

# Besluit bestuurlijke boeten Belastingdienst 1998 (Beleidsbesluit)

FI

19 december 1997/nr. AFZ97/4578N

De Staatssecretaris van Financiën,

Besluit:

Vast te stellen het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst 1998.

## Inhoudsopgave

### HOOFDSTUK I

Algemene bepalingen

§ 1 Reikwijdte

§ 2 Begrip belanghebbende

§ 3 Toerekening

§ 4 Verzuimboete/vergrijpboete

§ 5 Verplichte keuze verzuimboete of vergrijpboete

§ 6 Gelijktijdigheid

§ 7 Ambtshalve vermindering

### HOOFDSTUK II

Afdeling A Algemene bepalingen met betrekking tot verzuim- en vergrijpboeten

§ 8 Dag van betaling

§ 9 Karakter boete

§ 10 Straftoemeting

§ 11 Redelijke termijn

§ 12 Beperking van de informatieverplichtingen (artikel 67j van de AWR)

§ 13 Verhoor (artikel 67l van de AWR)

§ 14 Recht op inzage (artikel 67m van de AWR)

§ 15 Mededelingsplicht (artikel 67g van de AWR)

§ 16 Begrijpelijke taal (artikel 67g, derde lid, van de AWR)

§ 17 Termijnoverschrijding

§ 18 Overlijden van belanghebbende (artikel 67i van de AWR)

Afdeling B Bijzondere bepalingen met betrekking tot vergrijpboeten

§ 19 Kennisgeving/hoorplicht (artikel 67k van de AWR)

§ 20 Una via (artikelen 67o en 69a van de AWR en artikel 51a van de Douanewet)

### HOOFDSTUK III

Verzuimboeten

§ 21 Aanslagbelastingen (artikel 67a van de AWR)

§ 22 Aangiftebelastingen (artikel 67b van de AWR)

§ 23 Aangiftebelastingen (artikel 67c van de AWR)

§ 24 Aangiftebelastingen (artikel 67c van de AWR)

### HOOFDSTUK IV

Vergrijpboeten

§ 25 Algemeen

§ 26 Aanslagbelastingen (artikel 67d van de AWR)

§ 27 Aanslagbelastingen (artikel 67e van de AWR)

§ 28 Aangiftebelastingen (artikel 67f van de AWR)

### HOOFDSTUK V

Bijzondere boeten

Afdeling A Verzuimboete in verband met vervoeren personen in laadruimte

(artikel 17a van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992, hierna te noemen: Wet BPM)

§ 29 Verzuimboete BPM (artikel 17a van de Wet BPM)

Afdeling B Boeten op grond van de artikelen 27 en 28 van de Wet verminderingafracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen (hierna te noemen: WVA)

§ 30 Boeten op grond van de artikelen 27 en 28 van de WVA

Afdeling C Verzuimboeten omzetbelasting op grond van artikel 40 van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna te noemen: Wet OB)

§ 31 Niet of niet tijdig indienen opgaaf ICL/onjuiste of onvolledige BTW-nummers

§ 32 Onjuiste totaaltelling

Afdeling D Verzuimboeten motorrijtuigenbelasting

§ 33 Betalingscontrole (artikel 37 en artikel 70 van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994, hierna te noemen: Wet MB 1994)

§ 34 Overige naheffingen in verband met de Wet MB 1994

§ 35 Verzuimboete in verband met bedrijfsvoertuigenpark (artikel 37d van de Wet MB 1994)

Afdeling F Verzuimboete op grond van artikel 13 van de Wet belasting zware-

motorrijtuigen (hierna te noemen: Wet BZM)

§ 36 Verzuimboete op grond van artikel 13 van de Wet BZM

Afdeling G Boeten Douanewet

§ 37 Verzuimboeten ingevolge de artikelen 37, 38 en 39 van de Douanewet (hierna te noemen: DW)

§ 38 Vergrijpboeten ingevolge de artikelen 37, 38 en 39 van de DW

§ 39 Verzuimboete entrepotvergunning Afdeling H Verzuimboeten bij toepassing van artikel 53a van de Wet op de accijnsen artikel 21 van de Wet op de verbruiksbelastingen van alcoholvrijedranken en van enkele andere producten

§ 40 Dagaangiften accijns en van verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken en van enkele andere producten (artikel 67b van de AWR)

§ 41 Dagaangiften accijns en van verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken en van enkele andere producten (artikel 67c van de AWR)

### HOOFDSTUK VI

Bijzondere omstandigheden

§ 42 Algemeen

§ 43 Strafverzwarende omstandigheden

§ 44 Wanverhouding/Verzachtende omstandigheden

§ 45 Financiële omstandigheden

### HOOFDSTUK VII

Overgangs- en slotbepaling

§ 46 Overgangsrecht

§ 47 Slotbepaling

### HOOFDSTUK I

#### Algemene bepalingen

§ 1 Reikwijdte

Het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst 1998 (hierna te noemen: het besluit) bevat beleidsregels voor het opleggen van boeten bij de heffing van rijksbelastingen waarop de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna te noemen: AWR) van toepassing is. Het besluit is mede van toepassing op de boeten die in verband met de premieheffing ingevolge de volks-

verzekeringen en de Wet arbeidsongeschiktheidsverzekering zelfstandigen kunnen worden opgelegd.

#### *Toelichting*

Het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst 1998 is van toepassing op de boeten die in verband met de heffing van rijksbelastingen en de premieheffing ingevolge de volksverzekeringen en de premieheffing op grond van de Wet arbeidsongeschiktheidsverzekering zelfstandigen, kunnen worden opgelegd. Artikel 1, tweede lid, van de AWR omschrijft wat onder rijksbelastingen moet worden verstaan. Het besluit is derhalve mede van toepassing op de boeten bedoeld in hoofdstuk 5 van de Douanewet. Het besluit bevat het door de Staatssecretaris van Financiën vastgestelde beleid waar de inspecteur zich bij het opleggen van boeten aan dient te houden. Het besluit bevat recht in de zin van artikel 99 van de Wet op de rechterlijke organisatie. In hoofdstuk I, Algemene bepalingen, wordt invulling gegeven aan een aantal begrippen en aan voor het boetestelsel als zodanig geldende uitgangspunten. De paragrafen opgenomen in hoofdstuk II geven aan op welke wijze de inspecteur bij het opleggen van boeten de aan belanghebbende toekomende waarborgen dient te hanteren. Bij het bepalen van de hoogte van een boete geldt als uitgangspunt het in acht nemen van de beginselen van behoorlijke straftoemeting. Het beleid met betrekking tot de hoogte van de door de inspecteur in standaardgevallen op te leggen boeten, is te vinden in de hoofdstukken III, IV en V. De in deze hoofdstukken genoemde criteria, percentages en bedragen strekken ertoe om aan de hand van objectieve criteria uniformiteit bij het opleggen van boeten te bewerkstelligen. Of er vervolgens redenen zijn om de boete in individuele gevallen op een lager of hoger bedrag of percentage vast te stellen, beoordeelt de inspecteur aan de hand van de criteria genoemd in hoofdstuk VI.

#### *§ 2 Begrip belanghebbende*

Onder belanghebbende wordt voor de toepassing van dit besluit verstaan degene aan wie een boete is of kan worden opgelegd.

#### *Toelichting*

Het begrip belanghebbende omvat een

ieder aan wie in de zin van paragraaf 1 van het besluit een boete door de inspecteur is of kan worden opgelegd.

#### *§ 3 Toerekening*

Een handelen of nalaten van een derde, die voor of namens belanghebbende optreedt, wordt aan de belanghebbende toegerekend.

#### *Toelichting*

De inspecteur moet bij vergrijpboeten de aanwezigheid van opzet of grove schuld stellen en bewijzen. Aan het bewijs van opzet of grove schuld doet niet af de omstandigheid dat belanghebbende bij het doen van aangifte gebruik maakt van de diensten van een gemachtigde. Het handelen of nalaten van de gemachtigde wordt aan belanghebbende toegerekend. Dit lijkt volgens de jurisprudentie uitzondering indien belanghebbende aantoonbaar dat hij in redelijkheid niet behoefde te twijfelen aan een behoorlijke taakuitoefening van de gemachtigde. Indien vanwege een handelen of nalaten van een derde die voor of namens belanghebbende optreedt een verzuimboete is opgelegd en belanghebbende vervolgens aantoonbaar dat niet alleen hijzelf maar ook de derde binnen redelijke grenzen alles heeft gedaan om het verzuim te voorkomen, vernietigt de inspecteur de verzuimboete wegens afwezigheid van alle schuld.

#### *§ 4 Verzuimboete/vergrijpboete*

1. De verzuimboete heeft tot doel een gebod tot nakoming van fiscale verplichtingen in te scherpen. Voor het opleggen van de verzuimboete is voldoende dat aan één of meer van deze verplichtingen niet is voldaan. Bij afwezigheid van alle schuld (hierna te noemen: avas) legt de inspecteur geen verzuimboete op. Indien bij bezwaar blijkt dat sprake is van avas, vernietigt de inspecteur de boete. Belanghebbende dient avas te stellen en te bewijzen. 2. De vergrijpboete is gericht op het bestraffen van een handelen of nalaten waarbij sprake is van opzet dan wel grove schuld. De inspecteur dient de aanwezigheid van opzet of grove schuld te stellen en te bewijzen.

#### *Toelichting*

Bij verzuimboeten gaat het in het algemeen om eenvoudig te constateren feiten.

Bij het opleggen van een verzuimboete

gelden dezelfde waarborgen als bij het opleggen van een vergrijpboete, met uitzondering van de kennisgeving/hoorplicht vooraf. Het ontbreken van de kennisgeving/hoorplicht vooraf bij het opleggen van verzuimboeten is niet in strijd met het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (hierna te noemen: EVRM). Het EVRM verplicht tot het mededelen van de gronden waarop de boete berust, uiterlijk bij het opleggen van de boete. Aan deze eis wordt bij het opleggen van zowel verzuim- als vergrijpboeten voldaan (zie artikel 67g van de AWR en paragraaf 15 van het besluit). Bij vergrijpboeten is echter tevens gekozen voor een kennisgeving/hoorplicht vooraf (zie artikel 67k van de AWR en paragraaf 19 van het besluit), hetgeen een verdergaand voorschrift is dan waartoe het EVRM dwingt.

Een vergrijpboete is gesteld op meer ernstige handelingen of nalatigheden. De stelplicht en bewijslast van opzet of grove schuld rusten op de inspecteur. De bij de heffing bestaande mogelijkheid om de belastingaanslag onder bepaalde voorwaarden vast te stellen met omkering van de bewijslast geldt niet voor het opleggen van vergrijpboeten.

Voor het bepalen van de grondslag van vergrijpboeten wordt, voorzover 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 zogenoemde omkering van de bewijslast. De inspecteur 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 Verplichte keuze verzuimboete of vergrijpboete*

Bij het niet doen van aangifte met betrekking tot belastingen die bij wege van aanslag worden geheven alsmede bij het niet, gedeeltelijk niet of niet tijdig betalen van belastingen die op aangifte moeten worden voldaan of afgedragen, maakt de inspecteur een keuze tussen het opleggen van een verzuimboete en het opleggen van een vergrijpboete. Een eenmaal opgelegde verzuimboete sluit het opleggen van een vergrijpboete voor hetzelfde feit uit. Het opleggen van een vergrijpboete

te sluit het nadien opleggen van een verzuimboete voor hetzelfde feit uit.

#### *Toelichting*

In een aantal gevallen kan op een beboetbaar gestelde gedraging ofwel een verzuimboete ofwel een vergrijpboete opgelegd worden (samenloop): bijvoorbeeld bij aanslagbelastingen indien geen aangifte is gedaan (keuze tussen de artikelen 67a en 67d van de AWR) en bij aangiftebelastingen indien geheel of gedeeltelijk de belasting niet is betaald (keuze tussen de artikelen 67c en 67f van de AWR) of de belasting niet tijdig is betaald (keuze tussen de artikelen 67c en 67f van de AWR). Uit de memorie van antwoord bij het wetsvoorstel in verband met de herziening van het stelsel van bestuurlijke boeten en van het fiscale strafrecht (kamerstukken II 1994/95, 23 470, nr. 8, bladzijde 7) blijkt dat van de inspecteur verwacht wordt dat hij een zeer zorgvuldige afweging maakt bij de keuze tussen de hem ter beschikking staande sanctie-mogelijkheden. Een opgelegde vergrijpboete kan, indien na bezwaar of beroep het bewijs van opzet of grove schuld ontoereikend is gebleken, niet worden omgezet in een verzuimboete. De inspecteur dient de mogelijkheid van deze uitkomst mee te wegen bij zijn keuze tussen een verzuim- of vergrijpboete. 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.

Van de hiervoor omschreven gevallen moet worden onderscheiden de mogelijkheid 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 tijdig doen van aangifte (artikel 67a van de AWR) en een vergrijpboete wegens de opzettelijke onjuistheid van diezelfde aangifte (artikel 67d van de AWR).

Ook in de aangiftebelastingen kunnen twee boeten voorkomen op het aanslagbiljet. Dat kan het geval zijn bij het niet doen van aangifte (verzuimboete op grond van artikel 67b van de AWR) en het opzettelijk niet, gedeeltelijk niet of niet tijdig betalen (vergrijpboete op

grond van artikel 67f van de AWR).

Ook denkbaar is het niet of niet tijdig doen van aangifte (artikel 67b van de AWR) in combinatie met een niet tijdige betaling (artikel 67c van de AWR), in welk geval twee verzuimboeten kunnen worden opgelegd.

#### *§ 6 Gelijktijdigheid*

1. De vaststelling van een belastingaanslag en de vaststelling van een met deze belastingaanslag samenhangende boetebeschikking vinden in beginsel gelijktijdig plaats. Uitzonderingen zijn met name de gevallen bedoeld in de artikelen 67e, derde lid, en 67f, vijfde lid, van de AWR alsmede de boeten die op grond van hoofdstuk 5 van de Douanewet worden opgelegd.

2. Een afzonderlijke boetebeschikking wordt gegeven in de gevallen waarin een boete kan worden opgelegd terwijl geen belasting verschuldigd is, dan wel geen belastingaanslag wordt of kan worden vastgesteld.

#### *Toelichting*

Indien de inspecteur na het afronden van de aanslagregeling besluit tot het opleggen van een boete worden de boetebeschikking en de belastingaanslag in beginsel op één biljet vermeld en aldus gelijktijdig aan belanghebbende ter kennis gebracht. Gelijktijdigheid heeft derhalve betrekking op het formele tijdstip van de vaststelling van de belastingaanslag en de boetebeschikking. De dagtekening van het aanslagbiljet geldt als dagtekening van de beschikking waarbij de boete is opgelegd.

In de gevallen waarin zowel een belastingaanslag als een boete kunnen worden opgelegd, is de termijn waarbinnen de inspecteur een boete kan opleggen gelijk aan de termijn voor het opleggen van de belastingaanslag. Van dit uitgangspunt kan de inspecteur bij het opleggen van een navorderingsaanslag of naheffingsaanslag afwijken bij het bekend worden van de voor de heffing relevante gegevens, in de zes maanden voor het verstrijken van de termijn voor navordering of naheffing. In verband met de verplichting een vergrijpboete vooraf aan te kondigen heeft de inspecteur, indien mogelijk sprake is van opzet of grove schuld, in dat geval een termijn van zes maanden na dagtekening van de navorderingsaanslag of naheffingsaanslag om de vergrijpboete op te leggen. De inspecteur deelt in dat geval gelijktijdig met

het vaststellen van de belastingaanslag aan belanghebbende mede dat de mogelijkheid van het opleggen van een vergrijpboete nog onderzocht wordt (zie artikel 67e, derde lid, en artikel 67f, vijfde lid, van de AWR).

Gelijktijdigheid is voorts niet vereist bij het opleggen van boeten op grond van hoofdstuk 5 van de Douanewet. Dit houdt verband met communautaire verplichtingen op grond waarvan de inspecteur de douaneschuld in beginsel binnen een termijn van twee dagen moet boeken en meedelen aan belanghebbende.

Ingevolge artikel 2, derde lid, onderdeel e, van de AWR wordt onder een belastingaanslag mede verstaan een uitnodiging tot betaling in verband met een douaneschuld.

#### *§ 7 Ambtshalve vermindering*

1. Indien belanghebbende niet meer in rechte tegen een hem opgelegde boete op kan komen, gaat de inspecteur na ontvangst van een verzoek om ambtshalve vermindering na of de boete tot de juiste hoogte is vastgesteld. Indien het de inspecteur blijkt dat de boete tot een te hoog bedrag is vastgesteld, vermindert hij de boete.

2. De termijn waarbinnen belanghebbende kan verzoeken om vermindering van de boete bedraagt vijf jaren, te rekenen vanaf de dag na het onherroepelijk worden van de boetebeschikking.

3. De inspecteur vermindert in elk geval ambtshalve een opgelegde boete indien deze als gevolg van een wijziging van de grondslag voor de berekening van de boete voor verlaging in aanmerking komt.

#### *Toelichting*

Onjuist gebleken boetebeschikkingen kunnen op grond van paragraaf 7 van het besluit in aanmerking komen voor ambtshalve vermindering. De Voorchriften inzake het ambtshalve verlenen van verminderingen of teruggaven (25 maart 1991, nummer DB89/735) zijn niet van toepassing op boeten.

Ambtshalve vermindering van een boete kan echter het gevolg zijn van vermindering of teruggaaf van de belasting, indien de hoogte van de belastingaanslag mede bepalend is geweest voor de hoogte van de boete (zie paragraaf 7, derde lid, van het besluit).

Voor de berekening van de hoogte van de verzuimboeten op de voet van de artikelen 67a en 67c van de AWR wordt

in de paragrafen 21, 23, en 24 van het besluit aangesloten bij de hoogte van de verschuldigde, onderscheidenlijk de niet, gedeeltelijk niet of niet tijdig betaalde belasting. Vermindering van de belasting leidt ook in die gevallen tot ambtshalve vermindering van de boete.

## HOOFDSTUK II

### Afdeling A Algemene bepalingen met betrekking tot verzuim- en vergrijpboeten

#### § 8 Dag van betaling

Voor de toepassing van dit besluit geldt als dag van betaling:

- bij betalingen via de Postbank de datum van bijschrijving op de girorekening van de Centrale Betalingsadministratie, van de Centrale Beheereenheid Douane of van de ontvanger;
- bij betalingen per bank via de bankgirocentrale de datum waarop deze betalingen door de bankgirocentrale worden verwerkt;
- bij andere bankbetalingen de datum van creditering van 's-Rijks schatkist bij De Nederlandsche Bank;
- bij betaling op het postkantoor door storting op de girorekening van de Centrale Betalingsadministratie, van de Centrale Beheereenheid Douane of van de ontvanger, de datum waarop het bedrag is gestort;
- bij betalingen met een primacheque aan het loket van de Belastingdienst de werkdag na inlevering van de primacheque;
- bij contante betaling aan de kas van de eenheid Douane de datum waarop het bedrag aan het loket is betaald.

#### Toelichting

Voor de betalingen per bank via de bankgirocentrale wordt met ingang van 1 april 1998 voor de dag van betaling ook aangesloten bij het civielrechtelijke uitgangspunt dat een betaling per bank of giro geacht wordt te hebben plaatsgevonden op het tijdstip waarop het verschuldigde bedrag op de rekening van de crediteur is bijgeschreven.

#### § 9 Karakter boete

1. Het opleggen van een boete is aan te merken als het instellen van een strafvervolgning in de zin van artikel 6 van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fun-

damentele vrijheden (hierna te noemen: EVRM).

2. De aan belanghebbende in verband met het opleggen van boeten toegekende waarborgen gelden, met uitzondering van het inzagerecht, vanaf het tijdstip waarop de inspecteur jegens belanghebbende een handeling heeft verricht waaraan deze in redelijkheid de gevolgtrekking kan verbinden dat aan hem wegens een bepaalde gedraging een boete is of zal worden opgelegd.

#### Toelichting

Bij het opleggen van boeten zijn onder meer de in artikel 6 van het EVRM, de AWR en het besluit genoemde waarborgen van toepassing. De bepalingen van het Wetboek van Strafrecht en het Wetboek van Strafvordering zijn niet van toepassing.

Een boete mag niet gebruikt worden voor andere doeleinden dan het opleggen van een straf. De boete is geen rentevergoeding, geen compensatie voor niet-verhaalbare belasting en evenmin een compensatie voor administratieve kosten.

Over het bedrag van de boetebeschikking wordt geen heffingsrente berekend.

Bij de vaststelling van het tijdstip met ingang waarvan de inspecteur jegens belanghebbende de hem toekomende waarborgen in acht dient te nemen, is aansluiting gezocht bij het materiële criterium in de sociale zekerheid. Het gaat om handelingen die de inspecteur verricht jegens belanghebbende waaraan deze in redelijkheid de gevolgtrekking kan verbinden dat aan hem wegens een bepaalde gedraging een boete zal worden opgelegd. Handelingen als deze kunnen voorafgaan aan het formeel kennis geven van het voornemen een boete op te leggen. Indien de inspecteur vragen stelt of een boekenonderzoek instelt ten behoeve van de heffing is geen sprake van een handeling waaraan belanghebbende in redelijkheid de gevolgtrekking kan verbinden dat hem een boete is of zal worden opgelegd ('criminal charge').

Antwoorden op vragen en bevindingen bij een boekenonderzoek ten behoeve van de heffing kunnen derhalve in beginsel gebruikt worden voor het opleggen van boeten.

Bij vergrijpboeten is in ieder geval sprake van een 'criminal charge' zodra de inspecteur belanghebbende op grond van artikel 67k van de AWR in kennis

stelt van het voornemen een boete op te leggen. Bij verzuimboeten zal dit moment uiterlijk liggen bij het bekendmaken van de boete en de mededeling van de gronden voor het opleggen van de boete.

#### § 10 Straftoemeting

Bij het opleggen van een boete gaat de inspecteur uit van de percentages of bedragen, vermeld in de hoofdstukken III, IV en V van dit besluit. Aangezien het opleggen van een boete een vorm van straftoemeting is, houdt de inspecteur vervolgens in voorkomende gevallen rekening met omstandigheden die aanleiding geven tot een hogere of een lagere boete dan op grond van deze hoofdstukken kan worden opgelegd (zie hoofdstuk VI van dit besluit).

#### Toelichting

Om de gewenste uniformiteit te bereiken bij het opleggen en verminderen van boeten wijkt de inspecteur niet af van de percentages of bedragen, vermeld in de hoofdstukken III, IV en V van het besluit, tenzij hij van oordeel is dat een hogere of lagere boete, gelet op alle relevante feiten en omstandigheden, passend en geboden is. De strafverminderende gevolgen van het overschrijden van de redelijke termijn en van het overlijden van belanghebbende, worden behandeld in de paragrafen 11 en 18 van het besluit. In hoofdstuk VI staan bijzondere omstandigheden vermeld waarmee de inspecteur rekening moet houden in het kader van de straftoemeting.

#### § 11 Redelijke termijn

Overschrijding van de redelijke termijn als bedoeld in artikel 6 van het EVRM kan aanleiding zijn tot matiging van de boete, dan wel in uitzonderlijke gevallen tot het vervallen van de boete. Bij de beoordeling van de vraag of de redelijke termijn is overschreden, moet onder meer worden gelet op de ingewikkeldheid van de zaak, het processuele gedrag van belanghebbende en de wijze waarop de zaak door de Belastingdienst is behandeld.

#### Toelichting

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 inspecteur jegens

belanghebbende een handeling heeft verricht waaraan deze in redelijkheid de gevolgtrekking heeft kunnen verbinden dat aan hem wegens een bepaalde gedraging een boete is of zal worden opgelegd (zie paragraaf 9 van het besluit).

*§ 12 Beperking van de informatieverplichtingen (artikel 67j van de AWR)*  
Indien de inspecteur jegens belanghebbende een handeling heeft verricht waaraan deze in redelijkheid de gevolgtrekking kan verbinden dat aan hem wegens een bepaalde gedraging een boete zal worden opgelegd, is belanghebbende niet langer verplicht ter zake van die gedraging een verklaring af te leggen voor zover het de boete-oplegging betreft. Het niet verstrekken van de uitsluitend met het oog op de boete-oplegging gevraagde inlichtingen en gegevens leidt niet tot omkering van de bewijslast.

#### *Toelichting*

De inspecteur kan in verband met de boete een beroep doen op de afdelingen 1 en 2 van hoofdstuk VIII van de AWR. Deze afdelingen bevatten bepalingen met betrekking tot de vertegenwoordiging alsmede verplichtingen ten aanzien van de belastingheffing. Indien de inspecteur jegens belanghebbende een handeling heeft verricht waaraan deze in redelijkheid de gevolgtrekking kan verbinden dat aan hem wegens een bepaalde gedraging een boete zal worden opgelegd, is belanghebbende niet langer verplicht ter zake van die gedraging een verklaring af te leggen, voor zover het de boete-oplegging betreft. Belanghebbende hoeft in dat geval geen antwoord te geven op schriftelijke of mondelinge vragen van de inspecteur om inlichtingen en gegevens, voor zover de vragen uitsluitend gesteld worden ten behoeve van het onderzoeken van de verwijtbaarheid van belanghebbende of de juistheid van de boete (zie artikel 67j van de AWR). Belanghebbende dient zelf het initiatief te nemen tot het inroepen van het zwijgrecht met betrekking tot de uitsluitend met het oog op de boete-oplegging gevraagde inlichtingen en gegevens. Indien echter sprake is van een verhoor als bedoeld in artikel 67l van de AWR, geldt voor de inspecteur de verplichting belanghebbende te wijzen op het zwijgrecht (de cautie). De overige verplichtingen van hoofd-

stuk VIII van de AWR gelden onverkort, waaronder onder meer de verplichting van artikel 47, eerste lid, onderdeel b, van de AWR. Indien de inspecteur in verband met de boete boeken, bescheiden of andere gegevensdragers of de inhoud daarvan wenst te raadplegen, is belanghebbende gehouden hieraan mee te werken. Het zwijgrecht strekt zich derhalve niet uit tot de verstrekking van documenten en andere gegevensdragers.

Derden die op grond van de bepalingen in de genoemde afdelingen van hoofdstuk VIII van de AWR ten behoeve van de belastingheffing verplicht zijn om, in welke vorm dan ook, medewerking te verlenen, hebben diezelfde verplichtingen tijdens een boete-onderzoek. Administratieplichtigen zijn derhalve verplicht de door de inspecteur gevraagde inlichtingen en gegevens te verstrekken ten behoeve van de boete-oplegging bij derden. Verschoningsgerechtigden kunnen zich ingevolge artikel 53a van de AWR beroepen op het verschoningsrecht. Conform doel en strekking van de mededeling van 5 januari 1994, nummer 10DGM4, vraagt de inspecteur aan een belastingadviseur of accountant ten behoeve van de belastingheffing en de boete-oplegging van hun cliënten geen inzage van de in de uitoefening van hun beroep aan cliënten verstrekte adviezen en met cliënten gevoerde correspondentie.

#### *§ 13 Verhoor (artikel 67l van de AWR)*

1. Er is sprake van een verhoor in de zin van artikel 67l van de AWR indien de inspecteur belanghebbende in een directe confrontatie ondervraagt in het kader van zijn voornemen een boete op te leggen.
2. Een verhoor vindt niet eerder plaats dan na schriftelijke oproep door de inspecteur. De inspecteur vermeldt in de oproep dat belanghebbende tijdens het verhoor niet tot antwoorden is verplicht.
3. Belanghebbende dient zelf te verschijnen. Met instemming van de inspecteur kan belanghebbende zich laten vertegenwoordigen.
4. Belanghebbende is tijdens het verhoor niet tot antwoorden verplicht. Hij dient voor de aanvang van het verhoor hierop te worden gewezen (cautie).
5. Belanghebbende kan zich tijdens het verhoor doen bijstaan.
6. Wanneer een belanghebbende die de Nederlandse taal niet of gebrekkig

beheerst, vóór het verhoor verzoekt om bijstand van een tolk, draagt de inspecteur er zorg voor dat deze wordt benoemd.

Indien de inspecteur weet dat belanghebbende de Nederlandse taal niet of gebrekkig beheerst, draagt hij zorg voor de aanwezigheid van een tolk. Indien tijdens het verhoor blijkt dat belanghebbende de Nederlandse taal niet beheerst, wordt het verhoor afgebroken. Het verhoor vindt dan plaats op een later moment waarbij de inspecteur zorg draagt voor de aanwezigheid van een tolk. Voor dat nieuwe verhoor wordt een aparte oproep verzonden of uitgereikt.

7. De inspecteur maakt na afloop van het verhoor een verslag waarin hij vermeldt dat de cautie is gegeven. Belanghebbende krijgt een afschrift van het verslag.

#### *Toelichting*

De inspecteur kan in het kader van zijn voornemen een boete op te leggen nog een aantal vraagpunten hebben. In het merendeel van de gevallen zal de inspecteur kunnen volstaan met een aanvullend feitenonderzoek door het raadplegen van boeken of andere gegevensdragers of het stellen van schriftelijke vragen. Zolang de inspecteur zich daartoe beperkt, is geen sprake van een verhoor in de zin van artikel 67l van de AWR en is er geen verplichting de cautie te stellen. In een aantal gevallen kan het echter nodig zijn dat belanghebbende in persoon verschijnt om mondeling inlichtingen te verstrekken. Een verhoor vindt niet eerder plaats dan dat de inspecteur belanghebbende daartoe heeft opgeroepen in de zin van artikel 67l van de AWR. De oproep voor verhoor geschiedt schriftelijk. In de schriftelijke oproep deelt de inspecteur belanghebbende mede dat hij niet tot antwoorden is verplicht. Ook voor aanvang van het verhoor wijst de inspecteur belanghebbende op het zwijgrecht (de cautie). Belanghebbende dient bij een verhoor in beginsel zelf te verschijnen. Slechts met instemming van de inspecteur kan belanghebbende zich laten vertegenwoordigen. De bijstand tijdens een verhoor is niet beperkt tot advocaten. Ook anderen kunnen belanghebbende bijstaan tijdens het verhoor. Bij het benoemen van een tolk is het niet noodzakelijk dat een tolk optreedt die de moedertaal van belanghebben-

de spreekt. Belanghebbende wordt bijgestaan door een tolk die een voor belanghebbende begrijpelijke taal beheerst. In het algemeen zal het voldoende zijn een tolk in één van de moderne talen (Engels, Frans of Duits) te benoemen.

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;
- 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;
- handtekening van de degene die is verhoord.

#### *§ 14 Recht op inzage (artikel 67m van de AWR)*

Het aan belanghebbende in artikel 67m van de AWR toegekende recht op inzage geldt vanaf het moment waarop de inspecteur belanghebbende heeft medegedeeld dat hem een verzuimboete is opgelegd of hem ervan in kennis heeft gesteld dat hem een vergrijpboete zal worden opgelegd. Indien het voornemen tot het opleggen van een boete (mede) berust op gegevens over derden worden de desbetreffende bescheiden, voor zover mogelijk, geanonimiseerd.

#### *Toelichting*

Het recht op inzage is een element van een eerlijke procesgang. Belanghebbende dient in de gelegenheid te worden gesteld zich te kunnen verweren. Het inzagerecht betreft de bescheiden waarop het voornemen tot het opleggen van de boete berust. Daarbij gaat het om de onderdelen van het fiscale persoonsdossier die van belang zijn voor het opleggen van de boete. Het criterium dat gehanteerd wordt bij een verzoek om inzage is het belang voor het opleggen van de boete. Indien belanghebbende inzage verzoekt in andere dan de hiervoor bedoelde gegevens, verleent de inspecteur inzage 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.

#### *§ 15 Mededelingsplicht (artikel 67g van de AWR)*

1. De in artikel 67g, tweede lid, van de AWR bedoelde mededeling geschiedt schriftelijk.
2. Bij het opleggen van een verzuimboete vermeldt de mededeling het feit dat aanleiding heeft gegeven tot het opleggen van de boete alsmede de voor de berekening van de boete gehanteerde uitgangspunten.
3. Bij het opleggen van een vergrijpboete vermeldt de mededeling de feiten die aanleiding hebben gegeven tot het opleggen van de boete alsmede 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 van hoofdstuk VI van dit besluit die tot een matiging dan wel verhoging van de boete hebben geleid.

#### *Toelichting*

Artikel 6, derde lid, onderdeel a, van het EVRM verplicht de inspecteur tot het mededelen van aard en reden van de ingebrachte beschuldiging. Deze mededeling wordt uiterlijk bij het bekend maken van de boetebeschikking gedaan in een begrijpelijke taal (zie voor dit laatste aspect paragraaf 16 van het besluit). Indien een kennisgeving in de zin van artikel 67k van de AWR is verzonden waarin de gronden van het voornemen een vergrijpboete op te leggen, zijn opgenomen en waarop geen reactie van belanghebbende is ontvangen, kan de inspecteur in de mededeling volstaan met een verwijzing naar de kennisgeving. Zo mogelijk worden in de mededeling de relevante wetsartikelen en paragrafen van het besluit opgenomen.

#### *§ 16 Begrijpelijke taal (artikel 67g, derde lid, van de AWR)*

Indien de inspecteur weet dat belanghebbende noch zijn gemachtigde de Nederlandse taal voldoende begrijpt, vult hij de mededeling aan met een vertaling daarvan, althans een korte

weergave in een voor belanghebbende of zijn gemachtigde begrijpelijke taal.

#### *Toelichting*

Indien voor het verzenden van de mededeling bekend is dat belanghebbende de Nederlandse taal niet begrijpt en de gemachtigde wel, zendt de inspecteur een afschrift van de mededeling aan de gemachtigde. Begrijpt ook de gemachtigde de Nederlandse taal niet (of is er geen gemachtigde) dan brengt de inspecteur naast de mededeling tenminste een korte weergave van de inhoud van die mededeling in een begrijpelijke taal ter kennis van belanghebbende (of de gemachtigde). Als begrijpelijke taal wordt beschouwd een taal die belanghebbende of diens gemachtigde voldoende begrijpt; die taal hoeft niet de moedertaal van een van hen te zijn. In het algemeen is het voldoende dat de mededeling geschiedt in één van de moderne talen (Engels, Duits of Frans).

#### *§ 17 Termijnoverschrijding*

Indien belanghebbende niet binnen de in de wet gestelde termijn in bezwaar is gekomen tegen de boete en hij gemotiveerd stelt dat de termijnoverschrijding niet aan hem of zijn gemachtigde kan worden toegerekend, verklaart de inspecteur hem ontvankelijk in zijn bezwaar, tenzij de inspecteur aantoonde dat deze stelling van belanghebbende niet juist is.

#### *Toelichting*

Indien belanghebbende niet tijdig in bezwaar komt, bevat artikel 6:11 van de Algemene wet bestuursrecht de regel dat hij toch ontvankelijk is indien de termijnoverschrijding niet te wijten is aan belanghebbende. Deze regel is ook van toepassing op bezwaarschriften die worden ingediend tegen de boetebeschikking.

Op grond van vaste jurisprudentie geldt bij het opleggen van een boete bovendien dat een belanghebbende die gemotiveerd stelt dat hij niet tijdig in bezwaar of beroep kon komen, ontvankelijk is, tenzij de inspecteur aantoonde dat de stelling van belanghebbende niet juist is. Deze ruimere benadering van de ontvankelijkheid vindt zijn oorsprong in het feit dat een boete getoetst moet kunnen worden

door een onafhankelijke rechter (artikel 6, eerste lid, van het EVRM). Voorts is in artikel 24a, tweede lid, van de AWR bepaald dat indien de bedragen van een belastingaanslag en van een voor bezwaar vatbare beschikking waarbij een bestuurlijke boete wordt opgelegd op één aanslagbiljet zijn vermeld, een bezwaarschrift tegen de belastingaanslag mede geacht wordt te zijn gericht tegen de boete, tenzij uit het bezwaarschrift het tegendeel blijkt.

#### *§ 18 Overlijden van belanghebbende (artikel 67i van de AWR)*

Indien de inspecteur binnen vijf jaren na het tijdstip van overlijden van belanghebbende, daarvan op de hoogte raakt en hem geen verzoek heeft bereikt om de boetebeschikking te vernietigen, dan wel de boete te verminderen, past hij artikel 67i, tweede en derde lid, van de AWR ambtshalve toe.

#### *Toelichting*

Artikel 6 van het EVRM bevat voor degene die vervolgd wordt in de zin van die bepaling het recht om zichzelf te verdedigen. Na het overlijden kan dat recht niet meer worden uitgeoefend. Na het overlijden van belanghebbende worden daarom geen boeten meer aan hem opgelegd.

Paragraaf 18 van het besluit verplicht de inspecteur in bepaalde gevallen de boetebeschikking ambtshalve te vernietigen dan wel te verminderen. Dat gaat verder dan het bepaalde in artikel 67i, tweede en derde lid, van de AWR op grond waarvan een verzoek daartoe moet worden gedaan.

Bij bijvoorbeeld een vennootschap onder firma of maatschap betekent het overlijden van een firmant of maat overigens niet dat een boete die voor het overlijden is opgelegd aan de vennootschap of maatschap, om die reden wordt verminderd of vernietigd.

### **Afdeling B Bijzondere bepalingen met betrekking tot vergrijpboeten**

#### *§ 19 Kennisgeving/hoorplicht (artikel 67k van de AWR)*

1. De kennisgeving van het voornemen een vergrijpboete op te leggen en van de gronden waarop dat voornemen berust, geschiedt schriftelijk.
2. De inspecteur geeft belanghebbende een redelijke termijn waarbinnen hij de aangevoerde gronden kan betwisten.
3. Indien belanghebbende de in de kennisgeving aangevoerde gronden

mondeling wenst te betwisten, wordt hij door de inspecteur gehoord.

4. Paragraaf 16 van dit besluit is van overeenkomstige toepassing.

#### *Toelichting*

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 belanghebbende in staat te stellen gemotiveerde verweren tegen de voorgenomen vergrijpboete aan te voeren. Bij het bepalen van de termijn houdt de inspecteur hiermee rekening. De inspecteur stelt een redelijke termijn voor het betwisten van de gronden in de kennisgeving. In de gevallen waarin dadelijk en ineens 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 inspecteur het bewijs dient te leveren van opzet of grove schuld. 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. 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.

Het horen in verband met artikel 67k van de AWR heeft een geheel ander karakter dan het afnemen van een verhoor als bedoeld in artikel 67l van de AWR. Het verhoor heeft voornamelijk tot doel vraagpunten van de inspecteur over de verwijtbaarheid van het handelen of nalaten van belanghebbende op te helderen. Het horen heeft daarentegen primair tot doel om 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 67l van de AWR en de daarmee samenhangende paragraaf 13 van

het besluit (de cautie) in het geval van horen niet van toepassing.

#### *§ 20 Una via (artikelen 67o en 69a van de AWR en artikel 51a van de Douanewet)*

1. Het 'una via'-beginsel sluit het opleggen van een vergrijpboete op grond van de artikelen 67d of 67e van de AWR uit in gevallen waarin ter zake van hetzelfde feit tegen belanghebbende een strafvervolging is ingesteld en het onderzoek ter terechtzitting een aanvang heeft genomen, dan wel het recht tot strafvervolging is vervallen omdat belanghebbende aan de hem daartoe gestelde voorwaarden heeft voldaan (transactie). Omgekeerd sluit het opleggen van een vergrijpboete aan belanghebbende strafvervolging tegen hem ter zake van hetzelfde feit uit.

2. Het voorgaande lid houdt in dat de inspecteur 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 waarbinnen de belastingaanslag en de boetebeschikking moeten zijn opgelegd, dreigt te verstrijken, treedt de inspecteur tijdig in overleg met de betrokken opsporingsautoriteiten om te bepalen of er definitief voor strafrechtelijke afdoening wordt gekozen dan wel of er alsnog een vergrijpboete wordt opgelegd.

#### *Toelichting*

Het beginsel van de 'una via' in paragraaf 20 van het besluit heeft betrekking op de samenloop van het opleggen van boeten en strafvervolging ter zake van hetzelfde feit. Samenloop kan ook bestaan tussen een verzuim- en een vergrijpboete ter zake van hetzelfde feit. Deze samenloop is geregeld in paragraaf 5 van het besluit.

Onder hetzelfde feit wordt verstaan dezelfde gedraging in materiële zin. 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.

Paragraaf 20 van het besluit is van toepassing op de samenloop ter zake van hetzelfde feit tussen de vergrijpboete en het misdrijf.

Ingevolge 51a van de Douanewet vervalt het recht tot strafvervolging op de voet van hoofdstuk 6 van de

Douanewet, of ingevolge de artikelen 70 en 71 van de AWR, met betrekking tot een verzuim of een vergrijp als bedoeld in hoofdstuk 5 van de Douanewet, indien ter zake van dat verzuim of vergrijp reeds een boete is opgelegd met toepassing van het besluit.

## HOOFDSTUK III

### Verzuimboeten

#### *§ 21 Aanslagbelastingen (artikel 67a van de AWR)*

1. Bij het opleggen van een verzuimboete wegens het niet tijdig doen van aangifte voor een belasting (premie volksverzekeringen en de premie ingevolge de Wet arbeidsgeschiedheidsverzekering zelfstandigen daaronder begrepen) die bij wege van aanslag wordt geheven, wordt een onderscheid gemaakt tussen een eerste, tweede en derde/volgend verzuim.

2. Van een tweede respectievelijk derde/volgend verzuim is sprake, indien belanghebbende over de voorafgaande vijf belastingjaren éénmaal respectievelijk tweemaal of meer in verzuim is geweest.

3. De inspecteur legt in geval van een eerste verzuim een boete op van 5 procent van het bedrag van de aanslag na verrekening van voorheffingen. De verzuimboete is niet lager dan f 25.

In geval van een tweede verzuim legt de inspecteur een boete op van 10 procent van het bedrag van de aanslag na verrekening van voorheffingen. De verzuimboete is niet lager dan f 50.

De inspecteur legt een boete van 15 procent op van het bedrag van de aanslag na verrekening van voorheffingen, indien sprake is van een derde/volgend verzuim. De verzuimboete is niet lager dan f 100 en niet hoger dan f 2500.

4. De verzuimenreeks wordt toegepast per belastingmiddel. Indien sprake is van avas telt het verzuim niet mee voor de verzuimenreeks.

5. Indien sprake is van het niet doen van aangifte legt de inspecteur een verzuimboete op van 15 procent van het bedrag van de aanslag na verrekening van voorheffingen. De verzuimboete is niet lager dan f 100 en niet hoger dan f 2500.

6. De voorgaande leden gelden niet ten aanzien van de rechten van successie, schenking en overgang.

Indien voor het recht van successie niet of niet tijdig aangifte wordt gedaan,

legt de inspecteur een verzuimboete op van 5 procent van het door degene die in verzuim is verschuldigde successierecht met een minimum van f 25 per erfgenaam. Het voorgaande geldt ook indien de erfgenamen op de voet van artikel 39 van de Successiewet bij één aangiftebiljet aangifte hebben gedaan. De verzuimboete wegens het niet tijdig doen van aangifte bedraagt maximaal f 1000 per aangiftebiljet. Het bedrag van de verzuimboete wordt naar evenredigheid van het door iedere erfgenaam over de totale verkrijging verschuldigde successierecht over de erfgenamen verdeeld. Indien de aangifte niet wordt gedaan, wordt een verzuimboete opgelegd van maximaal f 2500 per uitgereikt aangiftebiljet.

7. Voor het recht van schenking geldt hetgeen is bepaald ten aanzien van het recht van successie, met dien verstande dat indien het aangiftebiljet is uitgereikt aan de schenker het rechtens niet mogelijk is hem een verzuimboete op te leggen.

8. Voor wat betreft het recht van overgang geldt hetgeen is bepaald ten aanzien van het recht van successie respectievelijk het recht van schenking.

9. Een ingevolge artikel 67a van de AWR opgelegde verzuimboete wordt naar evenredigheid verlaagd bij vermindering of teruggaaf van belasting. De verzuimboete wordt niet lager gesteld dan op de in de vorige leden genoemde minimumbedragen.

10. Bij verliescompensatie is de grondslag van de verzuimboete het bedrag waarop de belastingaanslag zou zijn berekend zonder verrekening van verliezen van andere jaren. Indien een verlies wordt teruggewenteld naar een voorafgaand jaar waardoor de eerder over dat jaar vastgestelde belastingaanslag wordt verminderd of vernietigd, blijft de verzuimboete in stand. De verzuimboete wijzigt niet na middeling of toepassing van artikel 14, vijfde lid, van de Wet op de vermogensbelasting 1964.

#### *Toelichting*

Voor het opleggen van de in paragraaf 21 omschreven verzuimboeten is gekozen voor een systematiek waarbij de verzuimboete wordt gerelateerd aan de hoogte van de aanslag met inachtneming van het wettelijk maximum.

Bij het niet of niet tijdig doen van aangifte voor de aanslagbelastingen kan slechts sprake zijn van een verzuim,

indien belanghebbende de aangifte niet binnen een door de inspecteur gestelde termijn heeft gedaan en hij geen gevolg heeft gegeven aan een aanmaning van de inspecteur. Een aangifte die wordt ingediend nadat de aanslag (ambtshalve) is opgelegd, geldt niet alsnog als een (niet tijdig) gedane aangifte; de bij de aanslag opgelegde boete blijft een verzuimboete voor het niet doen van aangifte.

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 van de AWR (zie paragraaf 26 van het besluit). De inspecteur moet vooraf een keuze maken tussen het opleggen van een verzuimboete of een vergrijpboete (zie paragraaf 5 van het besluit).

Wegens het niet tijdig doen van aangifte kan uitsluitend een verzuimboete worden opgelegd.

De verzuimenreeks geldt alleen voor het niet tijdig doen van aangifte. Bij het niet doen van aangifte en bij het niet of niet tijdig doen van aangifte voor de rechten van successie, schenking en overgang geldt geen verzuimenreeks.

Bij avas legt de inspecteur geen verzuimboete op, dan wel vernietigt hij de verzuimboete. Indien bij toepassing van de verzuimenreeks tegen de verzuimboete terecht bezwaar wordt gemaakt met een beroep op avas ten aanzien van een eerder beboet verzuim in diezelfde reeks, wordt de verzuimboete verminderd tot de boete passend bij het resterende aantal verzuimen.

De verzuimboete wordt berekend over het bedrag van de belasting na verrekening van voorheffingen. Voorlopige aanslagen hebben geen invloed op de grondslag voor de berekening van de hoogte van de boete. Indien de aanslag geen positief bedrag aan belasting bevat, bijvoorbeeld doordat de voorheffingen de belasting overtreffen, bedraagt de verzuimboete ten minste één van de in paragraaf 21 van het besluit genoemde minimumbedragen.

#### *§ 22 Aangiftebelastingen (artikel 67b van de AWR)*

1. Bij het opleggen van een verzuimboete wegens het niet of niet tijdig doen van aangifte voor een belasting (premie volksverzekeringen daaronder begrepen) die op aangifte moet worden voldaan of afgedragen (tijdvakbelastingen en tijdstipbelastingen), wordt een onderscheid gemaakt tussen een



eerste, tweede en derde/volgend verzuim.

2. De verzuimenreeks wordt toegepast per belastingmiddel. Indien sprake is van avas telt het verzuim niet mee voor de verzuimenreeks.

3. Voor aangiftebelastingen die periodiek op aangifte moeten worden voldaan of afgedragen (tijdvakbelastingen) geldt dat van een eerste verzuim sprake is indien belanghebbende over geen van de laatste zeven tijdvakken, voorafgaande aan het tijdvak waarover niet of niet tijdig aangifte is gedaan, in verzuim is geweest. Van een tweede verzuim is sprake indien belanghebbende over één van de laatste zeven tijdvakken, voorafgaande aan het tijdvak waarover niet of niet tijdig aangifte is gedaan, in verzuim is geweest. Van een derde/volgend verzuim is sprake indien belanghebbende over twee of meer van de laatste zeven tijdvakken, voorafgaande aan het tijdvak waarover niet of niet tijdig aangifte is gedaan, in verzuim is geweest.

Voor de toepassing van het eerste, tweede en derde lid van deze paragraaf worden slechts die verzuimen in aanmerking genomen welke betrekking hebben op tijdvakken die vallen in een periode van vierentwintig maanden.

4. Voor aangiftebelastingen die niet periodiek op aangifte moeten worden voldaan of afgedragen (tijdstipbelastingen) geldt dat van een tweede respectievelijk derde/volgend verzuim sprake is, indien belanghebbende over de voorafgaande vierentwintig maanden éénmaal respectievelijk tweemaal of meer in verzuim is geweest.

5. De inspecteur legt in geval van een eerste verzuim geen verzuimboete op. De inspecteur zendt belanghebbende daarvan een mededeling. In geval van een tweede verzuim legt de inspecteur een boete op van f 125. De inspecteur legt een boete van f 250 op, indien sprake is van een derde/volgend verzuim.

#### *Toelichting*

Bij het niet of niet tijdig doen van aangifte voor de aangiftebelastingen 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. In de aangiftebelastingen kan zowel het niet als het niet tijdig doen van

aangifte uitsluitend beboet worden als een verzuim.

Zowel voor tijdvakbelastingen als voor tijdstipbelastingen geldt een verzuimenreeks per belastingmiddel. In geval van een eerste verzuim zendt de inspecteur een mededeling waarin wordt gewezen op de gevolgen van een volgend verzuim. Als de mededeling van een eerste verzuim wordt verzonden na een tweede verzuim, kan pas bij een derde verzuim een boete worden opgelegd.

Bij avas legt de inspecteur geen verzuimboete op, dan wel vernietigt hij de verzuimboete. Indien bij toepassing van de verzuimenreeks tegen de verzuimboete terecht bezwaar wordt gemaakt met een beroep op avas ten aanzien van een eerder beboet verzuim in diezelfde reeks, wordt de verzuimboete verminderd tot de boete passend bij het resterende aantal verzuimen. Verzuimen voor het niet of niet tijdig doen van aangifte behoren niet tot dezelfde verzuimenreeks als verzuimen voor het niet, gedeeltelijk niet of het niet tijdig betalen van belasting. Over hetzelfde tijdvak kan zowel een verzuimboete voor het niet of niet tijdig doen van aangifte worden opgelegd als voor het niet, gedeeltelijk niet of het niet tijdig betalen van belasting.

#### *§ 23 Aangiftebelastingen (artikel 67c van de AWR)*

*De op grond van deze paragraaf op te leggen verzuimboeten hebben betrekking op betalingsverzuimen.*

1. Bij het opleggen van een verzuimboete wegens het niet, gedeeltelijk niet of niet tijdig betalen van belasting (premie volksverzekeringen daaronder begrepen) die op aangifte moet worden voldaan of afgedragen, wordt een onderscheid gemaakt tussen een eerste, tweede en derde/volgend verzuim.

2. Voor de tijdvakbelastingen is sprake van een eerste verzuim indien belanghebbende over geen van de laatste zeven tijdvakken, voorafgaande aan het tijdvak waarover niet, gedeeltelijk niet dan wel niet tijdig is betaald, in verzuim is geweest. Van een tweede verzuim is sprake indien belanghebbende over één van de laatste zeven tijdvakken, voorafgaande aan het tijdvak waarover niet, gedeeltelijk niet dan wel niet tijdig is betaald, in verzuim is geweest. Van een derde/volgend verzuim is sprake indien belanghebbende over twee of meer van de laatste zeven tijdvakken, voorafgaande aan het tijd-

vak waarover niet, gedeeltelijk niet dan wel niet tijdig is betaald, in verzuim is geweest.

Voor de toepassing van het eerste en tweede lid van deze paragraaf worden slechts die verzuimen in aanmerking genomen welke betrekking hebben op tijdvakken die vallen in een periode van vierentwintig maanden.

3. Voor de tijdstipbelastingen is sprake van een eerste verzuim, indien belanghebbende in de periode van vijf jaren voorafgaand aan het tijdstip waarop betaling uiterlijk had moeten plaatsvinden, niet in verzuim is geweest. Van een tweede respectievelijk derde/volgend verzuim is sprake, indien belanghebbende in de periode van vijf jaren voorafgaand aan het tijdstip waarop betaling uiterlijk had moeten plaatsvinden, éénmaal respectievelijk tweemaal of meer in verzuim is geweest.

4. In geval van een verzuim wegens het niet tijdig betalen van de verschuldigde belasting, legt de inspecteur bij een eerste verzuim geen boete op. De inspecteur zendt belanghebbende daarvan een mededeling. Bij een tweede verzuim legt de inspecteur een boete op van 1 procent van de niet tijdig betaalde belasting, met een maximum van f 2500. Bij een derde/volgend verzuim legt de inspecteur een boete op van 5 procent van de niet tijdig betaalde belasting, met een maximum van f 5000.

5. In geval van een verzuim wegens het niet dan wel gedeeltelijk niet betalen van de verschuldigde belasting, legt de inspecteur bij een eerste verzuim een boete op van 1 procent van de niet betaalde belasting, met een maximum van f 2500. Bij een tweede verzuim legt de inspecteur een boete op van 5 procent van de niet betaalde belasting, met een maximum van f 5000. Bij een derde/volgend verzuim legt de inspecteur een boete op van 10 procent van de niet betaalde belasting, met een maximum van f 10.000.

6. De in deze paragraaf bedoelde verzuimenreeks wordt toegepast per belastingmiddel.

Indien sprake is van avas telt het verzuim niet mee voor de verzuimenreeks.

7. Indien het bedrag van de belastingaanslag vermeerderd met het bedrag van de verzuimboete minder dan f 25 bedraagt, wordt geen verzuimboete opgelegd. Het verzuim telt echter wel mee in de verzuimenreeks. De inspecteur zendt belanghebbende daarvan een mededeling.

8. Voor de bepaling van de plaats van een verzuim in de verzuimenreeks wordt geen onderscheid gemaakt tussen het niet, gedeeltelijk niet dan wel niet tijdig betalen van de belasting.

9. Een ingevolge artikel 67c van de AWR opgelegde verzuimboete wordt naar evenredigheid verlaagd bij vermindering of teruggaaf van belasting.

#### *Toelichting*

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 belastingsschuld aan de materiële belastingsschuld 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. Deze paragraaf ziet ook niet op de situatie dat belanghebbende vrijwillig verbetert in de zin van paragraaf 28, derde lid, van het besluit (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 28 van het besluit).

De inspecteur moet vooraf een keuze maken tussen het opleggen van een verzuimboete of een vergrijpboete (zie paragraaf 5 van het besluit).

Indien sprake is van avas telt het verzuim niet mee voor een eventuele verzuimenreeks en vernietigt de inspecteur de eventueel opgelegde verzuimboete. Indien bij toepassing van de verzuimenreeks tegen de verzuimboete terecht bezwaar wordt gemaakt met een beroep op avas ten aanzien van een eerder beboet verzuim in diezelfde reeks, wordt de verzuimboete vermindert tot de boete passend bij het resterende aantal verzuimen.

In geval van een eerste verzuim wegens niet tijdig betalen zendt de inspecteur aan belanghebbende een mededeling waarin wordt gewezen op de gevolgen van een volgend verzuim. Als de mededeling wordt verzonden na een tweede verzuim, kan pas bij een derde verzuim een boete worden opgelegd. Zowel voor tijdvakbelastingen als voor tijdstipbelastingen geldt een verzuimen-

reeks. De referentieperioden zijn echter verschillend.

Verzuimen wegens het niet, gedeeltelijk niet of het niet tijdig betalen van belasting behoren tot dezelfde verzuimenreeks. Verzuimen wegens het niet, gedeeltelijk niet of het niet tijdig betalen van belasting behoren niet tot dezelfde verzuimenreeks als verzuimen wegens het niet of niet tijdig doen van aangifte. Over hetzelfde tijdvak kan zowel een verzuimboete wegens het niet of niet tijdig doen van aangifte worden opgelegd als wegens het niet, gedeeltelijk niet of het niet tijdig betalen van belasting.

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 Aangiftebelastingen (artikel 67c van de AWR)*

In afwijking in zoverre van paragraaf 23 ziet paragraaf 24 op de situatie waarin niet, gedeeltelijk niet of niet tijdig is betaald omdat er te weinig belasting is aangegeven.

1. Indien sprake is van het niet, gedeeltelijk niet dan wel niet tijdig betalen van belasting (premie volksverzekeringen daaronder begrepen) die op aangifte moet worden voldaan of afgedragen, legt de inspecteur een verzuimboete op van 10 procent van de verschuldigde belasting met een maximum van f 10.000.

2. In afwijking van het eerste lid van deze paragraaf, kan de inspecteur een verzuimboete opleggen van 5 procent met een maximum van f 10.000 indien sprake is van 'vrijwillige verbetering' in de zin van paragraaf 28, derde lid, van dit besluit.

3. Indien het bedrag van de belastingaanslag vermeerderd met het bedrag van de verzuimboete minder dan f 25 bedraagt, wordt geen verzuimboete opgelegd.

4. Een ingevolge artikel 67c van de AWR opgelegde verzuimboete wordt naar evenredigheid verlaagd bij vermindering of teruggaaf van belasting.

#### *Toelichting*

Paragraaf 24 van het besluit ziet op situaties waarin de inspecteur 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.

Paragraaf 24 ziet bijvoorbeeld op gevallen waarin belanghebbende vrijwillig verbetert in de zin van paragraaf 28, derde lid, van het besluit (zie het tweede lid van paragraaf 24), dan wel de inspecteur in het kader van een onderzoek constateert dat de betaling ten onrechte niet heeft plaatsgevonden ofwel te laag was terwijl geen sprake is van opzet of grove schuld bij belanghebbende (zie het eerste lid van paragraaf 24). In deze gevallen legt de inspecteur een verzuimboete op.

Gelet op de aard van de in paragraaf 24 van het besluit bedoelde verzuimen waarvan de inspecteur in het kader van het normale betalingspatroon niet zonder meer op de hoogte kan raken, wordt in tegenstelling tot de in paragraaf 23 van het besluit bedoelde verzuimen, geen verzuimenreeks gehanteerd.

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.

## **HOOFDSTUK IV**

### **Vergrijpboeten**

#### *§ 25 Algemeen*

1. Vergrijpboeten kunnen alleen worden opgelegd indien sprake is van grove schuld of opzet.

Onder opzet wordt mede verstaan voorwaardelijk opzet. Grove schuld is een in laakbaarheid aan opzet grenzende mate van verwijtbaarheid en omvat mede grove onachtzaamheid.

2. In geval van grove schuld legt de inspecteur een vergrijpboete op van 25 procent.

3. In geval van opzet legt de inspecteur een vergrijpboete op van 50 procent.

4. 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 inspecteur de boete over dat – naar evenredigheid bepaalde – gedeelte.

5. Het in het vierde lid neergelegde beginsel vindt overeenkomstige toepassing indien meer dan één boeteperscentage moet worden toegepast.

#### *Toelichting*

Paragraaf 25 van het besluit geeft aan welke percentages worden gehanteerd bij het opleggen van vergrijpboeten. Bij minder dan grove schuld of minder dan grove nalatigheid wordt geen vergrijpboete opgelegd. Voorts wordt geen vergrijpboete opgelegd als het door belanghebbende ingenomen standpunt in die mate juridisch pleitbaar of verdedigbaar is, gelet op de stand van de jurisprudentie en de doctrine, dat belanghebbende redelijkerwijs kan menen juist te handelen. Onder het begrip grove schuld wordt verstaan een in laakbaarheid aan opzet grenzende 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. 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 valt ook voorwaardelijk opzet. Onder voorwaardelijk opzet wordt verstaan het willens en wetens aanvaarden van de reële kans dat een handelen of nalaten tot gevolg heeft dat te weinig belasting geheven is of kan worden dan wel niet of niet tijdig betaald is.

Bij de berekening van de vergrijpboete moet de inspecteur de mate van verwijtbaarheid per correctie vaststellen. Daarnaast bevat deze paragraaf het voorschrift bij de berekening van de vergrijpboete de evenredigheidsmethode toe te passen.

#### *§ 26 Aanslagbelastingen (artikel 67d van de AWR)*

1. Gelijktijdig met de aanslag legt de inspecteur een vergrijpboete op indien een aangifte voor een belasting die bij wege van aanslag wordt geheven, met opzet niet, dan wel onjuist of onvolledig is gedaan.

2. Indien een onjuiste of onvolledige aangifte is gedaan, wordt de vergrijpboete gebaseerd op het belastingbedrag dat is toe te rekenen aan de correcties terzake van een of meer tekortkomingen in de aangifte waaraan de kwalificatie 'opzet' kan worden verbonden.

3. Indien verliezen in aanmerking zijn of worden genomen, bedraagt de grondslag voor de vergrijpboete het bedrag waarop de aanslag zou zijn berekend zonder rekening te houden met die verliezen. Indien verliezen in aanmerking zijn of worden genomen en als gevolg daarvan geen aanslag kan worden vastgesteld, kan de inspecteur de vergrijpboete opleggen bij afzonderlijke beschikking.

4. De vergrijpboete wordt berekend over het bedrag van de aanslag na verrekening van voorheffingen. De vergrijpboete wijzigt niet na middeling of toepassing van artikel 14, vijfde lid, van de Wet op de vermogensbelasting 1964.

#### *Toelichting*

De vergrijpboete als bedoeld in paragraaf 26 van het besluit kan slechts worden opgelegd indien sprake is van opzet.

Tijdens de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel in verband met 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. 154 b). De coördinatie van de oplegging van vergrijpboeten bij aanslag vindt plaats door de boete- en fraudecoördinatoren.

Op grond van artikel 67n van de 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 vóórdat hij weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur 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 een onjuiste of onvolledige aangifte is gedaan, wordt de vergrijpboete berekend over het belastingbedrag dat betrekking heeft op de correcties waaraan de kwalificatie 'opzet' kan worden verbonden. 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, zoals het loon en de daarop ingehouden loonbelasting.

Achterwaartse verliesverrekening heeft geen invloed op de reeds opgelegde vergrijpboete.

Vermindering van de aanslag, voor zover veroorzaakt door verliesverrekening, waarop de opgelegde vergrijpboete is gebaseerd laat deze boete in stand.

Voorwaartse verliesverrekening heeft evenmin invloed op de op te leggen vergrijpboete. Als geen belasting verschuldigd is en ook geen aanslag kan worden vastgesteld (bijvoorbeeld door verliesverrekening) wordt de vergrijpboete door middel van een afzonderlijke boetebeschikking opgelegd.

De vergrijpboete kan in dat geval uiterlijk worden opgelegd tot het moment dat de termijn voor het vaststellen van de aanslag, die zonder verliesverrekening zou zijn vastgesteld, zou verlopen.

#### *§ 27 Aanslagbelastingen (artikel 67e van de AWR)*

1. Met betrekking tot belastingen die bij wege van aanslag worden geheven, legt de inspecteur gelijktijdig met het vaststellen van de navorderingsaanslag, een vergrijpboete op, 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.

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 inspecteur binnen zes maanden na de vaststelling van de navorderingsaanslag nog een vergrijpboete opleggen. In dat geval deelt de inspecteur de belanghebbende gelijktijdig met de vaststelling van de navorderingsaanslag mee dat nog onderzoek plaatsvindt of het opleggen van een vergrijpboete gerechtvaardigd is.

3. Indien geen navorderingsaanslag kan worden opgelegd in verband met de verrekening van verliezen, kan niettemin bij afzonderlijke beschikking een vergrijpboete worden opgelegd. De grondslag voor de vergrijpboete is in dat geval het bedrag waarop de navorderingsaanslag zou zijn berekend zonder rekening te houden met die verliezen. In het geval wel een navorderingsaanslag kan worden opgelegd waarbij verliezen in aanmerking zijn of worden genomen, is de grondslag van de vergrijpboete het bedrag waarop de navorderingsaanslag zou zijn berekend zonder rekening te houden met die verliezen.

4. De vergrijpboete wijzigt niet na middeling of toepassing van artikel 14, vijfde lid, van de Wet op de vermogensbelasting 1964.

#### *Toelichting*

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

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, wordt de vergrijpboete berekend over het belastingbedrag dat betrekking heeft op de correcties waaraan de kwalificaties 'opzet' of "grove schuld" kunnen worden verbonden.

Op grond van artikel 67n van de 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 vóórdat hij weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met de onjuistheid of onvolledigheid bekend is of bekend zal worden.

Achterwaartse verliesverrekening heeft geen invloed op de reeds opgelegde vergrijpboete. Vermindering of vernietiging van de belastingaanslag, voor zover veroorzaakt door verliesverrekening, waarop de opgelegde vergrijpboete is gebaseerd, laat die boete in stand.

Voorwaartse verliesverrekening heeft evenmin invloed op de op te leggen vergrijpboete. Als geen belasting verschuldigd is en ook geen aanslag wordt vastgesteld (bijvoorbeeld door verliesverrekening) wordt de vergrijpboete door middel van een afzonderlijke boe-

tebeschikking opgelegd. De vergrijpboete kan in dat geval uiterlijk worden opgelegd tot het moment dat de termijn voor het vaststellen van de navorderingsaanslag, die zonder verliesverrekening zou zijn vastgesteld, zou verlopen.

#### *§ 28 Aangiftebelastingen (artikel 67f van de AWR)*

1. Met betrekking tot belastingen die op aangifte moeten worden voldaan of afgedragen, legt de inspecteur een vergrijpboete op indien het aan opzet of grove schuld van de belanghebbende is te wijten dat de belasting niet, gedeeltelijk niet, dan wel niet tijdig is betaald.

2. Bij niet of gedeeltelijk niet betalen van belasting legt de inspecteur de vergrijpboete op, gelijktijdig met de vaststelling van de naheffingsaanslag. Indien wegens niet tijdige betaling van belasting geen naheffingsaanslag wordt opgelegd of in het geval bedoeld in artikel 67f, vijfde lid, van de AWR wordt de vergrijpboete opgelegd bij een afzonderlijke beschikking. De bevoegdheid om deze vergrijpboete op te leggen vervalt door verloop van vijf jaren na het einde van het kalenderjaar waarin de belastingschuld is ontstaan. Ook voor deze vergrijpboeten geldt in voorkomende gevallen een verlenging van de termijn voor het opleggen van de boete met ten hoogste zes maanden na de vaststelling van de naheffingsaanslag. Hetgeen hierover in paragraaf 27 van dit besluit is opgemerkt, is van overeenkomstige toepassing.

3. Indien de belasting die op aangifte moet worden voldaan of afgedragen, niet of gedeeltelijk niet is betaald maar belanghebbende, vóórdat hij weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur bekend is of zal worden met dat feit, schriftelijk uitdrukkelijk kenbaar maakt aan de inspecteur dat en tot welk bedrag niet of gedeeltelijk niet is betaald, legt de inspecteur geen vergrijpboete op ('vrijwillige verbetering') als bedoeld in artikel 67f van de AWR.

#### *Toelichting*

Bij de aangiftebelastingen staat de betaling voorop. De verschuldigde belasting bij aangiftebelastingen wordt voldaan of afgedragen op aangifte. De aangifte is het geleideformulier dat aangeeft waarop de betaling betrekking heeft. Het niet doen van aangifte

bij aangiftebelastingen is dan ook alleen beboetbaar als verzuim. Het niet, gedeeltelijk niet dan wel niet tijdig betalen is beboetbaar met een verzuim- of een vergrijpboete.

Het als gevolg van het opzettelijk dan wel grofschuldig niet, gedeeltelijk niet dan wel niet tijdig betalen van belasting die op aangifte moet worden voldaan of afgedragen, kan door de inspecteur worden beboet met een vergrijpboete.

Van uitdrukkelijk kenbaar maken in de zin van het derde lid van paragraaf 28 van het besluit is sprake indien belanghebbende een afzonderlijke schriftelijke opgave verstrekt die de inspecteur in staat stelt om zonder nader onderzoek een juiste naheffingsaanslag op te leggen.

Het enkel vermelden van een balansschuld (al dan niet met toelichting) in de jaarstukken kan derhalve niet worden aangemerkt als uitdrukkelijk kenbaar maken in de zin van paragraaf 28 van het besluit.

## **HOOFDSTUK V**

### **Bijzondere boeten**

#### **Afdeling A Verzuimboete in verband met vervoeren personen in laadruimte (artikel 17a van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992, hierna te noemen: Wet BPM)**

##### *§ 29 Verzuimboete BPM (artikel 17a van de Wet BPM)*

1. Indien één of meer personen worden vervoerd in de laadruimte van een bestelauto, vormt dit een verzuim ter zake waarvan de inspecteur op grond van artikel 17a van de Wet BPM een verzuimboete kan opleggen aan degene die het motorrijtuig feitelijk ter beschikking heeft.

2. Voor de hoogte van de verzuimboete wordt een onderscheid gemaakt tussen een eerste en tweede/volgend verzuim. Van een tweede/volgend verzuim is sprake indien belanghebbende in de periode van twee jaren voorafgaand aan het tijdstip waarop belanghebbende in verzuim is, reeds eerder in verzuim is geweest.

3. In geval van een eerste verzuim legt de inspecteur een verzuimboete op van f 500. In geval van een tweede/volgend verzuim legt hij een boete op van f 1000.

4. Indien sprake is van avas telt het verzuim niet mee voor de verzuimenreeks.

#### *Toelichting*

Het vervoeren van personen in de laadruimte van een bestelauto zonder dat de inrichting van de auto hiertoe is gewijzigd, heeft geen gevolgen voor de heffing van BPM. Wel kan de inspecteur naar aanleiding van de objectieve vaststelling van dit feit een verzuimboete opleggen. Daartoe is bij de wijziging van de Wet BPM per 1 januari 1994 in artikel 17a een boetebepaling opgenomen. Op grond van deze bepaling kan de inspecteur in de situatie dat een of meer personen worden vervoerd in de laadruimte van een bestelauto, aan degene die het motorrijtuig feitelijk ter beschikking heeft, een verzuimboete opleggen van f 1000. In paragraaf 29 is vervolgens een verzuimenreeks opgenomen op basis waarvan de inspecteur bij een eerste verzuim een boete van f 500 oplegt. Bij een tweede of volgend verzuim legt de inspecteur een boete op van f 1000 (wettelijk maximum). Indien sprake is van avas legt de inspecteur geen verzuimboete op, dan wel vernietigt hij de verzuimboete. Indien bij toepassing van de verzuimenreeks tegen de verzuimboete terecht bezwaar wordt gemaakt met een beroep op avas ten aanzien van een eerder beboet verzuim in diezelfde reeks, wordt de verzuimboete verminderd tot de boete passend bij het resterende aantal verzuimen.

#### **Afdeling B Boeten op grond van de artikelen 27 en 28 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen (hierna te noemen: WVA)**

##### *§ 30 Boeten op grond van de artikelen 27 en 28 van de WVA*

1. Op grond van de artikelen 27 en 28 van de WVA kan de inspecteur een boete op te leggen, indien het totaal van de voorlopige S&O-verminderingen het bedrag van de S&O-vermindering met 20 procent of meer overschrijdt.

2. Indien deze overschrijding is te wijten aan opzet of grove schuld van de inhoudingsplichtige, vormt dit ingevolge artikel 28 van de WVA een vergrijp en kan de inspecteur een vergrijpboete van ten hoogste 100 procent van het bedrag van de overschrijding opleggen. De paragrafen 25 en 28 zijn overeenkomstige toepassing.

3. Bij minder dan grove schuld, vormt de overschrijding een verzuim ter zake waarvan de inspecteur de inhoudingsplichtige ingevolge artikel 27 van de WVA een verzuimboete kan opleggen van ten hoogste f 10.000. Bij het opleggen van deze boete wordt een onderscheid gemaakt tussen een eerste, tweede en derde/volgend verzuim.

4. Van een eerste verzuim is sprake indien de inhoudingsplichtige in de periode van vijf jaar voorafgaand aan het tijdstip waarop de aangifte moet zijn gedaan, niet in verzuim is geweest. Van een tweede respectievelijk een derde/volgend verzuim is sprake, indien de inhoudingsplichtige in de periode van vijf jaren voorafgaand aan het tijdstip waarop de aangifte moet zijn gedaan, éénmaal respectievelijk tweemaal of meer in verzuim is geweest.

5. In geval van een eerste verzuim legt de inspecteur geen boete op. Bij een tweede verzuim legt hij een boete op van 5 procent van het bedrag van de in het eerste lid van deze paragraaf omschreven overschrijding, met een maximum van f 1000. Bij een derde of volgend verzuim legt de inspecteur een boete op van 10 procent van het bedrag van de overschrijding, met een maximum van f 10.000.

#### *Toelichting*

Een inhoudingsplichtige die een S&O-verklaring heeft gekregen, moet na afloop van het jaar een afrekeningsaangifte indienen. Als volgens de afrekeningsaangifte het totaal van de voorlopige S&O-verminderingen het bedrag van de S&O-vermindering met 20 procent of meer overschrijdt, kan de inspecteur een boete opleggen. De inspecteur moet vooraf een keuze maken tussen het opleggen van een verzuimboete of een vergrijpboete (zie paragraaf 5 van het besluit).

Als sprake is van avas legt de inspecteur geen boete op en telt het verzuim niet mee voor de verzuimenreeks. De verzuimenreeks van paragraaf 30 kan bestaan naast de verzuimenreeks voor het niet, gedeeltelijk niet of het niet tijdig betalen van het bedrag volgens de afrekeningsaangifte.

Voor de vergrijpboete als bedoeld in het tweede lid van paragraaf 30 van het besluit wordt verwezen naar de paragrafen 25 en 28 van het besluit.

#### **Afdeling C Verzuimboeten omzetbelasting op grond van artikel 40 van de**

#### **Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna te noemen: Wet OB)**

De bepalingen van deze afdeling zijn van toepassing op de verzuimboete op basis van artikel 40 van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna te noemen: Wet OB). Op grond van dit artikel kan de inspecteur een verzuimboete opleggen indien de belanghebbende de in artikel 37a van de Wet OB bedoelde lijst niet of niet tijdig heeft ingediend, dan wel een onvolledige of een onjuiste lijst heeft ingediend. De lijst van artikel 37a van de Wet OB wordt in het vervolg aangeduid als de opgaaf ICL, waarbij ICL staat voor de afkorting intracommunautaire leveringen.

##### *§ 31 Niet of niet tijdig indienen opgaaf ICL/onjuiste of onvolledige BTW-nummers*

1. Indien belanghebbende de opgaaf ICL niet of niet tijdig indient, wordt hem een mededeling gezonden waarin belanghebbende wordt verzocht om dit alsnog binnen een in die mededeling gestelde termijn te doen. Bij deze mededeling wordt hij tevens erop geattendeerd dat aan hem een verzuimboete wordt opgelegd, indien hij niet alsnog binnen deze termijn een volledige en juiste opgaaf ICL indient.

2. Indien belanghebbende de opgaaf ICL niet of niet tijdig indient, wordt hem een mededeling gezonden waarin belanghebbende wordt verzocht om dit alsnog binnen een in die mededeling gestelde termijn te doen. Bij deze mededeling wordt hij tevens erop geattendeerd dat aan hem een verzuimboete wordt opgelegd, indien hij niet alsnog binnen deze termijn een volledige en juiste opgaaf ICL indient.

3. Indien belanghebbende een onvolledige of onjuiste opgaaf ICL heeft ingediend, wordt hem een mededeling gezonden waarin hij wordt verzocht om de ontbrekende of onjuiste gegevens binnen de in die mededeling gestelde termijn aan te vullen respectievelijk te herstellen. Bij deze mededeling wordt hij tevens erop geattendeerd dat aan hem een verzuimboete wordt opgelegd, indien hij niet alsnog binnen die termijn een volledige en juiste opgaaf ICL indient.

4. Van een onvolledige opgaaf ICL is sprake, indien één of meerdere BTW-identificatienummer(s) ontbreken. Van een onjuiste opgaaf ICL in de zin van

deze paragraaf is sprake, indien één of meerdere onjuiste BTW-identificatienummers zijn vermeld.

5. Bij het opleggen van de verzuimboete wordt een onderscheid gemaakt tussen een eerste, tweede/derde en vierde/volgend verzuim. Van een tweede/derde, respectievelijk vierde en volgend verzuim is sprake, indien belanghebbende over de voorafgaande vierentwintig maanden reeds één respectievelijk twee, drie of meer keer de opgaaf ICL niet of niet tijdig heeft ingediend of een onvolledige c.q. onjuiste opgaaf ICL heeft ingediend als bedoeld in deze paragraaf en die onvolledigheid c.q. onjuistheid niet binnen de hem gestelde termijn heeft hersteld.

Bij vernietiging van de boetebeschikking wegens avas telt het verzuim niet mee voor de verzuimenreeks.

6. Voor het niet of niet tijdig indienen van de opgaaf ICL dan wel het indienen van een onvolledige of onjuiste opgaaf ICL gelden aparte verzuimenreeksen.

7. In geval van een eerste verzuim legt de inspecteur een boete op van f 250. In geval van een tweede of derde verzuim legt hij een boete op van f 500. In geval van een vierde/volgend verzuim legt de inspecteur een boete op van f 2500.

8. In uitzonderlijke gevallen kan een verzuimboete van maximaal f 10.000 worden opgelegd.

#### *Toelichting*

In paragraaf 31 van het besluit staan twee categorieën beboetbare gedragingen vermeld. De eerste categorie betreft het niet of niet tijdig indienen van de opgaaf ICL. De tweede categorie betreft het verstrekken van onjuiste BTW-nummers of het onvolledig verstrekken van BTW-nummers. Alvorens een verzuimboete op te leggen, wordt belanghebbende in de gelegenheid gesteld het verzuim binnen een hem daartoe gestelde termijn te herstellen. Indien deze termijn is verstreken, wordt de verzuimboete opgelegd. De hoogte van de verzuimboete is afhankelijk van het aantal malen dat het verzuim zich voordoet binnen een periode van 24 maanden. In uitzonderlijke gevallen kan de maximale boete, genoemd in artikel 40 van de Wet OB, worden opgelegd. Van een uitzonderlijk geval is bijvoorbeeld sprake indien stelselmatig niet of niet tijdig de opgaaf ICL wordt ingediend dan wel stelselmatig

onjuiste of onvolledige BTW-nummers worden verstrekt.

#### *§ 32 Onjuiste totaalstelling*

1. Van een onjuiste opgaaf ICL in de zin van deze paragraaf is sprake, indien de totaalbedragen van de leveringen per afnemer in het betreffende tijdvak niet dan wel onjuist zijn vermeld in de opgaaf ICL.

Indien de Centrale eenheid ICT constateert dat de gegevens op de opgaaf ICL en de OB-aangifte niet overeenstemmen, wordt belanghebbende een mededeling gezonden, waarin hij wordt verzocht om de onjuistheden binnen een hem daartoe gestelde termijn te herstellen.

2. Bij het opleggen van de verzuimboete wordt een onderscheid gemaakt tussen een eerste, tweede/derde en vierde/volgend verzuim. Van een tweede respectievelijk derde, vierde en volgend verzuim is sprake, indien belanghebbende over de voorafgaande vierentwintig maanden reeds één respectievelijk twee, drie of meer keer een onjuiste opgaaf ICL heeft ingediend als bedoeld in deze paragraaf en die onjuistheid niet binnen de hem gestelde termijn heeft hersteld.

Bij vernietiging van de boete wegens avas telt het verzuim niet mee in de verzuimenreeks.

3. In geval van een eerste verzuim legt de inspecteur een boete op van f 250. In geval van een tweede of derde verzuim legt hij een boete op van f 500. In geval van een vierde/volgend verzuim legt de inspecteur een boete op van f 2500.

4. In uitzonderlijke gevallen kan een verzuimboete van maximaal f 10.000 worden opgelegd.

5. Het opleggen van een verzuimboete wegens het indienen van een onjuiste opgaaf ICL blijft achterwege, indien voor deze opgaaf ICL reeds een verzuimboete is opgelegd op de voet van paragraaf 31 van dit besluit.

6. Het opleggen van een verzuimboete wegens het indienen van een onjuiste opgaaf ICL blijft achterwege, indien reeds met toepassing van hoofdstuk IV van dit besluit ter zake van dezelfde onjuistheden een boete is opgelegd in verband met een onjuiste OB-aangifte.

#### *Toelichting*

Indien belanghebbende de onjuistheden als bedoeld in paragraaf 32 van het besluit niet herstelt, kan de inspecteur een onderzoek instellen, opdat uitsluit-

sel wordt verkregen of de opgaaf ICL dan wel de OB-aangifte onjuist was. Een verzuimboete kan worden opgelegd indien de totaalbedragen van de leveringen per afnemer in het betreffende tijdvak niet of onjuist zijn vermeld in de opgaaf ICL. Evenals bij de in paragraaf 31 van het besluit omschreven verzuimboeten, wordt belanghebbende in de gelegenheid gesteld het verzuim binnen een hem daartoe gestelde termijn te herstellen, alvorens een verzuimboete wordt opgelegd.

De verzuimenreeks en de hoogte van de verzuimboeten zijn gelijk aan de verzuimboeten zoals beschreven in paragraaf 31 van het besluit. In uitzonderlijke gevallen kan de maximale boete, genoemd in artikel 40 van de Wet OB, worden opgelegd. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan situaties waarin veelvuldig een onjuiste opgaaf ICL is ingediend dan wel aan situaties waarin sprake is van samenspanning van leverancier en afnemer ten einde in Nederland of een andere Lidstaat van de Europese Gemeenschap belastingontduiking te bevorderen. Een ander voorbeeld is het stelselmatig niet of onjuist vermelden van de totaalbedragen van de leveringen per afnemer in het betreffende tijdvak in de opgaaf ICL.

#### **Afdeling D Verzuimboeten motorrijtuigenbelasting**

##### *§ 33 Betalingscontrole (artikel 37 en artikel 70 van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994, hierna te noemen: Wet MB 1994)*

1. De inspecteur zendt aan de houder van een motorrijtuig met betrekking tot een bepaald tijdvak een rekening met daarop de voor dat tijdvak verschuldigde belasting, alsmede een datum waarop het bedrag uiterlijk moet zijn voldaan. Indien het bedrag niet uiterlijk op die datum is voldaan, is sprake van een verzuim als bedoeld in artikel 67c van de AWR.

2. Voor de hoogte van de verzuimboete wordt een onderscheid gemaakt tussen een eerste, tweede, derde, respectievelijk vierde/volgend verzuim. Van een tweede, derde respectievelijk vierde/volgend verzuim is sprake indien belanghebbende in de periode van twee jaren voorafgaand aan het tijdstip waarop belanghebbende in verzuim is, reeds eerder in verzuim is geweest.

3. In geval van een eerste verzuim legt

de inspecteur geen boete op. De inspecteur zendt belanghebbende daarvan een mededeling. Bij een tweede verzuim legt de inspecteur een boete op van f 50. Bij een derde verzuim legt hij een boete van f 100 op. Bij een vierde/volgend verzuim legt de inspecteur een boete op van f 250. Indien het aldus berekende bedrag hoger is dan het bedrag van de niet, gedeeltelijk niet of niet tijdig betaalde belasting, wordt de verzuimboete vastgesteld op het laatstbedoelde bedrag.

4. Het aantal verzuimen wordt gerekend per houder als bedoeld in de artikelen 7, 8 of 9 van de Wet MB 1994.

5. Indien voor hetzelfde tijdvak meer dan één rekening is verzonden, wordt het verzuim per rekening bepaald.

6. Voor het bepalen van het aantal verzuimen van de houder worden slechts die verzuimen in aanmerking genomen, die betrekking hebben op de in deze paragraaf bedoelde verzuimen in de laatste twaalf maanden voorafgaand aan het verzuim waarop de boete betrekking heeft. Verzuimen als bedoeld in de paragrafen 34 en 35 van dit besluit worden hierin niet meegerekend.

7. Indien het bedrag van de verschuldigde belasting f 10 of minder bedraagt, legt de inspecteur geen verzuimboete op. Het verzuim telt niet mee in de verzuimenreeks.

8. Ingeval op grond van artikel 4a, zesde lid, van de Uitvoeringsregeling MB 1994 de vergunning voor het betalen per maand van de belasting is geëindigd of door de inspecteur is ingetrokken, wordt op grond van artikel 20 van de AWR een naheffingsaanslag voor de resterende belasting-schuld over het lopende tijdvak opgelegd. Indien het intrekken van de vergunning zijn oorzaak vindt in het niet aan de voorwaarden van de vergunning hebben voldaan door de belastingplichtige, legt de inspecteur een verzuimboete op als bedoeld in de voorgaande leden van deze paragraaf. Indien de vergunning op verzoek van belanghebbende vervalt en op grond van artikel 20 van de AWR een naheffingsaanslag voor de resterende belasting-schuld over het lopende tijdvak wordt opgelegd, legt de inspecteur geen verzuimboete op.

#### *Toelichting*

Voor de motorrijtuigenbelasting wordt niet voor elk tijdvak afzonderlijk aangifte gedaan. De aanvraag voor afgifte

van een kentekenbewijs dan wel om wijziging van de tenaamstelling van het motorrijtuig geldt als aangifte. Deze aangifte geldt, zolang het motorrijtuig niet van houder wisselt, voor alle tijdvakken waarin het motorrijtuig wordt gehouden.

Om aan de houder kenbaar te maken dat, hoeveel en voor welk tijdvak belasting voor het motorrijtuig verschuldigd is, zendt de inspecteur aan de houder een rekening met daarop het verschuldigde belastingbedrag. Op de rekening vermeldt de inspecteur een uiterste betaaldatum, op welke datum het bedrag moet zijn betaald. Deze datum kan liggen na de datum van aanvang van het tijdvak. Indien het verschuldigde bedrag geheel of gedeeltelijk niet op de betaaldatum is voldaan, is sprake van een verzuim. Voor de bepaling van de plaats van een verzuim in de verzuimenreeks wordt geen onderscheid gemaakt tussen het niet, gedeeltelijk niet dan wel niet tijdig betalen van de belasting.

Indien sprake is van avas legt de inspecteur geen verzuimboete op, dan wel vernietigt hij de verzuimboete. Indien bij toepassing van de verzuimenreeks tegen de verzuimboete terecht bezwaar wordt gemaakt met een beroep op avas ten aanzien van een eerder beboet verzuim in diezelfde reeks, wordt de verzuimboete vermindert tot de boete passend bij het resterende aantal verzuimen.

Indien het bedrag van de verschuldigde belasting f 10 of minder bedraagt, legt de inspecteur geen verzuimboete op. De inspecteur doet daarvan aan belanghebbende om uitvoeringstechnische redenen, geen mededeling. Omdat het verzuim niet meetelt in de verzuimenreeks, ondervindt belanghebbende daarvan geen nadeel.

#### *§ 34 Overige naheffingen in verband met de Wet MB 1994*

1. Deze paragraaf heeft betrekking op de in de artikelen 33, 34, 35, 35a, 36, 52, 53, 60, 69 en 76 van de Wet MB 1994 genoemde naheffingen. Indien een of meer in deze artikelen omschreven feiten worden geconstateerd, is sprake van een verzuim. Ter zake van dat verzuim legt de inspecteur op grond van de artikelen 37, respectievelijk 54, 61, 70 of 77 van de Wet MB 1994 een verzuimboete op.

2. De verzuimboete bedraagt maximaal 100 procent van het bedrag aan belasting dat niet of gedeeltelijk niet is

betaald, met een minimum van f 100 en een maximum van f 10.000.

3. In afwijking in zoverre van het bepaalde in artikel 67c van de AWR, wordt de verzuimboete in verband met een naheffing als bedoeld in artikel 35a van de Wet MB 1994 indien onderdeel a daarvan van toepassing is, gesteld op nihil.

4. Indien het bedrag van de na te heffen belasting f 10 of minder bedraagt, legt de inspecteur geen verzuimboete op.

#### *Toelichting*

De in het eerste lid van paragraaf 34 genoemde artikelen hebben betrekking op andere naheffingsaanslagen dan die voortvloeien uit de in paragraaf 33 van het besluit genoemde belastingaanslagen naar aanleiding van een zogenoemde betalingscontrole. Het betreft in deze paragraaf in het algemeen naheffingen vanwege het niet doen van een juiste aangifte, het niet voldoen aan de gestelde voorwaarden, het gebruik maken van de weg gedurende een schorsing, of het niet hebben betaald van de verschuldigde belasting ingeval van een in het buitenland of een ten onrechte niet in Nederland gekentekend motorrijtuig. De verzuimboete wordt in beginsel opgelegd aan degene op wiens naam de naheffingsaanslag is gesteld. Indien de naheffingsaanslag betrekking heeft op een aanhangwagen waarvoor een zelfstandige aangifte is gedaan, wordt op grond van artikel 60 van de Wet MB 1994 de verzuimboete echter opgelegd aan degene die houder is van de aanhangwagen indien de houder van het motorrijtuig niet bekend is bij de inspecteur.

Overeenkomstig het bepaalde in het tot 1 januari 1998 van toepassing zijnde artikel 37, onderdeel b, van de Wet MB 1994 bedraagt de verzuimboete in verband met een naheffing als bedoeld in artikel 35a van de Wet MB 1994 indien onderdeel a daarvan van toepassing is, nihil.

#### *§ 35 Verzuimboete in verband met bedrijfsvoertuigenpark (artikel 37d van de Wet MB 1994)*

1. Indien het in artikel 37d van de Wet MB 1994 genoemde feit wordt geconstateerd, is sprake van een verzuim. Ter zake van dat verzuim legt de inspecteur op grond van onderdeel b van dat artikel, een verzuimboete op van maximaal f 1000.

2. Voor de hoogte van de verzuimboete wordt een onderscheid gemaakt tussen een eerste, tweede, respectievelijk derde/volgend verzuim. In geval van een eerste verzuim legt de inspecteur een boete op van f 250. Bij een tweede verzuim legt de inspecteur een boete op van f 500. Bij een derde/volgend verzuim legt hij een boete op van f 1000.

3. Het aantal verzuimen wordt gerekend per houder van de motorrijtuigen die behoren tot het bedrijfsvoertuigenpark waarvoor een vergunning op grond van artikel 37b van de Wet MB 1994 is verstrekt.

4. Voor het bepalen van het aantal verzuimen van de houder worden slechts die verzuimen in aanmerking genomen, die betrekking hebben op de in deze paragraaf bedoelde verzuimen in de laatste twaalf maanden voorafgaande aan het verzuim waarop de boete betrekking heeft. Verzuimen als bedoeld in de paragrafen 33 en 34 van dit besluit worden hierin niet meegerekend.

5. Indien het bedrag van de na te heffen belasting f 10 of minder bedraagt, legt de inspecteur geen verzuimboete op. Het verzuim telt niet mee in de verzuimenreeks.

#### *Toelichting*

De in paragraaf 35 bedoelde verzuimboete wordt opgelegd bij afzonderlijke boetebeschikking, als bedoeld in paragraaf 6, tweede lid, van het besluit, dat wil zeggen zonder naheffing van de enkelvoudige belasting. De enkelvoudige belasting wordt betrokken in het al dan niet verlenen van een teruggaaf op grond van artikel 37a van de Wet MB 1994.

De bevoegdheid tot het opleggen van de verzuimboete vervalt door verloop van vijf jaren na afloop van het in artikel 37b, vierde lid, onderdeel a, van de Wet MB 1994 bedoelde jaar waarvoor de vergunning bedrijfsvoertuigenpark geldt (artikel 37d, onderdeel b, laatste volzin, van de Wet MB 1994). De verzuimboete wordt opgelegd aan de in het derde lid van paragraaf 35 van het besluit genoemde houder.

#### **Afdeling F Verzuimboete op grond van artikel 13 van de Wet belasting zware motorrijtuigen (hierna te noemen: Wet BZM)**

##### *§ 36 Verzuimboete op grond van artikel 13 van de Wet BZM*

1. Indien wordt geconstateerd dat de

verschuldigde belasting niet, gedeeltelijk niet of niet tijdig is betaald, vormt dit een verzuim ter zake waarvan de inspecteur een verzuimboete van ten hoogste f 10.000 oplegt.

2. Voor de hoogte van de verzuimboete wordt een onderscheid gemaakt tussen een eerste, tweede, derde, vierde, vijfde, zesde, respectievelijk zevende/volgend verzuim.

In geval van een eerste verzuim legt de inspecteur een boete op van f 100. Bij een tweede verzuim legt hij een boete op van f 250. Bij een derde verzuim legt de inspecteur een boete op van f 500. Bij een vierde verzuim legt de inspecteur een boete op van f 1000. Bij een vijfde verzuim legt hij een boete op van f 1500. Bij een zesde verzuim legt de inspecteur een boete op van f 2500. Bij een zevende/volgend verzuim legt de inspecteur een boete op van ten hoogste f 10.000.

3. Het aantal verzuimen wordt gerekend per houder als bedoeld in de artikelen 6, 7 of 8 van de Wet BZM.

4. Voor het bepalen van het aantal verzuimen van de houder worden slechts die verzuimen in aanmerking genomen, die betrekking hebben op de in deze paragraaf bedoelde verzuimen in de laatste twaalf maanden voorafgaand aan het verzuim waarop de boete betrekking heeft.

5. In geval een overeenkomst met de inspecteur is gesloten tot het kunnen doen van aangifte per fax, kan de inspecteur aan de aangever op grond van artikel 13, eerste lid, van de Wet BZM een verzuimboete opleggen van ten hoogste f 10.000 wegens het niet, gedeeltelijk niet of niet tijdig betalen van de verschuldigde belasting. De voorgaande leden zijn van overeenkomstige toepassing.

Indien de inspecteur slechts één keer per maand het totaal-bedrag van alle in die maand gedane aangiften int, worden betalingsverzuimen met betrekking tot die aangiften voor de toepassing van deze paragraaf aangemerkt als één verzuim.

#### *Toelichting*

De belasting dient per voertuig vóór de aanvang van het gebruik van de autosnelweg op een bij de inspecteur in te dienen aangifte te zijn voldaan. Het doen van aangifte kan ook geschieden bij de aangewezen aangiftepunten onder het gelijktijdig voldoen van de belasting, waarna er direct een certificaat wordt verstrekt.

Een andere wijze van het doen van aangifte is het, na het sluiten van een daartoe strekkende overeenkomst, gezamenlijk per fax opgeven bij de inspecteur van de kentekens en de tijdvakken waarvoor aangifte wordt gedaan. De aangever ontvangt de certificaten zonder vooraf te hebben betaald, zulks in afwijking van artikel 11, tweede lid, van de Wet BZM. Eens per maand zendt de inspecteur de aangever een factuur met daarop alle in de desbetreffende maand gedane aangiften per fax. Het totaal-bedrag van deze factuur int de inspecteur door middel van automatische incasso, als onderdeel van de overeenkomst tot het kunnen doen van aangifte per fax. Indien de automatische incasso niet leidt tot (een tijdige) betaling van de verschuldigde belasting, wordt dit aangemerkt als een verzuim.

De niet betaalde enkelvoudige belasting wordt nageheven op grond van artikel 20 van de AWR. De naheffingsaanslag en de boetebeschikking worden opgelegd aan de aangever met wie een overeenkomst tot het kunnen doen van een aangifte per fax is gesloten. De boete wordt opgelegd aan de houder genoemd in het derde lid van deze paragraaf.

Voor de bepaling van de plaats van een verzuim in de verzuimenreeks wordt geen onderscheid gemaakt tussen het niet, gedeeltelijk niet dan wel niet tijdig betalen van de belasting.

Indien sprake is van avas legt de inspecteur geen verzuimboete op, dan wel vernietigt hij de verzuimboete. Indien bij toepassing van de verzuimenreeks tegen de verzuimboete terecht bezwaar wordt gemaakt met een beroep op avas ten aanzien van een eerder beboet verzuim in diezelfde reeks, wordt de verzuimboete verminderd tot de boete passend bij het resterende aantal verzuimen.

#### **Afdeling G Boeten Douanewet**

§ 37 Verzuimboeten ingevolge de artikelen 37, 38 en 39 van de Douanewet (hierna te noemen: DW)

1. Met betrekking tot de in de artikelen 37, 38 en 39 van de DW geregelde beboetbare feiten legt de inspecteur een verzuimboete op van f 200.

2. Een verzuimenreeks is niet van toepassing.

3. Bij de beboetbare feiten van de artikelen 37 en 38 van de DW kan de inspecteur zowel een verzuimboete



opleggen aan de persoon die de formaliteiten moet vervullen als aan degene aan wiens toedoen het beboetbare feit kan worden toegeschreven.

#### *Toelichting*

Bij de in hoofdstuk 5 van de Douanewet geregelde beboetbare feiten gaat het in eerste aanleg om voorschriften in het Communautair douanewetboek, waarvan de naleving van belang is voor een doeltreffende controle door de douane op de aanwezigheid van bepaalde goederen. Daarom is reeds aan overtreding van de regel op zich - los van mogelijke fiscale gevolgen - het opleggen van een verzuimboete verbonden.

Omdat de naleving van bedoelde voorschriften vaak ook door anderen dan de daarvoor formeel verantwoordelijke persoon beslissend beïnvloed kan worden, kan de inspecteur tevens een boete opleggen aan die ander indien de regelovertreding het gevolg is van zijn handelen of nalaten.

#### *§ 38 Vergrijpboeten ingevolge de artikelen 37, 38 en 39 van de DW*

1. Met betrekking tot de in de artikelen 37, 38 en 39 van de DW geregelde beboetbare feiten legt de inspecteur een vergrijpboete op indien het beboetbare feit heeft geleid tot een douaneschuld die meer bedraagt dan f 200 aan rechten bij invoer en sprake is van opzet of grove schuld.

2. Indien aan meer dan een persoon een boete kan worden opgelegd in de zin van de artikelen 37, 38 en 39 van de DW, legt de inspecteur aan elk van de personen aan wie opzet of grove schuld kan worden toegerekend, een vergrijpboete op.

#### *Toelichting*

In bepaalde gevallen kan het niet naleven van de voorschriften in het Communautair douanewetboek, waaraan de artikelen 37, 38 en 39 van de DW het opleggen van een boete verbinden, tevens tot gevolg hebben dat materieel een douaneschuld ontstaat. Als daarbij tevens sprake is van opzet of grove schuld, kan de inspecteur op grond van die artikelen een vergrijpboete opleggen.

Als het feit aan opzet of grove schuld van meerdere van de in paragraaf 38, tweede lid, van het besluit, bedoelde personen te wijten is, kan de inspecteur

aan elk van hen een vergrijpboete opleggen.

Voor een toelichting op de begrippen opzet en grove schuld wordt verwezen naar paragraaf 25 van het besluit. Als slechts voor een gedeelte van de verschuldigde rechten bij invoer sprake is van opzet of grove schuld, wordt de vergrijpboete ook slechts over dat gedeelte berekend.

#### *§ 39 Verzuimboete entrepotvergunning*

Krachtens artikel 81 van het Douanebesluit legt de inspecteur aan de entrepreneur of de operateur die handelt in strijd met het bepaalde in de hem verleende entrepotvergunning een verzuimboete op van f 200.

#### *Toelichting*

Krachtens de delegatiebepaling van artikel 40 van de DW is in het Douanebesluit als beboetbaar feit opgenomen het niet nakomen van de bepalingen in een entrepotvergunning door de vergunninghouder. Het gaat hier in het algemeen om bepalingen, waarvan de naleving van belang is voor een doeltreffende controle door de douane op de aanwezigheid van bepaalde goederen in het entrepot.

#### **Afdeling H Verzuimboeten bij toepassing van artikel 53a van de Wet op de accijns en artikel 21 van de Wet op de verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken en van enkele andere producten.**

#### *§ 40 Dagaangiften accijns en van verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken en van enkele andere producten (artikel 67b van de AWR)*

1. De inspecteur legt een verzuimboete op, indien belanghebbende op een later tijdstip aangifte doet dan drie dagen na het in artikel 52a van de Wet op de accijns, respectievelijk artikel 19 van de Wet op de verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken en van enkele andere producten, bedoelde tijdstip.

2. De verzuimenreeks van paragraaf 22, vierde en vijfde lid, van dit besluit is van overeenkomstige toepassing.

#### *Toelichting*

De desbetreffende wettelijke bepalingen schrijven voor dat de aangifte moet worden gedaan uiterlijk op de dag na het verschuldigd worden van de belasting. De inspecteur legt echter pas een verzuimboete op indien de aangif-

te wordt gedaan na de derde dag na het ontstaan van de verschuldigdheid van de belasting.

#### *§ 41 Dagaangiften accijns en van verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken en van enkele andere producten (artikel 67c van de AWR)*

1. Het niet, gedeeltelijk niet of niet tijdig betalen van de belasting, die op de in artikel 53a van de Wet op de accijns bepaalde dag op aangifte moet worden voldaan, vormt een verzuim als bedoeld in artikel 67c van de AWR.

2. Het niet, gedeeltelijk niet of niet tijdig betalen van de belasting, die op de in artikel 21 van de Wet op de verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken en van enkele andere producten bepaalde dag op aangifte moet worden voldaan, vormt een verzuim als bedoeld in artikel 67c van de AWR.

3. Voor de hoogte van de verzuimboete wegens het niet tijdig betalen van de verschuldigde belasting, wordt een onderscheid gemaakt tussen een eerste, tweede, derde, respectievelijk vierde/volgend verzuim. In afwijking in zoverre van paragraaf 23 van dit besluit, is van een eerste verzuim sprake indien belanghebbende in de periode van twaalf maanden voorafgaand aan het tijdstip waarop de betaling had moeten plaatsvinden, niet eerder in verzuim is geweest. Van een tweede, derde, respectievelijk vierde/volgend verzuim is sprake indien belanghebbende in die periode van twaalf maanden éénmaal respectievelijk tweemaal of meer in verzuim is geweest.

4. In geval van een verzuim wegens het niet tijdig betalen van de verschuldigde belasting, legt de inspecteur bij een eerste verzuim geen boete op. Belanghebbende wordt daarvan een mededeling gezonden. Bij een tweede verzuim legt de inspecteur een boete op van 1 procent van de niet tijdig betaalde belasting, met een maximum van f 2000. Bij een derde verzuim legt de inspecteur een boete op van 3 procent van de niet tijdig betaalde belasting, met een maximum van f 3000. Bij een vierde/volgend verzuim legt de inspecteur een boete op van 5 procent van de niet tijdig betaalde belasting, met een maximum van f 5000.

5. Voor de hoogte van de verzuimboete wegens het niet of gedeeltelijk niet betalen van de verschuldigde belasting wordt een onderscheid gemaakt tussen

een eerste, tweede, derde, vierde, respectievelijk vijfde/volgend verzuim. In afwijking in zoverre van paragraaf 23 van dit besluit, is van een eerste verzuim sprake indien belanghebbende in de periode van twaalf maanden voorafgaand aan het tijdstip waarop de betaling had moeten plaatsvinden, niet eerder in verzuim is geweest. Van een tweede, derde, vierde, respectievelijk vijfde/volgend verzuim is sprake indien belanghebbende in die periode van twaalf maanden éénmaal respectievelijk tweemaal of meer in verzuim is geweest.

6. In geval van een verzuim wegens het niet dan wel gedeeltelijk niet betalen van de verschuldigde belasting, legt de inspecteur bij een eerste verzuim een boete op van 1 procent van de niet betaalde belasting, met een maximum van f 2500. Bij een tweede verzuim legt de inspecteur een boete op van 3 procent van de niet betaalde belasting, met een maximum van f 5000. Bij een derde verzuim legt hij een boete op van 5 procent van de niet betaalde belasting, met een maximum van f 10.000. Bij een vierde verzuim legt de inspecteur een boete op van 7 procent van de niet betaalde belasting, met een maximum van f 10.000. In geval van een vijfde/volgend verzuim legt de inspecteur een boete op van 10% van de niet betaalde belasting, met een maximum van f 10.000.

#### *Toelichting*

Paragraaf 41 ziet op verzuimen in de betalingsverplichting die in de Wet op de accijns wordt verbonden aan een aantal met 'uitslag' gelijkgestelde feiten en die in de Wet op de verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken en van enkele andere producten wordt verbonden aan het met 'uitslag' gelijkgestelde voorhanden hebben onder bepaalde omstandigheden.

In die gevallen is wettelijk voorgeschreven de accijns dan wel de verbruiksbelasting op aangifte te voldoen uiterlijk op de dag na die van het ontstaan van de verschuldigdheid van belasting. Mocht de inspecteur deze termijn echter hebben verlengd, dan is pas sprake van een verzuim indien de door de inspecteur gestelde termijn voor het doen van betaling wordt overschreden. Inhoudelijke toetsing van de materiële belastingschuld vindt in deze fase in de regel niet plaats. In dat kader wordt

verwezen naar de toelichting op paragraaf 23 van het besluit.

## **HOOFDSTUK VI**

### **Bijzondere omstandigheden**

#### *§ 42 Algemeen*

Er kunnen omstandigheden zijn die aanleiding geven de met toepassing van de hoofdstukken III, IV en V bepaalde hoogte van de boete te verhogen of te matigen, dan wel de reeds opgelegde boete te verminderen.

#### *Toelichting*

De in dit hoofdstuk bedoelde bijzondere omstandigheden vormen het sluitstuk van de toepassing van de beginselen van de behoorlijke straftoemeting op bestuurlijke boeten. Zie in dat kader ook paragraaf 10 van het besluit, waarin is aangegeven dat het opleggen van een bestuurlijke boete een vorm van straftoemeting is. Bij de meeste verzuimboeten zal, vanwege de wijze van oplegging, individueel getinte straftoemeting eerst in bezwaar aan de orde kunnen komen. De mogelijke verminderingen van de boete als gevolg van overschrijding van de redelijke termijn of als gevolg van overlijden vloeien direct voort uit de karakterisering van de bestuurlijke boete als een daad van strafvervolgning in de zin van artikel 6 van het EVRM en zijn daarom behandeld in de paragrafen 11 en 18 van het besluit. Hoewel ook het gebruikmaken van een verzuimenreeks bij verzuimboeten en het verhogen van een aantal verzuimboeten in hoofdstuk V als een vorm van individuele straftoemeting aan te merken is, is om praktische redenen besloten de uitwerking daarvan in de desbetreffende paragrafen te handhaven. In de volgende paragrafen zijn factoren gerubriceerd die ertoe kunnen leiden dat de hoogte van de met inachtneming van de voorgaande hoofdstukken bepaalde boete wordt vastgesteld met inachtneming van de persoon van belanghebbende als dader en de omstandigheden waaronder het beboetbare feit heeft plaatsgevonden. In hoofdstuk VI is de overgang aan de orde tussen standaardboeten en de boete toegespitst op de individuele omstandigheden. De stelplicht en bewijslast van strafverhogende factoren rust op de inspecteur; de stelplicht en bewijslast van strafverminderende factoren op

belanghebbende. De inspecteur hoeft niet ambtshalve te onderzoeken of van strafverminderende factoren sprake is. Indien de inspecteur op de hoogte is van bijzondere omstandigheden, zal hij bij het opleggen van de boete daarmee rekening houden. De inspecteur is bij de vaststelling van de hoogte van de boete met inachtneming van hoofdstuk VI niet gebonden aan vaste bedragen of percentages. De op de voet van de voorgaande hoofdstukken bepaalde hoogte van de boete kan zowel met een bepaald bedrag als met een bepaald percentage verhoogd of verlaagd worden. De boete kan echter nooit meer bedragen dan het wettelijk maximum.

#### *§ 43 Strafverzwarende omstandigheden*

1. In daarvoor in aanmerking komende gevallen moet rekening worden gehouden met het aantal malen dat vergrijpen in een bepaalde periode hebben plaatsgevonden (recidive). Van recidive is sprake indien aan belanghebbende voor hetzelfde belastingmiddel reeds eerder een vergrijpboete of een straf is opgelegd. In geval van recidive wordt de vergrijpboete bij grove schuld verhoogd tot maximaal 50 procent en de vergrijpboete bij opzet tot maximaal 100 procent. Met een straf wordt gelijkgesteld het vervallen van het recht tot strafvordering volgens artikel 76, tweede lid van de AWR of op grond van artikel 74 van het Wetboek van Strafrecht. Verhoging van de boete wegens recidive vindt uitsluitend plaats indien in de periode van vijf jaren voorafgaand aan de door de inspecteur opgelegde vergrijpboete reeds eerder een vergrijpboete is opgelegd, een transactie is voldaan, dan wel strafoplegging heeft plaatsgevonden.

2. 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.

3. De ernst van de te beboeten gedraging kan aanleiding geven de op de voet van paragraaf 25, tweede en derde lid, van dit besluit, op te leggen boete te verhogen tot maximaal 100 procent. 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 omvangrijk of verhoudingsgewijs omvangrijk is, verhoogt de inspecteur de vergrijpboete eveneens tot maximaal 100 procent.

4. 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.

#### *Toelichting*

Het verhogen van de met inachtneming van hoofdstuk IV bepaalde vergrijpboete zal alleen in bijzondere gevallen aan de orde komen. Het verhogen van een verzuimboete boven het maximum dat uit hoofdstuk III en hoofdstuk V van dit besluit voortvloeit is niet mogelijk. Bij het in aanmerking nemen van individuele omstandigheden vindt echter doorgaans een afweging plaats tussen zowel strafverminderende, in de paragrafen 44 en 45 behandelde, omstandigheden, als strafverhogende feiten en omstandigheden. Daarbij valt te bedenken dat persoonlijke omstandigheden niet uitsluitend in neerwaartse zin van invloed hoeven te zijn op de boete. Het bij het vaststellen van de hoogte van een boete in aanmerking nemen van strafverhogende factoren is dan de tegenhanger van de uitsluitend als vermindering te beoordelen omstandigheden in de volgende paragrafen. Het resultaat van de afweging zal moeten leiden tot een boete die passend is te achten bij de geconstateerde beboetwaardige gedraging.

#### *§ 44 Wanverhouding/Verzachtende omstandigheden*

Tot de omstandigheden welke aanleiding kunnen geven de op te leggen of opgelegde boete te matigen behoren een wanverhouding tussen de ernst van het feit en de op grond van de hoofdstukken III, IV en V op te leggen of opgelegde boete en omstandigheden die hebben geleid tot het beboetbare feit, maar buiten de directe invloedssfeer van de belanghebbende liggen.

#### *Toelichting*

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 straf die in evenredigheid staat tot de ernst van het feit (proportionaliteit). Indien de inspecteur zelf tot de gevolgtrekking komt dat van een wanverhouding sprake is, vermindert hij de boete op eigen initiatief. 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.

#### *§ 45 Financiële omstandigheden*

Zowel bij de beoordeling van de mate van verwijtbaarheid als voor de mate waarin de boete de belanghebbende treft, kunnen de financiële omstandigheden van belanghebbende een rol spelen. Een beroep op financiële omstandigheden kan slechts in bijzondere gevallen tot matiging dan wel vermindering van de boete leiden.

#### *Toelichting*

In deze paragraaf worden twee verminderingsoorten genoemd met als verbindende factor financiële omstandigheden. Ten eerste de mate van verwijtbaarheid, waarmee is bedoeld de mate waarin, vanuit een oogpunt van strafftoemeting, het verzuim of het vergrijp ten tijde van het plegen belanghebbende valt aan te rekenen en ten tweede de mate waarin de straf de persoon van de dader treft. Paragraaf 45 kan beschouwd worden als een verbijzondering van de voorgaande paragraaf. Zoals uit de bewoordingen blijkt, dient de inspecteur bij het hanteren van deze paragraaf terughoudend te zijn. Geen vermindering wegens financiële omstandigheden zal worden verleend, indien belanghebbende deze aan zichzelf te wijten had. Voorts kan het (zakelijke) karakter van de belasting een rol spelen. Zo zal er niet snel reden zijn de boete te verminderen bij niet of niet tijdig afgedragen, loonbelasting of bij niet of niet tijdig voldane onzetbelasting.

## **HOOFDSTUK VII**

### **Overgangs- en slotbepaling**

#### *§ 46 Overgangsrecht*

1. Het bepaalde in dit besluit is van toe-

passing met betrekking tot aangiften en betalingen die betrekking hebben op tijdvakken en tijdstippen die aangevallen onderscheidenlijk liggen op of na 1 januari 1998. Voor aangiften vermogensbelasting vindt dit besluit toepassing met betrekking tot aangiften die betrekking hebben op het tijdvak dat volgt op het in de vorige volzin bedoelde tijdvak.

2. In afwijking van het eerste lid hebben met ingang van 1 januari 1998 onmiddellijke werking de paragrafen 11 tot en met 19 van dit besluit.

3. Voor het bepalen van het aantal verzuimen als bedoeld in de paragrafen 21 en 23 van dit besluit, worden mede in aanmerking genomen, de verzuimen die zijn begaan onder het oude recht.

4. In de gevallen waarin op grond van de voorgaande leden van deze paragraaf dit besluit nog niet van toepassing is, behoudt het Voorschrift administratieve boeten 1993 (regeling van 28 september 1992, Stcrt. 193, laatstelijk gewijzigd bij regeling van 28 maart 1995, Stcrt. 107) zijn werking.

#### *Toelichting*

In de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel tot herziening van het stelsel van bestuurlijke boeten en van het fiscale strafrecht (kamerstukken II 1993/94, 23 470, nr. 3, bladzijde 63) is aangegeven dat onmiddellijke inwerkingtreding niet in alle opzichten gewenst is. Dit geldt met name voor bepalingen die voor de belanghebbende een verzwaring inhouden, zoals bijvoorbeeld de mogelijkheid om een boete bij definitieve aanslag op te leggen. Bepalingen die ten gunste van belanghebbende werken zoals de onschuldpresumptie, het recht van hoor en wederhoor, het recht op bijstand van een tolk en het zwijgrecht, treden wel direct in werking. Dit is uitdrukkelijk gesteld in de memorie van toelichting. De artikelen 67g, tweede, derde en vierde lid, tot en met artikel 67n van de AWR hebben derhalve rechtstreekse werking.

In de nota naar aanleiding van het verslag (kamerstukken II 1997-1998, 24 800, nr. 7, bladzijde 10) is opgemerkt dat voor het in artikel 69a van de AWR opgenomen una-via-stelsel geldt dat het recht van strafvervolgning vervalt indien vergrijpboeten zijn vastgesteld op grond van de artikelen 67d of 67e van de AWR. Voor het una-via-stelsel zijn derhalve niet van belang de verho-

---

gingen die volgens het oude recht zijn vastgesteld.

*§ 47 Slotbepaling*

Dit besluit kan worden aangehaald als: Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst 1998 (afgekort: BBBB 1998).

*De Staatssecretaris van Financiën,  
W.A. Vermeend.*