

## Hoe stevig is de handhavingspiramide van de Belastingdienst?

Sigrid Hemels<sup>1</sup>

### 1 Vooraf

Criminologie en belastingrecht worden over het algemeen niet snel met elkaar in verband gebracht. Dat is niet terecht. In de contacten tussen de Rotterdamse criminologen en fiscalisten bleken er de afgelopen jaren veel raakvlakken en gezamenlijke interessegebieden te zijn. Zo hebben zowel ESL criminologen<sup>2</sup> als fiscalisten<sup>3</sup> de afgelopen jaren aandacht besteed aan handhavingstrategieën als horizontaal toezicht. Op 27 oktober 2014 hebben we hier dan ook een gezamenlijke onderzoeksbijeenkomst aan besteed.

De in de afgelopen jaren afgestudeerde Rotterdamse fiscalisten zijn inmiddels bekend met de raakvlakken met criminologie. Henk van de Bunt gaf namelijk sinds 2013 een succesvol gastcollege in de fiscale master met als thema 'Criminologie en belastingen'. In dit college liet hij onze studenten zien hoe thema's uit de criminologie als responsabilisering, de opportunity en fraude zich verhouden tot de fiscaliteit. Dit gastcollege werd door onze studenten steevast geprezen als heel boeiend en nieuwe gezichtspunten openend. Een docent die wat later is, omdat hij nog uit de Extra Beveiligde Inrichting moest komen, maken onze studenten natuurlijk ook niet vaak mee.

Organisatorisch zijn er eveneens veel raakvlakken: de sectie criminologie en fiscaal recht verzorgen ieder een eigen bachelor- en masteropleiding in een faculteit die door één grote opleiding, rechtsgeleerdheid, wordt gedomineerd. Dan is het goed als de twee kleine zusjes hun grote zus af en toe gezamenlijk aan hun bestaan en specifieke problematiek herinneren. Sinds een aantal jaar delen criminologie en fiscaal recht bovendien tot grote tevredenheid een sectiecoördinator. In het Bayle building zijn we nog nader tot elkaar gekomen doordat we – met strafrecht als *dritte im Bunde* - samenwoonden op de vijfde verdieping.

Al deze prettige contacten en kruisbestuivingen zijn mede te danken aan Henk van de Bunt die met zijn beminlijke persoonlijkheid een belangrijke rol heeft gespeeld in het nader bij elkaar brengen van de beide secties. Ik vind het dan ook een eer om als fiscalist een bijdrage te mogen leveren aan zijn Liber Amicorum.

### 2. Inleiding

Tien jaar geleden publiceerde Henk van de Bunt samen met Judith van Erp en Karin van Wingerde het artikel 'Hoe stevig is de piramide van Braithwaite?'. Hierin bespreken zij het werk van de Australische criminoloog John Braithwaite over responsieve handhaving. Bij responsieve handhaving is de wijze

---

<sup>1</sup> Hoogleraar belastingrecht Erasmus School of Law (Erasmus Universiteit Rotterdam), voorzitter sectie fiscaal recht en leider van het onderzoeksprogramma Fiscale autonomie en haar grenzen. Tevens werkzaam in de fiscale praktijk van Allen & Overy LLP, Amsterdam.

<sup>2</sup> Bijvoorbeeld Mascini, Jaspers & Van Erp, 2015.

<sup>3</sup> Twee ESL fiscalisten zijn op het onderwerp horizontaal toezicht gepromoveerd: Oenema, 2014 en Huiskers-Stoop, 2015. Henk van de Bunt was lid van de promotiecommissie van Esther Huiskers. Een mooi voorbeeld van een cross over is Hofman, 2016: een artikel over toezicht door en op de Nederlandse Belastingdienst in een tijdschrift waar onder meer de Rotterdamse criminoloog Van Wingerde in de redactie zit.

waarop gereageerd wordt op regelovertredingen afgestemd op de houding en beweegredenen van de overtreder.

Op het gebied van responsieve fiscale handhaving is in Nederland de afgelopen 10 jaar veel gebeurd. De Belastingdienst herformuleerde in deze periode namelijk zijn handhavingsstrategie, onder meer vanwege de uitrol van het in 2005 geïntroduceerde horizontaal toezicht. Van de Bunt et al. konden met deze ontwikkelingen nog geen rekening houden. De Nederlandse Belastingdienst komt in hun artikel dan ook niet aan bod.

Dit Liber Amicorium is een mooie gelegenheid om Van de Bunt et al., 2007 nog eens te herlezen. Dit geldt te meer nu de Algemene Rekenkamer in 2016 op verzoek van de Tweede Kamer onderzoek heeft gedaan naar de effectiviteit van het handhavingsbeleid van de Belastingdienst. In deze bijdrage breng ik Van de Bunt et al., 2007 in verband met het rapport van de Algemene Rekenkamer en ga ik na hoe de in het artikel beschreven handhavingspiramide en de kritiek die Van de Bunt et al. daarop hebben, zich verhoudt tot de handhavingsstrategie van de Nederlandse Belastingdienst.

### **3 De handhavingspiramide van Braithwaite**

Braithwaite, 1985 en Ayres & Braithwaite, 1992 ontwikkelden halverwege de jaren tachtig en begin jaren negentig van de vorige eeuw de zogenoemde handhavingspiramide die de opbouw van de reactie van de overheid op regelovertredingen weergeeft. Deze reactie is binnen het concept van de piramide responsief: de wijze waarop gereageerd wordt op regelovertredingen is afgestemd op de houding en beweegredenen van de overtreder. De achterliggende gedachte is dat in de meeste gevallen regels niet bewust worden overtreden.

Volgens Van Rooij & Geurts, 2014 is verreweg de meeste non-compliance het gevolg van gebrek aan kennis van regels, ingewikkeldheid van regels, moeilijke formulieren, desinteresse of tijdgebrek. De op zich goedwillenden aan de basis van de piramide kunnen via voorlichting en instructies van (verdere) regelovertredingen worden afgehouden.

*Naming and shaming* vormt onderdeel van het middendeel van deze piramide, een sanctie die vooral gericht is op het afschrikken van potentiële overtreders. In dit middendeel past de suggestie van de Staatssecretaris van Financiën, 2017 tot openbaarmaking van de naam van juridische beroepsbeoefenaren aan wie fiscale vergrijpboeten zijn opgelegd. Volgens de staatssecretaris heeft dit onder meer tot doel

‘om zowel de samenleving als de juridische beroepsgroepen duidelijk te maken dat het adviseren over en implementeren van onaanvaardbare fiscale constructies niet wordt geaccepteerd en dient daarmee de generale preventie. (...) Het spreekt vanzelf dat deze maatregel een preventieve werking zal hebben.’

De redactie van NTFR 2017/183 sprak over ‘een openbare fiscale schandpaal voor foute adviseurs.’ Ook anderen uitten kritiek op dit voorstel, dat eerst via een internetconsultatie zal worden voorgelegd.

Aan de top van de piramide bevinden zich de notoire regelovertreders, voor wie voorlichting en afschrikking niet werken. Op hen worden zware sancties toegepast, zoals gevangenisstraf, het

ontnemen van financiële voordelen en strafrechtelijke beboeting. De zware sancties aan de top van de piramide zijn ook noodzakelijk voor de effectiviteit van de lichtere sancties lager in de piramide.

Van de Bunt et al., 2007 signaleerden dat de Australische Belastingdienst, ATO, van deze handhavingspiramide gebruik maakte. Dit model is blijkens Australian Tax Office, 2015 ook nu nog leidend in het Australische handhavingsbeleid. Omdat dit Australische model, meer dan de oorspronkelijke piramide van Braithwaite, op handhaving door de Belastingdienst is toegespitst, heb ik deze in figuur 1 opgenomen.

### **Figuur 1. Compliance model. Ontleend aan Australian Tax Office, 2015**

**[invoegen figuur 1]**

Australian Tax Office, 2015 noemt het compliance model, dat naast de piramide ook een overzicht van beïnvloedingsfactoren bevat, een gestructureerde manier om de compliance van belastingbetalers te begrijpen en te verbeteren. Het helpt de ATO om de factoren te begrijpen die gedrag van belastingplichtigen beïnvloeden en om de meest geschikte compliance strategie toe te passen. De ATO ziet de piramide als een continuüm van attitudes van belastingplichtigen ten opzichte van compliance en als een samenvatting van de verschillende vormen van ondersteuning en interventie die nodig kunnen zijn om belasting te kunnen innen. Volgens de ATO suggereert het model dat ATO gedrag van belastingplichtigen kan beïnvloeden door zijn reacties en interacties. In Australië is onder meer door Valerie Braithwaite, 2002, 2009 (echtgenote van) veel onderzoek gedaan naar responsieve handhaving door de ATO.

## **4 De handhavingspiramide van de Nederlandse Belastingdienst**

Ook de Nederlandse Belastingdienst gebruikt inmiddels de handhavingspiramide, zowel voor de inning van belasting als voor de toekenning van toeslagen. Arendsen, 2014, p. 14 beschrijft de handhavingspiramide voor toeslagen, deze lijkt op de piramide van de ATO.

Het handhavingsmechanisme aan de brede basis van de piramide is gericht op de grote groep belastingplichtigen en toeslaggerechtigden die er niet op uit zijn om de regels te overtreden, maar die deze niet altijd begrijpen. Dit mechanisme bestaat uit een combinatie van dienstverlening (bijvoorbeeld de Belastingtelefoon), communicatie (bijvoorbeeld publiekscampagnes) en zo veel mogelijk massaal geautomatiseerd toezicht. Ook horizontaal toezicht voor ondernemingen past in deze handhavingsstrategie.

Afschrikking wordt bereikt door zichtbare fiscale surveillance en acties, maar ook door publiciteit. Alleen al in november 2016 publiceerde de FIOD bijvoorbeeld zeven persberichten over strafrechtelijke onderzoeken naar belastingfraude en witwassen. Zo verscheen op 29 november 2016 een bericht over doorzoekingen van woningen van een orthodontist en een medisch specialist in het kader van een verdenking van belastingfraude (Belastingdienst | FIOD, 2016). De enige overeenkomst leek dat beide verdachten werkzaam zijn in de medische sector. De orthodontist zou ten onrechte hebben geclaimd niet binnenlands belastingplichtig te zijn en de medisch specialist zou inkomsten uit het buitenland niet hebben opgegeven: fiscaal-technisch geen samenhangende zaken. Vermoedelijk vergroot deze clustering echter de kans dat deze berichten door de (op de beroepsgroep gerichte) media worden opgepakt, wat een reden kan zijn om deze verschillende zaken toch gezamenlijk naar buiten te brengen. In het persbericht wordt ook nadrukkelijk voorlichting gegeven: 'Het stallen van

gelden op of het gebruik van buitenlandse rekeningen is legaal, zolang je daar open en transparant over bent en dit opgeeft aan de Belastingdienst.’. Deze boodschap lijkt te zijn gericht op de basis van de piramide. Daarnaast richt het persbericht zich ook op het midden van de piramide: ‘De overheid treedt op tegen mensen die niet open en transparant zijn over hun vermogen’. Dit zal als afschrikking bedoeld zijn.

Aan de top van de fiscale handhavingspiramide worden het strafrecht en andere repressieve maatregelen toegepast om de regels te handhaven. De Belastingdienst bepaalt door middel van risicoselectie of een belastingplichtige of toeslaggerechtigde aan een intensievere vorm van handhaving hoger in de piramide moet worden onderworpen.

#### 4.1 Impliciete piramide?

Op zijn website maakt de Nederlandse Belastingdienst, anders dan de ATO, niet expliciet melding van de handhavingspiramide. Impliciet verwijst de Belastingdienst, 2017 hier wel naar. Op de webpagina ‘Handhaving’ definieert de Belastingdienst als strategische doelstelling voor alle (handhavings)activiteiten het onderhouden en versterken van de compliance: het zoveel mogelijk uit zichzelf nakomen van de regelgeving door belastingplichtigen. De middelen om dit gedrag te beïnvloeden worden ook genoemd: informatieverstrekking, voorlichting, boekenonderzoeken, opsporing, horizontaal toezicht, handhavingscommunicatie en zichtbaar toezicht door fiscale surveillance. Deze middelen zijn herleidbaar tot de piramide.

#### 4.2 Het fiscale handhavingsbeleid zoals beschreven door de Algemene Rekenkamer

De Algemene Rekenkamer, 2016 noemt de handhavingspiramide evenmin. In de beschrijving die de Rekenkamer geeft van het handhavingsbeleid van de Belastingdienst, is de piramide echter wel te herkennen.

De Algemene Rekenkamer, 2016, p. 9 constateert dat de Belastingdienst een beweging maakt van een repressieve naar een meer preventieve handhavingsbenadering, waarbij de Rekenkamer deze twee benaderingen typeert conform Figuur 2.

**Figuur 2. Typering en vergelijking van handhavingsbenaderingen. Ontleend aan Algemene Rekenkamer (2016, p. 9)**

Uitersten van handhavingsbenaderingen	
Preventief	Repressief
Vertrouwen	Wantrouwen
Gericht op risico	Gericht op controlefrequentie
Stimuleren van naleving	Afschrikken van niet-naleving
Belonen van goed gedrag	Bestrafen van slecht gedrag

De Algemene Rekenkamer, 2016, pp. 12-13 noemt als uitgangspunt van de handhavingsstrategie het streven dat burgers en bedrijven bereid zijn uit zichzelf (fiscale) regels na te leven zonder (dwingende en kostbare) acties van de Belastingdienst. Dit is de basis van de piramide. Daarnaast wil de Belastingdienst adequaat toezicht uitoefenen en waar nodig naleving bestuurs- of strafrechtelijk afdwingen: daarmee komen we hoger op in de piramide. Volgens de Algemene Rekenkamer, 2016, p. 13 vat de Belastingdienst het begrip ‘handhaving’ breed op, namelijk als al hetgeen dat bijdraagt aan

regelnaleving door belastingplichtigen: van het geven van informatie via de Belastingtelefoon tot en met strafrechtelijk ingrijpen in het geval van fraude. In de handhavingsstrategie is de filosofie verankerd dat naleving het effectiefst en efficiëntst kan worden verkregen door middel van gedragsbeïnvloeding, bijvoorbeeld door vooraf informatie te geven. Ook dit is bekend van de piramide. De nadruk is hiermee volgens de Algemene Rekenkamer verschoven van het controleobject, de aangifte, naar het gedrag van het subject, de belastingplichtige. De Belastingdienst creëert hiertoe een omgeving waarin het maken van fouten zoveel mogelijk wordt voorkomen en waarin barrières zijn opgeworpen die fraude zo veel mogelijk tegengaan, maakt het burgers en bedrijven gemakkelijk om verschuldigde belasting af te dragen en baseert de mate en intensiteit van de handhaving op de relevante informatie over (oorzaken van) het gedrag van burgers en bedrijven. Ook signaleert de Algemene Rekenkamer, 2016, p. 14 dat de Belastingdienst zijn handhavingsinstrumenten wil afstemmen op de bereidheid en het vermogen van (groepen van) burgers en bedrijven om aan (fiscale) regels te voldoen. Responsieve handhaving derhalve.

De omschrijving die de Rekenkamer geeft van het handhavingsbeleid omvat duidelijke elementen van de handhavingspiramide: een verschillende aanpak voor belastingplichtigen met een verschillende attitude en de nadruk op gedragsbeïnvloeding.

## **5 Problematische piramide?**

Van de Bunt et al., 2007, p. 392 signaleren twee in hun ogen problematische aspecten die aan de piramide zijn verbonden: de gedachte dat het strafrecht uitsluitend toegepast zou moeten worden op de zwaarste delicten en de flexibele en dadergerichte handhaving.

### **5.1 Diffuse plaats van bestraffing in de piramide**

Van de Bunt et al., 2007, p. 392 stellen dat de amorele (of moreel onverschillige) dader juist ook aan de basis van de piramide te vinden is waar geen plaats is voor straffen. Ze constateren bovendien dat in tegenstelling tot wat op grond van de handhavingspiramide verwacht mag worden, de meeste strafrechtelijke interventies betrekking hebben op kleine overtredingen.

Huiskers-Stoop, 2015, p. 117 deelt deze mening van Van de Bunt et al. niet voorzover het fiscale handhaving betreft. Zij vindt dat de piramide zowel de moraliserende als bestraffende aanpak open houdt.

Aan Van de Bunt et al., 2007, moet echter worden toegegeven dat in de uitvoeringspraktijk van de Belastingdienst bestuurlijke beboeting wel degelijk ook op het laagste niveau plaatsvindt. Dit is weliswaar geen strafrechtelijk instrument in formeel-juridische zin, maar zal door belastingplichtigen wel degelijk als straf worden ervaren. Zogenoemde verzuimboetes<sup>4</sup> worden vaak geautomatiseerd, dus zonder aanzien des persoons, opgelegd voor kleine overtredingen, zoals het te laat doen van aangifte of het te laat betalen van een belastingaanslag. Voor verzuimboeten wordt derhalve – in ieder geval bij het opleggen daarvan – geen rekening gehouden met houding en beweegredenen van de overtreder. Voor dergelijke boeten werkt de piramide dus niet goed. Dit staat feitelijk ook in paragraaf 6, lid 3 BBBB: ‘Bij de meeste verzuimboeten zal, vanwege de wijze van oplegging, individueel getinte straftoemeting eerst in bezwaar aan de orde kunnen komen.’

---

<sup>4</sup> Hoofdstuk VIIIA, afdeling 1, paragraaf 1 (art. 67a t/m 67cb) AWR.

## 5.2 Kennis over belastingplichtigen en hun houding

Voor wat betreft de flexibele en dadergerichte handhaving vinden Van de Bunt et al., 2007, p. 394 dat de piramide meer op idealisme dan realiteitszin stoelt. Zij betwijfelen of de handhavende instanties voldoende kennis hebben over de subjecten die zij handhaven om een dergelijke handhavingstrategie toe te kunnen passen. Ze verwijzen hierbij naar een onderzoek uit 2007 waarin ondernemers is gevraagd hoe vaak zij door een handhavende instantie zijn gecontroleerd. Hierbij merken de auteurs wel op dat bedrijven relatief vaak controles door de Belastingdienst noemen.

Uit het rapport van de Algemene Rekenkamer, 2016 blijkt dat de Belastingdienst inderdaad probeert kennis te verwerven over de verschillende belastingsubjecten. Voor de zogeheten Grote Ondernemingen is dit het geval op individueel niveau. Van dit segment maken ook 1500 zogeheten Zeer Vermogende Personen (ZVP) dossiers uit (Staatssecretaris van Financiën, 2016, antwoord op vraag 78). Voor de veel grotere segmenten Particulieren en MKB verwerft de Belastingdienst kennis op geaggregeerd niveau. Hoe de Belastingdienst deze informatie verzamelt, blijkt uit de beschrijving die de Algemene Rekenkamer, 2016, pp. 14-16 geeft van de vier stappen aan de hand waarvan de Belastingdienst zijn handhavingstrategie nader invult:

1. Weten: identificatie en analyse van de problematiek. Om zicht te krijgen op de houding en het gedrag van belastingplichtigen, stelt de Belastingdienst jaarlijks een 'nalevingsbeeld' op per segment. Dit gebeurt vooral via steekproeven van aangiftes van particulieren en het MKB en de fiscale monitor. De steekproefuitkomsten geven inzicht in nalevingsgedrag en worden gebruikt om gemaakte keuzes in de handhaving te toetsen. Ook vraagt de Belastingdienst de controlemedewerkers naar hun mening over de houding en het gedrag van de gecontroleerde belastingplichtigen. De fiscale monitor is een instrument dat de Belastingdienst gebruikt voor het meten van percepties van belastingplichtigen over het functioneren en het imago van de Belastingdienst en de belastingmoraal.
2. Kiezen: aan de hand van de in de 'weten-fase' verzamelde informatie bepaalt de Belastingdienst welke handhavingsinstrumenten op welke selectie van belastingplichtigen worden toegepast. Vertaald naar de piramide kan worden gezegd: waar in de piramide bepaalde belastingplichtigen worden geplaatst. De instrumenten moeten tegen zo laag mogelijke kosten van naleving en handhaving (efficiëntie) leiden tot het beoogde gedrag (effectiviteit) en legitiem zijn.
3. Doen: opstellen en uitvoeren van een plan van aanpak op basis van de in de eerdere fases verzamelde informatie over de aan te pakken risico's, de onderscheiden (groepen) belastingplichtigen en de in te zetten handhavingsinstrumenten.
4. Meten: de Belastingdienst wil in het kader van effectmeting niet alleen resultaat (gecorrigeerde bedragen bijvoorbeeld), maar ook nalevingseffecten in kaart brengen. Hierbij wordt een relatie gelegd tussen de gehanteerde handhavingsaanpak en het effect op het nalevingsgedrag in vergelijking met een controlegroep waarbij de (combinatie van) instrumenten niet is ingezet.

De Belastingdienst tracht derhalve daadwerkelijk kennis te verwerven over de diverse (groepen) belastingplichtigen om responsief op te kunnen treden. Zeker in het segment Grote Ondernemingen kan vanwege de intensieve contacten tussen de Belastingdienst en deze belastingplichtigen worden gesproken van een relatief goede bekendheid van de Belastingdienst met de individuele

belastingplichtigen. Voor de overige segmenten streeft de Belastingdienst naar bekendheid op geaggregeerd niveau.

### 5.3 Escalatie van sancties in de belastingpraktijk

Van de Bunt et al., 2007, p. 395 betwijfelden of handhavers in staat zijn om sancties op te schalen als de situatie daarom vraagt. Dit vereist immers onderlinge afstemming van bestuursrechtelijke en strafrechtelijke handhavers, hetgeen hen niet realistisch leek.

In het fiscale domein lijkt een dergelijke afstemming en opschaling echter goed geformaliseerd en daarom realistisch. Huiskers-Stoop, 2015, p. 118 wijst in dit kader op specifiek voor de Belastingdienst geldende richtlijnen die een soepele opschaling van sancties mogelijk maken. Voor diverse fiscale, douane en toeslagendelicten staat zowel een bestuursrechtelijke als een strafrechtelijke sanctionering open. Op grond van het zogenoemde una via beginsel moet een keuze tussen deze twee worden gemaakt: er mag geen cumulatie van bestuursrechtelijke en strafrechtelijke sanctionering plaatsvinden. Dit beginsel wordt in Nederland gewaarborgd door artikel 5:44 Awb en artikel 243, lid 2 Sv. Artikel 5:44, lid 1 Awb bepaalt dat geen bestuurlijke boete wordt opgelegd als tegen de overtreder wegens dezelfde gedraging strafvervolging is ingesteld en het onderzoek ter terechtzitting is begonnen, dan wel een strafbeschikking is uitgevaardigd. Artikel 243, lid 2 Sv bepaalt dat als terzake van een feit aan een verdachte een bestuurlijke boete is opgelegd of hem een mededeling is verzonden dat het voornemen bestaat hem een bestuurlijke boete op te leggen, dit dezelfde gevolgen heeft als het afzien van vervolging.

Voor de Belastingdienst geven het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (BBBB) en het Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen (Protocol AAFD, nr. BLKB/2015/572M, Staatscourant 2015/ 17271) nadere voorschriften voor het maken van een keuze tussen bestuursrechtelijke of strafrechtelijke sanctionering. Op grond van paragraaf 15, lid 6 BBBB moet een belastingambtenaar een vermoeden van een strafbaar feit melden bij de boete-fraudecoördinator als het nadeel (kortweg: de ten onrechte niet geheven belasting) tenminste €20.000 bedraagt. Hij moet op grond van paragraaf 15, lid 8 BBBB het opleggen van een vergrijpboete<sup>5</sup> aanhouden zodra hij weet dat een gedraging onderwerp is of kan zijn van een opsporingsonderzoek of strafrechtelijke vervolging.

Op grond van artikel 5:44 Awb, lid 2 moet (uitzonderingen daargelaten) het bestuursorgaan een gedraging die tevens een strafbaar feit is, aan de officier van justitie voorleggen. Het Protocol AAFD bevat evenals zijn voorgangers<sup>6</sup> voorschriften voor de aanmelding en afhandeling van fiscale, douane en toeslagendelicten. Dit Protocol is een overeenkomst tussen het Openbaar Ministerie en de Belastingdienst. De Belastingdienst brengt de geselecteerde aanmeldingen in een afstemmingsoverleg van de Belastingdienst, de FIOD en het Openbaar Ministerie in. In dit overleg wordt de keuze gemaakt om al dan niet strafrechtelijk af te handelen. Het Protocol AAFD geeft ook invulling aan de afstemming met het Openbaar Ministerie over het samengaan van voordeelsontneming en het heffen en innen van belastingen. In onderdeel e van de considerans van

---

<sup>5</sup> Een vergrijpboete is een bestuurlijke boete die is geregeld in Hoofdstuk VIIIA, Afdeling 1, paragraaf 1 (art. 67cc t/m 67f) AWR. Om deze boetes op te kunnen leggen is opzet of in sommige gevallen louter grove schuld van de belastingplichtige nodig.

<sup>6</sup> Van 2011-2015 de AAFD-richtlijnen en daarvoor de Aanmeldings-, Transactie- en Vervolgings (ATV)-richtlijnen.

het Protocol AAFD wordt nadrukkelijk opgemerkt dat de huidige handhavingspraktijk om een snel en flexibel besluitvormingstraject vraagt.

Het Protocol AAFD lijkt in artikel 1.1 impliciet naar de handhavingspiramide te verwijzen. Strafrechtelijke vervolging en boetes worden genoemd als een van de handhavingsinstrumenten naast regelgeving, voorlichting en controle. Volgens artikel 1.1 van het Protocol AAFD dient strafrecht een breder doel dan correctie van gevallen waarin sprake is van schendingen van de rechtsorde die schade aan de maatschappij kunnen toebrengen. Strafrecht wordt gezien als een integraal onderdeel van de handhaving dat ook een normstellende, normbevestigend en preventief effect heeft. Dit kan worden vergeleken met het effect op de lagere lagen in de piramide. Die relatie komt ook expliciet terug in artikel 1.1. van het protocol:

‘In lijn met deze koers wordt het strafrecht steeds meer ingezet als een instrument dat in verbinding staat met andere vormen van handhaving, toezicht en nalevingsbevordering, waarbij het strafrecht de andere schakels in de (overheids)handhaving ondersteunt en vice versa, waardoor de handhaving als geheel effectiever wordt.’

De criteria die het Protocol AAFD gebruikt om te bepalen of de Belastingdienst een zaak moet aanmelden voor mogelijke strafrechtelijke afhandeling komen in ieder geval deels tegemoet aan Braithwaites pleidooi om de reactie op een regelovertreding af te stemmen op de houding en beweegredenen van de overtreder. Zo moet een zaak alleen worden aangemeld als sprake is van een vermoeden van opzet. De beweegredenen van de overtreder is derhalve leidend in deze afweging.

Bij een nadeelbedrag van €100.000 of meer moet de Belastingdienst de zaak zonder meer aanmelden voor mogelijke strafrechtelijke afhandeling. Bij lager nadeelbedrag moet dit alleen als een van de tien in artikel 2.2 van het Protocol AAFD gedefinieerde aanvullende wegingscriteria daartoe aanleiding geeft. Een van deze aanvullende wegingscriteria is recidive, hetgeen in Braithwaites terminologie zou kunnen worden vertaald als rekening houden met de houding van de overtreder. Het meewegen van de combinatie van alle vermoedelijk door de verdachte begane delicten is een ander aanvullend wegingscriterium dat de houding van de overtreder in aanmerking neemt: iemand die meerdere delicten pleegt zit hoger in de piramide, hetgeen een zwaardere sanctionering met zich brengt. Tot slot kan ook het criterium ‘Medewerking van adviseur, deskundige derde of douane-expediteur’ in dit perspectief worden gezien. Volgens het Protocol AAFD wordt hierbij het vertrouwen van de overheid misbruikt, waarbij ook een relatie met horizontaal toezicht wordt gelegd.

Het Protocol AAFD maakt het al met al mogelijk om in fiscale zaken in ieder geval deels tegemoet te komen aan het responsieve concept van de handhavingspiramide. Ook in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst wordt bij vergrijpboeten een link gelegd met de houding van de belastingplichtige. Zo bepaalt paragraaf 8 BBBB dat bij recidive<sup>7</sup> de vergrijpboete kan worden verhoogd. Ook bij listigheid, valsheid of samenspanning vindt een verhoging plaats (paragraaf 8, lid 8 BBBB). Op grond van paragraaf 8, lid 10 BBBB kan een vergrijpboete worden verhoogd of beperkter worden verminderd op grond van de persoonlijke omstandigheden van belanghebbende. De beweegredenen van de overtreder wordt eveneens in aanmerking genomen. Zo bepaalt paragraaf 4, lid

---

<sup>7</sup> Van recidive is volgens paragraaf 8, lid 2 BBBB sprake indien aan belanghebbende voor hetzelfde belastingmiddel reeds eerder een vergrijpboete of een straf is opgelegd.



1 BBBB dat in geval van een pleitbaar standpunt en afwezigheid van alle schuld geen boete wordt opgelegd.

De houding van de belastingplichtige speelt ook een rol in artikel 67n AWR dat bepaalt dat bij vrijwillige verbetering<sup>8</sup> binnen twee jaar geen vergrijpboete wordt opgelegd. Bij vrijwillige verbetering na twee jaar vormt de vrijwilligheid een omstandigheid die aanleiding geeft tot matiging van de vergrijpboete.

#### **5.4 Uitvoering van de handhavingsstrategie**

Van de Bunt et al., 2007 signaleerden dat de handhavingspiramide ervan uitgaat dat de toezichthouders gericht zijn op naleving van de regels. De Belastingdienst, 2017 heeft een dergelijke doelstelling op zijn website staan. Op de webpagina 'Handhaving' is als strategische doelstelling voor alle (handhavings)activiteiten geformuleerd het onderhouden en versterken van de compliance, het zoveel mogelijk uit zichzelf nakomen van de regelgeving door belastingplichtigen. Volgens Van Rooij en Geurts (2014), twee beleidsadviseurs bij het directoraat-generaal Belastingdienst, vindt in Nederland in toenemende mate differentiatie plaats op basis van het feitelijke belastinggedrag van ondernemers. Volgens hen kiest de Belastingdienst aan de ene kant voor benaderingen die zijn gericht op dienstverlening, afspraken en samenwerking en aan de andere kant – daar waar het gedrag van belastingplichtigen hiertoe aanleiding geeft – voor een meer controle- en correctiegerichte aanpak. Dit is conform de handhavingspiramide. Mascini & Van Wijk, 2008, pp. 116, 125 wijzen er echter op dat controleurs van mening kunnen verschillen over de motieven en mogelijkheden van regelnaleving van een subject. Hoe geringer de overeenstemming hierover, hoe groter de kans dat controleurs een verschillende handhavingsstijl voorstaan. Dit kan leiden tot ongelijke behandeling van gelijke gevallen.

Van de Bunt et al., 2007 vonden de handhavingspiramide op het punt van compliancebevordering idealistisch. Zij wezen op onderzoek waaruit bleek dat van een dergelijke houding niet altijd sprake is bij handhavers en dat zij zich bij de keuze van instrumenten in de eerste plaats laten leiden door het doel de daders aan te pakken en pas in de tweede plaats door het bevorderen van regelnaleving. Zij noemen ook Deens onderzoek waaruit zou blijken dat handhavers juist tegen de piramide in handelen doordat er minder sancties werden opgelegd naarmate de overtredingen talrijker en ernstiger waren en dat de straf zwaarder was naarmate de nalevingsstatus van een bedrijf beter was. Op grond van het BBBB en de daarin omschreven verzwarende (bijvoorbeeld recidive) en verlichtende (bijvoorbeeld vrijwillige verbetering) omstandigheden, zou de verwachting zijn dat dit in Nederland niet mogelijk zou moeten zijn. Het is in ieder geval niet de bedoeling van de besluitgever.

Het zou interessant zijn als onderzoek naar de toepassing van de handhavingspiramide in de praktijk ook bij de Nederlandse Belastingdienst zou worden gedaan. Dat dergelijk empirisch onderzoek in Nederland mogelijk is, blijkt bijvoorbeeld uit het kritische onderzoek van Mascini & Van Wijk, 2008 naar responsieve handhaving bij de Voedsel en Warenautoriteit (VWA). Nu de strategische

---

<sup>8</sup> Het alsnog doen van een juiste of volledige aangifte of alsnog verstrekken van juiste of volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen voordat de belastingplichtige weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met de onjuistheid of onvolledigheid bekend is of bekend zal worden. Volgens paragraaf 5 BBBB is sprake van vrijwillige verbetering als een belanghebbende voordat hij weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur bekend is of zal worden met een feit, uitdrukkelijk kenbaar maakt aan de inspecteur dat en tot welk bedrag niet of gedeeltelijk niet is betaald.

handhavingsdoelstelling van de Belastingdienst nadrukkelijk op compliance is gericht, is empirisch onderzoek des te meer van belang. De Algemene Rekenkamer, 2016 is in zijn onderzoek niet ingegaan op de vraag of het handhavingsbeleid ook daadwerkelijk door individuele ambtenaren wordt toegepast, of dat toch nog naar de meer repressieve middelen wordt gegrepen waar op basis van de handhavingspiramide preventieve middelen gepast zouden zijn.

Onder belastingadviseurs is het een bekend gegeven dat niet iedere belastingambtenaar even veel op heeft met nieuwe handhavingsconcepten als horizontaal toezicht en dat er verschillen in handhavingsaanpak zitten tussen verschillende inspecteurs. De Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst, 2012, p. 44 constateerde dat belastingplichtigen ervaren dat er binnen de Belastingdienst een stroming is die voor horizontaal toezicht is, terwijl er een andere stroming is die zich daartegen in meer of mindere mate lijkt te verzetten. Regelmatig wordt volgens deze commissie het bedrijfsleven nog geconfronteerd met inspecteurs en controleurs 'van de oude stempel' die ondanks toepassing van horizontaal toezicht nog vooral bezig zijn met het zoeken naar fouten. Dit komt overeen met de bevindingen van Mascini & Van Wijk, 2008 bij de VWA. De Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst, 2012, p. 44 concludeerde dat er nog gewerkt moet worden aan het meenemen van de medewerkers in het totale handhavingsconcept waarvan horizontaal toezicht een onderdeel uitmaakt. Awater & Kuijpers, 2017 leveren anekdotisch bewijs dat dit anno 2017 nog niet is bereikt. Systematisch onderzoek is gewenst naar de vraag of het lukt om alle medewerkers mee te krijgen in de responsieve handhavingsstrategie, ook om een verschil in behandeling te voorkomen.

## **6 Effectiviteit van de fiscale handhavingsstrategie**

De Bunt e.a. (2007) spreken niet echt over de effectiviteit van een handhavingsstrategie op basis van de piramide van Braithwaite. Twee van de drie auteurs, waaronder Henk van de Bunt, maakten hier echter een jaar later in een artikel met een aantal andere auteurs de volgende opmerking over (Van Erpet al. 2008, p. 88):

'Is onze kennis over de omvang van het toezicht beperkt, het ontbreekt al helemaal aan inzicht in de effecten van al dat toezicht op naleving van regelgeving, en in de neveneffecten. Wetenschappelijke artikelen over toezicht beginnen steevast met de constatering dat er heel weinig empirisch onderzoek is gedaan naar de effecten van toezicht.'

Ook de OECD, 2013, pp. 75-76 signaleerde dat effectiviteitsmetingen niet altijd plaatsvinden. Drie bij de Belastingdienst werkzame onderzoekers constateerden dat effectmeting in het fiscale domein nog niet erg uit de verf is gekomen (Goslinga, Siglé, & Van der Hel, 2016). Zij zagen een aantal uitdagingen die het hoofd moeten worden geboden voor de Belastingdienst tot een integrale effectmeting kan komen.

Volgens de Algemene Rekenkamer, 2016, p. 26 moeten voor de meting van de effectiviteit van het fiscale handhavingsbeleid twee stappen worden gezet:

1. Er moet zicht zijn op de outcome (doelrealisatie: de effecten van het beleid) i.c. de naleving van belastingverplichtingen door burgers en bedrijven;
2. Er moet worden vastgesteld of een bepaald niveau van outcome of een verandering hierin wordt veroorzaakt door het gevoerde beleid (causaliteit).

De Algemene Rekenkamer, 2016, pp. 17-18 heeft geprobeerd om de effectiviteit van de handhavingsstrategie van de Belastingdienst te onderzoeken, maar constateerde dat de Belastingdienst met betrekking tot naleving vooral stuurt en verantwoording aflegt op basis van input (inzet van middelen zoals uren en geld) en output (bijvoorbeeld behandelde aangiften of bezwaarschriften) en minder op outcome, zij het dat er wel sprake is van een transitie. De Algemene Rekenkamer, 2016, p. 19 merkte bovendien op dat de Belastingdienst informatie mist om vast te stellen in welke mate de verschillende instrumenten zorgen voor een toename van het handhavingsniveau en dat de kosten en baten voor een belangrijk deel van de instrumenten niet duidelijk zijn, maar dat hier wel meer aandacht voor komt.

De Algemene Rekenkamer, 2016, pp. 28-29 noemt diverse onderzoeken waaruit blijkt dat er beperkt inzicht is in de effectiviteit van de Belastingdienst. Volgens de Algemene Rekenkamer, 2016, p. 30 meet de Belastingdienst nog in beperkte mate welke invloed handhavingsinstrumenten hebben op de grondhouding van belastingplichtigen, bijvoorbeeld welke invloed een controle of een boekenonderzoek heeft op nalevingsgedrag. Wel wil de Belastingdienst vaker de effectiviteit van handhavingsinstrumenten toetsen.

De Algemene Rekenkamer, 2016, pp. 62-63 heeft een positief beeld van de opzet van het handhavingsbeleid van de Belastingdienst, omdat het systematisch en gestructureerd inspeelt op (de oorzaken van) het gedrag van burgers en bedrijven, waardoor de naleving gericht kan worden bevorderd met een optimale mix van handhavingsinstrumenten. Tegelijkertijd stelt de Algemene Rekenkamer, 2016, p. 63 vast dat de Belastingdienst nog informatie mist voor de verdere onderbouwing van de keuzes in het handhavingsbeleid. Hiervoor is volgens de Rekenkamer nodig dat de Belastingdienst meer zicht heeft op de mate waarin de inzet van handhavingsinstrumenten leidt tot een betere naleving door belastingplichtigen.

Feitelijk constateert de Algemene Rekenkamer dus dat de handhavingspiramide beleidsmatig goed is uitgewerkt door de Belastingdienst, maar dat niet duidelijk is, of deze daadwerkelijk werkt en effectief is.

## **7 Conclusie**

Het artikel van Van de Bunt et al. heeft 10 jaar na dato niet aan actualiteit ingeboet. Enerzijds lijkt de piramide van Braithwaite voor wat betreft fiscale handhaving steviger dan op basis van dit artikel zou kunnen worden verwacht. Dit betreft vooral de kennis die de Belastingdienst over de houding van belastingplichtigen probeert te verwerven en de opschalingsmogelijkheden van sancties. De fiscale handhavingspiramide lijkt echter conform de kritiek van Van de Bunt et al. wel wankel als het de toepassing van sancties in de onderste laag van de piramide betreft (de automatisch opgelegde verzuimboeten) en de vraag of de medewerkers de handhavingsstrategie ook responsief uitvoeren zoals deze bedoeld is, of dat ze toch eerder naar de bekende repressieve handhavingsmiddelen grijpen. Op dit punt is nader empirisch onderzoek gewenst. Dit geldt eveneens voor de vraag of de responsieve handhavingsstrategie van de Belastingdienst effectief is. Dergelijk onderzoek is voor een fiscalist vrijwel niet uit te voeren: we hebben daar niet de instrumenten voor in onze gereedschapskist. Het ontbreekt ons aan de kennis en kunde om empirisch onderzoek te kunnen doen. Criminologen zijn daarentegen bij uitstek uitgerust voor dergelijk onderzoek. Ik hoop daarom dat ook de jonge generatie criminologen belangstelling houdt voor het fiscale domein als criminologisch onderzoeksgebied. Tussen criminologen en fiscalisten is nog veel wederzijdse

kruisbestuiving mogelijk. Ik heb er dan ook alle vertrouwen in dat er ook na het emeritaat van Henk van de Bunt verbanden blijven bestaan tussen de criminologie en de fiscaliteit, in het bijzonder aan de ESL.

## Literatuur

Algemene Rekenkamer (2016). *Handhavingsbeleid Belastingdienst*. Geraadpleegd op 6 december 2016, van [http://www.rekenkamer.nl/Publicaties/Onderzoeksrapporten/Introducties/2016/11/Handhavingsbeleid\\_Belastingdienst](http://www.rekenkamer.nl/Publicaties/Onderzoeksrapporten/Introducties/2016/11/Handhavingsbeleid_Belastingdienst)

Arendsen, R. (2014). *Effectonderzoek handhaving toeslagen*. Belastingdienst/Centrum voor Kennis en Communicatie | Onderzoek & Marketing. Geraadpleegd op 9 december 2016, van [http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/brochures\\_en\\_publicaties/effectonderzoek\\_handhaving\\_toeslagen](http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/brochures_en_publicaties/effectonderzoek_handhaving_toeslagen)

Australian Tax Office (2015). *Compliance model*. Geraadpleegd op 30 november 2016, van <https://www.ato.gov.au/About-ATO/About-us/In-detail/Key-documents/Compliance-model/>

Awater, F. & Kuijpers K. (2017). Inspecteurs zonder inspectiebevoegdheid. *De Groene Amsterdammer*. Geraadpleegd op 2 maart 2017, van <https://www.groene.nl/artikel/inspecteurs-zonder-inspectiebevoegdheid>.

Ayres, I. & Braithwaite, J. (1992). *Responsive regulation. Transcending the deregulation debate*. New York: Oxford University Press.

Belastingdienst (2017). *Handhaving*. Geraadpleegd op 2 maart 2017, van [http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/aangifte\\_betalen\\_en\\_toezicht/toezicht/handhaving\\_en\\_controle/handhaving](http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/aangifte_betalen_en_toezicht/toezicht/handhaving_en_controle/handhaving)

Belastingdienst | FIOD (2016). *Doorzoekingen in onderzoeken naar belastingfraude door orthodontist en medisch specialist*. Geraadpleegd op 30 november 2016, van <http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/nl/fiod/nieuws/doorzoekingen-in-onderzoeken-belastingfraude-orthodontist-medisch-specialist>

Braithwaite, J. (1985). *To punish or to persuade. Enforcement of Coal Mine Safety*. Albany: State University of New York Press.

Braithwaite, V.A. (2002). Dancing with tax authorities: Motivational postures and non-compliant actions. In V.A. Braithwaite (red.), *Taxing democracy* (pp. 15-39). Aldershot: Ashgate.

Braithwaite, V.A. (2009). *Defiance in taxation and governance: Resisting and dismissing authority in a democracy*. Cheltenham/Northampton: Edward Elgar Publishing.

Bunt, H.G. van de, Erp, J.G. van, & Wingerde, C.G. van (2007). Hoe stevig is de piramide van Braithwaite? *Tijdschrift voor Criminologie*, 49(4), 386-399.

Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst (2012). *Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet*. Geraadpleegd op 10 december 2016, van

<https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2012/06/20/rapport-van-de-commissie-stevens-over-horizontaal-toezicht-bij-de-belastingdienst>

Erp, J.G. van, Huisman, W., Bunt, H.G. van de, & Ponsaers, P. (2008). Toezicht en compliance. *Tijdschrift voor Criminologie*, 50(2), 83-95.

Goslinga, S., Siglé, M. & Van der Hel, L. (2016). Het meten van effecten van de handhaving door de Belastingdienst. *Tijdschrift voor Toezicht* 2016 (7) 3, 8-34.

Hofman, C. (2016). Klikspaan boterspaan, zwartsparen voorgoed van de baan? Het oordeel van de Hoge Raad in de tipgeverszaak in de context van toezicht door en op de Nederlandse belastingdienst. *Tijdschrift voor Toezicht*, 7(2), 56-64.

Huiskers-Stoop, E.A.M. (2015). *De effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht. Een fiscaal-juridische en empirische analyse* (Dissertatie). Rotterdam: Erasmus Universiteit Rotterdam.

Mascini, P. & Van Wijk, E. (2008). Vis ruikt nu eenmaal zo. Responsive regulation door de Voedsel en Waren Autoriteit. *Tijdschrift voor Criminologie* 50(2), 114-129.

Mascini, P., Jaspers, J.D. & Van Erp, J.G. (2015). *Reacties op onbestrafte overtredingen. De rol van motieven en identificatie bij de omgang met onbestrafte belastingovertredingen in de tuin- en akkerbouw*. Den Haag: Boom Lemma uitgevers.

Oenema, M.E. (2014). *De formeelrechtelijke aspecten van horizontaal toezicht in belastingzaken*. Deventer: Wolters Kluwer.

OECD (2013). *Co-operative Compliance: A Framework*. Paris: OECD Publishing.

Rooij, H.J.M. van, & Geurts, D. (2014). Hoe de belastingheffer de mens ontdekt. *RegelMaat*, 2, 75-91.

Staatssecretaris van Financiën (2016). *Antwoorden op de vragen bij de Aanbiedingsbrief 17e halfjaarsrapportage*. Geraadpleegd op 11 december 2016, van <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2016/05/25/antwoorden-op-de-vragen-bij-de-aanbiedingsbrief-17e-halfjaarsrapportage>

Staatssecretaris van Financiën (2017). Aanpak van belastingontduiking. *NtFR* 2017/183.

## Afkortingen

ATO Australian Tax Office

Awb Algemene wet bestuursrecht

AWR Algemene wet inzake rijksbelastingen

BBBB Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst

ESL Erasmus School of Law

FIOD Fiscale inlichtingen en opsporingsdienst

MKB Midden- en kleinbedrijf

OECD Organisation for Economic Co-operation and Development

Protocol AAFD Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen

Sv Wetboek van Strafvordering

VWA Voedsel en Warenautoriteit