

Straf- en boeterechtelijke aansprakelijkheid van dementerende (verdachte) belastingplichtigen

Beschouwingen over straffen in het licht van wilsvrijheid, verwijtbaarheid en strafdoelen

Mevr. mr. K.M.G. Demandt en mevr. mr. A.C.M. Klaasse, datum 06-03-2018

Datum

06-03-2018

Auteur

Mevr. mr. K.M.G. Demandt en mevr. mr. A.C.M. Klaasse^[1]

Folio weergave

[Download gedrukte versie \(PDF\)](#)

Vakgebied(en)

Materieel strafrecht / Algemeen

Fiscaal bestuursrecht / Boete

Bijzonder strafrecht / Fiscaal strafrecht

Fiscaal bestuursrecht / Informatieverplichting

In de fiscale praktijk komt het geregeld voor dat dementerende belastingplichtigen naast een aanslag worden geconfronteerd met een boete. Een ziekte zoals dementie kan de geestelijke capaciteiten van een belastingplichtige flink aantasten. In deze bijdrage wordt onderzocht of het in dat geval gerechtvaardigd is een boete op te leggen. Hoe verhoudt een boete zich bijvoorbeeld tot het adagium “geen straf zonder schuld” en de straf- en beboetingsdoeleinden? Voorts wordt besproken welke mogelijkheden er in fiscalibus bestaan om rekening te houden met psychische aandoeningen en hoe daar in de jurisprudentie mee wordt omgegaan. De praktijk wordt vergeleken met die uit het strafrecht. Tot slot wordt gezien of op sommige gebieden lessen kunnen worden getrokken uit de strafpraktijk.

1 Inleiding

“Op zaterdagmorgen loopt Peter naar het verzorgingstehuis waar zijn moeder is opgenomen. Ze is dementerend en kan niet meer voor zichzelf zorgen. Kleine dingen zorgen al voor stress. Vertwijfeld kijkt Peter naar de blauwe envelop in zijn handen. Een brief van de Belastingdienst. Hij verkeert hierover nog steeds in tweestrijd. Aan de ene kant is hij blij dat zijn vader lang geleden een “potje voor later” in het buitenland heeft aangehouden, want zo kan hij de zorgkosten voor zijn moeder bekostigen, maar anderzijds zadelt dit hem ook met een probleem op. Hij heeft namelijk met zijn moeder een inkeerprocedure opgestart en nu wil de Belastingdienst flinke boetes opleggen, bovenop de na te vorderen belasting ...”

Het begin van een spannend boek of “gewoon” een fiscaal-juridisch artikel over beboeting van belastingplichtigen (of verdachten) die lijden aan een ziekte, zoals dementie. Inherent aan een dergelijke ziekte is dat zij geen c.q. een verminderd besef hebben van boetes die worden opgelegd door de Belastingdienst of een strafvervolgning die wordt ingesteld door het Openbaar Ministerie. Is het dan wel nog redelijk om hen te beboeten c.q. bestraffen? Moet dit leiden tot een vermindering van de strafrechtelijke aansprakelijkheid? Worden de oorspronkelijke doeleinden van beboeting en bestraffing wel bereikt in zo'n geval of moet een sanctie volledig achterwege blijven? In deze bijdrage gaan wij nader in op de geformuleerde vragen.

2 De fundamenten van straf- en boeteoplegging

2.1 Geen straf zonder schuld

Om op bovenstaande vragen antwoord te kunnen geven, is het nodig om een uitstapje te maken naar het strafrecht. Omdat bestuurlijke boetes (zowel verzuim- als vergrijpboetes) als punitieve sancties worden aangemerkt^[2], kan beantwoording van de vragen niet geschieden zonder de strafrechtelijke achtergrond te schetsen. Het Nederlandse strafrecht is een zogenaamd schuldstrafrecht: enkel indien het strafbare feit aan de dader kan worden verweten, kan een bestraffende sanctie worden opgelegd. Dit komt tot uitdrukking in het adagium “geen straf zonder schuld”.^[3] Ook wanneer de begrippen “opzet” en “schuld” geen deel uitmaken van de delictomschrijving, kan geen straf worden opgelegd wanneer de gedraging niet aan de verdachte kan worden verweten. Zo kan bij afwezigheid van alle schuld (AVAS) geen strafbaarheid worden aangenomen.^[4]

Niet enkel voor het strafrecht is de voorwaarde van verwijtbaarheid relevant. De Hoge Raad heeft reeds in 1985 geoordeeld dat bestuurlijke boetes (zowel verzuim- als vergrijpboetes) ook punitieve sancties zijn.^[6] Daardoor is voor boeteoplegging ook in het fiscale recht vereist dat de gedraging verwijtbaar is.^[6] Het adagium “geen straf zonder schuld” geldt aldus ook voor het fiscale boeterecht.^[7]

2.2 De straf- en beboetingsdoeleinden

Terug naar het strafrecht. Indien de strafrechter van oordeel is dat de gedraging aan de verdachte kan worden verweten, kan hij een straf opleggen. De essentie van een straf is intentionele leedtoevoeging.^[8] Maar wat is de *rechtvaardiging* van deze straf? Kortweg zijn er twee rechtvaardigingstheorieën (oftewel straftheorieën of strafdoelen): de vergeldingstheorie en de preventietheorie. Zoals de naam al weergeeft, wordt op grond van de vergeldingstheorie bestraft ter vergelding van de begane misdaad. De rekening dient als het ware te worden vereffend.^[9] De zwaarte van de straf is afhankelijk van de ernst van het strafbare feit en het verwijt dat de dader kan worden gemaakt. Met andere woorden, de straf moet evenredig zijn aan de ernst van het strafbare feit en de schuld van de dader. Op deze wijze is de straf onlosmakelijk verbonden met de schuld in de zin van verwijtbaarheid. Naast de vergeldingstheorie bestaat de preventietheorie op grond waarvan een straf wordt opgelegd om het plegen van strafbare feiten in de toekomst te voorkomen. De straf is legitiem vanwege het doel, namelijk het voorkomen van misdaad (preventie). Een onderscheid kan worden gemaakt tussen generale en speciale preventie. Generale preventie heeft als doel het afschrikken van andere potentiële daders. Bij speciale preventie wordt verondersteld dat de dader zelf niet tweemaal in de fout zal gaan (recidive).

Bij de strafoplegging in ons huidige strafrechtstelsel komen zowel vergeldings- als preventieaspecten naar voren.^[10] In de strafmotivering kan de rechter waarde hechten aan de mate van verwijtbaarheid (heeft de verdachte bijvoorbeeld enkel oog gehad voor zijn eigen financiële gewin), maar ook aan preventie. De bovengrens van de straf wordt echter in alle gevallen gevormd door de mate van verwijtbaarheid. Een voorbeeld in het kader van een winkeldiefstal kan dit verduidelijken. De dader heeft een lippenstift gestolen uit een winkel. Deze gedraging kan de dader slechts in beperkte mate worden verweten vanwege een psychische stoornis. Diefstal wordt gelet op art. 310 Sr bedreigd met een maximumstraf van vier jaren gevangenisstraf. Uit het oogpunt van preventie, zowel generaal als speciaal, zou de maximale gevangenisstraf van vier jaren uitermate effectief zijn. De straf is immers afschrikwekkend ten aanzien van andere potentiële daders en de dader in casu zal gedurende de straf niet recidiveren. Toch is een gevangenisstraf van vier jaren in dit geval disproportioneel gelet op de aard van de daad (winkeldiefstal) en de beperkte mate van verwijtbaarheid gelet op de psychische stoornis.

De strafdoeleinden uit het strafrecht komen op hoofdlijnen overeen met de beboetingsdoeleinden in het fiscale boeterecht. Wat betreft de legitimatie en doelen van fiscale boeten, is in de parlementaire geschiedenis opgemerkt dat verzuimboetes “een belangrijke functie [vervullen] in het onderhouden en versterken van de bereidheid van belastingplichtigen om hun wettelijke verplichtingen na te komen. Anders dan vergrijpboeten, waarbij het bestraffende karakter en het ontnemen van het met grove schuld of opzet ten onrechte verkregen voordeel veel meer voorop staat, moeten de verzuimboeten de belastingplichtige aanzetten tot naleving.”^[11] Of dan ook mag worden afgezien van het opleggen van een boete bij het ontbreken van verwijtbaarheid, wordt opgemerkt dat dit niet alleen mag, maar zelfs moet. “Een boete mag alleen worden opgelegd, indien de belanghebbende de voor hem geldende informatieplichting heeft geschonden en hem daarvan verwijt kan worden gemaakt. Bij een (zeer) geringe mate van verwijtbaarheid zal er (behoudens het afzien wegens dringende redenen) wel een boete opgelegd moeten worden, maar die boete zal gering zijn.”^[12] Voor de Belastingdienst is in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (hierna: BBBB) een handvat gegeven welke boete in een bepaalde situatie passend is (par. 7 BBBB). Uiteraard betreft het hier een leidraad. De inspecteur moet steeds in elke situatie afzonderlijk beoordelen welke boete passend en geboden is. Dit kan zowel ten voordele als ten nadele van de belastingplichtige uitpakken, aangezien de inspecteur rekening kan houden met strafverzwarende en -verminderende omstandigheden.

Voor het opleggen van punitieve sancties — waaronder fiscale boetes — is dus verwijtbaarheid vereist. In het volgende onderdeel gaan wij in op de vraag wanneer kan worden gezegd dat iemand verwijtbaar heeft gehandeld.

2.3 Het begrip verwijtbaarheid

Om een goed begrip te kunnen krijgen van wanneer handelen of nalaten verwijtbaar is, kan wederom worden teruggegrepen op het strafrecht. In het strafrecht is het leerstuk van “geen straf zonder schuld” namelijk ver ontwikkeld.

Verwijtbaarheid is een *conditio sine qua non* voor strafrechtelijke aansprakelijkheid.^[13] Verwijtbaarheid brengt tot uitdrukking dat de dader anders had kunnen en moeten handelen en daarom verantwoordelijk is voor zijn gedraging (of nalaten). Verwijtbaar handelen impliceert keuzevrijheid: slechts indien de dader ook anders *kon* handelen is het redelijk hem de gedraging aan te rekenen.^[14] Hoe men dient te handelen, is afgestemd op de gemiddelde mens. Er zijn echter omstandigheden (zoals dementie) waardoor deze veronderstelling niet opgaat.^[15]

Dit brengt ons naar de vraag wanneer een persoon vrij is in zijn handelen. Voor keuzevrijheid, en daarmee strafrechtelijke verantwoordelijkheid, is vereist dat de verdachte beschikt over bepaalde capaciteiten, namelijk het vermogen tot inzicht en het vermogen tot een redelijke doelstelling. Deze capaciteiten worden onder het begrip “vermogen tot overleg”

geschaard.^[16]

Het strafrecht is gebaseerd op het uitgangspunt dat mensen rationele wezens zijn die handelen op grond van dergelijke doelen en inzichten. Zolang een verdachte het vermogen heeft om zijn gedrag te overdenken en het vermogen heeft zich op een bepaalde manier te gedragen, is het gedrag verwijtbaar.

Dementie (of een andere stoornis van de geestvermogens) kan deze menselijke vrijheid — het vermogen tot het overdenken van gedrag — ernstig aantasten. Er kan dan sprake zijn van de strafrechtelijke schulditsluitingsgrond “ontoerekeningsvatbaarheid”, die in verschillende gradaties kan voorkomen.

In het strafrecht is het dus mogelijk dat iemand wel een strafbaar feit heeft gepleegd, maar dat een strafuitsluitingsgrond de verwijtbaarheid van het handelen “wegneemt”. In het volgende onderdeel wordt besproken in hoeverre een aandoening ook het opzet kan wegnemen.

2.4 Opzet en dementie

2.4.1 De toepassing in het strafrecht

Betoogd zou kunnen worden dat dementie niet enkel de verwijtbaarheid aantast, maar ook het opzet. Opzet houdt namelijk in dat *willens en wetens* wordt gehandeld. Bij verwijtbaarheid is het de vraag of dat opzettelijke handelen de persoon kan worden aangerekend. Het is belangrijk dit onderscheid goed te maken. Het juridische begrip “opzet” heeft weinig psychische diepgang. Voor opzet is slechts vereist dat de dader zich realiseert dat zijn handeling een bepaald gevolg zal veroorzaken.^[17] Een voorbeeld uit de jurisprudentie waarbij wel tot opzet is geconcludeerd is een dader die door zijn autistische stoornis niet kon omgaan met de kinderwens van zijn partner en haar daarom een dodelijk gif had toegediend, waarbij hij zich realiseert dat zijn handeling de dood van zijn partner tot gevolg zal hebben.^[18]

Reeds in 1963 heeft de Hoge Raad erop gewezen dat opzet slechts ontbreekt indien *“bij de dader zou blijken van een zodanige ernstige geestelijke afwijking dat aangenomen moet worden dat hij van elk inzicht in de draagwijdte van zijn gedragingen en de mogelijke gevolgen daarvan is verstoken.”*^[19] Hiervan is slechts in uitzonderlijke situaties sprake.^[20] Omdat het opzet “stoornisongevoelig” is, kan doorgaans wel opzet worden aangenomen ondanks een psychische stoornis. De gevolgen van een stoornis of ziekte zoals dementie komt daarom veelal pas aan de orde bij de vraag naar de verwijtbaarheid.

2.4.2 De toepassing in het fiscale recht

Ook in het fiscale boeterecht komt de “stoornisongevoeligheid” van opzet tot uitdrukking. Opzet ontbreekt slechts dan indien bij de dader ieder inzicht in de draagwijdte van zijn gedragingen ontbreekt.^[21] Toch brengt een stoornis van de geestvermogens van een belastingplichtige feitenrechters in sommige gevallen tot het oordeel dat geen sprake is van opzettelijk handelen. Een voorbeeld hiervan is een uitspraak van Rechtbank Leeuwarden uit 2008.^[22] In deze zaak is sprake van een belastingplichtige die tijdens zijn diensttijd een posttraumatische stressstoornis heeft opgelopen. Hij heeft zijn inkomsten uit nevenwerkzaamheden niet in zijn aangifte opgenomen. De inspecteur legt een navorderingsaanslag op met boete van 50%. De rechtbank acht het aannemelijk dat de belastingplichtige vanwege zijn psychische gesteldheid niet stil heeft gestaan bij de noodzaak om zijn adviseur op de hoogte te stellen van zijn nevenwerkzaamheden en acht opzet niet aanwezig. Wel had de belastingplichtige grofschuldig gehandeld door zijn belastingadviseur niet op de hoogte te stellen. De rechtbank vermindert daarom de boetes tot 25%.

Een ander voorbeeld is de zaak bij Hof Den Haag.^[23] Het hof oordeelt: *“Er is onvoldoende grond aan te nemen dat belanghebbende geen last had van de gestelde psychische klachten bij het indienen van de teruggaafverzoeken. Uit brieven van een tweetal behandelaars van een GGZ-instelling waar belanghebbende onder behandeling was, is bovendien af te leiden dat een aanmerkelijke kans bestond dat belanghebbende ten tijde van het doen van aangifte last had van psychische klachten en daardoor (mogelijk) onjuiste teruggaafverzoeken heeft ingediend.”* Volgens het Hof is aldus geen sprake van opzet.

Zoals in het strafrecht zien we ook in fiscale zaken dat de psychische gesteldheid van een belastingplichtige kan meespelen bij de vraag of er opzettelijk en verwijtbaar is gehandeld. Hierna wordt ingegaan op de strafrechtelijke en boeterechtelijke praktijk in het kader van de strafbaarheid van de verdachte.

3 De strafrechtelijke praktijk

Het strafrecht kent verschillende modaliteiten om rekening te houden met verdachten die lijden aan dementie of een andere stoornis van de geestesvermogens. Deze mogelijkheden bestaan zowel voor het Openbaar Ministerie als voor de rechter.

Voordat een zaak wordt voorgelegd aan de rechter, maakt het Openbaar Ministerie een afweging of strafvervolgning wenselijk is. Op grond van het opportuniteitsbeginsel (art. 167 lid 2 Sr) kan worden afgezien van strafvervolgning als dit in het

algemeen belang is. Gelet op de Aanwijzing gebruik sepotgronden^[24] kan een zaak worden geseponeerd gelet op de jeugdige of gevorderde leeftijd, omdat vervolging niet doelmatig of te zwaar wordt geacht. Uit een enquête uit 2007 onder officieren van justitie met betrekking tot seniorencriminaliteit blijkt dat officieren van justitie rekening houden met het gegeven dat de verdachte 65+ is en/of de gesteldheid van de verdachte bij de afdoeningsbeslissing. Met name fysieke gezondheidsproblemen en geestelijke/emotionele problemen spelen hierbij een rol. De hoge leeftijd in relatie tot het nut van een straf speelt veel minder mee.^[25]

Indien het Openbaar Ministerie vervolging opportuun acht, kan de rechter de vervolging schorsen, de verdachte verminderd toerekeningsvatbaar of ontoerekeningsvatbaar verklaren of besluiten de verdachte geen straf op te leggen.

Een reden voor schorsing van de vervolging is het feit dat de verdachte niet in staat is de strekking van de tegen hem ingestelde vervolging te begrijpen (art. 16 Sv). Dit artikel is met name in het leven geroepen voor gevallen waarin de verdachte ná het begaan van het strafbare feit aan een ziekelijke stoornis van de geestesvermogens lijdt.^[26] Hierbij wordt aangesloten bij het criterium voor ontoerekeningsvatbaarheid (art. 39 Sr). De stoornis moet zodanig zijn dat het vermogen tot overleg is aangetast, zoals besproken in onderdeel 2.3.^[27]

Een verzoek om toepassing van art. 16 Sv wordt slechts toegewezen in geval van (zeer) ernstige stoornissen.^[28] In de jurisprudentie wordt art. 16 Sv toegepast als bijvoorbeeld sprake is van dementie waardoor de verdachte niet in staat is de strekking van de tegen hem ingezette strafvervolging te begrijpen, met als gevolg dat hij ook niet in staat kan worden geacht zijn strafvorderlijke belangen behoorlijk te behartigen.^[29]

Voorts kan de strafrechter oordelen dat sprake is van de schulditsluitingsgrond ontoerekeningsvatbaarheid (art. 39 Sr). De kern van ontoerekeningsvatbaarheid is een geestelijke stoornis of gebrekkige ontwikkeling van de verdachte waardoor de verdachte ten tijde van het begaan van het strafbare feit niet beschikte over voldoende capaciteiten om de betekenis van zijn gedrag voldoende te beseffen en daarmee zijn gedrag te sturen.^[30] Hoewel de rechter dient te beslissen over de (on)toerekeningsvatbaarheid, laat hij zich in de regel voorlichten door deskundigen.^[31] Indien de rechter van oordeel is dat de stoornis van invloed is geweest op het delict, kan hij de verdachte volledig ontoerekeningsvatbaar of verminderd toerekeningsvatbaar verklaren.

Zo heeft Rechtbank Amsterdam een verdachte verminderd ontoerekeningsvatbaar verklaard omdat hij last had van dementie ten tijde van het plegen van het strafbare feit en heeft de rechtbank dit meegewogen in de strafmaatoverweging.^[32] Rechtbank Limburg daarentegen oordeelde tot ontslag van alle rechtsvervolging wegens volledige ontoerekeningsvatbaarheid door dementie.^[33]

De strafrechter kan ook beslissen om geen straf of maatregel op te leggen (art. 9a Sr), ondanks dat de rechter het strafbare feit wel bewezen acht. Art. 9a Sr bepaalt dat op grond van “*de geringe ernst van het feit, de persoonlijkheid van de dader of de omstandigheden waaronder het feit is begaan*” daartoe aanleiding kunnen geven. Een voorbeeld hiervan is de uitspraak van Hof Amsterdam, waarbij het hof de persoonlijke omstandigheden van verdachte meeweegt en uiteindelijk geen straf of maatregel oplegt ex art. 9a Sr.^[34]

Er zijn ook persoonlijke omstandigheden die een rol spelen bij een matiging van de op te leggen straf. Zo neemt Hof Arnhem-Leeuwarden de hoge leeftijd van de verdachte mee in zijn strafmaatoordeel en oordeelt dat de leeftijd van verdachte al vergevorderd is (69 jaar), hetgeen een factor is die tot een lagere straf zou moeten leiden.^[35] De jurisprudentie is echter wisselend. Zo oordeelt Rechtbank Zutphen dat de verdachte een hoge leeftijd heeft (85 jaar), maar dat dit op zichzelf genomen nog geen reden is om van een onvoorwaardelijke gevangenisstraf af te zien.^[36]

Terzijde zij nog opgemerkt dat als een getuige lijdt aan beginnende dementie, dit ook reden kan zijn om de getuigenverklaring minder betrouwbaar te achten en daardoor niet voor het bewijs te gebruiken.^[37]

4 De fiscale boetepraktijk

In tegenstelling tot het strafrecht, zijn in het fiscale boeterecht veel minder mogelijkheden voorhanden om rekening te houden met de geestsgesteldheid van belastingplichtigen. Tevens is er minder jurisprudentie en is ook het beleid van de Belastingdienst hier niet op toegesneden.

Voor de Belastingdienst zijn in het BBBB beleidsregels opgenomen voor het opleggen van boetes. Op grond van art. 4:84 Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) kan de inspecteur afwijken van het BBBB als de beleidsregel wegens bijzondere omstandigheden onevenredig zou zijn in verhouding tot de te dienen doelen. Er moet dus door de inspecteur maatwerk worden geleverd. Uit het “Memo Aandachtspunten projecten Vermogen in het Buitenland” blijkt dat de Belastingdienst niet snel genegen is een belastingplichtige te disculperen vanwege beperkingen in de fysieke of mentale gesteldheid.^[38]

In de fiscale jurisprudentie wordt met enige regelmaat een beroep gedaan op de psychische gesteldheid van de belastingplichtige. Hierbij geldt in het algemeen dat de enkele stelling, zonder bijvoorbeeld een medische verklaring, dat de belastingplichtige psychische of fysieke problemen ondervindt onvoldoende is voor de vernietiging of matiging van de

boete.^[39] In het navolgende wordt de fiscale boetejurisprudentie besproken waarin boeteverweren worden gevoerd met betrekking tot de geestestoestand van de belastingplichtige.

4.1 Geestelijke gesteldheid na het plegen van het beboetbare feit

Fiscale geschillen spitsen zich niet zelden toe op feiten die zich in een ver verleden hebben voorgedaan. Een voorbeeld is de uitspraak van Rechtbank Gelderland.^[40] De belastingplichtige heeft zich tegen de boetes verweerd onder verwijzing naar haar persoonlijke omstandigheden (hoge leeftijd, opname verpleegtehuis, onder curatele). De rechtbank oordeelt dat de persoonlijke omstandigheden geen aanleiding zijn om de boete volledig te vernietigen en dat *“vanuit een oogpunt van generale preventie (...) een straf-oplegging passend en geboden [is]”*. De persoonlijke omstandigheden spelen wel mee bij een verdergaande matiging van de boete. De rechtbank wijst dus expliciet op generale preventie als rechtvaardiging van de boete. Naar onze mening kan de boete in deze situatie echter niet enkel worden gelegitimeerd door generale preventie, gelet op het feit dat de hoogte van de straf nooit hoger mag zijn dan de schuld rechtvaardigt. Bovendien kan de vraag worden gesteld of de belastingplichtige zich nog afdoende kan verweren tegen de boete.

4.2 Geestelijke gesteldheid ten tijde van het plegen van het beboetbare feit

In onderdeel 2 hebben we gezien dat opzet “stoornisongevoelig” is. Hoewel de geestesgesteldheid het opzet in sommige gevallen kan aantasten, komt de stoornis vaker pas bij het oordeel over de verwijtbaarheid aan de orde. Veelal worden boeteverweren gericht op de psychische gesteldheid door de feitenrechters in het kader van de “afwezigheid van alle schuld” (AVAS) geplaatst. De belastingkamer van de Hoge Raad heeft geoordeeld dat van AVAS sprake is indien de belastingplichtige *“alle in de gegeven omstandigheden van hem in redelijkheid te vergen zorg heeft betracht”*^[41] Een beroep op persoonlijke problemen is hiertoe in beginsel onvoldoende.^[42]

Een voorbeeld is een zaak van Hof Amsterdam.^[43] De belastingplichtige heeft verweer gevoerd tegen de boete, met een beroep op AVAS omdat hij lijdt aan geheugenstoornissen. Dit is onderbouwd met een verklaring van de huisarts. Het hof heeft de verzuimboete echter gehandhaafd omdat van AVAS niet is gebleken. De belastingplichtige is naar het oordeel van het hof niet geslaagd in de bewijslast om AVAS aannemelijk te maken. Uit de verklaring van de huisarts blijkt volgens het hof niet dat hij al langer leed aan geheugenstoornissen en dat die zo ernstig waren dat hij de aangifte niet kon indienen. Niet kan worden uitgesloten dat het oordeel van het hof anders zou zijn geweest als er meer bewijs door de belastingplichtige was ingebracht.

Als een belastingplichtige onder bewind is gesteld, is dat wel aanleiding om een boete te matigen. In de zaak van het Hof Den Haag is aan belastingplichtige een verzuimboete opgelegd wegens het te laat indienen van aangiften inkomstenbelasting.^[44] Het hof heeft geoordeeld dat de rechtbank weliswaar de boete heeft gematigd wegens een wanverhouding tussen de hoogte van de boete en de betalen belasting, maar heeft nagelaten te beoordelen of de boete gelet op de persoonlijke omstandigheden van de belastingplichtige passend en geboden was. Het hof achtte de verzuimboete van € 150 passend en geboden, gelet op de financiële draagkracht en het feit dat hij onder bewind was gesteld vanwege zijn lichamelijke of geestelijke toestand.

5 Samenhang met art. 47 AWR?

Voor een goed begrip van de invloed van de geestesgesteldheid van een belastingplichtige in de fiscale jurisprudentie is een klein uitstapje naar art. 47 AWR noodzakelijk. In de praktijk blijkt dat (een van) de achterliggende reden(en) dat de Belastingdienst een boete niet volledig wil vernietigen als sprake is van belastingplichtige met een stoornis van de geestesvermogen, verband houdt met de informatieverplichting uit art. 47 AWR en de informatiebeschikking van art. 52a AWR.^[45]

De Hoge Raad heeft geoordeeld dat voor de vraag of nadelige gevolgen van het niet voldoen aan een wettelijke verplichting (melding betalingsonmacht) een belastingplichtige kunnen worden aangerekend, moet worden gekeken of hem *“kan worden verweten dat hij in de periode vóór het tijdstip waarop de betalingsonmacht uiterlijk diende te worden vermeld, heeft nagelaten om maatregelen te treffen die ertoe zouden leiden dat wel aan de mededelingsplicht kon worden voldaan, zoals het aanstellen van een zaakwaarnemer. Dit is slechts het geval indien in die periode de financiële vooruitzichten van het lichaam redelijkerwijs tot dergelijke maatregelen noopten. Bovendien is daarvoor vereist dat vorenbedoelde bestuurder redelijkerwijs kon voorzien dat hij buiten staat zou geraken om de eventuele betalingsonmacht zelf tijdig en naar behoren te melden, en hij ondanks zijn ziekte in die periode redelijkerwijs nog in staat was om vorenbedoelde maatregelen te treffen.”*^[46]

Deze jurisprudentie wordt ook toegepast op het al dan niet nakomen van de informatieverplichting uit art. 47 AWR.^[47]

In de parlementaire geschiedenis is uiteengezet dat het niet voldoen aan de verplichting uit art. 47 AWR zonder nadelige gevolgen kan blijven indien het niet naleven van dit artikel de belastingplichtige niet kan worden aangerekend.^[48] De Hoge Raad^[49] stelt (en beantwoordt) in 2015 de vraag of dergelijke nadelige gevolgen achterwege dienen te blijven als niet wordt

voldaan aan de informatieverplichting van art. 47 AWR:

“Voor zover die medewerking neerkomt op het mondeling of schriftelijk afleggen van een verklaring, zullen ernstige belemmeringen van fysieke en/of psychische aard onder omstandigheden toereikende grond kunnen zijn voor een bevestigende beantwoording van die vraag.

Voor zover de inspecteur verlangt dat de belanghebbende hem specifiek aangeduide bescheiden of op gegevensdragers vastgelegde informatie ter beschikking stelt, zal de vorenbedoelde vraag ontkennend moeten worden beantwoord indien de betrokkene, gelet op de omstandigheden van het geval, een beroep had kunnen en behoren te doen op de bijstand van een derde, en door diens tussenkomst (tijdig) aan het verzoek had kunnen worden voldaan.”

Het standpunt kan (door de Belastingdienst) worden ingenomen dat bij een volledig verval van de boete wegens het gegeven dat een belastingplichtige aan dementie lijdt, de eis van de Hoge Raad dat een belastingplichtige tijdig maatregelen moet nemen om alsnog aan zijn wettelijke verplichtingen te voldoen, tot een dode letter maakt.

Wij zien deze vergelijking echter niet op gaan. Er zit een groot verschil tussen het constateren dat iemand niet aan zijn of haar wettelijke verplichtingen voldoet en het gegeven dat iemand (daarvoor) moet worden bestraft. De nadelige gevolgen van het niet naleven van art. 47 AWR blijven enkel achterwege als fysieke of psychische beperkingen het afleggen van een verklaring belemmeren. Verder blijven de nadelige gevolgen achterwege als — in het kort — de belastingplichtige al het mogelijke heeft gedaan om de wettelijke verplichting na te komen, door bijvoorbeeld het aanstellen van een zaakwaarnemer. De vraag is echter of iemand die aan dementie lijdt moet worden gestraft (met een boete) voor het onjuist handelen van vroeger. Van vergelding kan dan geen sprake meer zijn; de persoon begrijpt immers niet wáárom hij wordt gestraft, begrijpt waarschijnlijk niet dát hij wordt gestraft, ervaart de straf waarschijnlijk niet eens als straf, en weet vermoedelijk niet meer dat hij een beboetbaar feit heeft begaan. Van speciale preventie kan ook geen sprake zijn, aangezien de gezondheidstoestand zodanig is dat voor recidive niet hoeft te worden gevreesd. Blijft over het argument van generale preventie. Daarvan zien wij het nut niet bij dementerende belastingplichtigen, aangezien in onze optiek het achterwege blijven van een boete bij een enkele dementerende belastingplichtige geen verandering zal brengen in de belastingmoraal van de gemiddelde mens. Bovendien kunnen vraagtekens worden geplaatst bij de verdedigingsmogelijkheden van een dementerende belastingplichtige.

6 Strafrecht versus fiscaal boeterecht

Het is een situatie die zich geregeld voordoet: belastingplichtigen op hoge leeftijd die mogelijk te kampen hebben met bijbehorende ouderdomsproblemen, zoals dementie.^[50]

Is het gelet op de straf- en beboetingsdoelen wel redelijk om een dementerende belastingplichtige te beboeten? Punitieve sancties zijn immers gericht op vergelding en preventie. Wij menen dat van vergelding geen sprake kan zijn als iemand niet snapt wáárom hij wordt gestraft, waarschijnlijk ook niet begrijpt dát hij wordt gestraft en vermoedelijk ook niet (meer) weet dat hij een beboetbaar/strafbaar feit heeft begaan. De straf raakt dan kant noch wal. Van speciale preventie is ook geen sprake, aangezien de belastingplichtige lijdt aan dementie en het recidiverisico derhalve in principe nihil is. In dit kader kan art. 5:42 Algemene wet bestuursrecht (Awb) ook van belang zijn. In navolging van het strafrecht wordt geen (bestuurlijke) boete opgelegd als de overtreder is overleden.^[51] Achtergrond hiervan is dat als de boete slechts de nalatenschap zou treffen, de boete niet het beoogde bestraffende effect zou hebben. Daarom vervalt een boete ook als overtreder komt te overlijden, terwijl de boete nog niet onherroepelijk vaststaat.^[52] Op die manier raakt de boete alleen de persoon, en niet alleen het vermogen. Naar analogie kunnen we bepleiten dat als aan iemand met dementie een boete wordt opgelegd, die persoon in zijn vermogen wordt getroffen maar de boete de persoon in kwestie zelf niet “raakt”. Ook om die reden overtuigt het argument van speciale preventie in dergelijke gevallen niet als doel van straf- of boeteplegging.

Dan resteert nog de generale preventie. De uitspraak van Rechtbank Gelderland kan daarbij niet onbesproken blijven, omdat de belastingrechter daar expliciet aan het doel van generale preventie refereert. Hierbij kan gewezen worden op het verschil tussen geldboetes en straffen die als meer ingrijpend worden ervaren, zoals taakstraffen en met name gevangenisstraffen.^[53] Ook kan onderscheid worden gemaakt tussen het “hard core” strafrecht en punitieve sancties die daarbuiten vallen, zoals het fiscale boeterecht.^[54] Toch kan een straf in dergelijke situaties niet enkel worden gelegitimeerd op grond van generale preventie. Bij beboeting en bestraffing is telkens sprake van een mix van straf- of boetedoelen.^[55] Bovendien kan worden betoogd dat het strafmaximum altijd wordt gelimiteerd door de mate van schuld.^[56] Met andere woorden, de straf moet altijd proportioneel zijn met de mate van schuld en mag nooit hoger zijn dan de verwijtbaarheid rechtvaardigt. Daar komt bij dat in fiscale zaken wel de onrechtmatige toestand wordt hersteld, aangezien de te weinig betaalde belasting alsnog moet worden betaald. De “onrechtmatige toestand” wordt dus als het ware opgeheven. Om deze redenen achten wij het niet gerechtvaardigd dat dementerende belastingplichtigen een boete opgelegd krijgen.

Het fiscale recht kent weinig mogelijkheden om rekening te houden met de geestesgesteldheid van een belastingplichtige. In het BBBB is opgenomen dat de inspecteur rekening kan houden met de draagkracht van een belastingplichtige (par. 7 lid

4 e.v. BBBB) maar andere omstandigheden worden niet specifiek genoemd. Wel wordt de inspecteur beleidsruimte gegeven door hetgeen is opgenomen in par. 7 lid 1 BBBB. Strikt genomen biedt dit de inspecteur ook geen soelaas, want de ernst van het feit en de hoogte van de boete (par. 7 lid 1 onderdeel a BBBB) verandert niet doordat een belastingplichtige aan een ziekelijke stoornis van de geestesvermogens lijdt. Datzelfde geldt voor eventuele verzachtende omstandigheden die hebben geleid tot het beboetbare feit (par. 7 lid 2 onderdeel b BBBB), als de stoornis is ontstaan ná het beboetbare feit.

In de fiscaliteit moeten we in onze optiek aansluiten bij de verder ontwikkelde strafrechtelijke jurisprudentie om te bezien hoe kan worden omgegaan met beboeting van dementerende belastingplichtigen. Ook een inspecteur of belastingrechter kan besluiten af te zien van het opleggen van een boete (naar analogie met het opportuniteitsbeginsel), omdat deze gelet op de omstandigheden van het geval niet passend en geboden is. In ieder geval hoort met dergelijke stoornissen van de geestesvermogens wel rekening te worden gehouden in de hoogte van de boete, waarbij wij opmerken dat dit in de praktijk ook al gebeurt. Hierbij is van belang dat de belastingplichtige geestesgesteldheid onderbouwt met documenten, zoals verklaringen van deskundigen. Indien dit niet gebeurt, is er weinig ruimte voor de rechter om dit mee te nemen in zijn oordeel.

7 Tot slot

Dementie kan — zoals andere (geestes)ziekten — de wilsvrijheid van een (verdachte) belastingplichtige aantasten. Indien dit het geval is, kan niet worden gezegd dat het strafbare feit aan de belastingplichtige kan worden verweten. Een straf kan dan niet dienen ter vergelding van het feit en ook van speciale preventie is geen sprake. Generale preventie alleen kan wat ons betreft een punitieve sanctie niet rechtvaardigen. Onze oproep is daarom dat de inspecteur de vrijheid neemt om in bepaalde gevallen geheel af te zien van het opleggen van een boete. Het is niet redelijk om van een dergelijke belastingplichtige te vergen dat zij procederen om hun gelijk bij de rechter te behalen, te meer zij daar wellicht niet toe in staat zijn (zie de analogie met het strafrecht). Daarom mag van de inspecteur worden verlangd dat met meer zorg wordt gekeken naar de vraag of überhaupt een boete moet worden opgelegd.

Voetnoten

[1]

Mr. K.M.G. Demandt (advocaat) en mr. A.C.M. Klaasse (professional support lawyer) werken beiden bij Hertoghs advocaten.

[2]

HR 19 juni 1985, ECLI:NL:HR:1985:AC8934, *BNB* 1986/29. Zie ook HR 3 mei 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC4301, *BNB* 1989/256.

[3]

Het principe "geen straf zonder schuld" is uitdrukkelijk erkend als rechtsbeginsel in het arrest HR 14 februari 1916, *NJ* 1916/681 (*Melk en water*).

[4]

Afwezigheid van alle schuld is een zogenoemde buitenwettelijke schulduitsluitingsgrond zoals ontwikkeld in het arrest van HR 14 februari 1916, *NJ* 1916/681 (*Melk en Water*). Zie ook Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst, par. 4.

[5]

HR 19 juni 1985, ECLI:NL:HR:1985:AC8934, *BNB* 1986/29. Zie ook HR 3 mei 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC4301, *BNB* 1989/256.

[6]

A.M.E. Nuyens & A.A. Feenstra, 'Fiscale fraude', in: J. Boksem e.a. (red), *Handboek strafzaken*, Deventer: Kluwer 2015, p. 23; L.A. de Blicq e.a. (red), *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Deventer: Kluwer 2015, p. 455.

[7]

HR 21 oktober 1987, *BNB* 1988/2 en HR 11 oktober 1989, *BNB* 1990/87.

[8]

J. Claessen, *Misdaad, straf en herstel. Een herbezinning op het strafrecht en een aanzet tot een op herstel georiënteerd misdaadrecht*, Nijmegen: WLP 2011, p. 94.

[9]

Op deze wijze voorziet de staat in de bevrediging van wraakgevoelens van het slachtoffer, nabestaanden en maatschappij. Er wordt ook wel betoogd dat strafoplegging voorkomt dat het slachtoffer het recht in eigen handen neemt. Zie J. Claessen, *Misdaad, straf en herstel. Een herbezinning op het strafrecht en een aanzet tot een op herstel georiënteerd misdaadrecht*, Nijmegen: WLP 2011, p. 163-164.

[10]

J.W. de Keijser, 'Straftheorieën en de praktijk', in: P.J. van Koppen e.a. (red), *Reizen met mijn rechter. Psychologie van het Recht*, Deventer: Kluwer 2010, p. 901; C. Kelk, *Studieboek Materieel Strafrecht*, Deventer: Kluwer 2013, p. 26-28.

[11]

[Kamerstukken II 2008/09, 32 128, nr. 3](#), p. 33.

[12]

[Kamerstukken II 1994/95, 23 909, nr. 7](#), p. 14.

[13]

J. de Hullu, *Materieel Strafrecht. Over algemene leerstukken van strafrechtelijke aansprakelijkheid naar Nederlands recht*, Deventer: Kluwer 2012, p. 200.

[14]

F. de Jong, *Straf, schuld & vrijheid. Pijlers van ons strafrecht*, Amsterdam: Uitgeverij Sijbolet 2012, p. 17-19.

[15]

Datzelfde geldt bij gedragingen van dieren en kinderen onder de twaalf jaren, die op grond van art. 486 Sv zijn uitgesloten van strafvervolging.

[16]

F. de Jong, *Straf, schuld & vrijheid. Pijlers van ons strafrecht*, Amsterdam: Uitgeverij Sijbolet 2012, p. 30. Zie ook A.A. van Dijk, *Strafrechtelijke aansprakelijkheid heroverwogen. Over opzet, schuld, schulduitsluitingsgronden en straf*, Apeldoorn: Maklu 2008, p. 31-32, S.J. Morse, 'Rationality and responsibility', *Southern California Review* 2000, vol. 74, nr. 1, p. 254-255 en S.J. Morse, 'The non-problem of free will in forensic psychiatry and psychology', *Behavioral Sciences & Law* 2007, vol. 25, p. 206.

[17]

A.A. van Dijk, *Strafrechtelijke aansprakelijkheid heroverwogen. Over opzet, schuld, schulduitsluitingsgronden en straf*, Apeldoorn: Maklu 2008, p. 297-298.

[18]

Hof Den Bosch 6 augustus 2004, ECLI:NL:GHSHE:2004:AQ6489.

[19]

HR 22 juli 1963, ECLI:NL:HR:1963:AB5623, *NJ* 1968/217. Zie ook HR 9 december 2008, ECLI:NL:HR:2008:BD2775, *NJ* 2009/157.

[20]

Gewezen kan worden op het arrest van de strafkamer van HR 5 februari 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY9713.

[21]

Rb. Den Haag 26 oktober 2007, ECLI:NL:RBSGR:2007:BC3964; Rb. Noord-Holland 15 september 2014, ECLI:NL:RBNHO:2014:8673.

[22]

Rb. Leeuwarden 7 mei 2008, ECLI:NL:RBLEE:2008:BD1732.

[23]

Hof Den Haag 20 februari 2015, ECLI:NL:GHDHA:2015:587.

[24]

Aanwijzing gebruik sepotgronden, sepotcode 50, geldend van 1 september 2014 tot op heden, *Stcrt.* 2014, 23614.

[25]

M. van Turenout & T. van der Heijden, 'Seniorencriminaliteit. Een verkennend onderzoek', *Wetenschappelijk Bureau van het Openbaar Ministerie* 2009, p. 67-70.

[26]

Wettekst van art. 16 Sv. Zie ook HR 5 februari 1980, *NJ* 1980/104.

[27]

R.G.A. Beaujean, '32.4. Schorsing wegens een gebrekkige ontwikkeling of ziekelijke stoornis van de geestvermogens', in: J. Boksem e.a. (red), *Handboek Strafzaken*, Deventer: Kluwer, actueel tot en met 4 augustus 2012.

[28]

Handboek strafzaken, 32.4 Schorsing wegens een gebrekkige ontwikkeling of ziekelijke stoornis van de geestvermogens.

[29]

Hof 's-Hertogenbosch 21 mei 2013, ECLI:NL:GHSHE:2013:1550 en Rb. Breda 26 september 2006, ECLI:NL:RBBRE:2006:AY8840. Zie ook Hof 's-Gravenhage 5 november 1999, ECLI:NL:GHSHR:1999:AB9233, *NJ* 2000/179, waarbij de zaak weer is hervat en de verdachte is veroordeeld: Hof 's-Gravenhage 17 september 2003, ECLI:NL:GHSGR:2003:AN7614. Een verzoek om toepassing van art. 16 Sv wordt afgewezen als de rechter vermoedt dat de verdachte zijn stoornis simuleert (ECLI:NL:RBDOR:2003:AH7145).

[30]

J. de Hullu, *Materieel Strafrecht. Over algemene leerstukken van strafrechtelijke aansprakelijkheid naar Nederlands recht*, Deventer: Kluwer 2012, p. 332-338.

[31]

Tot voor kort werd een vijfpuntsschaal gehanteerd: toerekeningsvatbaar, licht verminderd, verminderd, sterk verminderd toerekeningsvatbaar, en ontoerekeningsvatbaar. Zie J. Bijlsma & G. Meynen, 'Heeft ons strafrecht de 'verminderde' toerekeningsvatbaarheid wel nodig?', *NJB* 2017/262.

[32]

Rb. Amsterdam 14 april 2011, ECLI:NL:RBAMS:2011:BQ6578.

[33]

Rb. Limburg 13 november 2013, ECLI:NL:RBLIM:2013:8711. Zie bijvoorbeeld ook Rb. Alkmaar 28 december 2010, ECLI:NL:RBALK:2010:BO9228. Zie Hof Arnhem-Leeuwarden 9 april 2015, ECLI:NL:GHARL:2015:2574 voor een voorbeeld van ontoerekeningsvatbaarheid wegens een waanstoomnis.

[34]

Hof Amsterdam 4 mei 2016, ECLI:NL:GHAMS:2016:2733.

[35]

Hof Arnhem-Leeuwarden 9 april 2015, ECLI:NL:GHARL:2015:2574. Zie ook Rb. Almelo 31 juli 2012, ECLI:NL:RBALM:2012:BX3118.

[36]

Rb. Zutphen 19 september 2008, ECLI:NL:RBZUT:2008:BF1343.

[37]

Rb. 's-Gravenhage 21 augustus 2009, ECLI:NL:RBSGR:2009:BJ6352.

[38]

Memo 'Aandachtspunten projecten Vermogen in het Buitenland (ViB-projecten)', bekend geworden via een wob-verzoek van 30 november 2017, kenmerk: 2017-0000178281, p. 40-41 en 59.

[39]

Hof Leeuwarden 10 februari 2006, ECLI:NL:GHLEE:2006:AV1722; Hof Amsterdam 27 februari 2002, ECLI:NL:GHAMS:2002:AE0918; Hof Arnhem 29 juni 2007, ECLI:NL:GHARN:2007:BB1496. Hof Arnhem 16 oktober 2007, ECLI:NL:GHARN:2007:BB6070.

[40]

Rb. Gelderland 10 september 2015, ECLI:NL:RBGEL:2015:5532.

[41]

HR 15 juni 2007, nr. 42 687, ECLI:NL:HR:2007:BA7184.

[42]

Hof Den Haag 22 december 2010, ECLI:NL:GHSGR:2010:BP3146; Rb. Den Haag 3 februari 2006, ECLI:NL:RBSGR:2006:BB3564.

[43]

Hof Amsterdam 9 december 2010, ECLI:NL:GHAMS:2010:BO9334.

[44]

Hof Den Haag 10 oktober 2008, ECLI:NL:GHSGR:2008:BF8252. Zie ook Rb. Noord-Nederland 7 november 2013, ECLI:NL:RBNNE:2013:7393.

[45]

Zie ook C. Hofman en L.C.J. Theuns, 'Psychische en fysieke disculpatiegronden ten aanzien van inlichtingenverplichtingen; met één been in het graf?', *WFR* 2017/38.

[46]

HR 28 september 2007, ECLI:NL:HR:2007:BA1718.

[47]

Hof Den Haag 2 december 2014, ECLI:NL:GHDHA:2014:4132.

[48]

Handelingen II 1957/58, p. 870. Zie ook: ECLI:NL:HR:2015:3273, r.o. 2.3.1.

[49]

HR 13 november 2015, ECLI:NL:HR:2015:3273. De Hoge Raad heeft nog geoordeeld dat reeds in een procedure over de informatiebeschikking aan de orde kan komen of aan het niet nakomen van de wettelijke verplichting (art. 47 AWR) nadelige gevolgen mogen worden verbonden, zie ECLI:NL:HR:2017:130.

[50]

In lijn met dit beeld in de praktijk constateert de Belastingdienst in de zestiende halfjaarsrapportage dat het overgrote deel van de inkeerders ouder dan zestig jaar is: Belastingdienst, 16e halfjaarsrapportage, hoofdstuk 'Ontwikkelingen binnen de Belastingdienst', paragraaf "Buitenlands vermogen", subparagraaf 'inkeerregeling'. Te vinden via de website van de Rijksoverheid.

[51]

Recentelijk heeft de Hoge Raad beslist dat ook aan een ontbonden rechtspersoon geen boete kan worden opgelegd, voor zover de boete betrekking heeft op belastbare feiten op of na 1 juli 2009. Sinds de inwerkingtreding van de vierde tranche van de Awb per 1 juli 2009 verklaart art. 5:1 lid 3 Awb het art. 51 lid 2 en 3 Sr van toepassing. Zie HR 20 oktober 2017, ECLI:NL:HR:2017:2655.

[52]

[Kamerstukken II 2003/04, 29 702, nr. 3](#), p. 135.

[53]

Zie ter illustratie van dit gevoelsmatige aspect F. van Tulder, 'Zwaarte van straffen vergeleken', *Trema strafvoetingsbulletin* 2017, jrg. 40/2.

[54]

Dit verschil wordt gemaakt door het Europese Hof voor de Rechten van de Mens. Zie EHRM 23 november 2006, nr. 73053/01 (*Jussila t. Finland*); EHRM 15 november 2016, nrs. 24130/11 en 29758/11 (*A. en B. t. Noorwegen*).

[55]

M. Becker & B. van Stokkom, P. van Tongeren, J. Wils, *Lexicon van de ethiek*, Van Gorcum: 2007, p. 311.

[56]

J.W. de Keijser, 'Straftheorieën en de praktijk', in: P.J. van Koppen e.a. (red), *Reizen met mijn rechter. Psychologie van het Recht*, Deventer: Kluwer 2010, p. 901. Een interessante invalshoek om minder waarde te hechten aan de generale preventie, is dat generale preventie (voor een belastingplichtige c.q. verdachte) (dus het straffen om anderen te weerhouden van het plegen van beboetbare of strafbare feiten) ook niet goed overtuigt als strafmotivering. Immers, generale preventie leert een belastingplichtige c.q. verdachte niet inzien dat het beboetbare of strafbare feit moreel onjuist is, maar de aandacht wordt alsdan gericht op de pakkans. Zie: M. Becker & B. van Stokkom, P. van Tongeren, J. Wils, *Lexicon van de ethiek*, Van Gorcum: 2007, p. 313.