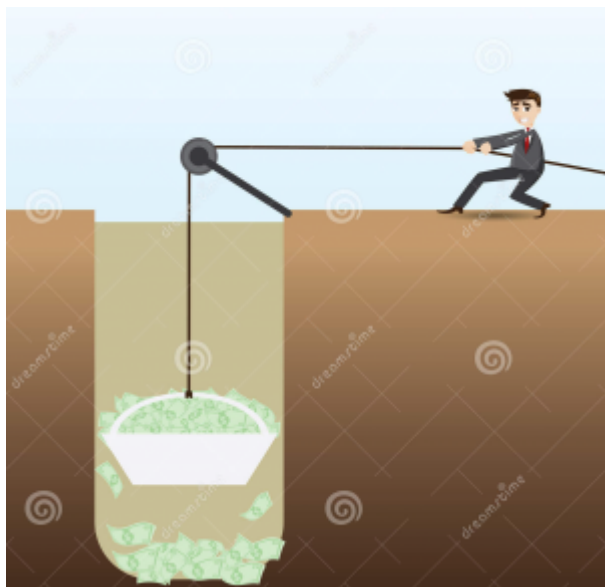


De staatssecretaris heeft aangekondigd de **inkeerregeling per 1 januari 2018 af te schaffen**. Daar staat tegenover dat de rechtbanken Noord-Holland en Gelderland hebben geoordeeld dat geen boete mag worden opgelegd over de jaren waarin de oude inkeerregeling van toepassing was. Omdat het principe is dat geen hogere straf mag worden opgelegd dan dat gold ten tijde van het delict, is de oude inkeerregeling (0% boete) (voor de 'oude jaren') ook van toepassing op inkeren in 2018 en daarna. In dit blog wordt onderzocht of de lage boetetarieven die golden na de aanpassing van de inkeerregeling in 2009, ook vallen onder het principe van 'geen hogere straf'.



## OUDE VS NIEUWE INKEERREGELING

Onder **inkeren** wordt verstaan het 'vrijwillig' verbeteren van aangiften die eerder onjuist of onvolledig zijn gedaan, door het alsnog verstrekken van de juiste en volledige informatie. De regeling geldt voor alle aanslagbelastingen en op grond van het **boetebeleid van de fiscus** eveneens voor de aangiftebelastingen. Onder de oude inkeerregeling werd geen vergrijpboete opgelegd indien alsnog een juiste en volledige aangifte werd gedaan. Daarbij gold wel de voorwaarde dat de inspecteur de valsheid van de aangifte(n) niet al zelf op het spoor was. Is de inspecteur de belastingplichtige zelf al op het spoor, dan geldt het verbeteren van aangiften niet als 'vrijwillig' (en is het geen inkeer). Met ingang van 2 juli 2009 is de inkeerregeling aangepast in die zin dat slechts geen boete wordt opgelegd voor aangiften die binnen twee

jaar na het onjuist doen daarvan, 'vrijwillig' zijn verbeterd. De voorwaarde dat de inspecteur je niet al op het spoor is, geldt dus nog steeds. In het nieuwe voorstel van de staatssecretaris komt de 'korting' voor de twee meest recente jaren per 1 januari 2018 te vervallen.

## **RECHT OP 'GEEN HOGERE STRAF'**

In artikel 7, eerste lid, van het EVRM is bepaald dat niemand mag worden veroordeeld wegens een handelen of nalaten, dat geen strafbaar feit was ten tijde van dat het handelen of nalaten. Evenmin mag een zwaardere straf worden opgelegd dan die, die ten tijde van het begaan van het strafbare feit van toepassing was. De eerste vraag die daarbij moet worden beantwoordt is of de inkeerregeling een strafbepaling ('penalty') is, of een bepaling van strafvermindering ('a measure that concerns the execution or enforcement of the penalty'). Een voorbeeld van de tweede categorie is de versoepeling in de voorwaarden voor vervroegde vrijlating van gevangenen. Dergelijk beleid ziet niet rechtstreeks op de bestraffing ('this does not form part of the penalty') en valt daarom niet onder het bereik van het recht op 'geen hogere straf' van artikel 7 EVRM.

Ten aanzien van inkeerbepaling is volgens de rechtbanken Noord-Holland en Gelderland wel sprake is van een strafbepaling, omdat de inkeerregeling in samenhang moet worden gezien met de bepalingen waarin het doen van onjuiste aangifte strafbaar is gesteld. Kijkt men naar het geheel van deze bepalingen, dan kon (onder de oude inkeerregeling) geen boete worden opgelegd. De inkeerregeling valt daarmee onder het materiële boeterecht (de regels over de strafbaarheid) en dus is artikel 7 EVRM van toepassing.

## **RECHTBANK NOORD-HOLLAND: BOETETARIEVEN VÓÓR 2010 BLIJVEN GELDEN**

In de zaak die speelde bij rechtbank Noord-Holland ging het om boetes vanwege onjuiste aangiften over de jaren 2000 tot en met 2007. Zoals gezegd was het in die jaren een strafbaar feit om onjuist aangifte te doen, maar kon straffeloos worden ingekeerd. De vraag die rechtbank stelde was of aan de belastingplichtige een hogere straf werd opgelegd dan in het jaar waarin hij het delict beging. De rechtbank beantwoordde deze vraag positief, omdat de inkeerbepaling een algemene vervolgingsuitsluitingsgrond is ('geen boete wordt opgelegd'). ). De rechtbank lijkt er daarbij aan voorbij te gaan dat slechts geen boete werd opgelegd indien een belastingplichtige alsnog een juiste en volledige aangifte deed . Aan deze 'voorwaarde' voldeed de belastingplichtige in deze procedure pas in 2011 (het

moment van inkeren) en toen was de nieuwe inkeerregeling al van toepassing (met boete). Pas na aanpassing van de inkeerregeling voldoen aan de voorwaarden voor inkeer, is dus volgens de rechtbank niet van doorslaggevend belang.

## **RECHTBANK GELDERLAND: BOETETARIEF OP MOMENT AANGIFTE**

In haar [uitspraak van 14 juli 2017](#) acht rechtbank Gelderland zowel het moment van het doen van aangifte als het moment waarop is ingekeerd van belang. De rechtbank oordeelde over het moment van inkeren als volgt:

**“Naar het oordeel van de rechtbank zal een belastingplichtige niet redelijkerwijs kunnen menen dat hij niet strafbaar is als hij een onjuiste aangifte doet met het voornemen deze in de toekomst te corrigeren. Dat eiseres om haar moverende redenen geen gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid straffeloos in te keren onder de oude inkeerregeling, is een omstandigheid die in beginsel voor haar rekening dient te blijven. Op het moment dat eiseres tot inkeer kwam, 30 december 2014, was de bepaling omtrent het al dan niet straffeloos kunnen inkeren volstrekt helder. (...). Eiseres wist, althans moet hebben geweten, dat het inkeren onder de nieuwe inkeerregeling niet meer straffeloos zou kunnen en heeft desondanks ervoor gekozen in te keren. Eiseres is dus niet achteraf geconfronteerd met een zwaardere straf dan waarmee zij ten tijde van haar handelen (het moment waarop zij tot inkeer is gekomen) rekening kon houden.”**

Ondanks deze overweging vernietigt de rechtbank de boetes over het jaar 2008 en daarvoor, omdat op het moment dat over deze jaren aangifte is gedaan, de oude inkeerregeling van toepassing was. Het moment van het doen van aangifte is voor de rechtbank kennelijk (toch) het doorslaggevende moment waarop een beroep op de inkeerregeling moet worden beoordeeld.

## **(TOT) 2014 BOETEVRIJ?**

In de periode 2 september 2013 tot 1 juli 2014 gold wederom [dat geen boete werd opgelegd bij inkeer](#). Dit betekent dat aangiften in die periode zijn gedaan, volgens de uitspraken van de rechtbanken, nu alsnog tegen 0% boete kunnen worden ingekeerd. Een ruimere uitleg van de uitspraken van de rechtbanken is dat de aangiften tot 1 juli 2014 boetevrij kunnen worden ingekeerd, dus ook over alle daarvoor gelegen

jaren. De vraag is of dit juist is, omdat in de jaren 2011 en 2012 wel boetes werden opgelegd bij inkeer en er dus samengenomen geen uitsluiting van bestraffing gold in die jaren.

Een verwante vraag is of de lage boetetarieven die golden in de periode na de aanpassing inkeerregeling in 2009 (15 tot 30% in 2010-2013), ook nu nog van toepassing zijn voor deze jaren. Omdat geen hogere straf mag worden opgelegd dan ten tijde van het doen van aangifte aan inkeerboete gold, ligt die conclusie voor de hand. Omdat in die periode boeteoplegging bij inkeer dus wel mogelijk was, kan daarover anders worden gedacht. De gedachte daarbij is dat de inkeerbepaling in 2009 van kleur veranderd is, van strafbepaling ('algemene vervolgingsuitsluitingsgrond') naar een bepaling van strafvermindering. Een dergelijk onderscheid tussen de oude en de nieuwe inkeerregeling is naar mijn mening niet terecht. Na de aanpassing van de inkeerregeling is inkeer een dwingende, wettelijke regeling, op basis waarvan de boete moet worden gematigd. De inkeerregeling heeft zijn materieel boeterechtelijke karakter door de aanpassing in 2009 dus niet verloren. Daarom mag nu nog worden meegelift op de lage boetetarieven die golden na de aanpassing van de inkeerregeling. Indien deze uitleg wordt gevolgd, dan zijn onderstaande boetetarieven ook van toepassing op inkeren na afschaffing van de inkeerregeling.

Aangifte vóór	Boetetarief box 3 (bij inkeer)
1 juli 2009	0%
1 januari 2010*	0%
1 juli 2010	15%
2 september 2013	30%
1 juli 2014	0%
1 juli 2015	30%
1 juli 2016	60%
1 december 2018	120%

\* op grond van het [overgangsrecht](#)

## CONCLUSIE

De inkeerregeling lijkt de nek omgedaan door de staatssecretaris. Gelet op uitspraken van de rechtbanken Noord-Holland en Gelderland blijft het oude, soepele inkeerbeleid voorlopig van belang, ook op inkeren na 31 december 2017. Belastingplichtigen die de komende jaren inkeren kunnen dus blijven profiteren van de

oude, gunstige inkeerregeling. Althans, als de Hoge Raad de rechtbanken volgt.

**Mr. N. (Nick) van den Hoek**

Gerelateerd:

- [Blog: Valt het doek voor de zwartsparder? \(American Express\)](#) door mr. Marloes Lammers
- [Blog: HvJ: voortvarendheidseis geldt niet voor Zwitserse zwartsparders](#) door mr. Nick van den Hoek, advocaat-belastingkundige
- [Blog: Afschaffing inkeerregeling – de gevolgen? 8 vragen](#) door mr. Vanessa Huygen van Dyck-Jagersma, advocaat-belastingkundige