

Belastingplan 2010: fiscaal boeteregime aangescherpt

In het Belastingplan 2010 is een aantal ingrijpende wijzigingen voor het fiscale boeterecht opgenomen. Belastingplichtigen die niet voldoen aan hun fiscale verplichtingen kunnen hierdoor sneller bestuurlijk beboet worden. Wat zijn de belangrijkste wijzigingen en de gevolgen voor de praktijk?

Een belastingplichtige heeft fiscale verplichtingen die hij dient na te komen. Deze verplichtingen zien onder andere op het tijdig en volledig doen van aangifte, het tijdig en volledig betalen, afdragen of voldoen van de verschuldigde belasting en het voldoen aan verplichtingen die controle door de Belastingdienst waarborgen. Wanneer niet aan deze verplichtingen wordt voldaan, kan de Belastingdienst een verzuim- of een vergrijpboete opleggen.

Een verzuimboete wordt opgelegd om een belastingplichtige aan te sporen zijn fiscale verplichtingen na te komen. Denk hierbij aan de beboeting van een belastingplichtige die zijn aangifte inkomstenbelasting te laat indient, terwijl al een aanmaning is verstuurd en de daarin gestelde termijn is verstreken. Of het te laat afdragen van de verschuldigde loonbelasting. De constatering van de termijnoverschrijding door de Belastingdienst is voldoende voor het opleggen van de verzuimboete; opzet of grove schuld is geen vereiste. Een vergrijpboete heeft daarentegen een bestraffend karakter. Deze boete kan worden opgelegd indien het aan de opzet of grove schuld van de belastingplichtige is te wijten dat de aanslag te laag is vastgesteld, dan wel dat er te weinig belasting is afgedragen of voldaan. Deze boeten kunnen behoorlijk oplopen, omdat deze een bepaald percentage van de te weinig geheven of te weinig betaalde belasting bedragen. Een vergrijpboete kan oplopen tot een maximum van 100% van de verschuldigde belasting, voor beboetbare fouten in het box 3 inkomen kan deze boete zelfs oplopen tot 300%. Door een wetwijziging in Belastingplan 2010 zijn de verzuimboeten ingrijpend gewijzigd. Ten aanzien van vergrijpboeten zijn geen wijzigingen opgenomen.

Verhoging verzuimboeten

De verplichting om tijdig en volledig aangifte te doen weegt voornamelijk zwaar bij aanslagbelastingen, zoals de inkomsten- en de vennootschapsbelasting. De reden hiervan is dat de aangifte bij een aanslagbelasting een grote rol speelt bij de informatieverstrekking door de belastingplichtige aan de inspecteur. Bij een aangiftebelasting, zoals de loonbelasting, heeft het aangifteformulier voornamelijk een begeleidende functie.

Volgens de regering liep de mate van beboeting tussen de verschillende beboetbare verzuimen onder het 'oude'

fiscale boeteregime te veel uiteen. Het belang van de aangifteverplichting bij aanslagbelastingen en de betalingsverplichting bij zowel de aanslag- als aangiftebelastingen werd onvoldoende benadrukt. De wettelijke maximale verzuimboete wegens het niet of niet tijdig doen van aangifte voor de aanslagbelastingen is daarom verviervoudigd van € 1.134 naar maximaal € 4.920. Daarmee wil de regering tijdig aangiftegedrag effectiever afdwingen. Deze boete kan dus worden opgelegd als de aangifte niet of te laat wordt ingediend. Daarbij is nog steeds vereist dat de inspecteur een aanmaning heeft verstuurd en daarin een laatste termijn heeft gesteld en ook deze termijn is overschreden. In het beleid dat met betrekking tot de fiscale boeten wordt gevoerd, het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (BBBB), is voorts bepaald dat de verzuimboete bij het te laat doen van aangifte voor de inkomstenbelasting 20%, en voor de vennootschapsbelasting 50% van € 4.920, bedraagt. Deze percentages gelden al sinds 1 januari 2009, toen de verzuimenreeksen zijn vervallen. De bedragen van de verzuimboeten zijn door de verhoging van het maximum fors gestegen. Dit geldt vooral als deze nieuwe bedragen worden afgezet tegen het regime dat gold tot aan 2009. Toen betroffen de verzuimboeten op grond van de verzuimenreeksen bedragen van € 113 tot en met € 1.134 voor aanslagen naar een positief bedrag en € 22 tot en met € 226 voor aanslagen op nihil of naar een negatief bedrag. Wel heeft de staatssecretaris van Financiën in zijn brief van 19 november 2009 toegezegd dat het BBBB zal worden aangepast in de zin dat de standaardboete voor het te laat of niet doen van de aangifte inkomstenbelasting het eerste jaar zal worden gematigd tot 5%.

Nieuw beboetbaar verzuim bij aanslagbelastingen

Een verzuimboete zal voortaan ook kunnen worden opgelegd wanneer niet, gedeeltelijk niet of niet tijdig wordt betaald op aanslagen. Onder het oude fiscale boeteregime was het niet of te laat betalen van deze belastingen geen beboetbaar feit. Ook voor deze verzuimen gaat het wettelijk maximum van € 4.920 gelden. De boete zal door de ontvanger (en niet de inspecteur) bij voor bezwaar vatbare beschikking worden opgelegd. Dit volgt uit de omstandigheid dat de betalingsverplichting voor aanslagbelastingen in de Invorderingswet is

geregeld. Ook voordat het niet of te laat betalen beboetbaar werd, bleef dit overigens niet zonder gevolgen. De ontvanger kon immers invorderingsrente berekenen en daarnaast stonden hem diverse invorderingsmaatregelen en dwangmiddelen ter beschikking. De noodzaak van deze boete kan men daarom in twijfel trekken.

Indexeren van verzuimboeten

De hoogte van de oude verzuimboeten is sinds 1998 niet meer opnieuw vastgesteld. Voortaan zullen de verzuimboeten eens in de vijf jaar worden geïndexeerd. De komende vijf jaar geldt, daar waar van toepassing, het maximum van € 4.920. De hoogte van de boete in een concreet geval zal afhankelijk blijven van de individuele omstandigheden. Verder worden in het kader van de indexatie ook de maximale verzuimboeten wegens het niet of niet binnen de termijn doen van aangifte voor de aangiftebelastingen verhoogd. Zo zal de maximale boete voor het niet binnen de termijn doen van de aangifte voor de aangiftebelastingen € 123 bedragen en de maximale boete voor het niet voldoen aan een aangifteverplichting € 1.230.

Overgangsrecht/inwerkingtreding

Voor verzuimen begaan op of na 1 januari 2010 zullen de hogere boeten gaan gelden. De boete wegens het niet, gedeeltelijk niet of te laat betalen van de aanslagbelastingen zal pas gaan gelden voor verzuimen begaan na 1 januari 2011. Bepalend bij het opleggen van een verzuimboete is het jaar waarin het verzuim zich voordoet, dus niet het jaar waarop de materiële heffing ziet.

Verzuim uit strafrecht naar fiscaal boeterecht

Als gevolg van het overbrengen van een aantal beboetbare handelingen uit artikel 68 Algemene wet inzake rijksbelastingen (een strafrechtelijke bepaling) naar het bestuursrechtelijke boeterecht, zal voor het niet voldoen aan een flink aantal fiscale (inlichtingen)verplichtingen een verzuimboete kunnen worden opgelegd. Voorheen werden deze verplichtingen gehandhaafd via het strafrecht, maar in de praktijk kwam het nooit tot vervolging. De regering vindt het niet nakomen van dergelijke verplichtingen niet zo ernstig dat strafrechtelijke handhaving gewenst is, en wil met deze wijziging een effectievere handhaving mogelijk maken. Verzuimboeten kunnen immers worden opgelegd zodra het verzuim is geconstateerd. Er is geen opzet of grove schuld vereist. Dit betekent dat de wijziging van het systeem een aanscherping van de naleving van enkele inlichtingenverplichtingen tot gevolg heeft. Ook deze verzuimboeten zullen maximaal € 4.920 bedragen. De boeten zullen worden opgelegd in de vorm van een beschikking. De uiterlijke termijn waarbinnen de boete kan worden opgelegd, is tot vijf jaar na het einde van het kalenderjaar waarin de verplichting is ontstaan.

Overgangsrecht

De zojuist genoemde verzuimboeten kennen een opvallende overgangsbepaling, die terugwerkende kracht lijkt toe te staan. De nieuwe bepaling is namelijk ook van toepassing op verzuimen begaan vóór 1 januari 2010,

Beboetbare verplichtingen

De volgende fiscale verplichtingen zijn voortaan onder het fiscale boeterecht beboetbaar:

- **het niet tijdig verzoeken om een aangiftebiljet;**
- **het niet nakomen van fiscale verplichtingen door een wettelijk vertegenwoordiger, curator, erflater e.d.;**
- **het niet voldoen aan diverse informatieverplichtingen van de werkgever en de werknemer met betrekking tot de identificatie en het BSN;**
- **het niet toelaten dat de inspecteur kopieën maakt van opgevraagde stukken;**
- **het niet verlenen van toegang tot grond en gebouwen;**
- **het niet uitreiken van een nota voor de kansspelbelasting;**
- **het niet uitreiken van een dividendnota;**
- **het niet uitreiken van een factuur voor de omzetbelasting;**
- **het niet voldoen aan de verplichting van melding van overdracht van economische eigendom.**

indien ten aanzien van het feit geen strafvervolging is ingesteld en het onderzoek ter terechtzitting niet is begonnen. Deze overgangsregeling is bewust zo opgesteld dat boeteoplegging na 1 januari 2010 mogelijk zal zijn voor beboetbare feiten die voor 1 januari zijn begaan. Volgens de staatssecretaris is dit mogelijk, omdat het niet nakomen van deze verplichtingen al een strafrechtelijk beboetbaar feit was. Bij deze zienswijze kunnen vraagtekens worden gezet, omdat de genoemde feiten vóór 1 januari 2010 nog geen bestuurlijk beboetbare feiten waren. De Algemene wet bestuursrecht bepaalt dat een bestuurlijke boete slechts wordt opgelegd indien de overtreding en de sanctie bij of krachtens een aan de gedraging voorafgaande wettelijk voorschrift zijn omschreven. En dat is nu niet het geval.

Gevolgen voor de praktijk

Zoals uit dit artikel volgt, is het fiscale boeteregime aangescherpt. Verzuimboeten zijn verhoogd en verschillende fiscale (inlichtingen)verplichtingen zijn van het strafrecht naar het fiscale boeterecht overgebracht. Hoe eenvoudig het ook klinkt, de beste remedie tegen een fiscale verzuimboete is als belastingplichtige/inhoudingsplichtige voldoen aan de fiscale verplichtingen. Dit geldt met name in de sfeer van de verzuimboete met betrekking tot het te laat voldoen aan een bepaalde verplichting, nu de constatering van het verzuim voldoende is voor het opleggen van de boete. Het enige verweer dat dan nog helpt is als er sprake is van afwezigheid van alle schuld (avas). Het BBBB voorziet ook in het uitsluiten van een verzuimboete indien er sprake is van een pleitbaar standpunt. Dit ziet echter op de inhoudelijke discussie en zal veelal niet baten bij het niet of te laat nakomen van bepaalde fiscale (inlichtingen) verplichtingen ■

mr. M.M. Mokveld, KPMG Meijburg & Co,
www.kpmg.meijburg.nl