

## Beleidsregels bestuurlijke boeten Havengeld Twente 2021

Het dagelijks bestuur van GBTwente;  
gelet op het bepaalde in hoofdstuk VIIIA van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, artikel 231, eerste lid en tweede lid, aanhef en onderdeel a, van de Gemeentewet, artikel 4:81 van de Algemene wet bestuursrecht en artikel 13, onder j, van de Gemeenschappelijke Regeling Gemeentelijk Belastingkantoor Twente;

besluit

vast te stellen de volgende regeling:

Beleidsregels bestuurlijke boeten Havengeld Twente 2021 GBTwente.

### Hoofdstuk 1. Algemene bepalingen

#### § 1. Reikwijdte

1. In deze regeling is het beleid neergelegd voor het opleggen van bestuurlijke boeten bij de voldoening op aangifte van het Havengeld waarop Hoofdstuk VIIIA van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) van toepassing is. Dit beleid geldt uitsluitend bij de heffing van het Havengeld.

2. Op beboetbare feiten die zijn begaan ná de inwerkingtredingsdatum van deze regeling (zie § 40) zijn de beleidsregels van deze regeling van toepassing.

3. 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, is ervoor 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 van GBTwente.

#### § 3. Ambtshalve vermindering

Onjuist gebleken boetebeschikkingen kunnen op grond van artikel 65 van de AWR in aanmerking komen voor ambtshalve vermindering. De "Beleidsregels ambtshalve vermindering gemeentelijke belastingen GBTwente" 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 heffingsambtenaar geen boete op. Indien bij bezwaar blijkt dat sprake is van een pleitbaar standpunt of avas, vernietigt de heffingsambtenaar 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 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 vóórdat hij weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de heffingsambtenaar bekend is of zal worden met dat feit, uitdrukkelijk kenbaar maakt aan de heffingsambtenaar 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 heffingsambtenaar 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 heffingsambtenaar 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 beleidsmatig in § 25 geregeld.

## § 6. Straftoemeting

1. Bij het opleggen van een boete gaat de heffingsambtenaar uit van de percentages of bedragen vermeld in deze regeling. Het opleggen van een boete is een vorm van straftoemeting. Daarom houdt de heffingsambtenaar 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 heffingsambtenaar 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 heffingsambtenaar; de stelplicht en bewijslast van strafverminderende factoren op belanghebbende. Indien de heffingsambtenaar op de hoogte is van bijzondere omstandigheden, zal hij bij het opleggen van de boete daarmee rekening houden. De heffingsambtenaar 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. NVT
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 heffingsambtenaar 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 heffingsambtenaar 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 (hierna: WvSr) of op grond van artikel 37 van de Wet op de economische delicten (hierna: WED).

6. Verhoging van de boete wegens recidive vindt uitsluitend plaats indien in de periode van vijf jaren voorafgaand aan de door de heffingsambtenaar 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 heffingsambtenaar 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 en aanwending 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 gemeente / GBTwente;
- 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 gemeente de dag waarop het bedrag aan het loket van de gemeente is betaald.

3. In afwijking van artikel 4:92, eerste lid, van de Algemene wet bestuursrecht geschiedt de toerekening van gedane betalingen allereerst aan eventueel opgelegde boeten en daarna aan de verschuldigde belasting.

#### **§ 10. Eenvoudige en uitvoerige procedure (artikel 67pa van de AWR)**

1. In afdeling 5.4.2 van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: 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 vergrijpboete 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 heffingsambtenaar 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 hoorplicht vooraf (zie artikel 67pa, eerste lid, van de AWR). Deze paragraaf is dus een extra waarborg bij vergrijpboeten.

2. Een kennisgeving is een rapport in de zin van artikel 5:48 van de 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 heffingsambtenaar 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 vergrijpboete aan te voeren. Bij het bepalen van de termijn houdt de heffingsambtenaar hiermee rekening. De heffingsambtenaar 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, van de 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 heffingsambtenaar 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 heffingsambtenaar 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 van de Awb stelt de heffingsambtenaar 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 heffingsambtenaar 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 van de Awb). Hij dient voor de aanvang van het verhoor hierop te worden gewezen (cautie).

2. De heffingsambtenaar 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 strafvervolg**

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.

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 heffingsambtenaar 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 van de 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 van de Awb). Een opgelegde vergrijpboete kan niet worden omgezet in een verzuimboete. De heffingsambtenaar 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 naheffingsaanslag zowel een verzuim- als een vergrijpboete wordt opgelegd. Deze mogelijkheid doet zich voor indien twee afzonderlijk omschreven beboetbaar gestelde gedragingen zijn geconstateerd.

6. Samenloop kan zich ook tussen bestuursrechtelijke en strafrechtelijke sancties voordoen. Artikel 5:44, eerste lid, van de Awb sluit het opleggen van een bestuurlijke boete uit in gevallen waarin ter zake van hetzelfde feit tegen belanghebbende een strafvervolg is ingesteld en het onderzoek ter terechtzitting een aanvang heeft genomen, dan wel het recht tot strafvordering is vervallen ingevolge artikel 74 van het WvSr, ingevolge artikel 37 van de WED.

7. Het opleggen van een bestuurlijke boete aan belanghebbende sluit in beginsel strafvervolg tegen hem ter zake van hetzelfde feit uit. Op grond van artikel 243, tweede lid, van het Wetboek van Strafvordering (hierna: 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 van het WvSv.

8. Het voorgaande lid houdt in dat de heffingsambtenaar 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 vervolg. Indien de termijn dreigt te verstrijken waarbinnen de naheffingsaanslag

en de boetebeschikking moeten zijn opgelegd, bepaalt de heffingsambtenaar zo spoedig mogelijk of er definitief voor strafrechtelijke afdoening wordt gekozen dan wel of er alsnog een vergrijpboete wordt opgelegd.

## Hoofdstuk 2. Verzuimboeten

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

1. NVT.
2. Het niet of niet binnen de termijn doen van aangifte voor de aangiftebelasting wordt aangemerkt als een aangifteverzuim.
3. Ter zake van een dergelijk aangifteverzuim kan de heffingsambtenaar een verzuimboete opleggen van 50 procent van het wettelijk maximum van artikel 67b, eerste lid, van de AWR.
4. In geval dat de aangifte wordt ingediend binnen zeven dagen na afloop van de wettelijke aangiftetermijn legt de heffingsambtenaar geen verzuimboete op.
5. 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. Daarvan is in ieder geval sprake indien hetzelfde verzuim tweemaal achtereenvolgens voorafgaand aan het betreffende verzuim heeft plaatsgevonden.

### § 23. Betalingsverzuimboete artikel 67c van de AWR (geautomatiseerde controle betaling)

1. Deze paragraaf ziet op betalingsverzuimen in het (periodieke) betalingspatroon. Constatering van een dergelijk betalingsverzuim kan plaatsvinden 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 belastingsschuld aan de materiële belastingsschuld 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) en ook niet op de situatie dat belanghebbende vrijwillig verbetert (zie § 24a).
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 legt de heffingsambtenaar een boete op van 2 procent van de niet, gedeeltelijk niet of niet binnen de termijn betaalde belasting tot het wettelijk maximum van artikel 67c van de AWR. De boete wordt minimaal gesteld op € 50.
4. NVT.
5. NVT.
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. Daarvan is in ieder geval sprake indien hetzelfde verzuim tweemaal achtereenvolgens voorafgaand aan het betreffende verzuim heeft plaatsgevonden.

### § 24. Betalingsverzuimboete bij geen of onjuiste aangifte artikel 67c van de AWR

1. Anders dan § 23 zien § 24 en § 24a 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 heffingsambtenaar 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 geen aangifte heeft gedaan en/of 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 aangiftelast, legt de heffingsambtenaar een verzuimboete op van 10 procent van de verschuldigde belasting tot het wettelijk maximum van artikel 67c, eerste lid, van de AWR. De boete wordt minimaal gesteld op € 50.
3. Bij het vaststellen van de verzuimboete gaat de heffingsambtenaar uit van het kalenderjaar. Heeft de niet, gedeeltelijk niet dan wel niet binnen de termijn betaalde belasting betrekking op tijdvakken die in meer kalenderjaren vallen, dan legt de heffingsambtenaar per kalenderjaar een verzuimboete op.
4. NVT.
5. NVT.

§ 24a. Verzuimboete betalingsverzuim suppletie / correctiebericht artikel 67c van de AWR

1. Deze paragraaf geeft inhoud aan de wijze waarop de verzuimboete wordt berekend ingeval van een suppletie voor aangiftebelastingen die is aan te merken als een vrijwillige verbetering. Voor de toepassing van deze paragraaf is het uitgangspunt dat de suppletie alsnog leidt tot een juiste afdracht of voldoening van verschuldigde belasting.
2. De werkingsfeer is beperkt tot die situaties waarin belanghebbende in eerste instantie de op aangifte te betalen belasting te laag heeft berekend, aangegeven en betaald en overeenkomstig een suppletie van de aangifte het te weinig betaalde belasting alsnog betaalt.
3. Indien sprake is van een suppletie legt de heffingsambtenaar naar aanleiding daarvan in beginsel geen verzuim- of vergrijpboete op. Dit laat echter de voorafgaand aan de suppletie reeds met betrekking tot hetzelfde belastingplichtige feit opgelegde boeten in beginsel onverlet.
4. NVT.

#### **§ 24b. Verzuimboete artikel 67ca van de AWR (Overige verzuimen)**

1. Het niet voldoen aan de verplichting, welke wordt opgelegd bij of krachtens de in artikel 67ca, eerste lid, van de AWR vermelde artikelen, wordt aangemerkt als een verzuim; bijvoorbeeld: het niet of niet tijdig verzoeken om de uitreiking van een analoog aangiftebiljet als bedoeld in de Uitvoeringsregeling gemeentelijke belastingen
2. Ter zake van het verzuim kan de heffingsambtenaar een verzuimboete opleggen van 1,25 procent van het wettelijk maximum van artikel 67ca, eerste lid, van de 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) naheffingsaanslag te worden genomen.
6. In geval dat het verzuim bestaat uit het niet of niet tijdig verzoeken om de uitreiking van een analoog aangiftebiljet en dat verzuim binnen zeven dagen na afloop van de daarvoor geldende termijn wordt hersteld, legt de heffingsambtenaar geen verzuimboete op.

### **Hoofdstuk 3. Vergrijpboeten**

#### **§ 25. Vergrijpboete algemeen**

1. Vergrijpboeten kunnen alleen worden opgelegd indien sprake is van grove schuld of opzet.
2. Grove 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 heffingsambtenaar 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 heffingsambtenaar een vergrijpboete op van 50 procent.
4. De heffingsambtenaar dient de aanwezigheid van opzet of grove schuld te stellen en te bewijzen. Daarbij is omkering van de bewijslast niet mogelijk. De heffingsambtenaar 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.
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 heffingsambtenaar de boete over dat – naar evenredigheid bepaalde – gedeelte.
10. Het voorgaande lid vindt overeenkomstige toepassing indien meer dan één boetepercentage moet worden toegepast.
11. Bij het opleggen van de vergrijpboete houdt de heffingsambtenaar 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 heffingsambtenaar geen vergrijpboete op.

## Hoofdstuk 4. Bijzondere verzuimboeten

NVT

## Hoofdstuk 5. Overgangs- en slotbepalingen

### § 38. Citeertitel

Dit besluit wordt aangehaald als: Beleidsregels bestuurlijke boeten Havengeld Twente 2021.

### § 39. Ingetrokken besluiten

NVT.

### § 40. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de eerste dag na die van de bekendmaking.

*Aldus besloten op 17 december 2020 door het dagelijks bestuur van de gemeenschappelijke regeling Gemeentelijk Belastingkantoor Twente,  
De secretaris, de voorzitter,*

.....  
*De heer R.H.J. Tijink de heer A.L. Langius*

## **B Toelichting**

### 1. Algemeen

#### 1.1. Inleiding

De Beleidsregels bestuurlijke boeten Havengeld zijn beleidsregels waarbij niet van dwingende hogere regelgeving kan worden afgeweken. Die hogere regelgeving bestaat uit de artikelen uit de Algemene wet bestuursrecht (verder: Awb), de Algemene wet inzake rijksbelastingen (verder: AWR, artikel 67a en verder) en artikel 6 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens (verder: 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 een gemeente beschikken over meer dan basiskennis van het boeterecht en de bijzondere rechtsbescherming van artikel 6 EVRM. Voordat boeten worden opgelegd, is het daarom van belang dat een gemeente expertise verzamelt op dit terrein, eventueel gezamenlijk met andere gemeenten. Dit is een vanzelfsprekende

eis van zorgvuldigheid tegenover de burgers. Verder moet een gemeente erop rekenen dat ze 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 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, die kunnen worden opgelegd als er sprake is van opzet of grove schuld.

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 heffingsambtenaar. Het opleggen van vergrijpboeten zal vanwege de hoge eisen die worden gesteld aan de bewijslast van de gemeente in de praktijk waarschijnlijk weinig voorkomen.

## 1.2. Waarborgen en beleidsregel

### Waarborgen

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

- a. De heffingsambtenaar legt geen bestuurlijke boete op als voor de overtreding een rechtvaardigingsgrond bestaat (artikel 5:5 Awb); de heffingsambtenaar 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 overtrede 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). Een publicatie van het door het dagelijks bestuur van GBTwente 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 heffingsambtenaar 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 heffingsambtenaar 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 heffingsambtenaar 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 heffingsambtenaar 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 vóórdat de betrokkene weet of redelijkerwijs moet



vermoeden dat de heffingsambtenaar 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).

#### Beleidsregel

Gemeenten die bestuurlijke boeten willen opleggen doen er goed aan hiervoor beleidsregels vast te stellen. In die beleidsregels kan een gemeente onder meer aangeven wanneer zij een boete oplegt en hoe hoog die boete is.

De Model Beleidsregels bestuurlijke boeten gemeentelijke belastingen sluiten zoveel mogelijk aan bij het rijksbeleid, neergelegd in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (verder BBBB). De Model Beleidsregels bestuurlijke boeten gemeentelijke belastingen moeten worden gezien als een vertaalslag van het beleid van het Rijk naar de gemeente. Een aantal artikelen uit het BBBB is vanwege de specifieke rijksregelgeving niet overgenomen. Wel is de nummering van het BBBB zoveel mogelijk aangehouden. Verder stemmen de Model Beleidsregels bestuurlijke boeten gemeentelijke belastingen overeen met de Model Beleidsregels bestuurlijke boeten waterschapsbelastingen van de Unie van Waterschappen.

Het opleggen van boeten is met name mogelijk bij gemeentelijke heffingen die op basis van door de belastingplichtige verstrekte gegevens of aangiften worden geheven, zoals hondenbelasting, toeristenbelasting, gemakkelijkhedenretributie en ook wel de leges omgevingsvergunning en rioolheffing. 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 gemeentelijke heffingen kan het instrument functioneren als stok achter de deur, ook als een gemeente in de praktijk nooit een boete oplegt. De boetebepalingen van de Algemene wet inzake 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.

#### 1.3. Bezwaar en beroep

Een bestuurlijke boete wordt door de heffingsambtenaar opgelegd bij een voor bezwaar vatbare beschikking. Als de boete gelijktijdig wordt opgelegd met de (naheffings)aanslag – dat is de hoofdregel – dan moet de boete met de belastingaanslag op het (naheffings)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 heffingsambtenaar doet ook uitspraak op het bezwaar tegen de boete. In daartoe aanleiding gevende gevallen kunnen belastingplichtigen met de heffingsambtenaar een compromis (vaststellingsovereenkomst) sluiten.

#### 1.4. Betaaltermijnen

Voor een toelichting wordt verwezen naar Modelverordeningen gemeentelijke belastingen (algemene toelichting) - Termijnen van betaling.

#### 1.5. Schema bestuurlijke boeten

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

Schema bestuurlijke boeten bij heffing bij wege van voldoening op aangifte

Feit Wettelijke boete Beleidsregels bij Havengeld

Aangifte niet of niet tijdig gedaan (10 AWR) Verzuimboete maximaal € 123 (67b AWR) Verzuimboete van 50% van het wettelijk maximum van € 123 (§ 22, lid 3).

Geen verzuimboete wordt opgelegd als de aangifte wordt ingediend binnen zeven dagen na afloop van de aangiftetermijn (§ 22, lid 4).

In uitzonderlijke gevallen (bijv. stelselmatig verzuim) kan een verzuimboete tot het wettelijk maximum van € 123 worden opgelegd (§ 22, lid 7)

Het niet voldoen aan de verplichtingen als bedoeld in artikel 67ca, lid 1 (Verzoeken analoog aangiftebiljet) 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)

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 maximaal € 4.920 (67c AWR) Verzuimboete van 2% van de niet, gedeeltelijk niet of niet tijdig betaalde belasting tot een maximum van € 4.920. De boete bedraagt minimaal € 50.

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 van 10% van de niet, gedeeltelijk niet of niet tijdig betaalde belasting tot een maximum van € 4.920. De boete bedraagt minimaal € 50.

Bij "vrijwillige verbetering": in beginsel geen verzuim- of vergrijpboete.

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)

#### 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 modelregeling geeft een uitgebreide opsomming van de boetemogelijkheden voor de verschillende wijzen van heffing. Lang niet alle onderdelen zijn voor elke gemeente relevant. Er zijn paragrafen die alleen van toepassing (kunnen) zijn als een gemeente belasting heft op een bepaalde wijze. Paragraaf 21 is bijvoorbeeld alleen relevant als een gemeente gebruikmaakt van aangiften bij een heffing die bij wege van aanslag wordt geheven. Voor de heffing op andere wijze is alleen een vergrijpboete ex artikel 67e mogelijk en is alleen paragraaf 27 van toepassing. Omdat gemeenten niet of nauwelijks heffen bij wege van voldoening op aangifte, hebben de bepalingen die daarop zien (paragrafen 22 tot en met 24a) geen plaats in de modelregeling gekregen, maar wel in deze Beleidsregels aangezien het Havengeld in Twente met ingang van 2021 immers wordt geheven bij wege van voldoening op aangifte.

Ten slotte wijzen wij er met nadruk op dat gemeenten de vrijheid hebben om op bepaalde onderdelen een andere beleidskeuze te maken. Zo kan een gemeente er bijvoorbeeld voor kiezen om geen boeten op te leggen of lagere of hogere boeten op te leggen. Bij de zuiveringsheffing die door het waterschap wordt geheven zijn belastingbedragen van minder dan € 200 geen uitzondering, zodat het de vraag is

of een boete van € 226 – gelet op de vereiste proportionaliteit – bij de rechter zal standhouden. Een lager boetebedrag is mogelijk niet opportuun omdat de hoogte van het boetebedrag dan in feite wordt bepaald door de laagst mogelijke belastingaanslag. Bovendien zullen belastingplichtigen eerder geneigd zijn om een afweging te maken tussen hun eigen administratieve lasten en de hoogte van de verzuimboete. Door het hanteren van percentages is de hoogte van de boete afhankelijk van het bedrag van de aanslag. Dat is verdedigbaar met de stelling dat naar mate de aanslag hoger is, de ernst van het verzuim ook zwaarder wordt aangerekend.

Bij het ontwikkelen van een eigen beleid op dit terrein dient een gemeente er nadrukkelijk op te letten dat er sprake is van proportionaliteit en evenredigheid tussen de hoogte van de boete en de ernst van het te beboeten feit.

#### 1.8. Wie stelt de Beleidsregels bestuurlijke boeten gemeentelijke belastingen vast?

Uit de wet blijkt niet wie binnen de gemeente de Beleidsregels bestuurlijke boeten gemeentelijke belastingen 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 'de minister' in de Gemeentewet vertaald met 'het college van burgemeester en wethouders'.

Wij gaan uit van het standpunt dat de Beleidsregels bestuurlijke boeten gemeentelijke belastingen ertoe strekken het boetebeleid te formuleren en te formaliseren. De regeling dient als zodanig te worden vastgesteld door hetzij degene aan wie de bevoegdheid is geattribueerd, namelijk de gemeenteambtenaar die belast is met de heffing van gemeentelijke belastingen (de in artikel 231, tweede lid, onderdeel b, Gemeentewet bedoelde gemeenteambtenaar), hierna: de heffingsambtenaar, hetzij degene onder wiens bestuursverantwoordelijkheid de bevoegdheid wordt uitgeoefend (het college). Mede gezien het feit dat de boeteregeling gedetailleerde pseudowetgeving geeft waarin beleidsregels zijn opgenomen met materiële wetgeving, gaat onze voorkeur uit naar het college als het bestuursorgaan dat het boetebeleid vaststelt.

Als voor de heffing of de invordering van gemeentelijke 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 het openbare lichaam wordt aangewezen als heffingsambtenaar of invorderingsambtenaar.

### Hoofdstuk 3 Artikelsgewijze toelichting

#### Toelichting § 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).

#### Toelichting § 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 gemeentelijke beleidsregel ambtshalve vermindering van gemeentelijke belastingen die het dagelijks bestuur van GBTwente heeft vastgesteld, geldt ook voor boetebeschikkingen.

#### Toelichting § 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.

#### Toelichting § 5. Vrijwillige verbetering (artikel 67n)

Artikel 67n AWR biedt een ontsnappingsmogelijkheid voor de bestuurlijke vergrijpboeten: de vrijwillige verbetering. De verbetering moet uitdrukkelijk kenbaar worden gemaakt en moet plaatsvinden vóórdat de belastingplichtige weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de heffingsambtenaar 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 heffingsambtenaar zonder nader onderzoek een juiste aanslag kan opleggen.

#### Toelichting § 6. Straftoemeting, § 7. Strafverminderende omstandigheden en § 8. Strafverzwarende omstandigheden

Bij de straftoemeting beantwoordt de heffingsambtenaar de volgende vragen:

1. Voldoet de hoogte van het percentage of bedrag van de boete aan de beleidregels?
2. Is een hogere of lagere boete passend en geboden en zo ja, waarom?

### 3. Heeft de behandeling plaatsgevonden binnen een redelijke termijn?

De heffingsambtenaar 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 heffingsambtenaar 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 verminderd:

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 verdragschending voldoende is gecompenseerd met de enkele vaststelling dat inbreuk is gemaakt op artikel 6, eerste lid, van het 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 gemeente wordt overgenomen dient de boete in vergelijkbare gevallen te worden verminderd indien de redelijke termijn wordt overschreden.

Strafvermindering kan zowel plaatsvinden bij verzuimboetes als bij vergrijpboetes. Strafverzwaring vindt alleen plaats bij vergrijpboetes. 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.

#### Toelichting § 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).

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

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).
- het bestuursorgaan 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 heffingsambtenaar 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 heffingsambtenaar 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, Sv).

Toelichting § 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 college vastgestelde beleid over het opleggen van bestuurlijke boetes 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).

Toelichting § 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 heffingsambtenaar hiermee rekening. De heffingsambtenaar 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 heffingsambtenaar 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 heffingsambtenaar 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 zonedig 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 de toelichting op paragraaf 14.

Toelichting § 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 het bestuursorgaan 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).

Toelichting § 14. Verhoor

De heffingsambtenaar kan nog een aantal vraagpunten hebben. De heffingsambtenaar zal meestal kunnen volstaan met een aanvullend feitenonderzoek door het raadplegen van boeken of andere gegevensdragers of het stellen van schriftelijke vragen. Zolang de heffingsambtenaar zich daartoe beperkt, is geen sprake van een verhoor in de zin van artikel 5:10a Awb en is er geen verplichting om 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 heffingsambtenaar de betrokkene mede dat hij niet tot antwoorden is verplicht. Ook voor aanvang van het verhoor wijst de heffingsambtenaar 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 67I, eerste lid, AWR (thans vervallen) uitdrukkelijk geregeld dat verhoor niet eerder plaatsvindt dan dat de heffingsambtenaar 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 67I, 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 heffingsambtenaar van bijstand te voorzien of zich te laten vertegenwoordigen.

#### Toelichting § 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.

#### Toelichting § 22 t/m 24 b Verzuimboeten ter zake de verzoek-, aangifte- en betalingsplichten

##### Verzuimboete wegens het niet of te laat doen van aangifte

Uitgangspunt is dat het initiatief tot de havengeldheffing bij de belastingplichtige ligt. Deze moet binnen de digitale aangiftetermijn digitaal aangifte doen op het Havenportaal of binnen de daarvoor gestelde termijn (verzoektermijn) verzoeken om de uitreiking van een analoog aangiftebiljet, waarbij de analoge aangiftetermijn na de uitreiking begint te lopen. Er zijn dus twee aangiftetermijnen, afhankelijk van de wijze waarop aangifte wordt gedaan.

Er wordt een boete ex § 22 opgelegd:

- als pas na de digitale aangiftetermijn digitaal aangifte wordt gedaan;
- als pas na de analoge aangiftetermijn na de uitreiking van een aangiftebiljet analoog aangifte wordt gedaan;
- als na de analoge aangiftetermijn na de uitreiking van een aangiftebiljet geen analoge aangifte wordt gedaan;
- als er geen digitale aangifte is gedaan en er evenmin binnen de verzoektermijn is verzocht om de uitreiking van een analoog aangiftebiljet.

##### Verzuimboete wegens het niet op tijd volledig betalen

##### Uitnodiging tot betaling conform gedane aangifte

Het direct voldoen van het havengeld bij de aangifte, eigen aan de heffing bij wege van voldoening op aangifte, is thans nog niet mogelijk bij de digitale aangifte op het Havenportaal, aangezien het portaal nog niet beschikt over een iDeal-functie. Om die reden wordt zowel na een digitaal als na een analoog gedane aangifte gewerkt met een door GBTwente te verzenden Uitnodiging tot betaling waarna de termijn om te betalen feitelijk begint te lopen.

##### Onvolledige betaling

Indien het havengeld niet binnen de termijn na de verzenddatum van de Uitnodiging tot betaling geheel wordt voldaan, wordt een naheffingsaanslag opgelegd met een boete ex § 23. Die naheffings-aanslag

kan vervolgens bij niet tijdige volledige betaling regulier worden ingevorderd met gebruik-making van de Invorderingswet 1990.

#### Onvolledige betaling wegens onjuist gebleken aangifte

Als een gedane aangifte na onderzoek onjuist is gebleken en bovendien heeft geleid tot een uitnodiging tot betaling voor een te laag bedrag wordt er voor de openstaande post op basis van het juiste belastingbedrag een naheffingsaanslag opgelegd, inclusief een boete ex § 24.

#### Geen boete bij vrijwillige verbetering

Er wordt in beginsel geen boete opgelegd wanneer een belastingplichtige diens gedane aangifte, die tot een te lage belasting heeft geleid, uit eigen beweging verbetert. Eventueel reeds voordien opgelegde boeten ter zake hetzelfde belastingplichtige feit blijven echter wel gehandhaafd. Afhankelijk van het moment van de verbetering wordt een Uitnodiging tot betaling voor het belastingbedrag na verbetering verzonden, dan wel een naheffingsaanslag voor het openstaande belastingbedrag na verbetering opgelegd.

#### Verzuimboete wegens het niet of te laat verzoeken om uitreiking van een aangiftebiljet

Zoals gezegd is het uitgangspunt dat het initiatief tot de havengeldheffing bij de belastingplichtige ligt. Deze moet binnen de digitale aangiftetermijn digitaal aangifte doen of binnen de daarvoor gestelde verzoektermijn verzoeken om de uitreiking van een analoog aangiftebiljet. Doet belastingplichtige geen van beiden, dan wordt er een boete ex § 24b opgelegd wegens het niet of te laat verzoeken om de uitreiking van een aangiftebiljet.

#### Toelichting § 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 heffingsambtenaar 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 gemeente 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.

#### Toelichting § 38. Citeertitel, § 39. Ingetrokken besluiten en § 40. Inwerkingtreding

##### Citeertitel

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

Beleidsregels zijn niet algemeen verbindende voorschriften; wel zijn zij besluiten van algemene strekking. Voor de bekendmaking van beleidsregels is afdeling 3.6 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) wel van toepassing. Dit betekent dat de bekendmaking geschiedt door kennisgeving van het besluit (de beleidsregel) of de zakelijke inhoud ervan in een van overheidswege uitgegeven blad of een dag-, nieuws- of huis-aan-huisblad, dan wel op een andere geschikte wijze (artikel 3:42 Awb). Van belang is dat de bekendmaking geschiedt door of met goedvinden dan wel medeweten van het bestuursorgaan, 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.

Daarnaast is goede voorlichting van groot belang, helemaal omdat het gaat om een nieuwe wijze van heffing waarbij van de belastingplichtige meer wordt verwacht dan voorheen en omdat er boetes kunnen worden opgelegd als de belastingplichtige zich niet aan zijn aangifte- en betalingsplicht houdt.

Regelingen die door het dagelijks bestuur van GBTwente worden vastgesteld, worden ondertekend door de voorzitter en medeondertekend door de secretaris (artikel 13 van de Gemeenschappelijke Regeling Gemeentelijk Belastingkantoor Twente).