

21. Buitenwettelijke verplichting commerciële eHerkenning biedt geen grondslag voor beboeting

MR. V.S. HUYGEN VAN DYCK-JAGERSMA

De Rechtbank Gelderland oordeelde op 15 februari 2022 over de vraag of er een wettelijke grondslag bestaat voor het verplichte gebruik van eHerkenning.¹ Niet iedereen zit op één lijn met het oordeel van de rechtbank dat die wettelijke grondslag ontbreekt. De staatssecretaris overtuigt niet met zijn argumenten, terwijl de Belastingdienst ondertussen (toevallig?) ondernemers op verzoek toestaat het oude portaal te blijven gebruiken.² Waar gaat het nu eigenlijk over en wat zijn de gevolgen van de conclusie dat een wettelijke grondslag ontbreekt?

1. Discussie over wettelijke basis

Het inlogmiddel voor het doen van aangifte loonheffing, vennootschapsbelasting en omzetbelasting is veranderd. Per 1 januari 2020 is eHerkenning het verplichte inlogmiddel, maar de vraag is of dit wel een wettelijke grondslag heeft. Zonder wettelijke grondslag kan deze verplichting niet bestaan. Een boete voor het niet (kunnen) doen van aangifte is dan onmogelijk, aangezien het legaliteitsbeginsel in de weg staat aan beboeting zonder deugdelijke voorafgaande wettelijke grondslag. Hoewel de zaak bij de Rechtbank Gelderland alleen lijkt te gaan om de 'tientjes'-kwestie van de aanschafkosten, is het belang dus veel principiëler en breder dan dat.

In de Tweede Kamer heerst onzekerheid over de wettelijke grondslag voor het verplichte gebruik van eHerkenning. Nadat de rechtbank oordeelde dat de wettelijke grondslag ontbreekt, zijn opnieuw vragen gesteld in de Tweede Kamer. Staatssecretaris Van Rij van Financiën gaf in het antwoord daarop aan dat de wettelijke grondslag er juist wel is.³

2. Oordeel Rechtbank en reacties

2.1 Oordeel Rechtbank

De Rechtbank Gelderland oordeelde dat art. 2:15 en 2:16 Awb in samenhang geen wettelijke grondslag bieden.⁴ Deze artikelen gaan uitsluitend over het versturen van *faculta-*

tieve, dus vrijwillige, elektronische berichten – behoudens inwerkingtreding van de Wet digitale overheid (WDO) of andere wet in formele zin, als uitwerking van art 2:16 lid 2 Awb.

De rechtbank oordeelde dat ook art. 3a AWR geen wettelijke grondslag biedt. Dat artikel regelt dat '*in het verkeer tussen belastingplichtigen of inhoudingsplichtigen en de inspecteur*' in beginsel alleen elektronisch berichten worden verzonden en de wijze daarvan bij ministeriële regeling kan worden bepaald.

Een digitale handtekening ziet de rechtbank niet als 'bericht' maar als een inlogmiddel

Een digitale handtekening ziet de rechtbank echter niet als 'bericht', maar als een inlogmiddel. Daarom biedt art. 3a AWR geen wettelijke grondslag voor de betalingsverplichting gekoppeld aan het commercieel moeten aanschaffen van een eHerkenningmiddel.

2.2 Reactie staatssecretaris

In zijn antwoord op Kamervragen wijst de staatssecretaris op dezelfde bepalingen en concludeert op diezelfde basis dat de wettelijke basis wél zou bestaan.⁵ De staatssecretaris benoemt daartoe dat het doen van digitale aangifte al enige jaren verplicht is voor zakelijke belastingen en dat aan de toegangsbeveiliging van informatiesystemen die die persoonsgegevens verwerken – zoals 'Mijn Belasting-

1 Rechtbank Gelderland 15 februari 2022, nr. AWB 21/1426, ECLI:NL:RBGEL:2022:394.

2 *Het Financieele Dagblad* 6 april 2022, 'Btw-aangifte kan zonder eHerkenning na belletje met de fiscus'.

3 *Aanhangsel Handelingen II* 2021/22, nr. 2098, p. 2.

4 Rechtbank Gelderland 15 februari 2022, nr. AWB 21/1426, ECLI:NL:RBGEL:2022:394.

5 Antwoorden van de Staatssecretaris op de Kamervragen van de leden Omtzigt e.a., 16 maart 2022, zie *Aanhangsel Handelingen II* 2021/22, nr. 2098, p. 2.

dienst Zakelijk' – eisen worden gesteld door onder meer de AVG⁶ en de Europese eIDAS-Verordening.⁷ Verder merkt hij op dat het gebruik van eHerkenning een 'overheidsbrede lijn' is.⁸ In reactie op de uitspraak van de rechtbank die de staatssecretaris heeft 'bestudeerd en gewogen', antwoordt hij slechts het niet eens te zijn met de overwegingen dat de wettelijke grondslag ontbreekt. Nadere toelichting op de argumenten waarom die wettelijke basis niet te vinden is in de door de staatssecretaris aangehaalde wettelijke bepalingen, ontbreekt.⁹

De toelichting van de staatssecretaris overtuigt niet, al helemaal niet met de opmerking dat '*de wettelijke basis van eHerkenning verder verankerd [zou worden] in de Wet digitale overheid.*' Maar ik kan niet anders dan concluderen dat dat juist de enige – en thans nog afwezige – wettelijke grondslag is.

Laten we niet vergeten dat de verplichting van een adequate toegangsbeveiliging op de overheid rust

De staatssecretaris benoemt de Europese eisen waaraan een inlogmiddel moet voldoen voor de toegang tot informatie-systeem als 'Mijn Belastingdienst Zakelijk'. Hij bestempelt eHerkenning (niveau 3) als noodzakelijk, aangezien dit inlogmiddel voldoet aan de Europese eisen. Maar laten we niet vergeten dat de verplichting van een adequate toegangsbeveiliging op de overheid rust. Die verplichting kan niet worden afgeschoven op de aangifteplichtige zonder wettelijke grondslag die die verplichting mogelijk maakt.

De verplichting waar de staatssecretaris naar verwijst is vastgelegd in de Europese richtlijn over toegankelijkheid van overheidswebsites en apps.¹⁰ Nederland implementeert deze richtlijn door middel van de Wet digitale overheid (WDO). Op de speciaal voor deze wet ingerichte website digitaleoverheid.nl valt te lezen dat 1 juli 2022 de vroegst mogelijke datum is van inwerkingtreding van de WDO, vanwege een wetswijziging na vragen van de Eerste Kamer.¹¹

Tot die tijd kan de verplichting om aangifte te doen er wel zijn, maar als dat om een of andere reden niet lukt, met

als oorzaak die commerciële eHerkenning, dan kan dat de aangifteplichtige niet worden verweten. Met andere woorden: dan kunnen daarvoor geen boetes worden opgelegd.

2.3 Commentaren

Tot de conclusie dat tot invoering van een wettelijke grondslag geen grondslag bestaat om een eventuele boete te kunnen opleggen, kwam ook Kolste in zijn commentaar bij de rechtbankuitspraak in *NTFR 2022/1080*.¹² Hageman leidt in zijn noot in *NLFiscaal* onder voormelde uitspraak uit een Memorie van Toelichting¹³ af dat art. 3a lid 2 en 3 AWR wel degelijk de benodigde wettelijke grondslag zouden behelzen.¹⁴ Essentieel detail is echter dat die Memorie van Toelichting behoort bij het ingetrokken wetsvoorstel Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst en niet bij de Wet elektronisch berichtenverkeer Belastingdienst, waarbij art. 3a AWR is ingevoerd. In de Memorie van Toelichting bij laatstgenoemde wet wordt veel specifiek opgesomd op wat voor elektronisch berichtenverkeer de bepaling ziet:

'zoals de aangifte-app, MijnBelastingdienst, Easytax (voor ondernemers) en SBR (voor fiscaal dienstverleners). Per type bericht en afzender kan de voorgeschreven methode verschillen.'¹⁵

Bovendien zou een vorm van eHerkenning verplicht kunnen worden gesteld, maar het probleem is dat men dan op commerciële aanbieders is aangewezen. Dan wordt verwacht dat men daar zelf maar een weg in moet vinden, wat een goede en betrouwbare aanbieder is. Bovenal wordt het risico van storingen hiermee bij de aangifteplichtige gelegd.

2.4 Conclusie

Zoals de rechtbank in mijn ogen volstrekt terecht overwoog, behelst art. 2:15 Awb een kan-bepaling en ziet deze op de facultatieve mogelijkheid om elektronische berichten te versturen naar de overheid. Door het woordje 'kan' is van enige verplichting geen sprake.

Het verplichte elektronische berichtenverkeer met de Belastingdienst is wel onderwerp van art. 3a AWR, maar die bepaling ziet op de manier waarop dit berichtenverkeer plaatsvindt. Terecht oordeelt de rechtbank dat eHerkenning geen 'bericht' is, maar een inlogmiddel en dat de ministeriele Regeling elektronisch berichtenverkeer Belastingdienst geen rechtsgrond kan bieden voor de verplichte aanschaf van eHerkenning bij een commerciële partij.

Dan resteert art. 2:16 Awb over de elektronische handtekening. Deze bepaling kan heel uitdrukkelijk wel een wettelijke basis voor het verplicht stellen van eHerkenning

6 Algemene verordening gegevensbescherming.

7 Verordening (EU) nr. 910/2014 (de zogeheten eIDAS-verordening).

8 Antwoord 4, t.a.p.

9 Antwoord 5 en 6, t.a.p.

10 De Richtlijn (EU) nr. 2016/2102 van het Europees Parlement en de Raad van 26 oktober 2016 inzake de toegankelijkheid van de websites en mobiele applicaties van overheidsinstanties, *PbEU* L 327/1, vgl. *Kamerstukken II 2017-2018, 34972*, nr. 3 (Memorie van Toelichting bij de Wet digitale overheid, WDO).

11 Zie <https://www.digitaleoverheid.nl/overzicht-van-alle-onderwerpen/wetgeving/wet-digitale-overheid/voortgang-wet-digitale-overheid/>, url 4 mei 2022.

12 Rechtbank Gelderland 15 februari 2022, *NTFR 2022/1080* m.nt. N. Kolste.

13 *Kamerstukken II 2013/14, 33714*, nr. 3, p. 8.

14 Hageman, *NLF 2022/0540*.

15 *Kamerstukken II 2014/15, 34196*, nr. 3, p. 8.

bieden. De bepaling behelst immers de mogelijkheid om ‘bij wettelijk voorschrift het gebruik [voor te schrijven] van een bepaald type elektronische handtekening.’ Maar, zoals ook in die bepaling is aangegeven, dan moet er wel een wettelijk voorschrift zijn. En precies dat ontbreekt zolang de WDO niet in werking is getreden. Met andere woorden: er is nog geen wettelijke grondslag voor het verplichte gebruik van eHerkenning bij de Belastingdienst.

3. Gevolgen voor belastingplichtigen

3.1 Actuele situatie

Het verplichten van een commerciële variant van eHerkenning legt het risico van het inlogmiddel bij de aangifteplichtige; dit is onterecht. Het risico bestaat dat hier storingen in optreden, waardoor aangiften niet tijdig kunnen worden ingediend en de op basis daarvan verschuldigde belasting dus niet tijdig kan worden afgedragen. Om deze risico's bij de aangifteplichtige te leggen moet er wel een wettelijke grondslag zijn.

Er mag dan geen wettelijke grondslag zijn, maar dat ontslaat een aangifteplichtige niet van de verplichting om belasting te betalen c.q. af te dragen

Duidelijk is dat de grondslag voor gemaakte kosten en een mogelijke boete ontbreekt. De rechtbank gaat in haar uitspraak in mijn ogen echter verder dan nodig door de naheffingsaanslag van tafel te schuiven. Er mag dan geen wettelijke grondslag zijn, maar dat ontslaat een aangifteplichtige niet van de verplichting om belasting te betalen c.q. af te dragen. De Belastingdienst kan dus wel degelijk een naheffingsaanslag opleggen.

Maar totdat de wettelijke grondslag voor commerciële eHerkenning wordt ingevoerd, ontbreekt een grondslag om in geval van het niet (tijdig) doen van aangiften waarvoor een dergelijke eHerkenning vereist is, kosten of boeten in rekening te brengen.

3.2 Achterdeurtje

De vraag is hoe toevallig het is dat de Belastingdienst ondertussen blijkt toe te staan dat ondernemers desgevraagd gebruik mogen blijven maken van het oude portaal.

Dat kwam aan het licht toen een ondernemer principieel weigerde te betalen – net als de belanghebbende uit de rechtbankzaak die in onderhavig artikel centraal staat. Waar de ‘officiële’ informatie nog inhield dat hij zijn aangiften voortaan via het nieuwe portaal zou moeten doen – met verplichte eHerkenning dus – blijkt een medewerker van de Belastingdienst in een handomdraai het oude portaal voor de ondernemer te kunnen openstellen. Op vragen van Laurens Berentsen van het FD meldde een woordvoerder van de Belastingdienst dat de dienst inderdaad coulant is als ondernemers opbellen en vertellen dat zij nog geen eHerkenning hebben of anderszins problemen ondervinden bij de btw-aangifte.¹⁶

De vraag is wat de gevolgen zijn van dit achterdeurtje. Wie gebruik maakt van die mogelijkheid, zal veilig zitten. Maar degene die niet van deze mogelijkheid op de hoogte was ten tijde van de aangifteverplichting, kan alsnog geen verwijt worden gemaakt. De publicatie in het FD zal deze alternatieve route wel breder bekend hebben gemaakt, maar dit is geen van overheidswege gecommuniceerde informatie die een ieder geacht wordt te kennen en zo nodig gebruik van te maken.

3.3 Gevolgen na invoering Wet digitale overheid

Wat mij betreft geldt, zolang men is aangewezen op commerciële aanbieders, ook ná invoering van de Wet digitale overheid dat bij niet of te late aangifte wegens vertraging of problemen bij het gebruik van die commerciële eHerkenning, de aangifteplichtige geen verwijt kan worden gemaakt.

In de WDO is geregeld dat de overheid verantwoordelijk is voor de veiligheid en betrouwbaarheid van toegelaten eHerkenning-aanbieders. Door die verantwoordelijkheid kan de Belastingdienst dus geen boete opleggen als een storing met commerciële eHerkenning leidt tot een te late indiening en/of te late belastingafdracht. Dat risico kun je niet afschuiven op de aangifteplichtige.

Dit artikel is afgesloten op 11 mei 2022.

Over de auteur

Mr. V.S. Huygen van Dyck-Jagersma

Advocaat-partner belastingprocedures en fiscaal strafrecht bij HuygenLammers Advocaten.

¹⁶ *Het Financieele Dagblad* 6 april 2022, ‘Btw-aangifte kan zonder eHerkenning na belletje met de fiscus’.