

Versoberen van de inkeerregeling: het strafrechtelijke legaliteitsbeginsel onder druk?

Inleiding

In zijn ambtstermijn als staatssecretaris van Financiën opende Jan Kees de Jager de jacht op belastingplichtigen die (een deel van) hun box 3 vermogen verzwegen hebben gehouden voor de Belastingdienst. Het voorlopige resultaat hiervan is dat tot en met december 2009 circa twee miljard aan verzwegen box 3 vermogen alsnog aan de Belastingdienst kenbaar is gemaakt (het zogenoemde vrijwillig inkeren).¹

Het verhogen van de vergrijpboete van maximaal 100% tot maximaal 300%² en een groter wordend verdragennetwerk voor informatie-uitwisseling hebben een belangrijke rol gespeeld bij het stimuleren van vrijwillig inkeren. In aanvulling op deze instrumenten is bij amendement van de Tweede Kamer een versobering van de inkeerregeling van kracht sinds 1 juli 2009.³ De oude inkeerregeling maakte het voor de belastingplichtige mogelijk om verzwegen box 3 vermogen aan de Belastingdienst kenbaar te maken zonder een vergrijpboete opgelegd te krijgen. Sinds het versoberen van de inkeerregeling krijgt de belastingplichtige die niet binnen twee jaar na de onjuiste of onvolledige aangifte alsnog vrijwillig inkeert een vergrijpboete opgelegd. In eerste instantie was die boete maximaal 15%,⁴ met ingang van 1 juli 2010 is dat percentage verhoogd tot 30%.⁵

Het versoberen van de inkeerregeling roept interessante vragen op met betrekking tot het strafrechtelijke legaliteitsbeginsel, in het bijzonder over het verbod om een gedraging met terugwerkende kracht strafbaar te stellen. De aangifte die na 1 juli 2009 alsnog juist wordt gedaan, werkt fiscaal terug tot het jaar waarover de correctie wordt gedaan. Stel dat een correctie wordt gedaan over box 3 vermogen dat in het jaar 2006 voor het eerst niet in de aangifte is opgenomen. Naar het recht van 2006 is het geheel van de gedraging – het doen van een onjuiste aangifte en later alsnog een juiste aangifte doen – niet met een vergrijpboete te bestraffen. In dat voorbeeld lijkt het versoberen van de inkeerregeling tot gevolg te hebben dat met terugwerkende kracht een samenstel van gedragingen strafbaar is geworden.

In dit artikel zal ik betogen dat er geen sprake is van strijd met het strafrechtelijke legaliteitsbeginsel als een belastingplichtige die vanaf 1 juli 2009 vrijwillig inkeert een vergrijpboete krijgt opgelegd over de periode waarin de oude inkeerregeling van kracht was. Ik zal daartoe eerst een korte schets van de inkeerregeling en het (strafrechtelijke) legaliteitsbeginsel geven. Ik sluit dit artikel af met een betoog en een samenvattende conclusie.

De inkeerregeling voor zwartsparenders tot 1 juli 2009

Een belastingplichtige die box 3 vermogen niet in zijn aangifte heeft opgenomen, kan tot inkeer komen en alsnog zijn belasting willen betalen. De belastingwet zonder de inkeerregeling laat daartoe echter weinig stimulans bestaan. De belastingplichtige die

¹ Nieuwsbericht van het Ministerie van Financiën van 16 februari 2010, NTFR 2010/455.

² *Stb.* 2009, 280.

³ *Ibid*; inwerkingtreding: *Stb.* 2009, 281.

⁴ Hoofdstuk 1, § 7, lid 2 (oud), Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst.

⁵ Hoofdstuk 1, § 7, lid 2, Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst.

eenmaal vermogen heeft verzwegen moet ieder jaar opnieuw een foutieve aangifte doen om zichzelf niet te incrimineren met het risico op een vergrijpboete (thans maximaal 300%).⁶ Om vrijwillig inkeren meer te stimuleren heeft de wetgever de inkeerregeling ingevoerd.⁷ Immers: “[d]e belanghebbende moet er niet van worden weerhouden alsnog aan zijn verplichting te voldoen.”⁸ De inkeerregeling regelt dat de belanghebbende die alsnog een juiste aangifte doet of volledige informatie geeft geen vergrijpboete voor het doen van een onjuiste of onvolledige aangifte krijgt opgelegd. Dat is alleen anders als de belastingplichtige weet of redelijkerwijs kan vermoeden dat de Belastingdienst kennis heeft van de onjuiste aangifte.⁹ Het is belangrijk te benadrukken dat onder de inkeerregeling het doen van een onjuiste aangifte strafbaar blijft. De inkeerregeling sluit slechts het opleggen van één bepaalde sanctie uit: het opleggen van een vergrijpboete. De belastingplichtige kan dus nog steeds een verzuimboete opgelegd krijgen. Gezien de relatief geringe hoogte van die boete (maximaal € 4920)¹⁰ gebeurt dit in de praktijk niet tot nauwelijks.

De inkeerregeling vanaf 1 juli 2009

Met ingang van 1 juli 2009 is de inkeerregeling van art. 67n AWR versoerd,¹¹ en is tegelijkertijd de maximumboete voor het zwart sparen verhoogd naar 300%.¹² Als minimaal twee jaren zijn verstreken na het beboetbare feit en de belastingplichtige zelf tot inkeer komt, wordt de vergrijpboete gematigd tot 30%.¹³ De vergrijpboete ziet op de gehele periode waarover navordering nog mogelijk is.¹⁴ Dat betekent dat ook in de periode waarin de oude inkeerregeling van kracht was een vergrijpboete voor het verzwegen box 3 vermogen kan worden opgelegd.

Het juridisch karakteriseren van de inkeerregeling

Het is lastig de inkeerregeling met een andere juridische constructie te vergelijken. Omdat de inkeerregeling een straf uitsluit, kan worden gekeken naar de ‘klassieke’ strafuitsluitingsgronden uit het Wetboek van Strafrecht. Wie zich kan beroepen op een strafuitsluitingsgrond, heeft geen strafbaar feit begaan. Een verdachte is immers pas strafbaar als aan de vier elementen van een strafbaar feit is voldaan: een menselijke gedraging, die valt binnen een wettelijke delictsomschrijving, die wederrechtelijk is en aan schuld te wijten. Een strafuitsluitingsgrond neemt ofwel de wederrechtelijkheid gedraging weg (de verdachte was gerechtigd om de handeling te verrichten), ofwel de schuld in de zin van verwijtbaarheid (het kan de verdachte niet worden verweten dat hij zijn handeling heeft verricht). De inkeerregeling neemt echter de wederrechtelijkheid noch de schuld in de zin van verwijtbaarheid weg. Voor de AWR blijft het verzwijgen van vermogen een strafbaar feit, getuige onder meer de mogelijkheid om ook bij vrijwillig inkeren een

⁶ Art. 67d, lid 5, AWR.

⁷ Stb. 1997, 738.

⁸ Kamerstukken II 1993/94, 23 470, nr. 3, p. 6.

⁹ Art. 67n (oud) AWR; zie tevens M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2007, p. 325 en p. 357.

¹⁰ Art. 67a AWR.

¹¹ Wijziging van art. 67n AWR; Stb. 2009, 280; inwerkingtreding Stb. 2009, 281.

¹² Ibid.

¹³ Nieuwsbericht van het Ministerie van Financiën van 16 februari 2010, NTFR 2010/455.

¹⁴ Maximaal 12 jaar. Art. 16, lid 4, AWR.

verzuimboete op te leggen. Om die reden kan de inkeerregeling niet worden gekarakteriseerd als een klassieke strafuitsluitingsgrond.

De inkeerregeling is ook niet als beleidsbesluit te karakteriseren. De inkeerregeling schrijft weliswaar voor hoe met het opleggen van een vergrijpboete wordt omgegaan, maar is niet gebaseerd op het gebruiken van de beleidsvrijheid van het bestuursorgaan. In art. 67n (oud) AWR staat dat '*geen vergrijpboete wordt opgelegd*'. Er staat niet dat van een vergrijpboete af *kan* worden gezien. De oude inkeerregeling is dus niet gebaseerd op beleidsvrijheid, de wet biedt simpelweg geen mogelijkheid om een vergrijpboete op te leggen.

Nu er ook geen andere wettelijke regelingen bekend zijn om art. 67n (oud) AWR mee te vergelijken, moet worden gekeken naar de functie die de inkeerregeling vervult. Omdat de inkeerregeling de vergrijpboete uitsluit als sanctie voor de strafbare gedraging 'onjuiste aangifte doen' en daarmee het straffenarsenaal beperkt, karakteriseer ik de inkeerregeling als een wettelijke *strafbeperkende* regeling. De belangrijkste conclusies die hieruit getrokken kunnen worden is dat de inkeerregeling geen invloed heeft op de strafbare gedraging zelf en dat de Belastingdienst onder de oude inkeerregeling de beleidsvrijheid had wel een vergrijpboete op te leggen aan een belastingplichtige die vrijwillig inkeert.

Het (strafrechtelijke) legaliteitsbeginsel

Voordat we kunnen kijken of het versoberen van de inkeerregeling leidt tot strijdigheid met het strafrechtelijke legaliteitsbeginsel, is het van belang het legaliteitsbeginsel te schetsen. Het legaliteitsbeginsel vereist dat in ieder geval al het belastend of plichtopleggend overheidsoptreden berust op een algemene regel die uiteindelijk is terug te voeren op de (grond-)wet.¹⁵ Voor het strafrecht geldt naast het algemene legaliteitsbeginsel het strafrechtelijke legaliteitsbeginsel, dat vaak in één adem wordt genoemd met het rechtszekerheidsbeginsel.¹⁶ Traest stelt zelfs dat het legaliteitsbeginsel onderdeel van de rechtszekerheidsgedachte is.¹⁷ Het doel van het strafrechtelijke legaliteitsbeginsel is dus mede de rechtszekerheid bevorderen door het voorzienbaar te maken welke gedragingen strafbaar zijn gesteld.

Het strafrechtelijke legaliteitsbeginsel luidt: '*Geen feit is strafbaar dan uit kracht van een daaraan voorafgegane wettelijke strafbepaling*'.¹⁸ Groenhuijsen onderscheidt vier elementen van het strafrechtelijke legaliteitsbeginsel:

1. het verbod om *ex post facto* een gedraging strafbaar te stellen;
2. het *lex certa* beginsel dat regelt dat een wettelijke bepaling zo ondubbelzinnig en precies mogelijk geformuleerd moet zijn;
3. het verbod om te veroordelen op basis van ongeschreven recht; en
4. het verbod op analoge toepassing van de wet.¹⁹

¹⁵ C.A.J.M. Kortmann, *Constitutioneel recht*, Deventer: Kluwer 2005, p. 331.

¹⁶ M.S. Groenhuijsen, *Straf en Wet*, Arnhem: Gouda Quint 1987, p. 31.

¹⁷ P. Traest, 'Rechts(on)zekerheid in materieel en formeel strafrecht en strafrechtelijk legaliteitsbeginsel', *Rechtskundig weekblad* 1993-1994, nr. 32-33, p. 1194.

¹⁸ Art. 16 Grondwet en art. 1 Wetboek van strafrecht.

¹⁹ M.S. Groenhuijsen, *Straf en Wet*, Arnhem: Gouda Quint 1987, p. 15.

Voor de inkeerregeling is voornamelijk het verbod op de *ex post facto* strafbaarstelling van belang. De Hoge Raad stelde hierover in 2002: '*Art. 16 Gw en artikel 1, eerste lid, Sr bevatten een ongeclausuleerd verbod tot berechting en bestraffing van iemand terzake van een feit dat ten tijde van het begaan van dat feit niet bij of krachtens de Nederlandse wet strafbaar was gesteld*'.²⁰ Dit element van het legaliteitsbeginsel zorgt ervoor dat het voorspelbaar is welke gedragingen door strafbaar zijn en beschermt de burger tegen willekeur van de overheid.²¹ Bij het versoberen van de inkeerregeling moet dus worden bekeken of de gedraging al binnen een wettelijke strafbepaling viel op het moment dat zij werd gepleegd.

Voor onderhavig artikel is tevens het *lex certa*-beginsel van belang. Dit element van het strafrechtelijke legaliteitsbeginsel impliceert dat de wetgever onbepaalde termen als 'redelijkheid en billijkheid' zoveel mogelijk moet vermijden in de wet omdat die termen onvoldoende inzicht geven in welk gedrag strafbaar is. Het beginsel dwingt tot het formuleren van de delictsomschrijving in objectieve bewoordingen. Het criterium is daarom of het duidelijk was dat het doen van een onjuiste aangifte strafbaar was toen de onjuiste aangifte werd gedaan.

Betoog

Men zou kunnen redeneren dat het samenstel van aangifte doen en nadien vrijwillig tot inkeer komen in de periode tussen 1 januari 1998 en 1 juli 2009 niet met een vergrijpboete strafbaar is geweest omdat dit samenstel als overtreding moet worden genormeerd naar het recht van – bijvoorbeeld – 2006. Met het versoberen van die regeling in 2009 kan diezelfde gedraging in 2006 wel worden bestraft met een vergrijpboete. Zo geredeneerd is er strijd tussen het strafrechtelijke legaliteitsbeginsel en het versoberen van de inkeerregeling.

Mijns inziens is er geen strijd tussen het versoberen van de inkeerregeling en het strafrechtelijke legaliteitsbeginsel. Ik zal dit betogen door het versoberen van de inkeerregeling te leggen langs de elementen die Groenhuijsen in het strafrechtelijke legaliteitsbeginsel onderscheidt. Daarnaast besteed ik aandacht aan de al dan niet terugwerkende kracht van het vrijwillig inkeren. Tot slot zal ik in de aard van het beboetbare feit een argument voor mijn stelling vinden.

Ten eerste de elementen die Groenhuijsen in het strafrechtelijke legaliteitsbeginsel onderscheidt, te beginnen met het verbod om *ex post facto* een gedraging strafbaar te stellen. Het verzwijgen van vermogen voor de Belastingdienst was ook tijdens de periode van de oude inkeerregeling strafbaar. De belastingplichtige die niet tijdig inkeerde was ook in die periode strafbaar voor zijn gedraging. Belastingplichtigen die wel tijdig inkeerden in die periode, kregen geen vergrijpboete opgelegd en kunnen die ook onder de versoerde inkeerregeling niet meer opgelegd krijgen. Er is dus geen strijd met het verbod om *ex post facto* een gedraging strafbaar te stellen.

²⁰ HR 18 september 2001, *NJ* 2002, 559.

²¹ Cleiren en Nijboer 2007 (T&C Sr), p. 5.

Ook is er geen strijd met het *lex certa*-beginsel. In het voorbeeldjaar 2006 was het duidelijk dat het doen van een onjuiste aangifte strafbaar was. Daarnaast bestond de mogelijkheid om vrijwillig in te keren. Die mogelijkheid stond los van de strafbaarheid van het doen van een onjuiste of onvolledige aangifte. Mijns inziens kan geen belastingplichtige redelijkerwijze denken dat hij niet strafbaar is als hij een onjuiste of onvolledige aangifte doet en gepland heeft op een later moment zijn aangifte te corrigeren. Omdat de strafbaarheid van het doen van een onjuiste of onvolledige aangifte ondubbelzinnig in een wettelijke bepaling is vastgelegd, is er ook geen strijd met het verbod op veroordeling op basis van ongeschreven recht of het verbod de wet analoog toe te passen.

Ten tweede blijkt uit het karakter van de corrigerende aangifte dat geen strijd bestaat met het legaliteitsbeginsel. Het karakteriseren van de strafbeperkende omstandigheid moet *ex tunc* geschieden. Dat betekent dat het inkeren wordt getoetst aan het recht zoals dat gold toen het inkeren geschiedde, en niet naar het recht zoals dat geldt op het moment dat de rechter toetst. Het is verleidelijk bij de toetsing *ex tunc* te kijken naar het moment waarop het strafbare feit is gepleegd. Voor strafuitsluitingsgronden of beleidsbesluiten zou dat ook in de rede liggen, omdat beide rechtstreeks invloed hebben op de strafbare gedraging zelf of de wijze waarop een bestuursorgaan met zijn bevoegdheid tot sanctieoplegging om gaat. Met andere woorden: de gedraging zelf zou niet strafbaar zijn geweest toen hij werd begaan, of het bestuursorgaan zou zichzelf hebben gecommitteerd om niet te vervolgen. In beide hypothetische gevallen kan de belastingplichtige er redelijkerwijs vanuit gaan dat zijn gedraging niet strafbaar was of niet bestraft zou worden.

Ik heb hiervoor geconstateerd dat de inkeerregeling niet te karakteriseren valt als een strafuitsluitingsgrond of een beleidsbesluit, maar als een wettelijke strafbeperkende omstandigheid. En het typische van de inkeerregeling is dat het inkeren per definitie pas kan plaatsvinden nadat het strafbare feit zich heeft voorgedaan. Het moment waarop het strafbare feit wordt gepleegd moet dus worden gescheiden van het moment dat men vrijwillig tot inkeer komt. Voor mensen die na 1 juli 2009 inkeren, geldt dat het inkeren *naar het dan geldende recht* niet te karakteriseren is als een strafbeperkende omstandigheid. De AWR behelst sinds 1 juli 2009 niet langer een artikel waarin het vrijwillig inkeren een wettelijke strafbeperkende omstandigheid is, tenzij het inkeren binnen twee jaar na het doen van de onjuiste of onvolledige aangifte geschiedt. Ook uit de toetsing *ex tunc* volgt dus dat het opleggen van een vergrijpboete over de periode waarin de inkeerregeling gold geen strijd met het legaliteitsbeginsel oplevert.

Een derde argument voor het oordeel dat het versoberen van de inkeerregeling niet in strijd is met het legaliteitsbeginsel ligt in de strafbare gedraging zelf. Als iemand een vergrijpboete opgelegd krijgt, dan is dat niet vanwege het uitblijven van 'vrijwillig inkeren'. De verdachte krijgt een vergrijpboete voor het doen van een onjuiste of onvolledige aangifte. Die gedraging was ook al strafbaar toen de belastingplichtige het feit in eerste instantie pleegde en is dat sindsdien ook altijd geweest. Dat een bepaalde omstandigheid zich daarna niet heeft voorgedaan, doet aan de strafbaarheid van die initiële gedraging niets af. In dit argument spiegelt zich wederom de relevantie van het karakteriseren van

de inkeerregeling. Omdat de oude inkeerregeling niet de wederrechtelijkheid of de schuld wegneemt, heeft de inkeerregeling geen invloed op het vervullen van een strafbaar feit. De inkeerregeling laat zich het makkelijkst vergelijken met een politieactie om wapens in te zamelen. Eens in de zoveel tijd kunnen mensen hun illegale vuurwapens inleveren op het politiebureau zonder dat zij vervolgd zullen worden voor illegaal wapenbezit. Mensen die van die regeling geen gebruik maken, maar op een later moment - als de regeling niet meer geldt - alsnog het vuurwapen willen inleveren, kunnen zich niet beroepen op het feit dat zij het wapen zonder vervolging *hadden kunnen* inleveren. In de periode dat het vuurwapen straffeloos ingeleverd kon worden, heeft de verdachte daarvan geen gebruik gemaakt. Het is niet mogelijk na afloop van de periode het wapen alsnog in te leveren in de periode waarbinnen het inleveren zonder strafvervolging kon geschieden. Zo is het ook niet meer mogelijk alsnog een juiste aangifte te doen in de periode dat de inkeerregeling nog volledig van kracht was. Het verschil met de aangifte is echter dat de nieuwe aangifte *fiscaal* terugwerkt tot het moment waarop de aangifte gedaan had moeten worden, in mijn voorbeeld 2006. Anderzijds kan ook worden gesteld dat voor het illegaal wapenbezit ook geldt dat er een bepaalde terugwerkende kracht is. Op het moment dat het illegale wapenbezit bekend wordt bij de politie, is de gehele periode van het illegale wapenbezit gezuiverd van strafrechtelijke vervolging. Niet slechts de dag waarop het wapen bij het politiebureau wordt ingeleverd. Bovendien is een fiscale terugwerkende kracht iets anders dan een feitelijke terugwerkende kracht.

Conclusie

Met het versoberen van de inkeerregeling in de AWR is bereikt dat belastingplichtigen die box 3 vermogen niet in de aangifte hebben opgenomen niet alsnog straffeloos kunnen inkeren. De belastingplichtige die na 1 juli 2009 alsnog een juiste aangifte doet over de periode waarin de inkeerregeling gold, doet een handeling die naar het dan geldende recht niet te karakteriseren is als een wettelijke strafbeperkende omstandigheid. Met het alsnog vrijwillig inkeren zal de belastingplichtige een vergrijpboete opgelegd krijgen. Onder het versoberde regime uit het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst bedraagt die boete thans 30% van de na te vorderen belasting bedragen. Dat is nog altijd ruim minder dan de maximaal 300% die bij het niet-vrijwillig inkeren kan worden opgelegd. De stimulans om vrijwillig in te keren blijft zo bestaan. Er bestaat geen strijd met het strafrechtelijke legaliteitsbeginsel omdat het voor de verdachte te voorzien was dat zijn gedraging strafbaar was. Die gedraging is immers altijd strafbaar geweest. Voorafgaand aan het versoberen van de inkeerregeling is door de huidige minister van Financiën De Jager in zijn toenmalige functie van staatssecretaris uitgebreid reclame gemaakt voor de aanstaande versobering van de inkeerregeling. Iedereen had dus kunnen weten dat het soepele regime voor belastingfraudeurs op zijn einde liep en had zijn handelen daar op aan kunnen passen.

mr. E. Bromlewe

Kenniskring Veiligheid en Sociale Cohesie, Christelijke Hogeschool Windesheim