv staan de formele voorvragen centraal. Nadat deze vragen positief zijn beantwoord – en dus vastgesteld is dat er geen formele belemmeringen zijn – komen achtereenvolgens de volgende vier inhoudelijke vragen van artikel 350 Sv aan de orde:

1. Is het ten laste gelegde bewezen?
2. Is het bewezenverklarde strafbaar?
3. Is de verdachte strafbaar?
4. Welke sanctie moet worden opgelegd?

De eerste drie vragen zien op de eerdergenoemde voorwaarden voor strafbaarheid. Worden deze bevestigend beantwoord, dan buigt de strafrechter zich over de vierde en laatste vraag. Bij deze vraag komen eventuele strafverminderende en strafverzwarende omstandigheden aan de orde. Het is dan ook dit gedeelte van het strafproces, namelijk het proces dat leidt tot beantwoording van de vierde vraag, waaraan in het kader van dit onderzoek het fiscale straftoemingsproces zal worden gespiegeld.

Het fiscale bestuurlijke boeterecht kent overigens niet een met artikel 350 Sv vergelijkbare bepaling.¹⁶ Dat neemt niet weg dat de inspecteur zich – in de eerste fase van het fiscale straftoemingsproces – eveneens over dergelijke vragen moet buigen; een boete is immers een straf ('criminal charge'), waardoor ook hij is gebonden aan de voorwaarden voor strafbaarheid. Valt bijvoorbeeld de fiscale gedraging niet binnen de delictsomschrijving, dan kan er geen boete worden opgelegd. En als sprake is van een schulduitsluitingsgrond of rechtvaardigingsgrond, dan is beboeting niet aan de orde. Kortom, ook de inspecteur zal pas tot individuele straftoemeting kunnen overgaan wanneer is vastgesteld dat daadwerkelijk sprake is van strafbaarheid.

15 Jörg/Kelk/Klip, p. 116 e.v.

16 Het BBBB rept overigens in paragraaf 6 wel over 'het sluitstuk van een behoorlijke straftoemeting'.

Afbakening: vergelijking met strafrechter i.p.v. strafbeschikkende OvJ

Aan fiscaal-bestuursrechtelijke zijde is er één instantie die op grond van de belastingwet boeten kan opleggen en toemeten: de inspecteur. Binnen het strafrecht zijn er echter verschillende instanties die straffen kunnen opleggen. Bij de afbakening van dit onderzoek komt dan ook de vraag op met welke bestraffende instantie de inspecteur vergeleken moet worden.

In het strafrecht had de strafrechter lange tijd het monopolie op bestraffing. De Wet OM-afdoening heeft daar verandering in gebracht.¹⁷ Deze wet introduceerde ter vervanging van de transactie een specifieke strafrechtelijke strafmodaliteit (de strafbeschikking), waarvan de toepassing werd overgelaten aan andere instanties dan de strafrechter, zoals het OM, de politie en het bestuur van 's Rijks belastingen (artikel 76 AWR). Strafrechtelijke bestraffing – en daarmee de straftoemeting – is dus niet langer uitsluitend voorbehouden aan de strafrechter.

De figuur van de strafbeschikkende OvJ lijkt – in ieder geval voor wat betreft zijn positionering – sterk op de beboetende inspecteur. Desalniettemin heb ik er om verschillende redenen voor gekozen om de beboetende inspecteur te vergelijken met de strafopleggende rechter en niet met de strafbeschikkende OvJ.

Allereerst is de strafbeschikkende OvJ niet de meest ideaaltypische instantie waaraan gespiegeld zou moeten worden om te komen tot verbetervoorstellen voor het fiscale boeterecht. De OvJ kampt immers, net als de inspecteur, bij het opleggen van strafbeschikkingen met kwesties op het terrein van onafhankelijkheid en onpartijdigheid.

Daarnaast is de strafbeschikking een uitzondering op de hoofdregel van strafrechtelijke afdoening door de rechter, zodat de straftoemeting door de strafbeschikkende OvJ niet representatief is voor het geheel.

Een laatste, meer praktische reden is het gebrek aan vergelijkingsmateriaal, omdat de Wet OM-afdoening relatief 'jong' is. Daarbij is van belang dat bij de invoering van de wet per 1 februari 2008 is gekozen voor een sterk gefaseerde uitrol over de verschillende instanties, waardoor veel van die instanties nog maar een beperkt aantal jaren ervaring hebben kunnen opdoen met het opleggen van strafbeschikkingen. Met andere woorden: het proces van rechtsvorming rondom de strafbeschikking staat nog in de kinderschoenen. Ook dat maakt een rechtsvergelijking met instanties die strafbeschikkingen uitvaardigen, zoals de OvJ, minder geschikt.¹⁸

Daarentegen ligt het primaat van bestraffing en straftoemeting al sinds 1838 bij de strafrechter.¹⁹ Door al die jaren heen heeft deze instantie een leidende rol gehad bij

17 Wet van 7 juli 2006 tot wijziging van het Wetboek van Strafrecht, het Wetboek van Strafvordering en enige andere wetten in verband met de buitengerechtelijke afdoening van strafbare feiten (Wet OM-afdoening), Stb. 2008, 4.

18 Zie onder meer ook de twee rapporten over de Wet OM-afdoening van de procureur-generaal bij de Hoge Raad 'Beschikt en Gewogen' en 'Wordt vervolgd: Beschikt en Gewogen' (www.rechtspraak.nl).

19 Bosch, p. 32 e.v..

de rechtsontwikkeling bij straffen in het algemeen en straftoemeting in het bijzonder. Dat maakt de strafrechter – ook in het huidige tijdsgewricht – nog steeds dé bestraffende instantie bij uitstek.

Vandaar dat in het kader van dit rechtsvergelijkende onderzoek er in hoofdzaak voor gekozen is om de inspecteur te vergelijken met de strafrechter.²⁰ Daarbij zal in het licht van het handelingsproces van strafvorming door de strafrechter (hoofdstukken 5, 6 en 7) ook aandacht worden besteed aan de rol van de OvJ als aanklager. Zijn strafeis – en de wijze waarop die strafeis tot stand komt – vormt immers een belangrijk vertrekpunt voor de finale straftoemeting door de strafrechter.²¹

Afbakening aanvang en einde straftoemeting

Uit het voorgaande blijkt dat zowel het strafrechtelijke als het fiscale bestuursrechtelijke individuele straftoemettingsproces in theorie pas een aanvang neemt na de constatering dat aan alle voorwaarden voor strafbaarheid is voldaan. Dit betekent dat omstandigheden die uitsluitend een rol kunnen spelen bij de vaststelling van de voorwaarden voor strafbaarheid, buiten het bestek van dit onderzoek vallen. Te denken valt aan omstandigheden die belanghebbende stelt in het kader van de vraag of een aangifte al dan niet onjuist is, of omstandigheden die door belanghebbende worden aangevoerd met betrekking tot een strafuitsluitingsgrond.

Het proces van straftoemeting door de bestraffende instantie komt tot een einde bij het opleggen van de straf. In een reguliere strafrechtelijke procedure gebeurt dit door de strafrechter door middel van het uitspreken van het vonnis en in het fiscale bestuurlijke boeteprocess door het opmaken van de boetebeschikking. Vervolgens wordt de straf uitgevoerd door de executerende instantie. Tijdens deze executiefase kunnen zich, met name in het fiscale bestuurlijke boeterecht, echter eveneens omstandigheden voordoen die van invloed zijn op de hoogte van de reeds opgelegde straf, zoals de ontvanger die een bestuurlijke boete kwijtscheldt. Dit proces van strafvorming in de executiefase zal geen onderdeel uitmaken van dit onderzoek, omdat de uitvoerende aard van strafexecutie wezenlijk verschilt van de beschikende aard van strafoplegging.

Afbakening typen fiscale bestuurlijke boeten

Dit onderzoek richt zich primair op het fiscale bestuurlijke boeterecht in vergelijking tot het strafrecht. Daarbij zal met name het bestuurlijke boeterecht van de algemene regeling van hoofdstuk VIII A van de AWR aan de orde komen. Andere bijzondere fiscale verzuim- en vergrijpboeten zullen slechts op onderdelen zijdelings aan de orde komen.

20 Vgl. Feteris, M.W.C., 2009 en 2015.

21 Vgl. Niessen-Cobben en Niessen, NTFR-B 2008/15.