

# Boekbespreking

## Boekbespreking: mr. I.J. Krukkert, *Individuele straftoemeting in het fiscale bestuurlijke boeterecht, Een interne theoretische rechtsvergelijking tussen het fiscale bestuurlijke boeterecht en het strafrecht*, Deventer 2018.

Mr. A.A. Feenstra\*

255

### Inleiding

Op 26 maart 2018 heeft mr. I.J. Krukkert, werkzaam als vaktechnisch coördinator formeel recht bij de Belastingdienst, zijn proefschrift met bovenvermeld onderwerp verdedigd. Zijn promotoren waren prof. dr. mr. R.E.C.M. Niessen en prof. mr. dr. P.M. Schuyt. Het wekt geen verbazing dat de interesse van Krukkert voor fiscale boetes groot is. In een interview kort voorafgaand aan zijn promotie geeft hij aan dat vooral de individuele straftoemeting zijn aandacht trok door de kritiek van de ‘buitenwacht’ en de onduidelijkheid van dit rechtsterrein.<sup>1</sup> Met het Twents gezegde ‘Tusken vestaand en geveul spölt ’n duuvel’<sup>2</sup> in het achterhoofd en de muziek van gitarist John Scofield<sup>3</sup> op de achtergrond heeft Krukkert een lezenswaardig naslagwerk over fiscale straftoemeting geschreven. Als centrale vraag in zijn

onderzoek is gekozen voor: ‘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?’

### Samenvatting proefschrift

Na een inleidend hoofdstuk over de opzet van zijn promotieonderzoek bespreekt Krukkert in hoofdstuk 2 de geschiedenis van individuele straftoemeting in het fiscale bestuurlijke boeterecht. De geschiedschrijving begint al in 1725 met het Generaal Plakkaat over boetebepalingen inzake convooi- en licentiegelden, waarbij nog weinig ruimte leek te zijn voor individuele straftoemeting. Vervolgens wordt een uitvoerig overzicht gegeven van allerlei materiële belastingwetten met boetebepalingen om uiteindelijk uit te komen bij een bespreking van de AWR en de Awb. De individuele straftoemeting heeft zich in de loop der jaren vooral ontwikkeld in beleidsregels, zoals de Leidraad administratieve boeten (LAB 1972 en LAB 1984), Voorschrift administratieve boeten

\* Mr. A.A. Feenstra is advocaat/partner bij Hertoghs advocaten te Breda.

1. Mr. I.J. Krukkert, ‘Promovendus aan het woord’, *WFR* 2018/57.

2. Twents voor: tussen verstand en gevoel speelt de duivel.

3. Stellingen behorend bij het proefschrift: stelling 9: Over muzikale voorkeuren valt te twisten, maar het staat buiten kijf dat John Scofield de beste gitarist ter wereld is.

(VAB 1993) en thans het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (BBBB).

In hoofdstuk 3 komen beginselen, normen en internationaal recht aan de orde. In dit hoofdstuk wordt de nadruk gelegd op de uitwerking van vier belangrijke straftoemingsbeginselen, te weten de beginselen van onpartijdigheid, zorgvuldigheid, evenredigheid en motivering in het licht van de internationale verdragen en de rechtspraak van het EHRM en het Hof van Justitie.

In de hoofdstukken 4 tot en met 7 volgt een uitwerking van de hiervoor genoemde straftoemingsbeginselen in het fiscale boeterecht aan de hand van de centrale onderzoeksvraag. Allereerst wordt in hoofdstuk 4 het beginsel van onpartijdigheid besproken. Daarbij stelt Krukkert vast dat een onafhankelijke en onpartijdige bestraffende instantie een noodzakelijke voorwaarde is voor een proces voor evenredige bestraffing. Hij constateert vervolgens dat de inspecteur in dit kader, anders dan de strafrechter, de schijn tegen heeft. De inspecteur is immers gebonden aan beleidsregels, die van hogerhand worden opgelegd, en er is geen formele scheiding tussen degene die het beboetbaar feit constateert en degene die de boete oplegt. Ook is de inspecteur op arbeidsrechtelijk terrein in mindere mate onafhankelijk dan de strafrechter. Wel concludeert Krukkert dat de belastingplichtige op een min of meer vergelijkbare wijze als wraking en verschoning in de bezwaarfase een herstel van bevooroordeeling kan bewerkstelligen. De bezwaarfase vormt immers de mogelijkheid om het handelen van de ambtenaar die de boete heeft opgelegd te laten toetsen door de bezwaarbehandelend ambtenaar. Niettemin stelt Krukkert voor om alsnog een functiescheiding tussen de constaterende en de beboetende instantie aan te brengen, zoals eerder in de parlementaire geschiedenis al eens is voorgesteld in relatie tot de invoering van de functie van boete-inspecteur.

In hoofdstuk 5 komt het zorgvuldigheidsbeginsel aan de orde. In dit kader bespreekt Krukkert allerlei strafrechtelijke procedureregels, zoals de verbaliseringsplicht en andere vereisten ten tijde van het opsporingsonderzoek waaruit de strafbeïnvloedende factoren naar voren kunnen komen. Hij komt tot de conclusie dat dergelijke verplichtingen zeer beperkt voorkomen in een fiscale boeteprocedure. Er is wel gelijkenis tussen het strafrecht en het fiscale bestuursrecht als het gaat om het kenbaar maken van de strafbeïnvloedende factoren aan de verdachte belastingplichtige. Voor wat betreft de bewijsstandaarden is wederom wel weer een onderscheid tussen het strafrecht en het fiscale bestuursrecht. Dat onderscheid ziet vooral op de wettelijke strafverzwarende omstandigheden. Ten aanzien van het 300% boetepcentage bij box 3 heeft eerder een lichter bewijsregime te gelden dan bij de wettelijke strafverzwarende omstandigheden in het strafrecht, waarbij de zwaardere 'wettig en overtuigend'-bewijsleer geldt. De conclusie is dat de rechtsnormatieve uitwerking van het zorgvuldigheidsbeginsel in het fiscale boeterecht leemtes vertoont in vergelijking met het strafrecht.

Het proportionaliteitsbeginsel wordt besproken in hoofdstuk 6, waarbij allereerst de strafdoelen worden besproken. Dit zijn vergelding, generale preventie en speciale preventie. Deze strafdoelen lijken in het fiscale bestuursrecht een beperktere rol te spelen dan in het strafrecht. De strafdoelen spelen een rol bij de bepaling van een boven- en ondergrens van de straf. De vergelding bepaalt de bovengrens van de straf, waarbij vooral wordt gekeken naar de mate van ernst van het onrecht en de mate van verwijtbaarheid. Beide aspecten spelen een belangrijke rol, aangezien de mate van onrecht (schade) wordt gerelateerd aan het fiscale nadeel en de mate van verwijtbaarheid is vastgelegd in de begrippen opzet en grove schuld met daaraan gekoppelde boetepercentsages. Generale en speciale preventie spelen een kleinere rol, waarbij de speciale preventie vooral als ondergrens heeft te gelden om te voorkomen dat verdere strafvermindering wordt toegestaan dan de normhandhaving toestaat. Dit blijkt vooral uit de gehanteerde criteria 'passend en geboden'. In dit hoofdstuk bepreekt Krukkert negentien fiscale strafbeïnvloedende omstandigheden aan de hand van de vijf vragen, die door promotor Schuyt in haar eigen proefschrift zijn uitgewerkt.<sup>4</sup> Dit zijn de 'wat'-vraag (de aard van het delict), de 'wie'-vraag (de persoon van de dader), de 'hoe'-vraag (de wijze waarop het feit is begaan), de 'effect'-vraag (gevolgen van het feit) en de 'context'-vraag (de omstandigheden waaronder het feit is begaan). Daarbij wordt eerst stil gestaan bij de verzwegen box 3-inkomsten, waarbij een boete van 300% kan worden opgelegd. Daarnaast komen de 'verhoudingsgewijs omvangrijke fraude' uit het BBBB als strafverzwarende omstandigheid en de overtredingen inzake privégebruik auto (artikel 67c en 67f AWR) aan de orde. In relatie tot de persoon van de dader wordt hoofdzakelijk ingegaan op de omstandigheden, die genoemd zijn in het BBBB, zoals recidive, first offender, specifieke deskundigheid en de proceshouding van de betrokkene. Het in het BBBB genoemde 'valsheid, listigheid en samenspanning' maakt Krukkert de parallel met 'voorbedachten rade'. Ten slotte bespreekt Krukkert de beperkte overschrijding van de aangifte- en betalingstermijn, de inkeerregeling, verzachtende omstandigheden en slechte financiële omstandigheden ten tijde van het begaan van het feit. Omstandigheden, die zich niet laten verklaren aan de hand van een van de vijf hiervoor genoemde vragen, maar wel relevant worden geacht door Krukkert, zijn de slechte financiële omstandigheden tijdens het opleggen van de boete, de samenloop, de overschrijding van de redelijke termijn, de omkering en verzwaring van de bewijslast, saldering binnen de aanslag en vormverzuimen. Bij alle omstandigheden bespreekt Krukkert het doel, de waardering en de weging alsmede de vergelijking met het strafrecht. Aan de hand daarvan doet Krukkert een aantal interessante constatering, zoals de opmerking dat de strafwetgever bij gekwalificeerde strafdelicten kiest voor een verhoging van de gevange-

4. P.M. Schuyt, *Verantwoorde straftoemeting* (diss. Nijmegen), Meijersreeks nr. 168, Deventer: Kluwer 2010.

nisstraf met factor 1,5 en dus niet met 3 en dat dit uitsluitend voor de op te leggen gevangenisstraf geldt en niet voor de op te leggen boete.

In hoofdstuk 7 wordt ten slotte het motiveringsbeginsel besproken. Krukkert bespreekt in dit hoofdstuk dat de vastlegging van het motiveringsbeginsel in het fiscale boeterecht is weergegeven in één algemeen beginsel c.q. wetsartikel, terwijl de motiveringsplicht van de strafrechter is weergegeven in diverse verplichtingen in de Wetboeken van Strafrecht en Strafvordering. Dit heeft uiteindelijk geen wezenlijk verschil in de uitwerking van de motivering in de straftoemeting. Deze motivering in het fiscale boeterecht is beperkt, vanwege het algemene karakter van het wetsartikel en in het strafrecht heeft de Hoge Raad geoordeeld dat de strafrechter niet verplicht is om de keuze en waardering van de strafbeïnvloedende factoren te motiveren. Dat neemt niet weg dat Krukkert concludeert dat het algemene beeld is dat het fiscale boeterecht een steviger verankering van het motiveringsbeginsel kan gebruiken.

Na deze uitvoerige vergelijking van de vier straftoemingsbeginselen in het fiscale boeterecht en het strafrecht komt Krukkert in hoofdstuk 8 toe aan een conclusie en aanbevelingen. Hij schroomt daarbij niet om allerlei suggesties te doen voor substantiële verbetering van het boeteproces binnen de Belastingdienst. In het kader van de onafhankelijkheid en onpartijdigheid stelt hij allereerst een capaciteitsaspect aan de orde. Dat lijkt mij inderdaad een belangrijk beginpunt. Vervolgens bepleit hij een functiescheiding tussen degene die een beboetbaar feit constateert en degene die de boete oplegt. Daarnaast stelt hij voor om een onafhankelijk boeteadvies op te vragen in de bezwaarfase. Ik kan mij overigens minder goed vinden in zijn suggestie dat de bezwaarfase in dit verband een reparerende functie zou kunnen hebben, vergelijkbaar met een wrakingsverzoek in een strafprocedure. Het instellen van bezwaar is een rechtsmiddel en een wrakingsverzoek is dit uitdrukkelijk niet.<sup>5</sup> Om de zorgvuldigheid van het boeteproces te verbeteren stelt Krukkert voor om de zienswijzeprocedure nader vorm te geven. Een dergelijke verbetering is zeker toe te juichen, maar zal vooral nuttig zijn als ook de onafhankelijkheid en onpartijdigheid van de behandelend inspecteur wordt verbeterd. Bij de aanpassingen in het kader van de proportionaliteit doet Krukkert een aantal specifieke aanbevelingen. Interessant is bijvoorbeeld zijn aanbeveling om de mogelijkheid van een voorwaardelijke boete te onderzoeken. Naar mijn idee is dit zeker een meerwaarde voor het fiscale boetearsenaal om het toekomstige gedrag van een belastingplichtige te beïnvloeden en zo als speciale preventie te dienen. De aanbevelingen voor de motivering van een fiscale boete zien vooral op een specificatie van de strafbeïnvloedende omstandigheden en een responsieplicht. Ook die aanbevelingen lijken mij terecht. Uit een recente uitspraak van de Belastingkamer van de Hoge Raad blijkt immers dat de rechter vrij is in de weging van de strafbeïnvloedende omstandigheden, maar dat de motivering van het

oordeel over de straftoemeting wel begrijpelijk moet zijn en moet getuigen van een juiste rechtsopvatting. Een van de aspecten die Krukkert in zijn proefschrift noemt als strafverminderende omstandigheid, zijn de openstaande belastingsschulden, waarover het hof (vóór de verschijning van het proefschrift) klaarblijkelijk nog oordeelde dat deze nimmer een matigende rol kunnen spelen. Dat oordeel kan volgens de Hoge Raad niet door de beugel.<sup>6</sup>

Krukkert heeft een lezenswaardig proefschrift geschreven over een redelijk onontgonnen terrein, de individuele straftoemeting in het fiscale boeterecht. Dit proefschrift verdient ‘close reading’ door de wetgever, zodat wetgeving, beleid en capaciteit kunnen worden aangepast, maar ook de Belastingdienst, de kritische ‘buitenwacht’ en de rechterlijke macht kunnen hier hun voordeel mee doen om de individuele straftoemeting de aandacht te geven die de belastingplichtige verdient.

5. HR 25 september 2018, ECLI:NL:HR:2018:1770.

6. HR 12 oktober 2018, ECLI:NL:HR:2018:1895.