

## Bij inkeer altijd de laagst mogelijke straf?

N.a.v. Rechtbank Gelderland 14 juli 2017, ECLI:NL:RBGEL:2017:3675.

Krijg ik bij inkeer een boete opgelegd, en zo ja hoe hoog? Sinds de eerste wijziging van de inkeerregeling per 2010 verschillen belastingplichtigen en de Belastingdienst daarover van mening. Rechtbank Gelderland<sup>1</sup> gaf hierop onlangs het antwoord dat vanwege het legaliteitsbeginsel bij inkeer altijd de laagste straf geldt. Dat oordeel is wat ons betreft geheel terecht, maar is wel tegen het zere been van de overheid. Het demissionair kabinet wil de werking van de inkeerregeling immers ernstig inperken, ook voor het verleden.<sup>2</sup> De boeteoplegging in inkeerzaken is dan ook een principiële kwestie waarover de Hoge Raad zal moeten beslissen.

De inkeerregeling voor de fiscale boete werd in 1998 voor de aanslagbelastingen opgenomen in de wet (artikel 67n AWR) met het doel te bewerkstelligen dat belastingplichtigen hun eerder niet aangegeven inkomsten, vermogen of omzet alsnog 'spontaan en vrijwillig' aangeven. De inkeerregeling ziet op alle aanslagbelastingen en dus op meer dan alleen buitenlandse bankrekeningen van zogenoemde 'zwartsparenders'. Angelique Perdaems en Roel Kerckhoffs geven in het licht van de actuele discussie omtrent 'afschaffing' van de inkeerregeling terecht aan dat het mede daarom van belang is dat de inkeerregeling blijft bestaan.<sup>3</sup> Overigens geldt sinds 1998 ook een inkeerregeling voor de aangiftebelastingen, maar deze is steeds alleen in het boetebeleid (BBBB) opgenomen geweest.

**De inkeerregeling en de boetepercentages zijn door de jaren heen gewijzigd. Zouden die wijzigingen worden gevolgd dan zou een belastingplichtige die in 2009 inkeerde met betrekking tot een aangifte inkomstenbelasting 2006 niet zijn beboet, terwijl hij bij een inkeer in 2017 met betrekking tot precies diezelfde aangifte wel zou worden beboet.**

De inkeerregeling en de boetepercentages voor de vergrijpboeten van artikel 67d en artikel 67e AWR zijn door de jaren heen een aantal maal gewijzigd. Bij invoer van de inkeerregeling gold dat voor alle jaren boetevrij kon worden ingekeerd. Voor aangiften gedaan vanaf 1 januari 2010 kan alleen nog bij inkeer binnen twee jaar na de onjuiste of onvolledige aangifte, boetevrij worden ingekeerd. Na die twee jaar geldt sindsdien dat een gematigde boete wordt opgelegd.

---

<sup>1</sup> Rechtbank Gelderland 14 juli 2017, ECLI:NL:RBGEL:2017:3675.

<sup>2</sup> Kamerbrief betreffende: Tijdstip afschaffen inkeerregeling van 12 juli 2017, 2017-0000129721.

<sup>3</sup> R.W.J. Kerckhoffs en A.J.C. Perdaems, 'Inkeer moet blijven', *TFB* 2017/4.

De effectieve boetepercentages wisselen door de jaren heen, van 15% in 2010 tot 120% vandaag de dag en een tijdelijke boetevrije inkeerperiode van 2 september 2013 tot en met 30 juni 2014.<sup>4</sup> Kortom, de discussie over de juiste toepassing van de boetepercentages bij de inkeerregeling is evident.

Ter beslechting van dat geschil moet, zoals de Rechtbank Gelderland ook doet, worden beoordeeld of de inkeerregeling valt onder het bereik van het legaliteitsbeginsel zoals dat geldt op grond van de artikelen 7 EVRM en 15 IVBPR. Uit die artikelen volgt als hoofdregel omtrent het veroordelen en opleggen van straffen dat in beginsel de sanctie moet worden opgelegd zoals die ten tijde van het plegen van het strafbare feit in de wet/regelgeving is bepaald (nulla poena sine lege-beginsel). Bovendien behelst het legaliteitsbeginsel volgens het EHRM onder meer ook het recht te profiteren van een lichtere straf indien de wet na het begaan van het strafbare feit daarin voorziet (lex mitior-beginsel).<sup>5</sup> Deze uitleg van het legaliteitsbeginsel wordt ook gevolgd door de Hoge Raad.<sup>6</sup>

## Rechtbank Gelderland oordeelt dat bij inkeer altijd de laagste straf geldt.

Het legaliteitsbeginsel van artikel 7 EVRM (en ook 15 IVBPR) is enkel van toepassing op strafbepalingen ('penalty') zoals fiscale vergrijpboeten,<sup>7</sup> en niet op uitvoerende maatregelen aangaande de straf ('measure that concerns the 'execution' or 'enforcement' of the 'penalty'), zoals verjaring.<sup>8</sup> Volgens de inspecteur geldt artikel 67e AWR als een zelfstandige boetebepaling en is de inkeerregeling slechts een wijze van uitvoering daarvan, zodat artikel 67n AWR als 'een measure concerning the execution or enforcement' kwalificeert.<sup>9</sup> De rechtbank gaat daar niet in mee. Weliswaar overweegt de rechtbank dat de inkeerregeling dicht aan ligt tegen een bepaling met het karakter van strafvermindering, maar volgens haar is van doorslaggevend belang dat de inkeerregeling in feite een vervolgingsuitsluitingsgrond is, nu het een wettelijke bepaling betreft die geen enkele beleidsvrijheid biedt voor de inspecteur. Dat wijst volgens de rechtbank op een penalty in de zin van artikel 7 EVRM en artikel 15 IVBPR.<sup>10</sup>

---

<sup>4</sup> Op grond van het besluit van de staatssecretaris van 2 september 2013, nummer BLKB2013/509M, ter wijziging van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst.

<sup>5</sup> EHRM 25 mei 1993 (Kokkinakis v. Greece), nr. 14307/88; EHRM 17 september 2009 (Scoppola v. Italy), nr. 10249/03.

<sup>6</sup> Hoge Raad Hoge Raad 12 juli 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP6878.

<sup>7</sup> EHRM 21 februari 1984, (Öztürk v. Germany), nr. 8544/79. Zie overigens ook EHRM 8 juni 1995 (Jamil v. France), nr. 48/1994/458/539; Hoge Raad 19 juni 1985, ECLI:NL:HR:1985:AC8934; en ook later heeft de Hoge Raad meermaals bepaald dat fiscale verhogingen aan het EVRM getoetst kunnen worden, bijvoorbeeld: HR 11 oktober 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC4117; en HR 8 februari 1995, ECLI:NL:HR:1995:AA3070.

<sup>8</sup> EHRM 17 september 2009, nr. 10249/03 (Scoppola/Italië), r.o. 98.

<sup>9</sup> Rechtbank Gelderland, 14 juli 2017, ECLI:NL:RBGEL:2017:3675, o. 8 en o. 17.

<sup>10</sup> Rechtbank Gelderland, 14 juli 2017, ECLI:NL:RBGEL:2017:3675, o. 21

Wij zijn het volledig eens met dat oordeel, maar in het kader van rechtszekerheid is het jammer dat de rechtbank niet van de gelegenheid gebruik heeft gemaakt om deze principiële vraag prejudicieel voor te leggen aan de Hoge Raad (artikel 27ga AWR).

## Effectief kan voor aangiften gedaan vóór 1 juli 2014 steeds boetevrij worden ingekeerd

Juiste toepassing van het legaliteitsbeginsel op de inkeerregeling leidt er effectief namelijk toe dat voor aangiften gedaan vóór 1 juli 2014 steeds boetevrij kan worden ingekeerd. Immers, er mag geen zwaardere straf worden opgelegd dan de straf die gold op het moment van het doen van de onjuiste/onvolledige aangifte. Belangrijker nog, geldt op grond daarvan ook de verplichting om een eventuele, bij latere wet- en regelgeving ingevoerde, lichtere straf toe te passen. Dat betekent dat het besluit van de staatssecretaris van 2 september 2013, waarbij de boete bij inkeer tijdelijk werd gematigd tot nihil, van toepassing zou moeten zijn op alle aangiften die voor afloop van het besluit (te weten 1 juli 2014) zijn ingediend. Die uitkomst druist sterk in tegen de uitleg van de inkeerregeling die de Belastingdienst voor ogen staat. Zij wenst voor de beboeting steeds aan te sluiten bij de regeling die geldt op het moment dat men inkeert. Als gevolg daarvan kon dan slechts nog in de periode van 2 september 2013 tot en met 30 juni 2014 boetevrij worden ingekeerd en wordt sindsdien een steeds zwaardere boete opgelegd, ook voor de oudere jaren.

Naar het uiteindelijke oordeel van de Hoge Raad kunnen wij slechts gissen. De huidige stand van de lagere rechtspraak op dit punt is 50/50.<sup>11</sup> Desalniettemin zien wij naast de argumenten van Rechtbank Gelderland en Rechtbank Noord-Holland nog andere argumenten voor het standpunt dat artikel 67n AWR onder de reikwijdte van het legaliteitsbeginsel valt. Zo heeft de Hoge Raad in 2001 reeds het *lex mitior*-beginsel in de zin van artikel 15 IVBPR toegepast ten aanzien van boeten bij inkeer.<sup>12</sup> In dat arrest spreekt de Hoge Raad zich niet expliciet uit over de aard van de inkeerregeling, maar vanwege de toepassing van het legaliteitsbeginsel kan daaruit wel worden opgemaakt dat de Hoge Raad de inkeerregeling als strafbepaling in de zin van artikel 15 IVBPR, en dus ook in de zin van artikel 7 EVRM, kwalificeert. Daarnaast is de literatuur op dit punt vrij eensgezind van mening dat artikel 67n AWR een vervolgingsuitsluitingsgrond is en als zodanig onder de reikwijdte van het legaliteitsbeginsel valt. Wij vertrouwen er op dat de Hoge Raad zich de rechtszekerheid van belastingplichtigen aantrekt en derhalve zijn lijn uit 2001 bestendigt.

---

<sup>11</sup> Rechtbank Noord-Holland 19 februari 2013, ECLI:NL:RBNHO:2013:BZ3272 en Rechtbank Gelderland 14 juli 2017, ECLI:NL:RBGEL:2017:3675 (legaliteitsbeginsel van toepassing op artikel 67n AWR); Rechtbank Breda 20 september 2012, ECLI:NL:RBBRE:2012:BY1728 en Rechtbank Haarlem 6 december 2012, ECLI:NL:RBHAA:2012:BY9735 (legaliteitsbeginsel niet van toepassing op artikel 67n AWR).

<sup>12</sup> Hoge Raad 2 mei 2001, ECLI:NL:HR:2001:AB1375.