

## **Besluit van het dagelijks bestuur van de gemeenschappelijke regeling Regionale Belasting Groep houdende regels omtrent uitvoeren van regels voor bestuurlijke boeten (Uitvoeringsregels bestuurlijke boeten Regionale Belasting Groep 2014)**

Het dagelijks bestuur van de Regionale Belasting Groep;

gelet op het bepaalde in:

- hoofdstuk VIIIA van de Algemene wet inzake rijksbelastingen;
- artikel 123, tweede lid en derde lid, aanhef en onderdeel a, van de Waterschapswet;
- artikel 231, eerste lid en tweede lid, aanhef en onderdeel a, van de Gemeentewet;
- artikel 4:81 van de Algemene wet bestuursrecht;

b e s l u i t:

vast te stellen de volgende regeling:

### **Uitvoeringsregels bestuurlijke boeten Regionale Belasting Groep 2014 Hoofdstuk 1. Algemene bepalingen**

#### **§ 1. Reikwijdte**

1. In deze regeling zijn de uitvoeringsregels neergelegd voor het opleggen van bestuurlijke boeten bij de heffing van gemeentelijke belastingen, waterschapsbelastingen en rechten waarop Hoofdstuk VIIIA van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (Awr) van toepassing is.
2. De uitvoeringsregels van deze regeling zijn van toepassing op beboetbare feiten die zijn begaan na de datum van de inwerkingtreding van deze regeling (zie § 40).
3. Op beboetbare feiten die zijn begaan vóór de datum van de inwerkingtreding van deze regeling blijven de uitvoeringsregels van toepassing, zoals deze luiden ten tijde van het begaan het beboetbare feit. Indien ter zake van deze feiten op het moment van inwerkingtreding van deze regeling nog geen boete is opgelegd of de boetebeschikking nog niet onherroepelijk vaststaat, dan zijn de uitvoeringsregels van deze regeling van toepassing voor zover deze gunstiger zijn voor belanghebbende.
4. Deze regeling sluit zoveel mogelijk aan bij het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst. Omdat in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst daarnaast onderdelen staan die niet relevant zijn voor de heffing van gemeentelijke belastingen en waterschapsbelastingen, is er voor gekozen die betreffende onderdelen niet in deze regeling op te nemen.

#### **§ 2. Begrip belanghebbende**

1. Onder belanghebbende wordt voor de toepassing van deze regeling verstaan degene aan wie een boete is of kan worden opgelegd.
2. Bestuurlijke boeten worden aan de medepleger, feitelijk leidinggever of opdrachtgever opgelegd, met voorafgaande toestemming van het dagelijks bestuur.

#### **§ 3. Ambtshalve vermindering**

Onjuist gebleken boetebeschikkingen kunnen op grond van artikel 65 Awr in aanmerking komen voor ambtshalve vermindering. De "Uitvoeringsregels ambtshalve vermindering belastingen Regionale Belasting Groep" zijn van overeenkomstige toepassing op boetebeschikkingen.

#### **§ 4. Pleitbaar standpunt of afwezigheid van alle schuld**

1. In geval van een pleitbaar standpunt of bij afwezigheid van alle schuld (hierna te noemen: avas) legt de ambtenaar belast met de heffing geen boete op. Indien bij bezwaar blijkt dat sprake is van een pleitbaar standpunt of avas, vernietigt de ambtenaar belast met de heffing de boete. Bij avas wordt de belanghebbende geacht niet in verzuim te zijn geweest.
2. Van een pleitbaar standpunt is sprake als een door belanghebbende ingenomen standpunt, gelet op de stand van de jurisprudentie en de heersende leer, in die mate juridisch pleitbaar of verdedigbaar is dat belanghebbende redelijkerwijs kan menen juist te handelen. Is er sprake van een pleitbaar standpunt, dan kan de belanghebbende er geen verwijt van worden gemaakt dat er aanvankelijk geen of te weinig belasting is geheven. Een pleitbaar standpunt sluit het opleggen van zowel een verzuimboete als een vergrijpboete uit.

## § 5. Vrijwillige verbetering

1. Van een vrijwillige verbetering is sprake als belanghebbende voordat hij weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de ambtenaar belast met de heffing bekend is of zal worden met dat feit, uitdrukkelijk kenbaar maakt aan de ambtenaar belast met de heffing dat en tot welk bedrag niet of gedeeltelijk niet is betaald.
2. Van uitdrukkelijk kenbaar maken is sprake indien belanghebbende een afzonderlijke schriftelijke opgave verstrekt die de ambtenaar belast met de heffing in staat stelt om zonder nader onderzoek een juiste belastingaanslag op te leggen.
3. NVT
4. Het bewijs dat er geen sprake is van een vrijwillige verbetering dient te worden geleverd door de ambtenaar belast met de heffing aan de hand van de concrete feiten en omstandigheden.
5. Belanghebbende kan bijvoorbeeld niet meer vrijwillig verbeteren nadat hem is medegedeeld dat een boekenonderzoek zal worden ingesteld.
6. Voor de verzuimboete en vrijwillige verbetering zie § 24a.
7. Uitsluitend de vrijwillige verbetering voor vergrijpboeten bij aanslagbelastingen heeft een wettelijke basis (artikel 67n Awr: de inkeerregeling). De vrijwillige verbetering voor vergrijpboeten bij zowel de aanslagbelastingen als ook de aangiftebelastingen is voor wat betreft de uitvoering in § 25 geregeld.

## § 6. Straftoemeting

1. Bij het opleggen van een boete gaat de ambtenaar belast met de heffing uit van de percentages of bedragen vermeld in deze regeling. Het opleggen van een boete is een vorm van straftoemeting. Daarom houdt de ambtenaar belast met de heffing rekening met omstandigheden die aanleiding geven tot een hogere of een lagere boete dan op grond van de percentages of bedragen van deze regeling kan worden opgelegd. Deze omstandigheden (zie § 7 en § 8) vormen het sluitstuk van de behoorlijke straftoemeting bij bestuurlijke boeten. Gelet hierop is de ambtenaar belast met de heffing bij de uiteindelijke vaststelling van de hoogte van de boete dus niet gebonden aan vaste bedragen of percentages. De op grond van § 21 tot en met § 28 bepaalde hoogte van de boete kan zowel met een bepaald bedrag als met een bepaald percentage verlaagd of verhoogd worden. De boete kan echter nooit meer bedragen dan het wettelijk maximum.
2. Bij het in aanmerking nemen van individuele omstandigheden vindt een afweging plaats tussen zowel strafverminderende feiten en omstandigheden als strafverzwarende feiten en omstandigheden. Het resultaat van de afweging zal moeten leiden tot een boete die passend is te achten bij de geconstateerde beboetbare gedraging.
3. Bij de meeste verzuimboeten zal, vanwege de wijze van oplegging, individueel getinte straftoemeting eerst in bezwaar aan de orde kunnen komen.
4. Voor de mogelijke verminderingen van de boete als gevolg van overschrijding van de redelijke termijn verwijzen wij naar de nadere regels die de Hoge Raad heeft gegeven in zijn arrest van 19 december 2008, nr. 42763, LJN: BD0191.
5. De stelplicht en bewijslast van strafverzwarende factoren rust op de ambtenaar belast met de heffing; de stelplicht en bewijslast van strafverminderende factoren op belanghebbende. Indien de ambtenaar belast met de heffing op de hoogte is van bijzondere omstandigheden, zal hij bij het opleggen van de boete daarmee rekening houden. De ambtenaar belast met de heffing hoeft niet ambtshalve te onderzoeken of van strafverminderende factoren sprake is.
6. Gedragingen van belanghebbende na het begaan van het beboetbare feit, kunnen ook bij de straftoemeting worden betrokken.

## § 7. Strafverminderende omstandigheden

1. Tot de omstandigheden welke aanleiding kunnen geven de op te leggen of opgelegde boete te matigen behoren:
  - a. een wanverhouding tussen de ernst van het feit en de op grond van deze regeling op te leggen of opgelegde boete;
  - b. verzachtende omstandigheden die hebben geleid tot het beboetbare feit.
2. Er is sprake van een strafverminderende omstandigheid wanneer een belastingplichtige tot inkeer komt en er twee jaren of meer zijn verstreken na het beboetbare feit (artikel 67n, tweede lid, Awr). De vergrijpboete kan worden gematigd tot 30 procent van het wettelijk maximum. Dit lid heeft alleen betrekking op aanslagbelastingen.
3. Bij wanverhouding gaat het om het antwoord op de vraag hoe ernstig de normschending in het concrete geval moet worden opgevat. De afweging moet leiden tot een sanctie die proportioneel is, dat wil zeggen in evenredigheid staat tot de ernst van het feit. Indien de ambtenaar belast met de heffing zelf tot de gevolgtrekking komt dat van een wanverhouding sprake is, vermindert hij de boete op eigen initiatief.

4. Bij verzachtende omstandigheden ligt de nadruk op buiten de (directe) invloedssfeer van belanghebbende liggende gebeurtenissen. Voor de beoordeling of die omstandigheden tot matiging van de boete aanleiding kunnen geven, kan het van belang zijn of, dan wel in hoeverre, belanghebbende maatregelen heeft getroffen of had kunnen treffen om het verzuim of vergrijp te voorkomen.
5. Tot de omstandigheden die aanleiding kunnen geven de op te leggen of opgelegde boete te matigen behoren ook de financiële omstandigheden van de belanghebbende.
6. Een beroep op financiële omstandigheden kan slechts in bijzondere gevallen tot matiging dan wel vermindering van de boete leiden. De ambtenaar belast met de heffing dient dus bij het hanteren van deze matigingsgrond kritisch te zijn.
7. Slechte financiële omstandigheden ten tijde van het opleggen van de boete kunnen ertoe leiden dat de boete belanghebbende onevenredig treft.
8. Slechte financiële omstandigheden ten tijde van de verweten gedraging kunnen de verwijtbaarheid daarvan verminderen.
9. Geen vermindering wegens financiële omstandigheden zal worden verleend, indien belanghebbende deze aan zichzelf te wijten heeft.
10. Bij vermindering wegens financiële omstandigheden kan het (zakelijke) karakter van de belasting een rol spelen.

### **§ 8. Strafverzwarende omstandigheden**

1. In bijzondere gevallen kan de op grond van § 25 tot en met § 28 bepaalde vergrijpboete worden verhoogd. Het verhogen van een verzuimboete op grond van deze paragraaf is niet toegestaan.
2. In daarvoor in aanmerking komende gevallen moet rekening worden gehouden met recidive. Van recidive is sprake indien aan belanghebbende voor hetzelfde belastingmiddel reeds eerder een vergrijpboete of een straf is opgelegd.
3. Bij recidive kan de vergrijpboete bij grove schuld maximaal worden verdubbeld tot 50 procent.
4. Bij recidive kan de vergrijpboete bij opzet maximaal worden verdubbeld tot 100 procent.
5. Met een straf wordt gelijkgesteld het vervallen van het recht tot strafvordering, op grond van artikel 74 van het Wetboek van Strafrecht (WvSr) of op grond van artikel 37 van de Wet op de economische delicten (Wed).
6. Verhoging van de boete wegens recidive vindt uitsluitend plaats indien in de periode van vijf jaren voorafgaand aan de door de ambtenaar belast met de heffing op te leggen vergrijpboete reeds eerder een vergrijpboete is opgelegd, een transactie is voldaan, dan wel strafoplegging heeft plaatsgevonden.
7. Vervalt de eerdere vergrijpboete naderhand wegens het ontbreken van opzet dan wel grove schuld, dan wordt de toegepaste verhoging van de vergrijpboete op de voet van het eerste lid ambtshalve gecorrigeerd.
8. De ernst van de te beboeten gedraging kan aanleiding geven de op de voet van deze regeling, op te leggen vergrijpboete te verhogen tot het wettelijk maximum. Hiertoe is in elk geval aanleiding indien sprake is van listigheid, valsheid of samenspanning. Indien het gevolg van het te beboeten gedrag is dat de belasting die te weinig is of zou zijn geheven dan wel betaald verhoudingsgewijs omvangrijk is, kan de ambtenaar belast met de heffing de vergrijpboete eveneens tot het wettelijk maximum verhogen.
9. Buiten de voorgaande leden kan er aanleiding zijn een vergrijpboete te verhogen, dan wel een vermindering van een vergrijpboete te beperken of na te laten op grond van de persoonlijke omstandigheden van belanghebbende of de wijze waarop, dan wel de omstandigheden waaronder, het feit heeft plaatsgevonden.

### **§ 9. Dag van betaling**

1. Voor de betalingen wordt aangesloten bij het civielrechtelijke uitgangspunt dat een betaling geacht wordt te hebben plaatsgevonden op het tijdstip waarop het verschuldigde bedrag op de rekening van de crediteur is bijgeschreven.
2. Voor de toepassing van deze regeling geldt als dag van betaling:
  - bij betalingen per bank de datum van bijschrijving op de rekening van de Regionale Belasting Groep;
  - bij betaling op het postkantoor, hetzij door middel van storting van contant geld hetzij met een pinpas, de eerste werkdag volgend op de dag van de storting of pintransactie;
  - bij contante betaling (waaronder begrepen pintransacties) aan het loket van de Regionale Belasting Groep de dag waarop het bedrag aan het loket van de Regionale Belasting Groep is betaald.
3. NVT
4. NVT

### § 10. Eenvoudige en uitvoerige procedure (artikel 67pa Awr)

1. In afdeling 5.4.2 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) zijn twee procedures neergelegd:
  - de lichte procedure;
  - de zware procedure.
2. Bij het opleggen van een verzuimboete kan worden volstaan met het volgen van de lichte procedure, hetgeen een relatief eenvoudige procedure is voor lichte boeten.
3. De zware procedure moet worden gevolgd wanneer het opleggen van een ver-grijpboete wordt overwogen. Zie § 12, eerste lid.

### § 11. Mededelingsplicht

1. Bij het opleggen van een boete vermeldt de mededeling de feiten die aanleiding hebben gegeven tot het opleggen van de boete, alsmede, indien sprake is van een vergrijpboete, de feiten en omstandigheden op grond waarvan kan worden aangenomen dat sprake is van opzet of grove schuld. In voorkomende gevallen dient de mededeling tevens te vermelden de bijzondere omstandigheden die tot een matiging dan wel verhoging van de boete hebben geleid.
2. Indien een kennisgeving in de zin van § 12 is verzonden waarin de gronden van het voornemen een vergrijpboete op te leggen zijn opgenomen, waarop geen reactie van belanghebbende is ontvangen, kan de ambtenaar belast met de heffing in de mededeling volstaan met een verwijzing naar de kennisgeving.

### § 12. Kennisgeving en hoorplicht bij vergrijpboete

1. Bij het opleggen van een verzuimboete gelden dezelfde waarborgen als bij het opleggen van een vergrijpboete, met uitzondering van de kennisgeving en hoor-plicht vooraf (zie artikel 67pa, eerste lid, Awr). Deze paragraaf is dus een extra waarborg bij vergrijpboeten.
2. Een kennisgeving is een rapport in de zin van artikel 5:48 Awb.
3. De kennisgeving van het voornemen een vergrijpboete op te leggen en van de gronden waarop dat voornemen berust, geschiedt schriftelijk. Het voorschrift om de kennisgeving schriftelijk te doen, is opgenomen om iedere twijfel over de nakoming van deze verplichting uit te sluiten.
4. De ambtenaar belast met de heffing geeft belanghebbende een redelijke termijn waarbinnen hij de aangevoerde gronden kan betwisten. De duur van de termijn voor het betwisten van de inhoud van de kennisgeving is niet voor alle gevallen vooraf vast te stellen. De bedoeling van de verplichte kennisgeving is belanghebbende in staat te stellen gemotiveerde verweren tegen de voorgenomen ver-grijpboete aan te voeren. Bij het bepalen van de termijn houdt de ambtenaar belast met de heffing hiermee rekening. De ambtenaar belast met de heffing stelt een redelijke termijn voor het betwisten van de gronden in de kennisgeving, rekening houdend met de termijn genoemd in artikel 5:51, eerste lid, Awb. In de gevallen waarin dadelijk en ineens invorderbare belastingaanslagen worden opgelegd, kan de termijn, afhankelijk van de feiten en omstandigheden, zeer kort zijn.
5. Indien belanghebbende de in de kennisgeving aangevoerde gronden mondeling wenst te betwisten, wordt hij door de ambtenaar belast met de heffing gehoord.
6. Het opleggen van de vergrijpboete moet achterwege blijven indien het verweer van belanghebbende tot de gevolgtrekking leidt dat de in de kennisgeving genoemde gronden onvoldoende aanknopingspunten voor het vaststellen van opzet of grove schuld opleveren. In een dergelijke situatie kan de ambtenaar belast met de heffing nog wel overgaan tot het opleggen van een verzuimboete. Het una-viabeginsel staat daaraan niet in de weg. De betwisting van de kennisgeving kan tot een lagere boete leiden indien de opzet of grove schuld wel bewijsbaar is, maar de betwisting aanleiding geeft de boete op een lager bedrag vast te stellen.

### § 13. Recht op inzage

1. Op grond van artikel 5:49 Awb stelt de ambtenaar belast met de heffing belanghebbende desgevraagd in de gelegenheid de gegevens waarop het opleggen van de bestuurlijke boete, dan wel het voornemen daartoe, berust, in te zien en daarvan afschriften te vervaardigen.
2. Indien belanghebbende inzage verzoekt in andere dan de hiervoor bedoelde gegevens, verleent de ambtenaar belast met de heffing inzage en staat toe dat afschriften worden vervaardigd, indien belanghebbende aannemelijk maakt dat de gevraagde gegevens van belang kunnen zijn voor de verdediging. Gegevens over derden worden zoveel mogelijk op zodanige wijze verstrekt dat zij niet tot die derden zijn te herleiden.

### § 14. Verhoor

1. Belanghebbende is tijdens het verhoor niet tot antwoorden verplicht (artikel 5:10a Awb). Hij dient voor de aanvang van het verhoor hierop te worden gewezen (cautie).
2. De ambtenaar belast met de heffing maakt na afloop van het verhoor een verslag.
3. Het verslag van het verhoor bevat de volgende gegevens:

- datum, tijdstip en plaats van verhoor;
  - naam van de verhoorde;
  - naam of namen van degene(n) die verhoort/verhoren;
  - indien bijstand aanwezig is, de namen en hoedanigheden van degenen die bijstand verlenen;
  - indien een tolk aanwezig is, de naam van de tolk en de gebruikte taal;
  - de melding van het geven van de cautie;
  - doel van het verhoor;
  - verklaring(en) van de verhoorde afgelegd tijdens het verhoor;
  - handtekening van degene(n) die verhoort/verhoren.
4. Belanghebbende krijgt een afschrift van het verslag.

### **§ 15. Keuze tussen verzuimboete, vergrijpboete of strafvervolgning**

1. Onder hetzelfde feit wordt verstaan dezelfde gedraging in materiële zin.
- 2a. In een aantal gevallen kan op een beboetbaar gestelde gedraging (hetzelfde feit) ofwel een verzuimboete ofwel een vergrijpboete opgelegd worden. Dit wordt samenloop genoemd; bijvoorbeeld bij aanslagbelastingen indien geen aangifte is gedaan (keuze tussen de artikelen 67a en 67d Awr).
- 2b. Indien het opleggen van een vergrijpboete tot een lager boetebedrag voor hetzelfde feit zou leiden dan het opleggen van een verzuimboete dan kiest de ambtenaar belast met de heffing voor het opleggen van de hogere verzuimboete.
3. Een eenmaal opgelegde verzuimboete sluit het opleggen van een vergrijpboete voor hetzelfde feit uit (artikel 5:43 Awb). Indien na het opleggen van een verzuimboete wordt geconstateerd dat sprake is van opzet of grove schuld, kan geen vergrijpboete ter zake van dezelfde gedraging worden opgelegd.
4. Het opleggen van een vergrijpboete sluit het nadien opleggen van een verzuimboete voor hetzelfde feit uit (artikel 5:43 Awb). Een opgelegde vergrijpboete kan niet worden omgezet in een verzuimboete. De ambtenaar belast met de heffing dient de mogelijkheid van deze uitkomst mee te wegen bij zijn keuze tussen een verzuim- of vergrijpboete.
5. De mogelijkheid blijft bestaan dat gelijktijdig met de belastingaanslag zowel een verzuim- als een vergrijpboete wordt opgelegd. Deze mogelijkheid doet zich voor indien twee afzonderlijk omschreven beboetbaar gestelde gedragingen zijn geconstateerd. In de aanslagbelastingen kan bijvoorbeeld bij het opleggen van de aanslag een verzuimboete worden opgelegd wegens het niet binnen de termijn doen van aangifte (artikel 67a Awr) en een vergrijpboete wegens de opzettelijke onjuistheid van diezelfde aangifte (artikel 67d Awr).
6. Samenloop kan zich ook tussen bestuursrechtelijke en strafrechtelijke sancties voordoen. Artikel 5:44, eerste lid, Awb sluit het opleggen van een bestuurlijke boete uit in gevallen waarin ter zake van hetzelfde feit tegen belanghebbende een strafvervolgning is ingesteld en het onderzoek ter terechtzitting een aanvang heeft genomen, dan wel het recht tot strafvordering is vervallen ingevolge artikel 74 WvSr, ingevolge artikel 37 Wed.
7. Het opleggen van een bestuurlijke boete aan belanghebbende sluit in beginsel strafvervolgning tegen hem ter zake van hetzelfde feit uit. Op grond van artikel 243, tweede lid, Wetboek van Strafvordering (WvSv) blijft het echter mogelijk een zaak te heropenen, indien bij nader inzien blijkt dat zij te ernstig is om bestuurlijk te worden afgedaan. Er moet dan sprake zijn van nieuwe bezwaren in de zin van artikel 255 WvSv.
8. Het voorgaande lid houdt in dat de ambtenaar belast met de heffing het opleggen van de vergrijpboete aanhoudt zodra hij weet dat een gedraging onderwerp is of kan zijn van een opsporingsonderzoek dan wel van een strafrechtelijke vervolging. Indien de termijn dreigt te verstrijken waarbinnen de belastingaanslag en de boetebeschikking moeten zijn opgelegd, bepaalt de ambtenaar belast met de heffing zo spoedig mogelijk of er definitief voor strafrechtelijke afdoening wordt gekozen dan wel of er alsnog een vergrijpboete wordt opgelegd.

## **Hoofdstuk 2. Verzuimboeten**

### **§ 21. Aangifteverzuim aanslagbelasting artikel 67a Awr**

1. Het niet of niet binnen de termijn doen van aangifte voor de aanslagbelastingen wordt aangemerkt als een verzuim, waarbij onderscheid wordt gemaakt tussen een eerste -, tweede - en derde/volgend verzuim.
2. Van een tweede -, respectievelijk derde/volgend verzuim is sprake indien belanghebbende over de vijf voorgaande belastingjaren eenmaal, respectievelijk tweemaal of meer in verzuim is geweest.
3. De door de ambtenaar belast met de heffing op te leggen boete bedraagt:
  - a. bij een eerste verzuim 5% van het bedrag van de aanslag, met een minimumbedrag van € 50;

- b. bij een tweede verzuim 10% van het bedrag van de aanslag, met een minimumbedrag van € 100;
- c. bij een derde/volgend verzuim 15% van het bedrag van de aanslag, met een minimumbedrag van € 200.

De verzuimboete is niet hoger dan € 2.460.

4. Bij het niet of niet binnen de termijn doen van aangifte voor de aanslagbelastingen is alleen sprake van een verzuim, indien belanghebbende de aangifte niet binnen een door de ambtenaar belast met de heffing gestelde termijn heeft gedaan en hij geen gevolg heeft gegeven aan een aanmaning van de ambtenaar belast met de heffing.
5. Een aangifte die wordt ingediend nadat de aanslag (ambtshalve) is opgelegd, geldt niet alsnog als een (niet binnen de termijn) gedane aangifte.
- 6a. NVT
- 6b. In afwijking van het derde lid kan in uitzonderlijke gevallen een verzuimboete tot het wettelijk maximum worden opgelegd. Van een uitzonderlijk geval kan bijvoorbeeld sprake zijn indien belanghebbende stelselmatig in verzuim is.
7. Wegens het niet binnen de termijn doen van aangifte kan op grond van de wet uitsluitend een verzuimboete worden opgelegd.
8. Als het aan opzet van belanghebbende te wijten is dat de aangifte niet is gedaan, vormt dit een vergrijp in de zin van artikel 67d Awr (zie § 26). De ambtenaar belast met de heffing moet vooraf een keuze maken tussen het opleggen van een verzuimboete of een vergrijpboete (zie § 15).

#### **§ 22. Aangifteverzuimboete aangiftebelasting artikel 67b, eerste lid, van de AWR**

1. Het niet of niet binnen de termijn doen van aangifte voor de aangiftebelasting wordt aangemerkt als een aangifteverzuim.
2. Ter zake van een dergelijk aangifteverzuim kan de ambtenaar belast met de heffing een verzuimboete opleggen van vijftig procent van het wettelijk maximum van artikel 67b, eerste lid, van de AWR.
3. In geval dat de aangifte wordt ingediend binnen zeven dagen na afloop van de wettelijke aangiftetermijn legt de ambtenaar belast met de heffing geen verzuimboete op.
4. In de aangiftebelastingen kan het niet of niet binnen de termijn doen van aangifte uitsluitend worden beboet als een verzuim. Het opleggen van een vergrijpboete is dus niet mogelijk.
5. Over hetzelfde tijdvak kan zowel een aangifteverzuimboete als een betalingsverzuimboete worden opgelegd.
6. In afwijking van het derde en vierde lid kan in uitzonderlijke gevallen een boete tot het maximum van artikel 67b, eerste lid, van de AWR, worden opgelegd. Van een uitzonderlijk geval kan bijvoorbeeld sprake zijn indien belanghebbende stelselmatig in verzuim is.

#### **§ 22a. NVT**

#### **§ 23. Betalingsverzuimboete aangiftebelasting artikel 67c van de AWR**

1. Deze paragraaf ziet op betalingsverzuimen in het (periodieke) betalingspatroon. Constatering van een dergelijk betalingsverzuim vindt doorgaans plaats door geautomatiseerde vergelijking van de betaling met de gedane aangifte. Is er geen aangifte gedaan, dan wordt veelal geautomatiseerd een naheffingsaanslag met een geschat bedrag opgelegd. Inhoudelijke toetsing van de op de aangifte vermelde belastingschuld aan de materiële belastingschuld vindt in deze fase niet plaats. Deze paragraaf ziet derhalve niet op onjuistheden in het betalingsgedrag die pas bij de hiervoor genoemde inhoudelijke toetsing, bijvoorbeeld bij een boekenonderzoek, aan het licht komen (zie § 24).
2. Voor het opleggen van de boeten voor een betalingsverzuim wordt een systematiek gehanteerd waarbij de verzuimboete wordt gerelateerd aan de hoogte van de niet, gedeeltelijk niet of niet binnen de termijn betaalde belasting.
3. In geval van een betalingsverzuim bedraagt, de door de ambtenaar belast met de heffing op te leggen boete:
  - a. bij een eerste verzuim 5% van het bedrag van de aanslag, met een minimumbedrag van € 50;
  - b. bij een tweede verzuim 10% van het bedrag van de aanslag, met een minimumbedrag van € 100;
  - c. bij een derde/volgend verzuim 15% van het bedrag van de aanslag, met een minimumbedrag van € 200.

De verzuimboete is niet hoger dan € 2.460.

4. In geval dat de totaal verschuldigde belasting uiterlijk wordt betaald binnen zeven dagen na afloop van de wettelijke betalingstermijn, legt de ambtenaar belast met de heffing de verzuimboete op,

tenzij belanghebbende het voorafgaande tijdvak of voorgaande tijdstip voor dezelfde belastingsoort niet in verzuim was (alsdan wordt geen boete opgelegd, maar een verzuimmededeling verzonden). Wordt derhalve een gedeelte van de totaal verschuldigde belasting voor het eerst in de voornoemde termijn van zeven dagen betaald én een gedeelte ná die termijn, dan wordt de boete berekend over het gehele bedrag dat te laat is betaald.

5. Voor tijdstipbelastingen geldt met betrekking tot het voorgaande lid een referentieperiode van een jaar.
6. In afwijking van de leden 2 tot en met 4 kan in uitzonderlijke gevallen een verzuimboete tot het wettelijk maximum worden opgelegd. Van een uitzonderlijk geval kan bijvoorbeeld sprake zijn indien belanghebbende stelselmatig in verzuim is.
7. Met betrekking tot hetzelfde tijdvak of tijdstip kan zowel een verzuimboete wegens het niet of niet binnen de termijn doen van aangifte worden opgelegd als wegens het niet, gedeeltelijk niet of niet binnen de termijn betalen van belasting.
8. Voor zover het aan opzet of grove schuld van belanghebbende te wijten is dat de belasting niet, gedeeltelijk niet of niet binnen de termijn betaald is, vormt dit een vergrijp (zie daarvoor § 28 van het besluit).
9. De ambtenaar belast met de heffing moet vooraf een keuze maken tussen het opleggen van een verzuimboete of een vergrijpboete (zie § 15).

#### **§ 24. Verzuimboete aangiftebelasting betalingsverzuim gebleken onjuistheden artikel 67c van de AWR**

1. Anders dan § 23 ziet § 24 op de situatie waarin niet, gedeeltelijk niet of niet binnen de termijn is betaald omdat er te weinig belasting is aangegeven. Deze paragraaf ziet op situaties waarin de ambtenaar belast met de heffing niet in het kader van het periodieke betalingspatroon maar pas naderhand heeft kunnen constateren dat belanghebbende de belasting niet, gedeeltelijk niet of niet binnen de termijn heeft afgedragen of voldaan, omdat er te weinig belasting is aangegeven. Deze paragraaf ziet dus ook op de situatie dat belanghebbende niet heeft betaald, omdat hij ten onrechte niet heeft verzocht om een uitnodiging tot het doen van aangifte.
2. Indien sprake is van het niet, gedeeltelijk niet dan wel niet binnen de termijn betalen van een aangiftebelasting bedraagt, de door de ambtenaar belast met de heffing op te leggen boete:
  - a. bij een eerste verzuim 5% van het bedrag van de aanslag, met een minimumbedrag van € 50;
  - b. bij een tweede verzuim 10% van het bedrag van de aanslag, met een minimumbedrag van € 100;
  - c. bij een derde/volgend verzuim 15% van het bedrag van de aanslag, met een minimumbedrag van € 200.

De verzuimboete is niet hoger dan € 2.460.

3. Bij het vaststellen van de verzuimboete gaat de ambtenaar belast met de heffing uit van het kalenderjaar of (gebroken) boekjaar. Heeft de niet, gedeeltelijk niet dan wel niet binnen de termijn betaalde belasting betrekking op tijdvakken die in meer kalenderjaren of (gebroken) boekjaren vallen, dan legt de ambtenaar belast met de heffing per kalenderjaar of (gebroken) boekjaar een verzuimboete op.

#### **§ 24a. NVT**

#### **§ 24b. Verzuimboete artikel 67ca Awr**

1. Het niet voldoen aan de verplichting, welke wordt opgelegd bij of krachtens de in artikel 67ca, eerste lid, Awr vermelde artikelen, wordt aangemerkt als een verzuim.
2. Ter zake van het verzuim kan de ambtenaar belast met de heffing een verzuim-boete opleggen van 50 procent van het wettelijk maximum van artikel 67ca, eerste lid, Awr.
3. In afwijking van het tweede lid kan in uitzonderlijke gevallen een verzuimboete tot het wettelijk maximum worden opgelegd.
4. De boete wordt opgelegd aan degene die niet aan zijn verplichting voldoet. Dit kan een ander zijn dan de belastingplichtige.
5. De beschikking waarbij de verzuimboete wordt opgelegd kan, maar hoeft niet gelijktijdig met een eventuele (ambtshalve) belastingaanslag te worden genomen.

### **Hoofdstuk 3. Vergrijpboeten**

#### **§ 25. Vergrijpboete algemeen**

1. Vergrijpboeten kunnen alleen worden opgelegd indien sprake is van grove schuld of opzet.
2. Grote schuld is een in laakbaarheid aan opzet grenzende mate van verwijtbaarheid en omvat mede grove onachtzaamheid. Daarbij kan gedacht worden aan laakbare slordigheid of ernstige

nalatigheid. Bij grove schuld had belanghebbende redelijkerwijs moeten of kunnen begrijpen dat zijn gedrag tot gevolg kon hebben dat te weinig belasting zou worden geheven of betaald. In geval van grove schuld legt de ambtenaar belast met de heffing een vergrijpboete op van 25 procent.

3. Opzet is het willens en wetens handelen of nalaten, leidend tot het niet of niet binnen de daarvoor gestelde termijn heffen of betalen van belasting. Onder opzet wordt mede verstaan voorwaardelijk opzet. Onder voorwaardelijk opzet wordt verstaan het willens en wetens aanvaarden van de aanmerkelijke kans dat een handelen of nalaten tot gevolg heeft dat te weinig belasting geheven is of kan worden dan wel niet of niet binnen de termijn betaald is. In geval van opzet legt de ambtenaar belast met de heffing een vergrijpboete op van 50 procent.
4. De ambtenaar belast met de heffing dient de aanwezigheid van opzet of grove schuld te stellen en te bewijzen. De ambtenaar belast met de heffing kan zich voor het bewijs van opzet of grove schuld baseren op door hem gestelde, en door belanghebbende niet of niet voldoende ontzenuwde vermoedens die gebaseerd zijn op feiten.
5. De bij de heffing bestaande mogelijkheid om de belastingaanslag onder bepaalde voorwaarden vast te stellen met omkering van de bewijslast geldt niet voor het vaststellen van opzet of grove schuld.
6. NVT
7. Bij minder dan grove schuld wordt geen vergrijpboete opgelegd.
8. Voor het bepalen van de grondslag van de vergrijpboete wordt, voor zover sprake is van opzet of grove schuld, aangesloten bij de feitelijk geheven belasting. Dit geldt ook indien de omvang van de feitelijk geheven belasting is vastgesteld met toepassing van de omkering van de bewijslast.
9. Indien bij het opleggen van een vergrijpboete slechts een gedeelte van de verschuldigde belasting door opzet of grove schuld van belanghebbende te weinig is of zou zijn geheven dan wel betaald, berekent de ambtenaar belast met de heffing de boete over dat – naar evenredigheid bepaalde – gedeelte.
10. Het negende lid vindt overeenkomstige toepassing indien meer dan één boete-percentages moet worden toegepast.
11. Bij het opleggen van de vergrijpboete houdt de ambtenaar belast met de heffing rekening met eventuele bijzondere omstandigheden (zie § 6 tot en met § 8).
12. Indien sprake is van vrijwillige verbetering (zie § 5) met betrekking tot een aangiftebelasting legt de ambtenaar belast met de heffing geen vergrijpboete op.
13. Indien sprake is van inkeer (zie § 5) na twee jaar met betrekking tot een aanslagbelasting kan de ambtenaar belast met de heffing een vergrijpboete opleggen. Inkeer is een strafverminderende omstandigheid (zie artikel 67n Awr en § 7).

#### **§ 26. Vergrijpboete aanslag artikel 67d Awr**

1. Indien een aangifte voor een aanslagbelasting, met opzet niet, dan wel onjuist of onvolledig is gedaan, legt de ambtenaar belast met de heffing gelijktijdig met de aanslag een vergrijpboete op.
2. Het opleggen van een vergrijpboete wegens het met opzet niet binnen de termijn doen van aangifte voor de aanslagbelastingen is niet mogelijk.
3. De vergrijpboete wordt berekend over het bedrag van de aanslag.
4. Indien een onjuiste of onvolledige aangifte is gedaan, wordt de vergrijpboete gebaseerd op het belastingbedrag dat is toe te rekenen aan de correcties ter zake van een of meer tekortkomingen in de aangifte waaraan de kwalificatie 'opzet' kan worden verbonden.
5. Als sprake is van het niet doen van aangifte wordt de vergrijpboete berekend over de belasting van de gehele (geschatte) aanslag.
6. Onder het bedrag van de aanslag wordt voor de toepassing van deze paragraaf verstaan het bedrag van de aanslag na verrekening van voorheffingen en opgelegde voorlopige aanslagen.
7. NVT
8. NVT
9. NVT
10. NVT
11. Bij het opleggen van de vergrijpboete houdt de ambtenaar belast met de heffing rekening met de voorschriften over de straftoemeting. Zie § 6 tot en met § 8.

#### **§ 27. Vergrijpboete navordering artikel 67e Awr**

1. Indien het aan opzet of grove schuld van belanghebbende is te wijten dat de aanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld of anderszins te weinig belasting is geheven, legt de ambtenaar belast met de heffing gelijktijdig met de navorderingsaanslag, een vergrijpboete op.
2. Worden de feiten en omstandigheden op grond waarvan wordt nagevorderd eerst bekend op of na het tijdstip dat is gelegen zes maanden voor het verstrijken van de navorderingstermijn, dan kan de ambtenaar belast met de heffing binnen zes maanden na de vaststelling van de navorderingsaanslag nog een vergrijpboete opleggen. In dat geval deelt de ambtenaar belast



met de heffing de belanghebbende gelijktijdig met de vaststelling van de navorderingsaanslag mee dat nog onderzoek plaatsvindt of het opleggen van een vergrijpboete gerechtvaardigd is.

3. NVT
4. NVT
5. NVT
6. NVT
7. Bij het opleggen van de vergrijpboete houdt de ambtenaar belast met de heffing rekening met de voorschriften inzake de straftoemeting. Zie § 6 tot en met § 8.

## § 28. NVT

### Hoofdstuk 4. Bijzondere verzuimboeten

NVT

### Hoofdstuk 5. Overgangs- en slotbepalingen

#### § 38. Citeertitel

Dit besluit wordt aangehaald als: Uitvoeringsregels bestuurlijke boeten Regionale Belasting Groep 2014.

#### § 39. Ingetrokken besluiten

Het besluit Uitvoeringsregels bestuurlijke boeten waterschapsbelastingen Regionale Belasting Groep van 19 november 2012 wordt ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit.

#### § 40. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van 1 oktober 2014.

*Vastgesteld in de vergadering van het dagelijks bestuur van de Regionale Belasting Groep d.d. 22 september 2014.*

*Het dagelijks bestuur van de Regionale Belasting Groep,*

*directeur,*

*H.B. Sigmond*

*voorzitter,*

*drs. A.J.B. van der Klugt*

## Toelichting

### 1 Algemeen

#### 1.1 Inleiding

De Uitvoeringsregels bestuurlijke boeten waterschaps- en gemeentelijke belastingen zijn uitvoeringsregels waarbij niet van dwingende hogere regelgeving kan worden afgeweken. Die hogere regelgeving bestaat uit de artikelen uit de Algemene wet bestuursrecht (Awb), de Algemene wet inzake rijksbelastingen (Awr) en artikel 6 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens (EVRM). De Awb bevat in titel 5.4 een algemene regeling voor het opleggen van bestuurlijke boeten. De Awb definieert de term bestuurlijke boete in artikel 5:40, eerste lid, als de bestraffende sanctie, inhoudende een onvoorwaardelijke verplichting tot betaling van een geldsom. De voorschriften van de Awr hebben een aanvullend of afwijkend karakter op de bepalingen van de Awb.

De boeteoplegging wordt sinds het arrest van de Hoge Raad van 19 juni 1985 (BNB 1986/29) gezien als een vervolging in de zin van het EVRM. De rechten die een persoon bij vervolging volgens het EVRM heeft zijn o.a.:

- een eerlijke en openbare behandeling van zijn zaak;
- behandeling van de zaak binnen een redelijke termijn;
- behandeling door een onafhankelijk en onpartijdig gerecht dat bij de wet is ingesteld;
- iedereen is onschuldig totdat iemands schuld in rechte is komen vast te staan;
- onverwijld de aard en de reden van de tegen hem ingebrachte beschuldiging meegedeeld krijgen, in een voor hem begrijpelijke taal;
- te beschikken over de tijd en faciliteiten die nodig zijn voor de voorbereiding van zijn verdediging;
- zichzelf te verdedigen of daarbij de rechtsbijstand te krijgen van een raadsman, eventueel kosteloos;

- de getuigen te ondervragen of doen ondervragen en het oproepen;
- zich kosteloos laten bijstaan door een tolk, indien hij de taal, die ter terechtzitting wordt gebezigd niet verstaat of niet spreekt.

Voor het opleggen van boeten in het algemeen, en vergrijpboeten in het bijzonder, moet de Regionale Belasting Groep beschikken over meer dan alleen basiskennis van het boeterecht en de bijzondere rechtsbescherming van artikel 6 EVRM. Voordat boeten worden opgelegd, is het daarom van belang dat de Regionale Belasting Groep expertise verzamelt op dit terrein, eventueel gezamenlijk met waterschappen, gemeenten en andere samenwerkingsverbanden. Dit is een vanzelfsprekende eis van zorgvuldigheid tegenover de burger. Verder moet de Regionale Belasting Groep erop rekenen dat zij geconfronteerd kan worden met tegenspelers die beschikken over uitgebreide kennis van het boeterecht en de werking van artikel 6 EVRM.

Om te voldoen aan artikel 6 EVRM is in de Awb en in de Awr een aantal waarborgen opgenomen voor de rechtsbescherming van belastingplichtigen. Deze waarborgen treden in werking op het moment dat er sprake is van 'vervolgning' bij het opleggen van een boete.

De wet maakt onderscheid tussen verzuimboeten en vergrijpboeten.

De verzuimboete heeft tot doel een gebod tot nakoming van fiscale verplichtingen aan te scherpen. Het gaat daarbij in het algemeen om eenvoudig te constateren feiten, zoals geen aangifte doen of het niet betalen van de verschuldigde belasting. Voor het opleggen van een verzuimboete is het voldoende dat aan één of meer van de fiscale verplichtingen niet is voldaan.

Een vergrijpboete wordt opgelegd bij meer ernstige handelingen of nalatigheden waarbij opzet of grove schuld een rol spelen. De stelplicht en bewijslast van opzet en grove schuld rusten bij de ambtenaar belast met de heffing. Het opleggen van vergrijpboeten zal vanwege de hoge eisen die worden gesteld aan de bewijslast van de Regionale Belasting Groep in de praktijk waarschijnlijk weinig voorkomen.

## **1.2 Waarborgen en uitvoeringsregels**

### **Waarborgen**

Voor de rechtsbescherming van belastingplichtigen zijn in de wetgeving de volgende waarborgen opgenomen:

- a. De ambtenaar belast met de heffing legt geen bestuurlijke boete op als voor de overtreding een rechtvaardigingsgrond bestaat (artikel 5:5 Awb); de ambtenaar belast met de heffing legt ook geen bestuurlijke boete op als de overtreding niet aan de overtreder kan worden verweten (artikel 5:41 Awb);
- b. De (voor bezwaar vatbare) beschikking tot oplegging van een bestuurlijke boete vermeldt de overtreding en het overtreeden voorschrift (artikel 5:9 Awb). In elk individueel geval wordt aan de betrokken belastingplichtige mededeling gedaan van de gronden waarop in dat specifieke geval de oplegging van de boete berust (Hoge Raad 5 september 2003, nr. 37784, LJN: AF4953, Belastingblad 2003, blz. 1190). Een publicatie van het door het dagelijks bestuur vastgestelde beleid over het opleggen van bestuurlijke boeten voldoet daar niet aan. De mededeling wordt uiterlijk gedaan op het moment dat de boete wordt opgelegd (artikel 67g Awr jo artikel 5:9 Awb). De beschikking vermeldt daarnaast de naam van de overtreder en het bedrag van de boete (artikel 5:52 Awb);
- c. Na overlijden van de belastingplichtige wordt geen boete opgelegd. Een onherroepelijke bestuurlijke boete vervalt voor zover zij op dat tijdstip nog niet is betaald (artikel 5:42 Awb);
- d. Het bestuursorgaan legt geen bestuurlijke boete op als aan de overtreder voor dezelfde overtreding al eerder een bestuurlijke boete is opgelegd, dan wel het bestuursorgaan heeft beslist dat voor de overtreding geen bestuurlijke boete zal worden opgelegd (artikel 5:43 jo 5:50, tweede lid, onder a, Awb);
- e. Strafvervolgning door het Openbaar Ministerie sluit het opleggen van een boete voor hetzelfde feit uit (artikel 5:44, eerste lid, Awb);
- f. Een bestuurlijke boete die is opgelegd voor een gedraging die ook een strafbaar feit is, vervalt als het gerechtshof met toepassing van artikel 12i van het Wetboek van Strafvordering de vervolging van de overtreder voor dat feit beveelt (artikel 5:47 Awb);
- g. De ambtenaar belast met de heffing stelt de overtreder desgevraagd in de gelegenheid de gegevens waarop het opleggen van een bestuurlijke boete, dan wel het voornemen daartoe, berust, in te zien en daarvan afschriften te vervaardigen (artikel 5:49, eerste lid, Awb). Voor zover blijkt dat de verdediging van de overtreder dit redelijkerwijs vergt, draagt de ambtenaar belast met de heffing er zoveel mogelijk zorg voor dat deze gegevens aan de overtreder worden meegedeeld in een voor deze begrijpelijke taal (artikel 5:49, tweede lid, Awb);

- h. Als de overtreder in de gelegenheid wordt gesteld zijn zienswijze naar voren te brengen over het voornemen tot het opleggen van een bestuurlijke boete, zorgt de ambtenaar belast met de heffing voor bijstand van een tolk als blijkt dat de verdediging van de overtreder dit redelijkerwijs vergt (artikel 5:50, eerste lid, onder b, Awb);
- i. Als het bedrag van de belasting de grondslag voor een bestuurlijke boete vormt, verlaagt de ambtenaar belast met de heffing de opgelegde boete naar evenredigheid bij vermindering, teruggaaf, terugbetaling of kwijtschelding van belasting, voor zover deze vermindering, teruggaaf, terugbetaling of kwijtschelding het bedrag betreft waarover de boete is berekend (artikel 67h Awr);
- j. Bij het vrijwillig verbeteren van de aangifte blijft het opleggen van een vergrijpboete achterwege. Hiervan is sprake als de verbetering wordt gedaan voordat de betrokkene weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de ambtenaar belast met de heffing met de onjuistheid of onvolledigheid bekend is of bekend zal worden (artikel 67n Awr);
- k. Een belastingplichtige die wordt verhoord met het oog op het aan hem opleggen van een bestuurlijke boete, is niet verplicht ten behoeve daarvan verklaringen over de overtreding af te leggen (zwijgrecht, artikel 5:10a, eerste lid, Awb). Voor het verhoor wordt aan de betrokkene meegedeeld dat hij niet verplicht is tot antwoorden (de zogenaamde cautieplicht, geregeld in artikel 5:10a, tweede lid, Awb);
- l. Voor de termijn voor het opleggen van een bestuurlijke boete gelden in het fiscale recht van de Awb afwijkende termijnen. De termijn voor het opleggen van een boete is in het fiscale recht gekoppeld aan de termijnen voor de belastingheffing zelf (artikel 67pa Awr). Volledigheidshalve merken wij op, dat deze termijnen uitsluitend betrekking hebben op het opleggen en niet op het invorderen van de boete. Een bestuurlijke boete levert een bestuursrechtelijke geldschuld op, op de betaling en invordering waarvan de bepalingen van titel 4.4 van toepassing zijn.
- m. Als een vergrijpboete van meer dan € 340 kan worden opgelegd, wordt van de overtreding altijd een rapport of proces-verbaal opgemaakt en wordt de overtreder altijd in de gelegenheid gesteld zijn zienswijze naar voren te brengen (artikel 5:53 Awb).

### **Uitvoeringsregels**

Samenwerkingsverbanden op het gebied van belastingen die bestuurlijke boeten willen opleggen doen er goed aan hiervoor uitvoeringsregels vast te stellen. In die uitvoeringsregels wordt onder meer aangegeven wanneer een boete wordt opgelegd en hoe hoog die boete is.

De uitvoeringsregels bestuurlijke boeten Regionale Belasting Groep 2014 sluiten zoveel mogelijk aan bij het rijksbeleid, neergelegd in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (BBBB). Deze uitvoeringsregels moeten worden gezien als een vertaalslag van het beleid van het Rijk naar de Regionale Belasting Groep. Een aantal artikelen uit het BBBB is vanwege de specifieke rijksregelgeving niet overgenomen. Wel is de nummering van het BBBB zoveel mogelijk aangehouden.

### **Bestuurlijke boeten**

Het opleggen van boeten is voornamelijk mogelijk bij waterschaps- en gemeentelijke belastingen die op basis van door de belastingplichtige verstrekte gegevens of aangiften worden geheven, zoals de zuiveringsheffing, hondenbelasting en toeristenbelasting. Een uitzondering geldt voor de parkeerbelastingen. Deze heffing wordt weliswaar bij wege van voldoening op aangifte geheven, maar in artikel 234, vijfde lid, Gemeentewet is de mogelijkheid tot het opleggen van boeten uitgesloten. Bij de andere waterschaps- en gemeentelijke belastingen kan het instrument functioneren als stok achter de deur, ook als de Regionale Belasting Groep in de praktijk nooit een boete oplegt. De boetebepalingen van de Algemene wet rijksbelastingen (AWR) zijn buiten toepassing gelaten in de Wet waardering onroerende zaken. Het is dus niet mogelijk een boete op te leggen als een WOZ-beschikking wordt herzien.

De volgende voorbeelden geven een indruk van de mogelijkheden van het opleggen van bestuurlijke boeten.

#### Zuiveringsheffing

Een waterschap of een samenwerkingsverband heft zuiveringsheffing bij wege van aanslag en maakt daarbij gebruik van aangiftebiljetten. Een bedrijf doet niet, ook niet na een aanmaning daartoe, binnen de gestelde termijn aangifte. In deze situatie kan een ambtenaar belast met de heffing gelijktijdig met het vaststellen van de aanslag een verzuimboete opleggen van ten hoogste € 4.920 wegens het niet tijdig doen van aangifte. In het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst is de hoogte van de verzuimboete bij het niet doen van aangifte in beginsel vastgesteld op € 226. De boete kan in uitzonderlijke gevallen worden verhoogd (paragraaf 21, lid 6b). Omdat er sprake moet zijn van proportionaliteit/evenredigheid tussen de hoogte van de boete en de ernst van het te beboeten feit kan een waterschap de vaste boetebedragen van het Rijk niet zonder meer overnemen. Omdat het bij de zogeheten kleine bedrijven meestal om aanslagen met een relatief

gering belastingbedrag is het aan te raden uit te gaan van lagere bedragen. Daarom wordt in deze regeling voor de verzuimboeten uitgegaan van een verzuimenreeks met oplopende percentages in combinatie met minimum boetebedragen. Dit betekent een voortzetting van het beleid zoals dat in 2001 is ingezet en door in ieder geval het merendeel van de waterschappen of de samenwerkingsverbanden nog steeds wordt gevoerd.

Een vergrijpboete kan de ambtenaar belast met de heffing opleggen als hij kan aantonen dat er opzet of grove schuld in het spel is. In de regeling wordt uitgegaan van een boete van 25% bij grove schuld en 50% bij opzet (paragraaf 25, tweede en derde lid). In geval van recidive (herhaling) kan de boete worden verhoogd tot 50% bij grove schuld en 100% bij opzet (paragraaf 8, derde en vierde lid).

#### Leges keurvergunning

Een bedrijf vraagt een keurvergunning aan voor de bouw van een nieuw bedrijfspand nabij een waterstaatswerk. Het waterschap of het samenwerkingsverband heft de leges daarvoor bij wege van aanslag. De verschuldigde leges zijn een percentage van de door het bedrijf opgegeven bouwkosten. De opgave van de bouwkosten blijkt achteraf veel te laag te zijn zonder dat de ambtenaar belast met de heffing dit ten tijde van de aanslagoplegging bekend was of bekend had kunnen zijn. Bij opzet of grove schuld kan de ambtenaar belast met de heffing nu een navorderingsaanslag opleggen met een vergrijpboete van maximaal 100% van de nagevorderde leges (zie paragraaf 27 en artikel 67e Awr). Volgens de regeling bedraagt ook hier de boete 25% bij grove schuld en 50% bij opzet. In geval van recidive (herhaling) kan de boete worden verhoogd tot 50% bij grove schuld en 100% bij opzet (zie de paragrafen 25 en 8).

#### Hondenbelasting

Een gemeente heft hondenbelasting bij wege van aanslag en maakt daarbij gebruik van aangiftebiljetten. Een burger doet niet, ook niet na een aanmaning daartoe, binnen de gestelde termijn aangifte, terwijl hij twee honden heeft. In deze situatie kan een ambtenaar belast met de heffing gelijktijdig met het vaststellen van de aanslag een verzuimboete opleggen van ten hoogste € 4.920 wegens het niet tijdig doen van aangifte. In de bijgaande uitvoeringsregeling is de hoogte van de verzuimboete bij het niet doen van aangifte in beginsel vastgesteld op 5% van het bedrag van de aanslag, met een minimumbedrag van € 50 (paragraaf 21, derde lid). De boete kan worden verhoogd in uitzonderlijke gevallen (paragraaf 21, lid 6b). Omdat er sprake moet zijn van proportionaliteit / evenredigheid tussen de hoogte van de boete en de ernst van het te beboeten feit dient de Regionale Belasting Groep de vaste boetebedragen van het Rijk niet zonder meer over te nemen. Vooral voor heffingen met relatief geringe aanslagbedragen zoals de hondenbelasting is het aan te raden uit te gaan van lagere bedragen.

Een vergrijpboete kan de ambtenaar belast met de heffing opleggen als hij kan aantonen dat er opzet of grove schuld in het spel is. In de uitvoeringsregeling wordt uitgegaan van een boete van 25% bij grove schuld en 50% bij opzet (paragraaf 25, tweede en derde lid). In geval van recidive (herhaling) kan de boete worden verhoogd tot 50% bij grove schuld en 100% bij opzet (paragraaf 8, derde en vierde lid).

#### Leges omgevingsvergunning

Een bedrijf vraagt een omgevingsvergunning aan voor de bouw van een nieuw bedrijfspand. De Regionale Belasting Groep heft de leges daarvoor bij wege van aanslag. De verschuldigde leges zijn een percentage van de door het bedrijf opgegeven bouwkosten. De opgave van de bouwkosten blijkt achteraf veel te laag te zijn zonder dat de ambtenaar belast met de heffing dit ten tijde van de aanslagoplegging kon weten of had behoren te weten. Bij opzet of grove schuld kan de ambtenaar belast met de heffing nu een navorderingsaanslag opleggen met een vergrijpboete van maximaal 100% van de nagevorderde leges (zie paragraaf 27 en artikel 67e AWR). Volgens de uitvoeringsregeling bedraagt ook hier de boete 25% bij grove schuld en 50% bij opzet. In geval van recidive (herhaling) kan de boete worden verhoogd tot 50% bij grove schuld en 100% bij opzet (zie de paragrafen 25 en 8).

NB. Bij de voorgaande voorbeelden tekenen wij aan dat er strafverminderende omstandigheden kunnen zijn die buiten de invloedssfeer van de belanghebbende liggen, en die reden kunnen zijn de boete te matigen (zie paragraaf 7).

### **1.3 Bezwaar en beroep**

Een bestuurlijke boete wordt door de ambtenaar belast met de heffing opgelegd bij een voor bezwaar vatbare beschikking. Als de boete gelijktijdig wordt opgelegd met de aanslag – dat is de hoofdregel – dan moet de boete met de belastingaanslag op het aanslagbiljet worden vermeld. Omdat de boetebeschikking in beginsel samen met de belastingaanslag wordt opgelegd, wordt een bezwaarschrift tegen de belastingaanslag geacht mede gericht te zijn tegen de boete, tenzij uit het bezwaarschrift het tegendeel blijkt. De ambtenaar belast met de heffing doet ook uitspraak op het bezwaar tegen de boete. In daartoe aanleiding gevende gevallen kunnen belastingplichtigen met de ambtenaar belast met de heffing een compromis (vaststellingsovereenkomst) sluiten.

#### 1.4 Betaaltermijnen

Voor de bij het vaststellen van een belastingaanslag op te leggen boete zijn de betaaltermijnen gelijk aan die voor de belastingaanslag. Deze termijnen zijn opgenomen in de onderscheidene belastingverordeningen.

#### 1.5 Schema bestuurlijke boeten

In het volgende schema zijn de feiten opgenomen waarvoor een bestuurlijke boete kan worden opgelegd.

Schema bestuurlijke boeten		
Feit	Wettelijke boete	Regeling
<b>I Heffing bij wege van aanslag</b>		
Niet binnen de in de wet of verordening opgenomen termijn indienen van een uitgereikt aangiftebiljet na een schriftelijke aanmaning (9 lid 3 Awr)	Verzuimboete van maximaal € 4.920 (67a Awr)	Verzuimboete ter hoogte van een percentage van het aanslagbedrag met een minimum bedrag en afhankelijk van het aantal verzuimen met een maximum van € 2.460 (§ 21, lid 3) In uitzonderlijke gevallen (bijv. stelselmatig verzuim) kan een verzuimboete tot het wettelijk maximum van € 4.920 worden opgelegd (§ 21, lid 6b)  Als het aan opzet is te wijten dat de aangifte niet is gedaan, vormt dit een vergrijp in de zin van artikel 67d Awr. Er moet vooraf een keuze worden gemaakt tussen het opleggen van een verzuim- of een vergrijpboete (§ 21, lid 8)
Met opzet niet dan wel onjuist of onvolledig doen van aangifte (8 Awr)	Vergrijpboete van maximaal 100% van het bedrag van de aanslag of de correcties (67d Awr)	Vergrijpboete van: -25% bij grove schuld (§ 25, lid 2) -50% bij opzet (§ 25, lid 3)
Er is te weinig belasting geheven door opzet of grove schuld van de belastingplichtige (16 Awr)	Navorderingsaanslag met een vergrijpboete van maximaal 100% van de te weinig geheven belasting (67e Awr)	Vergrijpboete van: -25% bij grove schuld (§ 25, lid 2) -50% bij opzet (§ 25, lid 3)
<b>II Heffing bij wege van voldoening op aangifte</b>		
Aangifte niet of niet tijdig gedaan (10 AWR)	Verzuimboete maximaal € 123 (67b AWR)	Verzuimboete van 50% van het wettelijk maximum van € 123 (§ 22, lid 2). Geen verzuimboete wordt opgelegd als de aangifte wordt ingediend binnen zeven dagen na afloop van de aangiftetermijn (§ 22, lid 3). In uitzonderlijke gevallen (bijv. stelselmatig verzuim) kan een verzuimboete tot het wettelijk maximum van € 123 worden opgelegd (§ 22, lid 6)
Juiste aangifte, maar niet tijdig betaald (19 AWR)	Naheffingsaanslag met een verzuimboete van maximaal € 4.920 (67c AWR)	Verzuimboete ter hoogte van een percentage van het aanslagbedrag met een minimum bedrag en afhankelijk van het aantal verzuimen met een maximum van € 2.460 (§ 23, lid 3). In uitzonderlijke gevallen (bijv. stelselmatig verzuim) kan een verzuimboete tot het wettelijk maximum van € 4.920 worden opgelegd (§ 23, lid 6)
Aangifte niet of niet tijdig gedaan (10 AWR) en niet, gedeeltelijk niet of niet tijdig betaald (19 AWR)	Naheffingsaanslag met verzuimboete van maximaal € 123 (67b AWR) én verzuimboete van maximaal € 4.920 (67c AWR)	In dit geval kan zowel een verzuimboete worden opgelegd voor het niet of niet tijdig doen van aangifte als een verzuimboete voor het niet, gedeeltelijk niet of niet tijdig betalen.
Juiste aangifte maar niet dan wel gedeeltelijk niet betaald (19 AWR)	Naheffingsaanslag met een verzuimboete van	Verzuimboete ter hoogte van een percentage van het aanslagbedrag met een minimum bedrag en afhankelijk van het aantal verzuimen met een

	maximaal € 4.920 (67c AWR)	maximum van € 2.460 (§ 23, lid 3). In uitzonderlijke gevallen (bijv. stelselmatig verzuim) kan een verzuimboete tot het wettelijk maximum van € 4.920 worden opgelegd (§ 23, lid 6)
Niet of gedeeltelijk niet betaald omdat er te weinig belasting is aangegeven (19 AWR)	Naheffingsaanslag met een verzuimboete van maximaal € 4.920 (67c AWR)	Verzuimboete ter hoogte van een percentage van het aanslagbedrag met een minimum bedrag en afhankelijk van het aantal verzuimen met een maximum van € 2.460 (§ 24, lid 2). Bij "vrijwillige verbetering": - Geen verzuimboete als het belastingbedrag minder bedraagt dan € 20.000 of indien het belastingbedrag minder bedraagt dan 10% van het bedrag van de belasting die voor het tijdvak/de tijdvakken waarop de vrijwillige verbetering(en) betrekking heeft, eerder per saldo is betaald dan wel terugontvangen (§ 24a, lid 3, onderdelen b en c) - In overige gevallen een verzuimboete van 5% van het bedrag van de aanslag tot het wettelijk maximum van € 2.460 (§ 24a, lid 3, onderdeel d).
Niet of gedeeltelijk niet betalen van belastingen die op aangifte moeten worden voldaan door opzet of grove schuld (19 AWR)	Naheffingsaanslag met een vergrijpboete van maximaal 100% van de belasting die niet of niet tijdig is betaald (67f AWR)	Vergrijpboete van: - 25% bij grove schuld (§ 25 lid 2) - 50% bij opzet (§ 25 lid 3)
<b>III Overig</b>		
Het niet voldoen aan de verplichtingen als bedoeld in artikel 67ca, lid 1, AWR	Verzuimboete van maximaal € 4.920	Verzuimboete van 50% van het wettelijk maximum van € 4.920 (§ 24b, lid 2) In uitzonderlijke gevallen kan een verzuimboete tot het wettelijk maximum van € 4.920 worden opgelegd (§ 24b, lid 3)

### 1.6 Andere administratieve gevolgen en strafrechtelijke sancties

Ter zake van een aantal in het overzicht opgenomen feiten bestaan ook nog andere administratieve gevolgen en strafrechtelijke sancties. Voor wat betreft de administratieve gevolgen doelen wij op de zogenaamde 'omkering van de bewijslast', die in de bezwaar- en beroepsfase geldt als de vereiste aangifte niet is gedaan of als niet is voldaan aan bepaalde informatieverplichtingen (artikel 27e, onder a en b, AWR). Voor wat betreft de strafrechtelijke sancties wijzen wij op de artikelen 68 en 69 AWR. Op grond van artikel 68, eerste lid, onder a, AWR kan het niet voldoen aan de informatie- c.q. administratieve verplichtingen worden gestraft met hechtenis van maximaal zes maanden of geldboete van de derde categorie (€ 7.600).

Voor de sancties op grond van artikel 69 AWR geldt als voorwaarde dat het strafbaar feit ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven. Op grond van artikel 69, eerste lid, AWR kan het opzettelijk niet of niet tijdig doen van aangifte worden gestraft met gevangenisstraf van maximaal vier jaren of geldboete van de vierde categorie (€ 16.750), of als dit hoger is eenmaal het bedrag van de te weinig geheven belasting. Op grond van artikel 69, tweede lid, AWR kan het opzettelijk:

- onjuist of onvolledig doen van aangifte, of
- beschikbaar stellen van valse of vervalste boeken, bescheiden of andere gegevens, worden gestraft met gevangenisstraf van maximaal zes jaren of geldboete van de vijfde categorie (€ 76.000), of als dit hoger is eenmaal het bedrag van de te weinig geheven belasting.

Voor het opleggen van deze sancties is inschakeling van het Openbaar Ministerie nodig.

Wij merken nog op dat het recht tot strafvervolgning vervalt indien aan de belastingplichtige al een boete is opgelegd (artikel 5:44 Awb).

### 1.7 Eigen invulling

De BBBB geeft een uitgebreide opsomming van de boetemogelijkheden voor de verschillende wijzen van heffing. In de regeling zijn alleen die bepalingen opgenomen die betrekking hebben op heffing bij wege van aanslag, heffing bij voldoening op aangifte en het niet nakomen van bepaalde verplichtingen die de AWR voor-schrijft. Andere wijzen van heffing worden door gemeenten, waterschappen of samenwerkingsverbanden niet of nauwelijks toegepast.

Ten slotte wijzen wij er met nadruk op dat gemeenten, waterschappen of samenwerkingsverbanden de vrijheid hebben om op bepaalde onderdelen een andere beleidskeuze te maken. Zo kan de gemeente, het waterschap of het samenwerkingsverband er voor kiezen om, overeenkomstig de rijksregeling, voor het niet of niet tijdig doen van aangifte een verzuimboete tot een vast bedrag op te leggen. Ook is het mogelijk om daarvoor een verzuimenreeks te hanteren waarbij een percentage van het aanslagbedrag wordt gehanteerd, in combinatie met minimumbedragen. Voor dit laatste is in deze uitvoeringsregeling gekozen. Ook kan een gemeente, waterschap of samenwerkingsverband er voor kiezen om in afwijking van het rijksbeleid geen boeten te heffen of lagere of hogere boeten te heffen. Bij het ontwikkelen van een eigen beleid op dit terrein dient een gemeente, waterschap of samenwerkingsverband erop te letten dat er sprake is van proportionaliteit / evenredigheid tussen de hoogte van de boete en de ernst van het te beboeten feit.

### **1.8 Wie stelt de Regeling bestuurlijke boeten vast?**

Uit de wet blijkt niet wie binnen de gemeente, het waterschap of het samenwerkingsverband de Regeling/Uitvoeringsregels bestuurlijke boeten moet vaststellen. Het rijksbeleid is vastgesteld door de Staatssecretaris van Financiën. Het betreft hier een bevoegdheid die intern door de minister aan de staatssecretaris is overgedragen. Met de inwerkingtreding van de aanpassingswetgeving derde tranche Algemene wet bestuursrecht (1 januari 1998) wordt 'Onze Minister' in artikel 123, derde lid, onder a, Waterschapswet vertaald met 'het dagelijks bestuur'.

Wij gaan uit van het standpunt dat de Regeling/Uitvoeringsregels bestuurlijke boeten ertoe strekt het boetebeleid te formuleren en te formaliseren. De regeling dient op grond van artikel 4:81 Awb als zodanig te worden vastgesteld door:

- a. degene aan wie de bevoegdheid is geattribueerd, namelijk de ambtenaar van de gemeente, het waterschap of het samenwerkingsverband die belast is met de heffing van belastingen (de in artikel 231, tweede lid, onderdeel b, Gemeentewet of de in artikel 123, derde lid, onderdeel b, Waterschapswet bedoelde ambtenaar belast met de heffing), hierna: de ambtenaar belast met de heffing, of
- b. degene onder wiens bestuursverantwoordelijkheid de bevoegdheid wordt uitgeoefend (het dagelijks bestuur).

Als voor de heffing of de invordering van belastingen een gemeenschappelijke regeling is getroffen en bij die regeling een openbaar lichaam is ingesteld, kan bij of krachtens die regeling worden bepaald dat een daartoe aangewezen ambtenaar van dat openbaar lichaam wordt aangewezen als ambtenaar belast met de heffing (artikel 232, vierde lid, Gemeentewet en artikel 124, vijfde lid, Waterschapswet).

Mede gezien het feit dat de boeteregeling gedetailleerde pseudowetgeving geeft waarin beleidsregels zijn opgenomen met materiële wetgeving, gaat onze voorkeur uit naar het dagelijks bestuur als het bestuursorgaan dat het boetebeleid vaststelt.

## **2 Artikelsgewijze toelichting**

### **§ 1 Reikwijdte**

De regeling is van toepassing op boeten die worden opgelegd bij de heffing van de belastingen als bedoeld in artikel 219 gemeentewet en artikel 113 Waterschapswet. Het dagelijks bestuur van de Regionale Belasting Groep stelt met deze regeling de uitvoeringsregels vast waar de ambtenaar belast met de heffing zich bij het opleggen van boeten aan moet houden.

### **§ 2 Belanghebbende**

Het begrip belanghebbende is ruimer dan het begrip in artikel 1:2, eerste lid, Awb. Het is ook van toepassing voordat er een boetebeschikking wordt opgelegd, bijvoorbeeld omdat voorafgaand aan een op te leggen vergrijpboete eerst een kennisgeving van het voornemen wordt verzonden (§ 12).

### **§ 3 Ambtshalve vermindering**

Ambtshalve vermindering van een boete kan het gevolg zijn van vermindering of teruggaaf van de belasting, als de hoogte van de belastingaanslag mede bepalend is geweest voor de hoogte van de boete. De uitvoeringsregels ambtshalve vermindering van belastingen die het dagelijks bestuur van de Regionale Belasting Groep heeft vastgesteld, gelden ook voor boetebeschikkingen.

### **§ 4 Pleitbaar standpunt en avas**

Als belanghebbende een pleitbaar standpunt inneemt, is er geen mogelijkheid om een vergrijpboete op te leggen. Een pleitbaar standpunt sluit opzet of grove schuld uit. Met deze paragraaf sluit een pleitbaar standpunt ook het opleggen van een verzuimboete uit.

### **§ 5 Vrijwillige verbetering (artikel 67n Awr)**

Artikel 67n Awr biedt een ontsnappingsmogelijkheid voor de bestuurlijke vergrijpboeten: de vrijwillige verbetering. De verbetering moet uitdrukkelijk kenbaar worden gemaakt en moet plaatsvinden voordat

de belastingplichtige weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de ambtenaar belast met de heffing bekend is of zal worden met de onjuistheid. Van uitdrukkelijk kenbaar maken is in ieder geval sprake als belastingplichtige met een schriftelijke opgave de eerdere aangifte herstelt waardoor de ambtenaar belast met de heffing zonder nader onderzoek een juiste aanslag kan opleggen.

#### **§ 6 Straftoemeting, § 7 Strafverminderende omstandigheden en § 8 Strafverzwarende omstandigheden**

Bij de straftoemeting beantwoordt de ambtenaar belast met de heffing de volgende vragen:

1. Voldoet de hoogte van het percentage of bedrag van de boete aan de uitvoeringsregels?
2. Is een hogere of lagere boete passend en geboden?
3. Heeft de behandeling plaatsgevonden binnen een redelijke termijn?

De ambtenaar belast met de heffing wijkt niet af van de percentages of bedragen, die zijn vermeld in de regeling, tenzij hij van oordeel is dat een hogere of lagere boete, passend en geboden is (Hoge Raad 4 december 1991, BNB 1992/221). Het gaat om strafverminderende en strafverzwarende feiten en omstandigheden. Dat betekent dat in bezwaar ook een lagere boete kan worden vastgesteld dan belanghebbende bepleit. Daarnaast speelt nog de behandeling binnen een redelijke termijn een rol. De belanghebbende heeft recht op behandeling van zijn zaak binnen een redelijke termijn. Hij dient niet te lang in onzekerheid te verkeren over de aan hem op te leggen of opgelegde boete. De redelijke termijn vangt aan op het tijdstip waarop de ambtenaar belast met de heffing jegens de belanghebbende een handeling heeft verricht waaraan deze in redelijkheid de gevolgtrekking heeft kunnen verbinden dat aan hem wegens bepaald gedrag een boete is of zal worden opgelegd. Voor overschrijding van de redelijke termijn in het strafrecht heeft de strafkamer van de Hoge Raad vuistregels opgesteld in het arrest van 17 juni 2008, LJN: BD2578. De belastingkamer van de Hoge Raad heeft in zijn arrest van 19 december 2008, LJN: BD0191 voor gevallen waarin een fiscale bestuurlijke boete in het geding is en de berechting in de cassatieprocedure niet binnen een redelijke termijn heeft plaatsgevonden het volgende beslist:

In de gevallen waarin de redelijke termijn met niet meer dan twaalf maanden is overschreden wordt de boete vermindert:

1. met 5% bij een overschrijding van de redelijke termijn met zes maanden of minder;
  2. met 10% bij een overschrijding van de redelijke termijn met meer dan zes maanden doch niet meer dan twaalf maanden;
- een en ander met dien verstande dat:
- de omvang van de vermindering in deze gevallen niet meer bedraagt dan € 2.500, en
  - geen vermindering wordt toegepast indien het gaat om een boete die minder belooft dan € 1.000.

In een dergelijk geval kan worden volstaan met het oordeel dat de geconstateerde verdragsschending voldoende is gecompenseerd met de enkele vaststelling dat inbreuk is gemaakt op artikel 6, eerste lid, EVRM.

In de gevallen waarin de redelijke termijn met meer dan twaalf maanden is overschreden zal men naar bevind van zaken handelen.

Indien dit artikel door de Regionale Belasting Groep wordt overgenomen dient de boete in vergelijkbare gevallen te worden vermindert indien de redelijke termijn wordt overschreden.

Strafvermindering kan zowel plaatsvinden bij verzuimboeten als bij vergrijpboeten. Strafverzwaring vindt alleen plaats bij vergrijpboeten. In § 7, onder 3 wordt uitgelegd wat onder wanverhouding tussen ernst van het feit en op te leggen boete wordt verstaan. Onder 4 van die paragraaf wordt uitleg gegeven van het begrip verzachtende omstandigheden. Daarnaast kunnen ook financiële omstandigheden tot matiging van de boete leiden.

#### **§ 9 Dag van betaling**

Ook de pinbetaling aan het loket wordt als contante betaling aangemerkt. In een uitspraak van het Hof Amsterdam nam de rijksbelastingdienst het standpunt in dat een pinbetaling geen contante betaling is. Dat standpunt werd afgewezen door het Hof (uitspraak 16 september 2008, LJN: BF1773).

#### **§ 10 Eenvoudige en uitvoerige procedure (artikel 67 pa Awr)**

In de Awb zijn twee procedures voor bestuurlijke boeten neergelegd: een eenvoudige voor de lichtere boeten (hierna: lichte procedure, artikelen 5:48 – 5:52 Awb) en een meer uitvoerige voor zwaardere boeten (hierna: zware procedure, artikel 5:53 Awb).

De lichte procedure wordt gevolgd bij het opleggen van een verzuimboete. De zware procedure wordt gevolgd als een vergrijpboete wordt overwogen. De zware procedure wijkt in zoverre af van het hier boven geschetste dat hiervoor extra eisen gelden:

- het opmaken van een rapport of proces-verbaal (artikel 5:48 Awb) is verplicht;



- de overtreder moet altijd in de gelegenheid worden gesteld zijn zienswijze naar voren te brengen (artikel 5:53 Awb);
- er mag geen mandaat tot het opleggen van een bestuurlijke boete worden verleend aan degene die van de overtreding een rapport of proces-verbaal heeft opgemaakt (artikel 10:3, vierde lid, Awb);
- de ambtenaar belast met de heffing moet binnen dertien weken na het opmaken van het rapport beslissen over het opleggen van de bestuurlijke boete (artikel 5:51 Awb). Als er geen rapport is opgemaakt (kan enkel bij de lichte procedure) regelt de wet geen beslistermijn. In dat geval geldt de redelijke termijn. De beslistermijn is een termijn van orde. Overschrijding van deze termijn heeft dus niet tot gevolg dat de boetebevoegdheid komt te vervallen. De verwachting is dat de rechter hiermee wel rekening zal houden bij de bepaling van de hoogte van de boete. Houdt de beslissing van de ambtenaar belast met de heffing in dat hij geen boete zal opleggen, dan moet hij dat schriftelijk aan de belastingplichtige laten weten (artikel 5:50, tweede lid, onderdeel a, Awb). Na een dergelijke beslissing staat het de ambtenaar belast met de heffing niet meer vrij om voor hetzelfde feit alsnog een boete op te leggen (artikel 5:53 Awb). Ook strafrechtelijke vervolging is in beginsel uitgesloten (artikel 243, tweede lid, Wetboek van Strafvordering).

### **§ 11 Mededelingsplicht (artikel 5:9 Awb jo 67g Awr)**

Deze verplichting berust op artikel 6, derde lid, onderdeel a, EVRM. De (voor bezwaar vatbare) beschikking tot oplegging van een bestuurlijke boete vermeldt de overtreding en het overtreden voorschrift (artikel 5:9 Awb). In elk individueel geval wordt aan de betrokken belastingplichtige mededeling gedaan van de gronden waarop in dat specifieke geval de oplegging van de boete berust (Hoge Raad 5 september 2003, nr. 37784, LJN: AF4953, Belastingblad 2003, blz. 1190). Een publicatie van het door het dagelijks bestuur vastgestelde beleid over het opleggen van bestuurlijke boeten voldoet daar niet aan. De mededeling wordt uiterlijk gedaan op het moment dat de boete wordt opgelegd (artikel 67g Awr jo artikel 5:9 Awb).

### **§ 12 Kennisgeving en hoorplicht bij vergrijpboete**

De kennisgeving vooraf en de hoorplicht vooraf vindt alleen plaats als er sprake is van een vergrijpboete (artikel 67pa Awr).

Het voorschrift om de kennisgeving schriftelijk te doen, is opgenomen om iedere twijfel over de nakoming van deze verplichting uit te sluiten. De duur van de termijn voor het betwisten van de inhoud van de kennisgeving is niet voor alle gevallen vooraf vast te stellen. De bedoeling van de verplichte kennisgeving is de belanghebbende in staat te stellen gemotiveerde verweren tegen de voorgenomen vergrijpboete aan te voeren. Bij het bepalen van de termijn houdt de ambtenaar belast met de heffing hiermee rekening. De ambtenaar belast met de heffing stelt een redelijke termijn voor het betwisten van de gronden in de kennisgeving. In de gevallen waarin direct invorderbare belastingaanslagen worden opgelegd, kan de termijn, afhankelijk van de feiten en omstandigheden, zeer kort zijn.

De kennisgeving- en hoorplicht gaan verder dan waartoe het EVRM dwingt. De wetgever heeft hiervoor gekozen omdat vergrijpboeten tot aanzienlijke bedragen kunnen oplopen en omdat de ambtenaar belast met de heffing het bewijs dient te leveren van opzet of grove schuld. Het opleggen van de vergrijpboete moet achterwege blijven als het verweer van de belanghebbende tot de gevolgtrekking leidt dat de in de kennisgeving genoemde gronden onvoldoende aanknopingspunten opleveren voor het vaststellen van opzet of grove schuld. De betwisting van de kennisgeving kan tot een lagere boete leiden als de opzet of grove schuld wel bewijsbaar is, maar de betwisting aanleiding geeft de boete op een lager bedrag vast te stellen.

Het horen op grond van artikel 5:53, derde lid, jo 5:50 Awb heeft een geheel ander karakter dan het afnemen van een verhoor als bedoeld in artikel 5:10a Awb. Het verhoor heeft voornamelijk tot doel vraagpunten van de ambtenaar belast met de heffing over de verwijtbaarheid van het handelen of nalaten van de belanghebbende op te helderen. Het horen heeft echter primair tot doel om de belanghebbende de mogelijkheid te bieden mondeling zijn mening naar voren te brengen en daartoe zo nodig nadere informatie te verstrekken. Daarom is het bepaalde in artikel 5:10a, tweede lid, Awb en de daarmee samenhangende paragraaf 14 van de regeling in het geval van horen niet van toepassing. Zie voor het verhoor verder de toelichting op paragraaf 14.

### **§ 13 Recht op inzage**

Het recht op inzage is een element van een eerlijke procesgang. De belanghebbende dient in de gelegenheid te worden gesteld zich te kunnen verweren. Het inzagerecht geldt voor de gegevens waarop het voornemen tot het opleggen van de boete berust. Daarbij gaat het om alle gegevens van het fiscale persoonsdossier die van belang zijn voor het opleggen van de boete. Belanghebbende hoeft zijn verzoek om nadere gegevens (onderdeel 2) alleen aannemelijk te maken voor zover dat andere gegevens zijn dan die op grond van artikel 7:4, tweede lid, Awb ter inzage worden gelegd: 'alle verder op de zaak betrekking hebbende stukken'. Voor zover blijkt dat de verdediging van de overtreder dit redelijkerwijs vergt, draagt de ambtenaar belast met de heffing er zoveel mogelijk zorg voor dat deze gegevens aan de overtreder worden medegedeeld in een voor hem begrijpelijke taal (artikel 5:49, tweede lid, Awb).

### § 14 Verhoor

De ambtenaar belast met de heffing kan nog een aantal vraagpunten hebben. De ambtenaar belast met de heffing zal meestal kunnen volstaan met een aanvullend feitenonderzoek door het raadplegen van boeken of andere gegevensdragers of het stellen van schriftelijke vragen. Zolang de ambtenaar belast met de heffing zich daartoe beperkt, is geen sprake van een verhoor in de zin van artikel 5:10a Awb en is er geen verplichting degene die wordt gehoord te wijzen op zijn zwijgrecht (cautie). Zie paragraaf 12.

In een aantal gevallen kan het echter nodig zijn dat de belanghebbende in persoon verschijnt om mondeling inlichtingen te verstrekken. Een verhoor is een mondelinge ondervraging voor het vergaren van bewijs voor het opleggen van een boete. Voor aanvang van het verhoor deelt de ambtenaar belast met de heffing de betrokkene mede dat hij niet tot antwoorden is verplicht. Ook voor aanvang van het verhoor wijst de ambtenaar belast met de heffing de belanghebbende op het zwijgrecht (de cautie) (artikel 5:10a Awb). Voor de invoering van de vierde tranche van de Awb in 2009, was in artikel 67l, eerste lid, Awr (thans vervallen) uitdrukkelijk geregeld dat verhoor niet eerder plaatsvindt dan dat de ambtenaar belast met de heffing de belanghebbende daartoe heeft opgeroepen. Een dergelijke uitdrukkelijke wettelijke grondslag staat niet meer in de wet. Omdat artikel 5:10a Awb het verhoor wel uitdrukkelijk regelt, moet worden aangenomen dat de bevoegdheid voor oproeping voor een verhoor niet is komen te vervallen. In artikel 67l, eerste lid, Awr stond ook dat in de oproeping moest worden vermeld dat de belanghebbende zich bij het verhoor kon laten bijstaan. Hoewel dit voorschrift is komen te vervallen, kan hieruit niet de conclusie worden getrokken dat geen recht op bijstand meer bestaat. Artikel 2:1 Awb en artikel 41 Awr regelen dat belanghebbende het recht heeft zich in het verkeer met de ambtenaar belast met de heffing van bijstand te voorzien of zich te laten vertegenwoordigen.

### § 15 Keuze tussen verzuimboete, vergrijpboete of strafvervolgning

Het 'ne bis in idem-beginsel' beoogt het herhaald opleggen van bestuurlijke boeten voor dezelfde overtreding, en daarmee dubbele bestraffing, te voorkomen. Daarnaast beoogt het te voorkomen dat iemand voor een tweede maal in een sanctieprocedure wordt betrokken voor dezelfde overtreding. Het niet tijdig doen van de aangifte is niet hetzelfde feit als het onjuist doen van de aangifte. Het niet doen van aangifte en het met opzet niet doen van aangifte is wel hetzelfde feit in materiële zin. De eenmaal opgelegde verzuimboete kan niet worden omgezet in een vergrijpboete en vice versa. Is de boete nog niet opgelegd dan kan na verhoor de keuze nog worden gewijzigd, omdat er meer duidelijkheid is gekomen, bijvoorbeeld dat opzet niet te bewijzen is.

Het beginsel van de 'una via' in deze paragraaf ziet op de verhouding tussen bestuurlijke boeten en strafrechtelijke sancties en specificeert de situaties waarin geen bestuurlijke boete aan de overtreder wordt opgelegd wegens dezelfde gedraging. Dit is het geval als voor een overtreding aan iemand al een strafrechtelijke sanctie is opgelegd. Hem kan dan voor dezelfde overtreding niet ook nog eens een bestuurlijke boete worden opgelegd. Andersom betekent dit ook dat er geen strafrechtelijke sanctie kan worden opgelegd als voor dezelfde overtreding reeds een bestuurlijke boete is opgelegd. Het una-via beginsel betekent dat als de ene weg uiteindelijk niet leidt tot het opleggen van een sanctie, de overheid het niet nogmaals via de andere weg kan proberen. De keuze voor een van beide wegen is definitief.

### § 21 Aangifteverzuim aanslagbelasting (artikel 67a Awr)

Er is alleen sprake van een verzuim als aan twee eisen is voldaan:

1. de aangifte is niet binnen een door de ambtenaar belast met de heffing gestelde termijn gedaan, en
2. er is geen gevolg gegeven aan een aanmaning van de ambtenaar belast met de heffing. Als het aan opzet van de belanghebbende te wijten is dat de aangifte niet is gedaan, vormt dit een vergrijp in de zin van artikel 67d van de AWR (zie paragraaf 26 van de regeling). De ambtenaar belast met de heffing moet vooraf een keuze maken tussen het opleggen van een verzuimboete of een vergrijpboete (zie paragraaf 15 van de regeling). Wegens het niet tijdig doen van aangifte kan uitsluitend een verzuimboete worden opgelegd.

In uitzonderlijke gevallen kan een boete worden verhoogd tot € 4.920, zijnde het wettelijk maximum. Een voorbeeld van een uitzonderlijk geval is dat een belanghebbende stelselmatig in verzuim is. De verzuimen moeten dan wel aan belanghebbende zijn meegedeeld (zie Hoge Raad 13 augustus 2004, LJN: AL7032).

De hoogte van de verzuimboete bedraagt maximaal 15% van het bedrag van de aanslag. Doordat de verzuimenreeks daarbij minimum boetebedragen kent, is het mogelijk dat in een enkel geval het bedrag van de boete hoger is dan het bedrag van de aanslag. Dat kan zich vooral voordoen bij relatief geringe aanslagbedragen zoals die bij de zuiveringsheffing wel voorkomen. Dit is op zich geen bezwaar. De opvatting dat een verzuimboete wegens het niet of niet-tijdig doen van een aangifte nimmer meer mag

belopen dan de belasting die naar aanleiding van die aangifte wordt geheven, is in zijn algemeenheid onjuist (Hoge Raad 11 februari 2005, nr. 38805, LJN: AS5791).

#### **§ 22. Aangifteverzuimboete aangiftebelasting artikel 67b, eerste lid, van de Awr**

Bij het niet of niet tijdig doen van aangifte voor de aangiftebelasting is sprake van een verzuim indien belanghebbende de aangifte niet heeft gedaan binnen de in de belastingwet gestelde termijn, in voorkomende gevallen verlengd met het verleende uitstel voor indiening van de aangifte. Bij verzending per post is een aangifte tijdig gedaan indien deze voor het einde van de termijn ter post is bezorgd, mits deze niet later dan een week na afloop van de termijn is ontvangen. In de aangiftebelastingen kan zowel het niet als het niet tijdig doen van aangifte uitsluitend beboet worden als een verzuim.

#### **§ 23. Betalingsverzuimboete aangiftebelasting artikel 67c van de Awr**

Paragraaf 23 van het besluit ziet op betalingsverzuimen in het periodieke betalingspatroon. Constatering van een dergelijk betalingsverzuim vindt doorgaans

plaats door vergelijking van de betaling met de gedane aangifte. Inhoudelijke toetsing van de op de aangifte vermelde belastingschuld aan de materiële belastingschuld vindt in deze fase in de regel niet plaats. Paragraaf 23 ziet derhalve niet op onjuistheden in het betalingsgedrag die pas bij de hiervoor genoemde inhoudelijke toetsing, bijvoorbeeld bij een boekenonderzoek, aan het licht komen (zie daarvoor paragraaf 24 van het besluit).

Voor zover het aan opzet of grove schuld van belanghebbende te wijten is dat de belasting niet, gedeeltelijk niet of niet tijdig betaald is, vormt dit een vergrijp (zie daarvoor paragraaf 25 van het besluit). De ambtenaar belast met de heffing moet vooraf een keuze maken tussen het opleggen van een verzuimboete of een vergrijpboete (zie paragraaf 15 van het besluit). Voor het opleggen van de in paragraaf 23 van het besluit omschreven verzuimboeten is gekozen voor een systematiek waarbij de verzuimboete wordt gerelateerd aan de hoogte van de niet, gedeeltelijk niet of niet tijdig betaalde belasting met inachtneming van het wettelijk maximum.

#### **§ 24. Verzuimboete aangiftebelasting betalingsverzuim gebleken onjuistheden artikel 67c van de Awr**

Paragraaf 24 van het besluit ziet op situaties waarin de ambtenaar belast met de heffing niet in het kader van het periodieke betalingspatroon maar pas naderhand heeft kunnen constateren dat belanghebbende de belasting niet, gedeeltelijk niet of niet tijdig heeft afgedragen of voldaan, omdat er te weinig belasting is aangegeven. Onder te weinig aangegeven belasting wordt voor de toepassing van deze paragraaf verstaan niet aangegeven of te laag aangegeven belasting, dan wel niet betaalde belasting als gevolg van het feit dat belanghebbende ten onrechte niet heeft verzocht om een uitnodiging tot het doen van aangifte.

Voor het opleggen van de in paragraaf 24 van het besluit omschreven verzuimboeten is gekozen voor een systematiek waarbij binnen het wettelijk kader de verzuimboete wordt gerelateerd aan de hoogte van de niet, gedeeltelijk niet of niet tijdig betaalde belasting.

#### **§ 24a NVT**

##### **§ 24b Verzuimboete artikel 67ca Awr**

De Awr kent een aantal artikelen waarin verplichtingen jegens de ambtenaar met de heffing zijn geregeld. Voor zover die artikelen op waterschaps- en gemeentelijke belastingen van toepassing zijn verklaard gaat het daarbij om:

- het nakomen van verplichtingen door wettelijke vertegenwoordigers van minderjarigen, door curatoren en door bewindvoerders;
- het na het overlijden van de belastingplichtige nakomen van verplichtingen door de erven, de executeur, de door de rechter benoemde vereffenaar van de nalatenschap of de bewindvoerder over de nalatenschap;
- de wijze van het verstrekken van door de ambtenaar belast met de heffing gevraagde gegevens en het toestaan dat daar kopieën, leesbare afdrucken of uittreksels van worden gemaakt;
- het aan de ambtenaar belast met de heffing en de door hem aangewezen deskundigen toegang verlenen tot gebouwen en gronden.

Artikel 67ca Awr benoemt het niet nakomen van die verplichtingen als beboetbare feiten.

#### **§ 25 Vergrijpboete algemeen**

In deze paragraaf wordt een algemene toelichting gegeven op de vergrijpboeten. Voor het opleggen van een vergrijpboete moet onder andere voldaan zijn aan de volgende eisen:

1. opzet of grove schuld;
2. de ambtenaar belast met de heffing stelt en bewijst opzet of grove schuld;
3. omkering van de bewijslast geldt niet voor de vergrijpboeten.

De bewijslast is aanmerkelijk zwaarder dan bij verzuimboeten. Bij twijfel of het bewijs van opzet of grove schuld is rond te krijgen kan de Regionale Belasting Groep beter, voor zover mogelijk, kiezen voor een verzuimboete.

Bij het opleggen van vergrijpboeten wordt rekening gehouden met bijzondere omstandigheden van de paragrafen over straftoemeting, strafverminderende omstandigheden en strafverzwarende omstandigheden. Ook wordt rekening gehouden met eventuele vrijwillige verbetering.

#### **§ 26 Vergrijpboete aanslag (artikel 67d Awr)**

Tijdens de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel bij de herziening van het stelsel van bestuurlijke boeten en van het fiscale strafrecht is nadrukkelijk aangegeven dat de vergrijpboete bij aanslag bedoeld is voor gevallen van opzet, fraude of zwendel. Het gaat daarbij om ernstige gevallen als omschreven in onder meer de nota naar aanleiding van het verslag bij het wetsvoorstel tot wijziging van enkele wetten in verband met de herziening van het stelsel van bestuurlijke boeten en van het fiscale strafrecht (kamerstukken I, 1997/98, nr. 24 800, nr. 154b). Op grond van artikel 67n Awr wordt geen vergrijpboete opgelegd aan de belastingplichtige die alsnog een juiste en volledige aangifte doet, dan wel juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen verstrekt voordat hij weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de ambtenaar belast met de heffing met de onjuistheid of onvolledigheid bekend is of bekend zal worden.

Het opleggen van een vergrijpboete wegens het met opzet niet tijdig doen van aangifte bij de aanslagbelastingen is niet mogelijk.

Als sprake is van het niet doen van aangifte wordt de vergrijpboete berekend over de belasting van de gehele (geschatte) aanslag. Bij het vaststellen van de aanslag wordt rekening gehouden met de beschikbare gegevens.

#### **§ 27 Vergrijpboete navordering (artikel 67e Awr)**

De vergrijpboete als bedoeld in paragraaf 27 van de regeling kan worden opgelegd indien sprake is van opzet of grove schuld.

Indien het aan opzet of grove schuld van de belanghebbende is te wijten dat de aanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld of anderszins te weinig belasting is geheven, wordt de vergrijpboete berekend over het belastingbedrag dat betrekking heeft op de correcties waaraan de kwalificaties 'opzet' of 'grove schuld' kunnen worden verbonden.

#### **§ 28 NVT**

#### **§ 38 Citeertitel, § 39 Ingetrokken besluiten en § 40 Inwerkingtreding**

##### **Citeertitel**

Een citeertitel vereenvoudigt de verwijzing naar een bepaalde regeling. Het is mogelijk in de regeling in de citeertitel een jaartal te noemen. Dit is verstandig als er eerder regelingen ter zake van bestuurlijke boeten zijn vastgesteld.

Uitvoeringsregels zijn geen algemeen verbindende voorschriften; wel zijn zij besluiten van algemene strekking. Voor de bekendmaking van uitvoeringsregels is afdeling 3.6 Awb wel van toepassing. Dit betekent dat de bekendmaking geschiedt door kennisgeving van het besluit (de uitvoeringsregels) via elektronische bekendmaking in Overheid.nl (artikel 3:42, tweede lid Awb). Van belang is dat de bekendmaking geschiedt door of met goedvinden dan wel medeweten van de ambtenaar belast met de heffing, op zodanige wijze dat verzekerd is dat de regels voor de betrokkenen kenbaar en toegankelijk zijn (Hoge Raad 28 maart 1990, nr. 25668, BNB 1990/194, V-N 1990, blz. 1383). Op grond van artikel 3:40 Awb kan een beleidsregel eerst nadat deze is bekendgemaakt in werking treden.

Regelingen die door het dagelijks bestuur van de Regionale Belasting Groep worden vastgesteld, worden ondertekend door de voorzitter (artikel 24, tweede lid, Gemeenschappelijke regeling Regionale Belasting Groep) en mede ondertekend door de directeur (artikel 30, vierde lid, Gemeenschappelijke regeling Regionale Belasting Groep).