

> Retouradres Postbus 20201 2500 EE Den Haag

Tweede Kamer der Staten-Generaal

Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Postbus 20018

**Directie Directe
Belastingen**

Korte Voorhout 7
2511 CW Den Haag
Postbus 20201
2500 EE Den Haag
www.rijksoverheid.nl

Ons kenmerk
2022-0000215034

Uw brief (kenmerk)

Datum 4 oktober 2022
Betreft Verzuimboetebeleid

Geachte voorzitter,

Het lid Van Weyenberg heeft eerder, onder meer tijdens het Algemeen Overleg van 25 september 2019, een vraag gesteld over strikte wetgeving betreffende verzuimboeting. Toen is aangegeven uw Kamer schriftelijk nader te informeren over het verzuimboetebeleid.¹ Met deze brief geef ik op die vraag antwoord. Daarbij schets ik eerst de strekking van de geluiden die uit de samenleving zijn gekomen. Daarna ga ik in op de functie en het doel van de verzuimboete. Vervolgens licht ik de grondslag van en beginselen bij het verzuimboetebeleid toe. Dan geef ik met een overzicht van de boeteopbrengsten een kwantitatief beeld. Vervolgens licht ik kort enige recente ontwikkelingen op verwante terreinen toe (invordering en rechtsbescherming); dit is de reden waarom de brief langer op zich heeft laten wachten.

Geluiden uit de samenleving

De vraag van het lid Van Weyenberg is ingegeven door signalen van vooral ondernemers dat zij het bezwaarlijk vinden dat een verzuim met betrekking tot het tijdig indienen van een aangifte of betalen van een belastingschuld automatisch en zonder voorafgaande waarschuwing kan worden beboet. Daarnaast vinden zij dat de hoogte van een verzuimboete niet altijd in redelijke verhouding staat tot de aard en ernst van het verzuim. Uit deze geluiden valt af te leiden dat in de perceptie van belastingplichtigen te weinig rekening wordt gehouden met de menselijke maat.

Functie en doel van de verzuimboete

Verzuimen in de fiscale sfeer kunnen worden opgedeeld in twee categorieën. De eerste categorie ziet op verzuimen die betrekking hebben op het niet voldoen aan een informatieverplichting jegens de inspecteur. Zo is de aangifte bij een

¹ Kamerstukken II 2019/20, 31066, nr. 532. In het Algemeen Overleg van 4 maart 2020 heeft het lid Van Weyenberg zijn vraag herhaald (Kamerstukken II 2019/20, 31066, nr. 622).

aanslagbelasting – zoals bijvoorbeeld de inkomstenbelasting – een hulpmiddel voor de inspecteur om een aanslag op het juiste bedrag te kunnen vaststellen. De aangifte is bedoeld om de inspecteur te voorzien van alle informatie die hij nodig heeft om de materiële belastingschuld te formaliseren door het opleggen van de aanslag. De aanslag vormt de titel op grond waarvan de ontvanger van de Belastingdienst vervolgens de verschuldigde belasting kan innen.²

**Directie Directe
Belastingen**

Ons kenmerk
2022-0000215034

Het is voor het proces van heffing en invordering van groot belang dat de inspecteur tijdig over alle relevante informatie beschikt. Daar komt bij dat die informatie ook nodig is in het kader van de basisregistratie inkomen (BRI).³ De in de BRI opgenomen inkomensgegevens zijn namelijk niet alleen van belang voor verschillende processen binnen de Belastingdienst maar ook voor een goede taakuitoefening van andere bestuursorganen, zoals de Belastingdienst/Toeslagen, de Dienst Uitvoering Onderwijs en de Raad voor de rechtsbijstand. Het is daarom nodig belastingplichtigen worden aangespoord tijdig de juiste gegevens te verstrekken. Daarbij past handhaving via het instrument van beboeting van een informatieverzuim. In de hoogte van de beboeting wordt met dit algemeen belang rekening gehouden.⁴

De tweede categorie ziet op verzuimen in (tijdige) betaling van de verschuldigde belasting. Het algemeen belang hiervan is vooral gelegen in het borgen van een stabiele en betrouwbare inkomensstroom voor de schatkist. Dat is op zijn beurt van invloed op het maken van beleid en de kredietwaardigheid van de Staat. Ook voor deze categorie geldt dat een verzuim moet kunnen worden beboet en dat voormeld algemeen belang meeweegt in de hoogte van de beboeting. Bij een betalingsverzuim verdient voor de volledigheid het onderscheid tussen *aangifte*belastingen, zoals de omzet- en loonbelasting, en *aanslag*belastingen, zoals de inkomsten- en vennootschapsbelasting, nog aandacht.

Bij aangiftebelastingen ligt de verantwoordelijkheid om uit eigen beweging de belastingschuld te voldoen bij de belasting- of inhoudingsplichtige. Daarvoor is een handeling van de inspecteur dus niet nodig. Wordt de belastingschuld niet uit eigen beweging voldaan dan is sprake van een betalingsverzuim. Bij aanslagbelastingen ontstaat een betalingsverzuim pas als een aanslag na een bepaalde termijn onbetaald blijft. Hier is namelijk wel eerst een handeling van de inspecteur nodig. Hij moet immers eerst een aanslag opleggen; de aanslag doet een betalingsverplichting voor de belastingplichtige ontstaan. De ontvanger kan het betalingsverzuim beboeten.⁵

Grondslag van en beginselen bij het verzuimboetebeleid

² Op grond van artikel 5 AWR stelt de inspecteur de aanslag ter hand aan de ontvanger.

³ Hoofdstuk IVA van de AWR.

⁴ Zo geldt voor een aangifteverzuim in de loonheffingen een hoger boetemaximum dan voor een aangifteverzuim in andere aangiftebelastingen (zie artikel 67b, eerste en tweede lid, AWR). Reden daarvoor is dat het gegevensbelang in de loonheffingen groter is omdat het Uitvoeringinstituut werknemersverzekeringen de loonaangiftegegevens nodig heeft voor het kunnen vaststellen van (de omvang van) het recht op een werkloosheidsuitkering.

⁵ Zie artikel 63b, eerste lid, Invorderingswet 1990.

In het belastingrecht kunnen twee soorten bestuurlijke boetes worden opgelegd: verzuimboetes en vergrijpboetes. Het opleggen van een bestuurlijke boete is een vorm van bestraffing.⁶ Dit heeft drie belangrijke gevolgen. Ten eerste moet, gelet op het nulla poena-beginsel ('geen straf zonder voorafgaande wettelijke bepaling'), uit de wet volgen welke gedragingen strafbaar zijn.⁷ Voor het fiscale domein is dat voornamelijk bepaald in de AWR.⁸ De AWR kwalificeert de volgende gedragingen als beboetbaar verzuim:

1. het niet of niet tijdig doen van aangifte;⁹
2. het niet, niet tijdig, dan wel onjuist of onvolledig doen van aangifte loonheffingen;¹⁰
3. het niet, gedeeltelijk niet, dan wel niet tijdig op aangifte betalen;¹¹ en
4. het niet voldoen aan bepaalde informatieverplichtingen.¹²

Voor deze gevallen bepaalt de wet dat een verzuimboete *kan* worden opgelegd tot een in de wet bepaald maximum.¹³ Het betreft dus een discretionaire bevoegdheid van de inspecteur, waarmee een bepaalde mate van vrijheid aan de inspecteur wordt toegekend. In die zin is de verzuimboetewetgeving dus niet strikt. Voor de invulling van de ruimte die de inspecteur heeft, zijn op grond van artikel 4:81 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) beleidsregels vastgesteld in de vorm van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (BBBB). In het BBBB is vastgelegd wanneer en tot welk bedrag een verzuimboete wordt opgelegd. Bij het opleggen van een boete gaat de inspecteur uit van de percentages - die meestal aan het wettelijk maximum zijn gerelateerd - of bedragen vermeld in dit besluit.

Het tweede belangrijke gevolg van de omstandigheid dat het opleggen van een bestuurlijke boete een vorm van bestraffing is, is dat geen straf kan worden opgelegd indien alle strafrechtelijk relevante schuld ontbreekt. Dit is het beginsel van 'geen straf zonder schuld'. Dit betekent dat geen verzuimboete kan worden opgelegd als de belastingplichtige geen enkel verwijt kan worden gemaakt (afwezigheid van alle schuld). Dat doet echter niet af aan het feit dat voor het opleggen van een verzuimboete geen opzet of grove schuld is vereist. Er is overigens niet snel sprake van afwezigheid van alle schuld.

⁶ Zie voor het fiscale domein EHRM 24 februari 1994, nr. 12547/86 (Bendenoun t. Frankrijk).

⁷ Zie artikel 7, eerste lid, EVRM, artikel 49, eerste lid, EU-Handvest, artikel 16 Grondwet en specifiek voor bestuurlijke sancties waaronder bestuurlijke boetes zoals de verzuimboete: artikel 5:4 Awb. Het is overigens toegestaan dat de beboetbare gedraging zelf in lagere regelgeving is opgenomen, zie bijvoorbeeld artikel 10a AWR, waarin voor de specifieke beboetbare gedraging wordt verwezen naar een algemene maatregel van bestuur.

⁸ Sommige verzuimen staan niet in de AWR maar in de heffingswet zelf, zie bijvoorbeeld artikel 13a, zesde lid, en artikel 15a, elfde lid, van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 en artikel 37d, tweede lid, van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994.

⁹ Artikelen 67a en 67b, eerste lid, AWR.

¹⁰ Artikel 67b, tweede lid, AWR.

¹¹ Artikel 67c AWR.

¹² Artikel 67ca AWR.

¹³ Met ingang van 1 januari 2020 bedraagt het wettelijke maximum bij aangifte- en betalingsverzuimen € 5.514.

Het derde belangrijke gevolg van de omstandigheid dat het opleggen van een bestuurlijke boete een vorm van bestraffing is, is dat het proportionaliteitsbeginsel van toepassing is.¹⁴ Dat betekent dat de hoogte van de boete evenredig moet zijn aan de aard en de ernst van de beboetbare gedraging. Bij de meeste verzuimboetes zal, vanwege de geautomatiseerde wijze van oplegging, individueel getinte straftoemeting (waaronder proportionaliteit) overigens pas in bezwaar aan de orde kunnen komen.¹⁵ De inspecteur houdt in bezwaar daarom rekening met omstandigheden die aanleiding geven tot een lagere of een hogere boete. Deze omstandigheden vormen het sluitstuk van de behoorlijke straftoemeting bij bestuurlijke boetes.

**Directie Directe
Belastingen**

Ons kenmerk
2022-0000215034

Bij het in aanmerking nemen van individuele omstandigheden vindt een afweging plaats tussen strafverminderende en strafverzwarende feiten en omstandigheden. Het resultaat van de afweging leidt tot een boete die passend is voor de geconstateerde beboetbare gedraging. Gelet hierop is de inspecteur bij de uiteindelijke vaststelling van de hoogte van de boete dus niet gebonden aan vaste bedragen of percentages. De hoogte van de boete kan zowel met een bepaald bedrag als met een bepaald percentage worden verlaagd of verhoogd. De boete kan echter nooit meer bedragen dan het wettelijk maximum.

De mogelijkheden om tot op zekere hoogte geautomatiseerd alvast enige individuele proportionaliteit op basis van in het geautomatiseerde systeem bekende gegevens in te brengen, moeten worden afgewogen tegen het in het leven roepen van nog meer aanpassingen in de geautomatiseerde systemen en de wens de complexiteit zo beperkt mogelijk te houden.

Boeteopbrengsten

middel	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
IB + PVV	89.389	87.658	75.186	60.341	59.622	71.465	81.295	83.900	54.408	34.754
Vpb	24.553	21.148	19.144	19.883	22.409	29.142	28.577	33.033	21.568	23.476
OB	63.801	65.315	74.184	84.361	93.987	92.311	96.887	98.469	76.131	47.882
LB	22.579	25.305	28.749	30.230	31.517	29.973	33.698	33.101	13.407	5.749
MRB	41.254	39.105	83.637	104.797	86.062	45.574	43.228	42.152	38.706	33.884
DivB	1.562	1.084	1.092	2.516	2.293	1.898	2.345	2.828	2.688	2.676
KSB	-104	157	531	165	350	262	100	99	-103	-197
BPM	172	128	160	347	-37	227	156	100	169	18
BvR	1.076	219	196	471	-926	307	317	833	19	560
SW	2.544	-25	75	331	62	191	-293	208	1.270	194
WBM	617	-412	149	618	513	173	507	163	83	154
BZM	8.146	10.706	8.321	7.858	8.125	752	621	656	564	2.074
PWV	19.992	21.067	24.470	24.509	25.658	23.522	26.765	27.921	11.394	4.766
Overige	275	413	699	807	728	830	361	1.144	714	846
Totaal	275.856	271.868	316.592	337.235	330.364	296.625	314.564	324.607	221.019	156.778

¹⁴ Dit beginsel is ook gecodificeerd. Zie artikel 49, derde lid, EU-Handvest en specifiek voor bestuurlijke sancties waaronder bestuurlijke boetes zoals de verzuimboete: artikel 5:46, tweede lid, Awb. Het beginsel is ook in § 6 tot en met § 8 BBBB neergelegd. Meer algemeen geldt het proportionaliteitsbeginsel voor nadelige besluiten, waaronder een boetebesluit, zie artikel 3:4, tweede lid, en artikel 4:84 Awb.

¹⁵ Zie § 6, eerste tot en met het derde lid, BBBB.

De Belastingdienst houdt bij wat de boeteopbrengsten zijn. Er wordt in de administratie geen onderscheid tussen vergrijp- en verzuimboetes gehanteerd. Een schatting is dat de opbrengsten voor 90 procent zijn toe te rekenen aan verzuimboetes. In bovenstaande tabel worden voor de periode van 2012 tot en met 2021 de netto boeteopbrengsten weergegeven (bedragen keer € 1.000).¹⁶

**Directie Directe
Belastingen**

Ons kenmerk
2022-0000215034

Nuancering op haar plaats

Bij de hiervoor geschetste perceptie van de beboete burger of ondernemer zijn ten behoeve van een evenwichtig beeld omtrent het opleggen van verzuimboetes enkele nuanceringen op hun plaats. Behalve op leedtoevoeging is beboeting, als gezegd, ook gericht op het geven van een prikkel om het hiervoor beschreven algemeen belang van tijdige en correcte informatieverstrekking en tijdige betaling van belastingsschulden te verwezenlijken. Een individuele belastingplichtige zal deze preventieve functie van de boete waarschijnlijk niet meewegen in zijn oordeel over de hoogte van de boete. Het algemeen belang van preventie is echter een essentieel aspect van het instrument van de verzuimboetes en verdient daarom aandacht voor een compleet beeld bij verzuimbeboeting. Hierna ga ik op de meer specifieke klachten van burgers en bedrijven per afzonderlijk element in.

Het automatische karakter van verzuimbeboeting

Aangifte- en betalingsverzuimen doen zich zeer vaak voor. Het is daarom praktisch niet uitvoerbaar en overigens ook zeer kostbaar om elk verzuim te laten beoordelen door een medewerker van de Belastingdienst. Automatisering is dus onontkoombaar. Daarbij leent verzuimbeboeting zich voor een geautomatiseerd proces omdat een verzuim eenvoudig is te constateren - een termijn is overschreden of niet - en, anders dan bij vergrijpboetes, opzet of grove schuld geen rol speelt. Verzuimbeboeting is hier ook niet uniek in. Zo worden snelheidsovertredingen ook automatisch geconstateerd (immers, door camera's), waarna een boete wegens het overtreden van de maximumsnelheid ook zonder tussenkomst van een ambtenaar wordt opgelegd. Verder draagt automatisering bij aan de effectiviteit van de preventieve prikkel die uit moet gaan van een verzuimboete, omdat door automatisering de kans dat een verzuim niet wordt geconstateerd aanzienlijk kleiner is en er snel kan worden opgetreden. Uit rechtspraak van het Europees Hof voor Rechten van de Mens (EHRM) volgt dat

¹⁶ Met netto opbrengsten wordt bedoeld: ontvangsten minus terugbetalingen door de Belastingdienst. De opbrengsten omvatten ook verrekeningen, waarbij een door de belastingplichtige te ontvangen bedrag wordt verrekend met een openstaande boete. Terugbetalingen vinden plaats als achteraf - bijvoorbeeld in bezwaar of beroep - blijkt dat de boete te hoog of onterecht was. De gebruikte afkortingen in de kolom 'middel' staan achtereenvolgens voor inkomstenbelasting inclusief premie volksverzekeringen (IB + PVV), vennootschapsbelasting (Vpb), omzetbelasting (OB), loonbelasting (LB), motorrijtuigenbelasting (MRB), dividendbelasting (DivB), kansspelbelasting (KSB), belasting personenauto's en motorrijwielen (BPM), belastingen van rechtsverkeer (BvR), successiewet (SW), wet belastingen op milieugrondslag (WBM), belastingen zware motorrijtuigen (BZM), premie werknemersverzekeringen (PWV). De tabel vermeldt enkele negatieve bedragen. Een negatief bedrag kent twee mogelijke oorzaken. Ten eerste wordt in de administratie uitgegaan van het kasstelsel. Daardoor leidt een terugbetaling in een later jaar dan het jaar waarin de boete is opgelegd tot een negatieve opbrengst in dat latere jaar. Ten tweede vinden er soms correcties plaats omdat belasting- of renteopbrengsten ten onrechte zijn geboekt als boeteopbrengsten. Die correctie leidt eveneens tot een negatief bedrag.

het geautomatiseerd opleggen van verzuimboetes is toegestaan, omdat dit past in een gedigitaliseerde samenleving. Bovendien gaat het bij fiscale verzuimen niet om ernstige overtredingen, waardoor fiscale verzuimen aldus niet behoren tot de harde kern van het strafrecht waarvoor de waarborgen van artikel 6 van het Europees Verdrag voor Rechten van de Mens (EVRM) wel ten volle gelden.¹⁷

**Directie Directe
Belastingen**

Ons kenmerk
2022-0000215034

Verzuimbeboeting kent in de regel voorafgaande waarschuwing

Afgezien van bepaalde verzuimen in de MRB en de BPM - daarover hierna meer - leidt overschrijding van de wettelijke aangiftetermijn niet zonder waarschuwing of andersoortige voorafgaande mededeling van de inspecteur direct tot een verzuimboete. Zo geldt voor aanslagbelastingen, zoals bijvoorbeeld de inkomstenbelasting, dat de inspecteur na het verstrijken van de wettelijke termijn de belastingplichtige een herinnering stuurt als de aangifte nog niet is ingediend en daarna, indien ook die termijn is verstreken zonder dat een aangifte is ontvangen, hij nog een aanmaning verzendt met een laatste extra termijn (en de waarschuwing van een verzuimboete). De verzuimboete volgt slechts als de belastingplichtige ook deze termijn mist.¹⁸

Voor aangiftebelastingen, zoals bijvoorbeeld de omzetbelasting, geldt dat geen verzuimboete wordt opgelegd indien de belastingplichtige binnen zeven dagen na afloop van de wettelijke termijn alsnog aangifte doet.¹⁹ Overigens kunnen ondernemers zich bij de Belastingdienst op eenvoudige wijze aanmelden voor een digitale berichtenservice die ruim van tevoren een bericht verstuurt met de waarschuwing dat over een aantal dagen de termijn voor het indienen van de aangifte omzetbelasting verloopt. Bij aangiftebelastingen geldt wel dat de inspecteur voormelde coulancetermijn van zeven dagen niet in alle gevallen toepast, bijvoorbeeld als een belastingplichtige stelselmatig in verzuim is.²⁰ In die situatie is het naar mijn mening ook niet meer redelijk om coulant te blijven. Dat zou ook geen goed signaal zijn richting alle belastingplichtigen die wel op tijd aangifte doen.

Een eerste betalingsverzuim bij aangiftebelastingen leidt evenmin altijd daadwerkelijk tot een verzuimboete. Naast voormelde coulanceregeling bij het doen van aangifte voor de aangiftebelastingen geldt voor een eerste betalingsverzuim bij aangiftebelastingen een vergelijkbare regeling in de periodiciteit (de geautomatiseerde vergelijking van de verrichte betaling met de ingediende aangifte): de inspecteur legt geen verzuimboete op als de belastingplichtige binnen zeven dagen na afloop van de wettelijke betalingstermijn van het betreffende tijdvak de verschuldigde belasting alsnog betaalt. In die gevallen wordt een verzuimmededeling verzonden met de voorafgaande waarschuwing dat een betaalverzuim over het volgende tijdvak wel tot een verzuimboete zal leiden.²¹

¹⁷ EHRM 23 november 2006, nr. 73053/01 (Jussila t. Finland) en EHRM 7 juni 2012, nr. 4837/06, (Segame SA t. Frankrijk).

¹⁸ Artikel 9 AWR jo. § 21, vierde lid, BBBB.

¹⁹ § 22, vierde lid, BBBB, voor de loonbelasting § 22a, derde lid, BBBB.

²⁰ § 22, vijfde lid, BBBB, voor de loonbelasting § 22a, vijfde lid, BBBB.

²¹ § 23, vierde lid, BBBB en in vergelijkbare zin voor de motorrijtuigenbelasting § 33, tweede lid, BBBB.

Als de inspecteur naderhand (handmatig) een controle doet, bijvoorbeeld door een boekenonderzoek, en een naheffingsaanslag oplegt, dan wordt voor het betreffende betaalverzuim een verzuimboete van ten minste € 50 opgelegd.²² In die situatie is dus sprake van een onjuiste aangifte en een daaruit volgende onjuiste betaling. De gelijktijdig met de naheffingsaanslag opgelegde verzuimboete(s) voor het doen van een onjuiste aangifte en/of (gedeeltelijk) niet betalen van de verschuldigde belasting komt niet onverwacht, omdat de inspecteur het opleggen van de naheffingsaanslag en de verzuimboete over het algemeen aankondigt, bijvoorbeeld in een controlerapport. Ook wat het overschrijden van een wettelijke betalingstermijn betreft is het dus meestal niet zo dat onverwacht een verzuimboete wordt opgelegd.

In de MRB en BPM worden bepaalde verzuimen wel beboet zonder waarschuwing vooraf.²³ Het gaat dan echter om situaties waarin de belastingplichtige op eigen verzoek een geclausuleerde vrijstelling of ontheffing van belastingplicht heeft gekregen (bijvoorbeeld schorsing van een personenauto), een voertuig heeft aangepast waardoor meer belasting is verschuldigd (bijvoorbeeld doordat de aanpassing leidt tot gebruik van een andere brandstofsoort) of zonder kenteken rondrijdt. In die gevallen kan redelijkerwijs worden gesteld dat de belastingplichtige wist of behoorde te weten dat hij een risico loopt op beboeting op het moment dat hij zich niet (meer) aan de toepasselijke voorwaarden houdt. Een waarschuwing is daarom niet aangewezen. Overigens zou een waarschuwing ook afdoen aan de effectiviteit van de handhaving. Het gaat immers in de regel om gevallen waarin een verzuim niet automatisch wordt geconstateerd, zoals wel het geval is bij bijvoorbeeld een aangifteverzuim in de omzetbelasting. Zo is er een controlerend ambtenaar nodig om bijvoorbeeld te constateren dat een geschorste personenauto in strijd met de voorwaarden gebruik maakt van een openbare weg waar het systeem van de automatisch nummerplaatherkenning niet actief is. De pakkans is bij dergelijke verzuimen dus aanzienlijk kleiner dan bij bijvoorbeeld aangifteverzuimen in de omzetbelasting.

Proportionaliteit van de verzuimboete

Ik heb reeds hiervoor opgemerkt dat voor verzuimboetes geldt dat de hoogte van de boete in verhouding moet staan tot de aard en ernst van het verzuim en dat dat proportionaliteitsbeginsel ook in wet- en regelgeving is neergelegd. In het BBBB wordt dit in beginsel onder meer tot uitdrukking gebracht door de systematiek waarbij de inspecteur bij het bepalen van de hoogte van de boete in eerste instantie uitgaat van bepaalde standaardbedragen en -percentages om vervolgens, in het geval dat belanghebbende een bezwaarschrift indient, de boete 'op maat te maken' door rekening te houden met eventuele strafverminderende of -verzwarende omstandigheden. Een voorbeeld van een strafverminderende omstandigheid is de slechte financiële situatie van de belastingplichtige. Een voorbeeld van een strafverzwarende omstandigheid is stelselmatig verzuim.

De inspecteur is vaak niet op voorhand bekend met alle relevante feiten en omstandigheden die tot een strafvermindering kunnen leiden. Dat zou, gelet op eerbiediging van de persoonlijke levenssfeer, ook niet wenselijk zijn. Daar komt,

²² § 24 BBBB.

²³ § 29, 34 en 35 BBBB.

als gezegd, bij dat door de geautomatiseerde wijze van oplegging van verzuimboetes individuele straftoemeting veelal pas kan plaatsvinden in de bezwaarfase. De belastingplichtige krijgt in bezwaar de gelegenheid om feiten en omstandigheden aan te dragen die zijns inziens tot een verlaging van de verzuimboete moeten leiden, of zelfs - als de belastingplichtige geen enkel verwijt kan worden gemaakt (afwezigheid van alle schuld) - tot vernietiging van de verzuimboete. De formele drempel om in bezwaar te kunnen gaan is laag.²⁴ Dit maakt dat de belastingplichtige schriftelijk op eenvoudige wijze ervoor kan zorgen dat de inspecteur over alle relevante feiten en omstandigheden komt te beschikken, opdat de inspecteur het beoogde maatwerk kan leveren. Daarnaast krijgt een belanghebbende doorgaans de gelegenheid om in een al dan niet telefonisch hoorgesprek mondeling zijn verhaal te doen.²⁵ Dat tezamen maakt een werkwijze waarmee de belastingplichtige naar mijn mening uit de voeten kan. Dat betekent wel een opgave voor de Belastingdienst om kwantitatief en kwalitatief voldoende capaciteit voor dat maatwerk beschikbaar te hebben en houden.

**Directie Directe
Belastingen**

Ons kenmerk
2022-0000215034

Tot slot verdient het opmerking dat de Belastingdienst de in het BBBB gehanteerde percentages periodiek tegen het licht houdt, wat ertoe kan leiden dat een percentage wordt verlaagd. Zo is naar aanleiding van een rechterlijke uitspraak het percentage dat gold bij een betalingsverzuim in de MRB met ingang van 1 september 2016 verlaagd van drie naar één procent van het wettelijk maximum.²⁶ Dit heeft overigens geleid tot een derving in de boeteopbrengsten van ongeveer € 60 miljoen, die de Belastingdienst vanwege de begrotingsregels binnen de eigen begroting moest opvangen.

Een redelijke invordering

Zoals ik hiervoor heb aangegeven is er ruimte voor maatwerk bij het opleggen en in de bezwaarfase heroverwegen van een verzuimboete. Ook een op maat gemaakte verzuimboete kan uiteraard op enig moment onherroepelijk vast komen te staan. De ontvanger kan de verzuimboete dan definitief invorderen. In de kabinetsreactie op het rapport 'Ongekend Onrecht' van de Parlementaire ondervragingscommissie Kinderopvangtoeslag heeft het kabinet aangegeven dat het met het oog op redelijkheid bij de invordering van onder meer boetes de menselijke maat meer centraal wil stellen.²⁷ Dit moet voorkomen dat mensen financieel in de knel komen te zitten.

In deze kabinetsreactie is tevens toegezegd dat de invorderingsstrategie van de Belastingdienst wordt herijkt om ervoor te zorgen dat er voldoende ruimte is om

²⁴ Zo is een bezwaarschrift vormvrij, is voor het in behandeling nemen van een bezwaarschrift geen bijdrage zoals een griffierecht verschuldigd en is het niet nodig om een gemachtigde in te schakelen.

²⁵ Zie § 9 Besluit Fiscaal Bestuursrecht. Zo'n hoorgesprek vindt in de regel niet plaats als een bezwaar binnenkomt in de vorm van een aangifte (zie Stand van de uitvoering Belastingdienst, 2021, p. 65, bijlage bij Kamerstukken II, 2021-2022, 31066, nr. 962). Vanwege de massaliteit van het proces (hoge aantallen bezwaren en periodieke piekbelasting) en de beperkte capaciteit wordt bij verzuimboetes omzetbelasting in de bezwaarfase slechts gehoord indien de belastingplichtige daar zelf om verzoekt.

²⁶ Hof Arnhem-Leeuwarden 7 juni 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:4544. Zie voor de verlaging van drie naar één procent het Besluit van 1 september 2016, nr. BLKB 2016-139338, Stcrt. 2016, 47203.

²⁷ Kamerstukken II, 2020-2021, 35510, nr. 4, p. 13.

rekening te houden met de omstandigheden van mensen.²⁸ Daarnaast worden de maatregelen rondom het stroomlijnen van de invorderingswet- en regelgeving voor belastingen en toeslagen - die opgenomen zijn in de Fiscale Vereenvoudigingswet 2017 - heroverwogen.²⁹ Hierbij wordt onderzocht welke onderdelen, al dan niet in aangepaste vorm, nog wenselijk zijn voor de burger.³⁰

**Directie Directe
Belastingen**

Ons kenmerk
2022-0000215034

Adviescommissie praktische rechtsbescherming in belastingzaken

Tegelijkertijd zie ik dat vanuit de samenleving aandacht wordt gevraagd voor onder meer de hoogte van verzuimboetes, onder andere door de Adviescommissie praktische rechtsbescherming in belastingzaken (de Commissie) in haar rapport 'Burgers Beter Beschermd'. Ik blijf hier aandacht voor hebben. Zo heb ik in reactie op dat rapport toegezegd te onderzoeken of de suggesties van de Commissie kunnen worden ingevoerd en hoe het contact bij het aangifteverzuim daarmee kan worden verbeterd.³¹ Daarnaast wordt nader onderzocht hoe meer maatwerk bij het opleggen van verzuimboetes voor het niet (tijdig) doen van aangifte inkomstenbelasting kan worden gerealiseerd.³² Uiteindelijk is de meest waardevolle uitkomst dat verzuim kan worden voorkomen en een boete niet nodig is.

Harmonisering wettelijke maxima verzuimboetes met strafrecht

De wettelijke maxima voor verzuimboetes wijken wat hoogte betreft af van de geldboetecategorieën uit het strafrecht. De Raad van State heeft in een ongevraagd advies over sanctiestelsels ook een lans gebroken voor harmonisering van bestuurlijke boetestelsels.³³ Voor een afwijking van de geldboetecategorieën uit het strafrecht zie ik geen doorslaggevende reden meer, te meer nu de harmonisering enkel ziet op de wettelijke maxima. Zoals aangegeven in de fiscale beleids- en uitvoeringsagenda van 3 juni 2022 zie ik daarin aanleiding de wettelijke maxima die gelden voor verzuimboetes aan te passen naar de naastgelegen lagere geldboetecategorie uit het strafrecht.³⁴ Uiteraard zal een uitvoeringstoets moeten uitwijzen hoe snel dit zijn beslag kan krijgen. De aanpassing betreft niet alleen de fiscaliteit maar ook het toeslagen- en douanedomein. Het wetsvoorstel dat in die aanpassing voorziet wordt voorbereid door het ministerie van Justitie en Veiligheid, mede omdat genoemde harmonisering niet alleen het ministerie van Financiën betreft.

Beperkte beleidsruimte

²⁸ Kamerstukken II, 2020-2021, 35510, nr. 4, p. 11.

²⁹ Kamerstukken II, 2020-2021, 35510, nr. 4, bijlage 'Overzicht en toelichting specifieke maatregelen Toeslagen en Belastingdienst', p. 3.

³⁰ Uw Kamer is hierover bij brief van 25 maart 2022 geïnformeerd, zie Kamerstukken II, 2021-2022, 24515, nr. 619. Bij brief van 2 september 2022 is uw Kamer over de voortgang van de herijking van de invorderingsstrategie bericht, zie Kamerstukken II, 2022-2023, 31066, nr. 1100.

³¹ Kamerstukken II, 2020-2021, 31066, nr. 820, p. 2. Het rapport van de Commissie is als bijlage bij dit kamerstuk gevoegd.

³² Kamerstukken II, 2021-2022, 31066, nr. 961, p. 3.

³³ Advies van 13 juli 2015, kenmerk W03.15.0138/II, Stcrt. 2015, 30280. De strafrechtelijke geldboetecategorieën staan in artikel 23, vierde lid, van het Wetboek van Strafrecht.

³⁴ Bijlage I ('Beleidsprioriteiten'), p. 3, bij Kamerstukken II, 2021-2022, 32140, nr. 119.

In het BBBB wordt bij de verzuimboetes uitgegaan van een bepaald percentage van het toepasselijke wettelijk maximum. Voormelde harmonisering betekent een verlaging van de wettelijke maxima. Dat heeft bij ongewijzigd beleid tot gevolg dat de boeteopbrengsten dalen. Bij een eventuele beleidsmatige aanpassing moeten daarom naast de rechtsstatelijkheid en de menselijke maat ook de budgettaire gevolgen worden gewogen. In het nader rapport bij het wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2023 heeft het kabinet ten aanzien van de belastingrente aangegeven deze kabinetsperiode onderzoek te willen doen naar het systeem gelet op de rechtsstatelijkheid en de menselijke maat, waarbij ook de criteria budgettaire inpasbaarheid en uitvoerbaarheid worden meegenomen.³⁵ Ik wil dit onderzoek deze kabinetsperiode ook voor de boeteopbrengsten doen.

**Directie Directe
Belastingen**

Ons kenmerk
2022-0000215034

Daarnaast wordt de beleidsruimte in bepaalde gevallen beperkt door ICT-omstandigheden. Zo biedt de wet met ingang van 1 januari 2013 de inspecteur de mogelijkheid om voor belastingen die bij aanslag worden geheven een verzuimboete op te leggen voorafgaand aan het opleggen van de aanslag. Door het loskoppelen van de aanslag en de verzuimboete kan de effectiviteit van de aangifteboeten worden verbeterd. Bij het opleggen van de verzuimboete kan worden aangekondigd dat de verzuimboete wordt gematigd indien alsnog binnen een gestelde termijn aangifte wordt gedaan.³⁶ Deze mogelijkheid strekt er behalve bestraffing ook toe de belastingplichtige te bewegen alsnog aangifte te doen binnen de door de inspecteur gestelde termijn. Dit instrument kan voor dit doel echter niet worden gebruikt omdat in de automatisering van de Belastingdienst de mogelijkheid van losse verzuimboetebeschikkingen niet is opgenomen.

Conclusie

Ik begrijp dat er soms signalen uit de samenleving komen waaruit onvrede blijkt met de opgelegde verzuimboetes. In het voorgaande heb ik aangegeven hoe we op een zorgvuldige wijze proberen de goede balans te vinden tussen het algemeen belang enerzijds en het individuele belang anderzijds. De belastingplichtige kan in de bezwaarfase op een laagdrempelige manier ervoor zorgen dat de inspecteur over alle relevante feiten en omstandigheden komt te beschikken, wat de inspecteur in staat stelt om bij het opleggen en in de bezwaarfase heroverwegen van een verzuimboete het beoogde maatwerk te leveren. In de invordering is en wordt de menselijke maat meer centraal gesteld, bijvoorbeeld door beter te kijken naar de mogelijkheden voor het treffen van een betalingsregeling. In het verzuimboetebeleid wordt ook rekening gehouden met actuele ontwikkelingen. Daarbij valt niet alleen te denken aan jurisprudentie maar ook aan de coronacrisis. Deze crisis is vrijwel direct aanleiding geweest om het verzuimboetebeleid te versoepelen. Zo wordt onder bepaalde omstandigheden een betalingsverzuimboete ambtshalve vernietigd of blijft het opleggen van een verzuimboete achterwege.³⁷

³⁵ Kamerstukken II, 2021-2022, 36107, nr. 4, p. 11.

³⁶ Zie de wijziging van artikel 67a AWR met de Wet van 20 december 2012 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2013). Behalve meer proportionaliteit beoogt deze mogelijkheid de belastingplichtige te bewegen alsnog aangifte te doen binnen een door de inspecteur gestelde termijn.

³⁷ Overigens verklaart deze versoepeling voor een aanzienlijk deel de terugval in boeteopbrengsten over 2020 en 2021 in vergelijking met vorige jaren.

**Directie Directe
Belastingen**

Ons kenmerk
2022-0000215034

Dat neemt niet weg dat het verzuimboetebeleid gelet op bijvoorbeeld het rapport van de Commissie en de vigerende begrotingsregels kritisch tegemoet kan worden getreden. Om die reden wil ik onderzoeken welke mogelijkheden er zijn om op termijn een nieuw verzuimboeteregime te ontwikkelen dat recht doet aan enerzijds het algemeen belang en anderzijds het individuele belang.³⁸ Bij dit onderzoek worden ook de criteria budgettaire inpasbaarheid én uitvoerbaarheid betrokken.

**Directie Directe
Belastingen**

Ons kenmerk
2022-0000215034

Hoogachtend,

de staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst,

Marnix L.A. van Rij

³⁸ Dit onderzoek sluit aan bij het door mijn ambtsvoorganger aangekondigde onderzoek naar mogelijkheden om het boetestelsel robuuster, eenvoudiger, begrijpelijker en rechtvaardiger te maken voor burger en bedrijf en de Belastingdienst als uitvoerende organisatie. Zie daarover Kamerstukken II, 2020-2021, 31066, nr. 851, p. 6.