



## Algemene wet inzake rijksbelastingen. Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst

9 december 2008

nr. CPP2008/2386M

Belastingdienst/Centrum voor proces- en productontwikkeling, Aspectgebied Formeel Recht

De staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit betreft een integrale herziening van het fiscale boetebeleid van de Belastingdienst in verband met een versoepeling, vereenvoudiging en modernisering van het boetebeleid.

### HOOFDSTUK 1 ALGEMENE BEPALINGEN

#### § 1. Reikwijdte

1. In dit besluit heb ik mijn beleid neergelegd voor het opleggen van bestuurlijke boeten bij de heffing van rijksbelastingen waarop Hoofdstuk VIII A van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) van toepassing is. Het beleidsbesluit is ook van toepassing op regelingen die onder het bereik van dit hoofdstuk van de AWR zijn gebracht, zoals bijvoorbeeld de werknemersverzekeringen.
2. Omdat zoveel mogelijk is aangesloten bij de paragraafindeling van de voorgangers van dit besluit komen bijvoorbeeld de volgende paragraafnummers in dit besluit niet voor: § 16 tot en met § 20 en § 31.

#### § 2. Begrip belanghebbende

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

#### § 3. Ambtshalve vermindering

Onjuist gebleken boetebeschikkingen kunnen op grond van artikel 65 AWR in aanmerking komen voor ambtshalve vermindering. Mijn beleid inzake artikel 65 AWR is van overeenkomstige toepassing op boetebeschikkingen.

#### § 4. Pleitbaar standpunt of avas

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

#### § 5. Vrijwillige verbetering

1. Van een vrijwillige verbetering is sprake als belanghebbende vóórdat hij weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur bekend is of zal worden met dat feit, uitdrukkelijk kenbaar maakt aan de inspecteur dat en tot welk bedrag niet of gedeeltelijk niet is betaald.
2. Van uitdrukkelijk kenbaar maken is sprake indien belanghebbende een afzonderlijke schriftelijke opgave verstrekt die de inspecteur in staat stelt om zonder nader onderzoek een juiste naheffingsaanslag op te leggen.
3. Het enkel vermelden van bijvoorbeeld een balansschuld omzetbelasting (al dan niet met toelichting) in de jaarstukken wordt niet aangemerkt als uitdrukkelijk kenbaar maken. Zie in verband met dit voorbeeld ook § 7, tweede lid.
4. Het bewijs dat er geen sprake is van een vrijwillige verbetering dient te worden geleverd door de



inspecteur aan de hand van de concrete feiten en omstandigheden. De termijn waarbinnen de verbetering plaatsvindt, speelt daarbij op zichzelf geen rol.

5. Belanghebbende kan bijvoorbeeld niet meer vrijwillig verbeteren nadat hem is medegedeeld dat een boekenonderzoek zal worden ingesteld.
6. Voor de verzuimboete en vrijwillige verbetering zie § 24a.
7. Uitsluitend de vrijwillige verbetering voor vergrijpboeten bij aanslagbelastingen heeft een wettelijke basis (artikel 67n AWR). De vrijwillige verbetering voor vergrijpboeten bij zowel de aanslagbelastingen als ook de aangiftebelastingen is beleidsmatig in § 25 geregeld.

### **§ 6. Straftoemeting**

1. Bij het opleggen van een boete gaat de inspecteur uit van de percentages of bedragen vermeld in dit besluit. Het opleggen van een boete is een vorm van straftoemeting. Daarom houdt de inspecteur rekening met omstandigheden die aanleiding geven tot een hogere of een lagere boete dan op grond van de percentages of bedragen van dit besluit kan worden opgelegd. Deze omstandigheden (zie § 7 en § 8) vormen het sluitstuk van de behoorlijke straftoemeting bij bestuurlijke boeten.  
Gelet hierop is de inspecteur bij de uiteindelijke vaststelling van de hoogte van de boete dus niet gebonden aan vaste bedragen of percentages. De op grond van § 21 tot en met § 36 bepaalde hoogte van de boete kan zowel met een bepaald bedrag als met een bepaald percentage verlaagd of verhoogd worden. De boete kan echter nooit meer bedragen dan het wettelijk maximum.
2. Bij het in aanmerking nemen van individuele omstandigheden vindt een afweging plaats tussen zowel strafverminderende feiten en omstandigheden als strafverzwarende feiten en omstandigheden. Het resultaat van de afweging zal moeten leiden tot een boete die passend is te achten bij de geconstateerde beboetbare gedraging.
3. Bij de meeste verzuimboeten zal, vanwege de wijze van oplegging, individueel getinte straftoemeting eerst in bezwaar aan de orde kunnen komen.
4. Voor de mogelijke verminderingen van de boete als gevolg van overschrijding van de redelijke termijn heeft de strafkamer van de Hoge Raad nadere regels gegeven in zijn arrest van 17 juni 2008, nr. S 01946/07. De inspecteur hanteert bij de verminderingen op grond van de overschrijding van de redelijke termijn de door de strafkamer van de Hoge Raad geformuleerde stelregels uit dit arrest.
5. De stelplicht en bewijslast van strafverzwarende factoren rust op de inspecteur; de stelplicht en bewijslast van strafverminderende factoren op belanghebbende. Indien de inspecteur op de hoogte is van bijzondere omstandigheden, zal hij bij het opleggen van de boete daarmee rekening houden. De inspecteur hoeft niet ambtshalve te onderzoeken of van strafverminderende factoren sprake is.

### **§ 7. Strafverminderende omstandigheden**

1. Tot de omstandigheden welke aanleiding kunnen geven de op te leggen of opgelegde boete te matigen behoren:
  - a. een wanverhouding tussen de ernst van het feit en de op grond van § 21 tot en met § 36 op te leggen of opgelegde boete;
  - b. verzachtende omstandigheden die hebben geleid tot het beboetbare feit.
2. Bij wanverhouding gaat het om het antwoord op de vraag hoe ernstig de normschending in het concrete geval moet worden opgevat. De afweging moet leiden tot een sanctie die proportioneel is, dat wil zeggen in evenredigheid staat tot de ernst van het feit. Indien de inspecteur zelf tot de gevolgtrekking komt dat van een wanverhouding sprake is, vermindert hij de boete op eigen initiatief. Zo kan een inspecteur een boete gedeeltelijk matigen indien en voor zover de aan het eind van een kalenderjaar of (gebroken) boekjaar verschuldigde loon- of omzetbelasting openlijk en als zodanig ter kennis is gebracht door middel van een vereiste winstaangifte zonder dat sprake is van een volledige vrijwillige verbetering zoals bedoeld in § 5 van dit besluit.
3. 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.
4. Tot de omstandigheden die aanleiding kunnen geven de op te leggen of opgelegde boete te matigen behoren ook de financiële omstandigheden van de belanghebbende.
5. Een beroep op financiële omstandigheden kan slechts in bijzondere gevallen tot matiging dan wel vermindering van de boete leiden. De inspecteur dient dus bij het hanteren van deze matigingsgrond kritisch te zijn.
6. Slechte financiële omstandigheden ten tijde van het opleggen van de boete kunnen er toe leiden dat de boete belanghebbende onevenredig treft.



7. Slechte financiële omstandigheden ten tijde van de verweten gedraging kunnen de verwijtbaarheid daarvan verminderen.
8. Geen vermindering wegens financiële omstandigheden zal worden verleend, indien belanghebbende deze aan zichzelf te wijten had.
9. Bij vermindering wegens financiële omstandigheden 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 binnen de termijn afgedragen loonbelasting of bij niet of niet binnen de termijn voldane omzetbelasting.

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

1. In bijzondere gevallen kan de op grond van § 25 tot en met § 28 bepaalde vergrijpboete worden verhoogd. Het verhogen van een verzuimboete op grond van deze paragraaf is niet toegestaan.
2. In daarvoor in aanmerking komende gevallen moet rekening worden gehouden met recidive. Van recidive is sprake indien aan belanghebbende voor hetzelfde belastingmiddel reeds eerder een vergrijpboete of een straf is opgelegd.
3. Bij recidive kan de vergrijpboete bij grove schuld maximaal worden verdubbeld tot 50 procent.
4. Bij recidive kan de vergrijpboete bij opzet maximaal worden verdubbeld tot 100 procent.
5. Met een straf wordt gelijkgesteld het vervallen van het recht tot strafvordering ingevolge artikel 76 AWR of op grond van artikel 74 Wetboek van Strafrecht (hierna: WvSr).
6. Verhoging van de boete wegens recidive vindt uitsluitend plaats indien in de periode van vijf jaren voorafgaand aan de door de inspecteur op te leggen vergrijpboete reeds eerder een vergrijpboete is opgelegd, een transactie is voldaan, dan wel strafoplegging heeft plaatsgevonden.
7. Vervalt de eerdere vergrijpboete naderhand wegens het ontbreken van opzet dan wel grove schuld, dan wordt de toegepaste verhoging van de vergrijpboete op de voet van het eerste lid ambtshalve gecorrigeerd.
8. De ernst van de te beboeten gedraging kan aanleiding geven de op de voet van dit besluit, op te leggen vergrijpboete te verhogen tot maximaal 100%. Hiertoe is in elk geval aanleiding indien sprake is van listigheid, valsheid of samenspanning. Indien het gevolg van het te beboeten gedrag is dat de belasting die te weinig is of zou zijn geheven dan wel betaald verhoudingsgewijs omvangrijk is, kan de inspecteur de vergrijpboete eveneens tot maximaal 100% verhogen.
9. Buiten de voorgaande leden kan er aanleiding zijn een vergrijpboete te verhogen, dan wel een vermindering van een vergrijpboete te beperken of na te laten op grond van de persoonlijke omstandigheden van belanghebbende of de wijze waarop, dan wel de omstandigheden waaronder, het feit heeft plaatsgevonden.

### **§ 9. Dag van betaling**

1. Voor de betalingen wordt aangesloten bij het civielrechtelijke uitgangspunt dat een betaling geacht wordt te hebben plaatsgevonden op het tijdstip waarop het verschuldigde bedrag op de rekening van de crediteur is bijgeschreven.
2. Voor de toepassing van dit besluit geldt als dag van betaling:
  - bij betalingen per bank de datum van bijschrijving op de rekening van de Belastingdienst;
  - bij betaling op het postkantoor door storting van contant geld, de eerste werkdag volgend op de dag van storting;
  - bij betaling door middel van pin- en creditcardtransacties bij de Belastingdienst/Douane de dag van de pin- of creditcardtransactie.
3. De huisbankier van de Belastingdienst heeft één werkdag nodig om het op het postkantoor gestorte contante geld op de rekening van de Belastingdienst bij te schrijven.
4. Bij de Belastingdienst/Douane kan, uitsluitend ter zake van enkele niet-fiscale douanetaken, betaald worden door middel van pin- en creditcardtransacties.

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

Gereserveerd.

### **§ 11. Mededelingsplicht**

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



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

1. Bij het opleggen van een verzuimboete gelden dezelfde waarborgen als bij het opleggen van een vergrijpboete, met uitzondering van de kennisgeving en hoorplicht vooraf. Deze paragraaf is dus een extra waarborg bij vergrijpboeten.
2. De kennisgeving van het voornemen een vergrijpboete op te leggen en van de gronden waarop dat voornemen berust, geschiedt schriftelijk. Het voorschrift om de kennisgeving schriftelijk te doen, is opgenomen om iedere twijfel over de nakoming van deze verplichting uit te sluiten.
3. De inspecteur geeft belanghebbende een redelijke termijn waarbinnen hij de aangevoerde gronden kan betwisten. De duur van de termijn voor het betwisten van de inhoud van de kennisgeving is niet voor alle gevallen vooraf vast te stellen. De bedoeling van de verplichte kennisgeving is belanghebbende in staat te stellen gemotiveerde verweren tegen de voorgenomen vergrijpboete aan te voeren. Bij het bepalen van de termijn houdt de 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.
4. Indien belanghebbende de in de kennisgeving aangevoerde gronden mondeling wenst te betwisten, wordt hij door de inspecteur gehoord.
5. Het opleggen van de vergrijpboete moet achterwege blijven indien het verweer van belanghebbende tot de gevolgtrekking leidt dat de in de kennisgeving genoemde gronden onvoldoende aanknopingspunten voor het vaststellen van opzet of grove schuld opleveren. In een dergelijke situatie kan de inspecteur nog wel overgaan tot het opleggen van een verzuimboete. Het una-via-beginsel staat daaraan niet in de weg. De betwisting van de kennisgeving kan tot een lagere boete leiden indien de opzet of grove schuld wel bewijsbaar is, maar de betwisting aanleiding geeft de boete op een lager bedrag vast te stellen.

## **§ 13. Recht op inzage**

1. Op grond van artikel 67m AWR stelt de inspecteur belanghebbende desgevraagd in de gelegenheid de gegevens waarop het opleggen van de bestuurlijke boete, dan wel het voornemen daartoe, berust, in te zien en daarvan afschriften te vervaardigen.
2. Indien belanghebbende inzage verzoekt in andere dan de hiervoor bedoelde gegevens, verleent de inspecteur inzage en staat toe dat afschriften worden vervaardigd, indien belanghebbende aannemelijk maakt dat de gevraagde gegevens van belang kunnen zijn voor de verdediging. Gegevens over derden worden zoveel mogelijk op zodanige wijze verstrekt dat zij niet tot die derden zijn te herleiden.

## **§ 14. Verhoor**

1. Belanghebbende is tijdens het verhoor niet tot antwoorden verplicht. Hij dient voor de aanvang van het verhoor hierop te worden gewezen (cautie).
2. De inspecteur maakt na afloop van het verhoor een verslag.
3. Het verslag van het verhoor bevat de volgende gegevens:
  - datum, tijdstip en plaats van verhoor;
  - naam van de verhoorde;
  - naam of namen van degene(n) die verhoort/verhoren;
  - indien bijstand aanwezig is, de namen en hoedanigheden van degenen die bijstand verlenen;
  - indien een tolk aanwezig is, de naam van de tolk en de gebruikte taal;
  - de melding van het geven van de cautie;
  - doel van het verhoor;
  - verklaring(en) van de verhoorde afgelegd tijdens het verhoor;
  - handtekening van degene(n) die verhoort/verhoren.
4. Belanghebbende krijgt een afschrift van het verslag.

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

1. Onder hetzelfde feit wordt verstaan dezelfde gedraging in materiële zin.
2. In een aantal gevallen kan op een beboetbaar gestelde gedraging (hetzelfde feit) ofwel een verzuimboete ofwel een vergrijpboete opgelegd worden. Dit wordt samenloop genoemd; bijvoorbeeld bij aanslagbelastingen indien geen aangifte is gedaan (keuze tussen de artikelen 67a en 67d AWR).
3. Een eenmaal opgelegde verzuimboete sluit het opleggen van een vergrijpboete voor hetzelfde feit uit. Indien na het opleggen van een verzuimboete wordt geconstateerd dat sprake is van opzet of grove schuld, kan geen vergrijpboete ter zake van dezelfde gedraging worden opgelegd.
4. Het opleggen van een vergrijpboete sluit het nadien opleggen van een verzuimboete voor hetzelfde feit uit. Een opgelegde vergrijpboete kan 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.

5. De mogelijkheid blijft bestaan dat gelijktijdig met de belastingaanslag zowel een verzuim- als een vergrijpboete wordt opgelegd. Deze mogelijkheid doet zich voor indien twee afzonderlijk omschreven beboetbaar gestelde gedragingen zijn geconstateerd. In de aanslagbelastingen kan bijvoorbeeld bij het opleggen van de aanslag een verzuimboete worden opgelegd wegens het niet binnen de termijn doen van aangifte (artikel 67a AWR) en een vergrijpboete wegens de opzettelijke onjuistheid van diezelfde aangifte (artikel 67d AWR).
6. Samenloop kan zich ook tussen bestuursrechtelijke en strafrechtelijke sancties voordoen. Artikel 67o AWR sluit het opleggen van een bestuurlijke boete 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 strafvordering is vervallen ingevolge artikel 74 WvSr dan wel ingevolge artikel 76 AWR.
7. Het opleggen van een vergrijpboete aan belanghebbende sluit strafvervolging tegen hem ter zake van hetzelfde feit uit.
8. De inspecteur houdt het opleggen van de vergrijpboete aan 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 contactambtenaar om te bepalen of er definitief voor strafrechtelijke afdoening wordt gekozen dan wel of er alsnog een vergrijpboete wordt opgelegd.

## HOOFDSTUK 2 VERZUIMBOETEN

### ***§ 21. Aangifteverzuimboete aanslagbelasting artikel 67a AWR***

1. Het niet of niet binnen de termijn doen van aangifte voor de aanslagbelastingen wordt aangemerkt als een verzuim.
2. Ter zake van een aangifteverzuim legt de inspecteur een verzuimboete op van twintig procent van het wettelijk maximum van artikel 67a AWR.
3. In afwijking van het tweede lid legt de inspecteur ter zake van een aangifteverzuim bij de vennootschapsbelasting een verzuimboete op van vijftig procent van het wettelijk maximum van artikel 67a AWR.
4. Bij het niet of niet binnen de termijn doen van aangifte voor de aanslagbelastingen is alleen sprake van een verzuim, indien belanghebbende de aangifte niet binnen een door de inspecteur gestelde termijn heeft gedaan en hij geen gevolg heeft gegeven aan een aanmaning van de inspecteur.
5. Een aangifte die wordt ingediend nadat de aanslag (ambtshalve) is opgelegd, geldt niet alsnog als een (niet binnen de termijn) gedane aangifte.
6. In afwijking van het tweede en derde lid kan in uitzonderlijke gevallen een verzuimboete tot het wettelijk maximum worden opgelegd. Van een uitzonderlijk geval kan bijvoorbeeld sprake zijn indien belanghebbende stelselmatig in verzuim is.
7. Wegens het niet binnen de termijn doen van aangifte kan op grond van de wet uitsluitend een verzuimboete worden opgelegd.
8. Als het aan opzet van belanghebbende te wijten is dat de aangifte niet is gedaan, vormt dit een vergrijp in de zin van artikel 67d AWR (zie § 26). De inspecteur moet vooraf een keuze maken tussen het opleggen van een verzuimboete of een vergrijpboete (zie § 15).

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

1. Deze paragraaf is niet van toepassing op de aangifte loonbelasting. Zie voor de loonbelasting § 22a.
2. Het niet of niet binnen de termijn doen van aangifte voor de aangiftebelasting wordt aangemerkt als een aangifteverzuim.
3. Ter zake van een dergelijk aangifteverzuim kan de inspecteur een verzuimboete opleggen van vijftig procent van het wettelijk maximum van artikel 67b, eerste lid, AWR.
4. In geval dat de aangifte wordt ingediend binnen zeven dagen na afloop van de wettelijke aangifte-termijn legt de inspecteur geen verzuimboete op.
5. In de aangiftebelastingen kan het niet of niet binnen de termijn doen van aangifte uitsluitend worden beboet als een verzuim. Het opleggen van een vergrijpboete is dus niet mogelijk.
6. Over hetzelfde tijdvak kan zowel een aangifteverzuimboete als een betalingsverzuimboete worden opgelegd.
7. In afwijking van het derde en vierde lid kan in uitzonderlijke gevallen een boete tot het maximum van artikel 67b, eerste lid, AWR, worden opgelegd. Van een uitzonderlijk geval kan bijvoorbeeld sprake zijn indien belanghebbende stelselmatig in verzuim is.



### **§ 22a. Aangifteverzuimboete loonbelasting artikel 67b, tweede lid, AWR**

1. Het niet, niet binnen de termijn dan wel onjuist of onvolledig doen van aangifte voor de loonbelasting wordt aangemerkt als een aangifteverzuim.
2. Ter zake van een aangifteverzuim kan de inspecteur een verzuimboete opleggen van vijf procent van het wettelijk maximum van artikel 67b, tweede lid, AWR.
3. In geval dat de aangifte wordt ingediend binnen zeven dagen na afloop van de wettelijke aangiftermijn legt de inspecteur geen verzuimboete op.
4. In de loonbelasting kunnen het niet, het niet binnen de termijn doen, het onjuist of onvolledig doen van aangifte uitsluitend worden beboet worden als een verzuim. Het opleggen van een vergrijpboete is dus niet mogelijk.
5. Over hetzelfde tijdvak kan zowel een aangifteverzuimboete als een betalingsverzuimboete worden opgelegd.
6. Vooralsnog zal met het opleggen van de verzuimboete voor het onjuist of onvolledig doen van aangifte loonbelasting terughoudend worden omgegaan.
7. In afwijking van het tweede en derde lid kan in uitzonderlijke gevallen een boete tot het maximum van artikel 67b, tweede lid, AWR, worden opgelegd. Van een uitzonderlijk geval kan bijvoorbeeld sprake zijn indien belanghebbende stelselmatig in verzuim is.

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

1. Deze paragraaf ziet op betalingsverzuimen in het (periodieke) betalingspatroon. Constatering van een dergelijk betalingsverzuim vindt doorgaans plaats door geautomatiseerde vergelijking van de betaling met de gedane aangifte. Is er geen aangifte gedaan, dan wordt veelal geautomatiseerd een naheffingsaanslag met een geschat bedrag opgelegd. Inhoudelijke toetsing van de op de aangifte vermelde belastingschuld aan de materiële belastingschuld vindt in deze fase niet plaats. Deze paragraaf ziet derhalve niet op onjuistheden in het betalingsgedrag die pas bij de hiervoor genoemde inhoudelijke toetsing, bijvoorbeeld bij een boekenonderzoek, aan het licht komen (zie § 24) en ook niet op de situatie dat belanghebbende vrijwillig verbetert (zie § 24a).
2. Voor het opleggen van de boeten voor een betalingsverzuim wordt een systematiek gehanteerd waarbij de verzuimboete wordt gerelateerd aan de hoogte van de niet, gedeeltelijk niet of niet binnen de termijn betaalde belasting.
3. In geval van een betalingsverzuim legt de inspecteur een boete op van twee procent van de niet, gedeeltelijk niet of niet binnen de termijn betaalde belasting tot het wettelijk maximum van artikel 67c AWR. De boete wordt minimaal gesteld op € 50.
4. In geval dat de totaal verschuldigde belasting uiterlijk wordt betaald binnen zeven dagen na afloop van de wettelijke betalingstermijn, legt de inspecteur de verzuimboete op, tenzij belanghebbende het voorafgaande tijdvak of voorgaande tijdstip voor dezelfde belastingsoort niet in verzuim was (alsdan wordt geen boete opgelegd, maar een verzuimmededeling verzonden). Wordt derhalve een gedeelte van de totaal verschuldigde belasting voor het eerst in de voornoemde termijn van zeven dagen betaald én een gedeelte ná die termijn, dan wordt de boete berekend over het gehele bedrag dat te laat is betaald.
5. Voor tijdstipbelastingen geldt met betrekking tot het voorgaande lid een referentieperiode van een jaar.
6. In afwijking van de leden 2 tot en met 4 kan in uitzonderlijke gevallen een verzuimboete tot het wettelijk maximum worden opgelegd. Van een uitzonderlijk geval kan bijvoorbeeld sprake zijn indien belanghebbende stelselmatig in verzuim is.
7. Met betrekking tot hetzelfde tijdvak of tijdstip kan zowel een verzuimboete wegens het niet of niet binnen de termijn doen van aangifte worden opgelegd als wegens het niet, gedeeltelijk niet of niet binnen de termijn betalen van belasting.
8. Voor zover het aan opzet of grove schuld van belanghebbende te wijten is dat de belasting niet, gedeeltelijk niet of niet binnen de termijn betaald is, vormt dit een vergrijp (zie daarvoor § 28 van het besluit).
9. De inspecteur moet vooraf een keuze maken tussen het opleggen van een verzuimboete of een vergrijpboete (zie § 15).
10. De bepalingen van deze paragraaf worden in 2009 in het landelijke automatiseringssysteem loonheffingen ingebouwd. Tot 1 januari 2010 kunnen bij de loonheffingen de volgende afwijkingen ten gunste van belanghebbende voorkomen:
  - a. in afwijking van het derde lid worden de boeten nog niet automatisch opgehoogd tot minimaal € 50.
  - b. in afwijking van het vierde lid wordt een langere coulanceperiode gehanteerd dan zeven dagen. De datum van de dagtekening van de naheffingsaanslag markeert het einde van de coulanceperiode. Deze datum van dagtekening ligt na de periode van zeven dagen.
  - c. in afwijking van het vierde lid is de coulance ook van toepassing op deelbetalingen die te laat maar binnen de coulanceperiode plaatsvinden indien er tevens een gedeelte buiten de coulanceperiode wordt betaald.



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

1. Anders dan § 23 zien § 24 en § 24a op de situatie waarin niet, gedeeltelijk niet of niet binnen de termijn is betaald omdat er te weinig belasting is aangegeven. Deze paragraaf ziet op situaties waarin de inspecteur niet in het kader van het periodieke betalingspatroon maar pas naderhand heeft kunnen constateren dat belanghebbende de belasting niet, gedeeltelijk niet of niet binnen de termijn heeft afgedragen of voldaan, omdat er te weinig belasting is aangegeven. Deze paragraaf ziet dus ook op de situatie dat belanghebbende niet heeft betaald, omdat hij ten onrechte niet heeft verzocht om een uitnodiging tot het doen van aangifte.
2. Indien sprake is van het niet, gedeeltelijk niet dan wel niet binnen de termijn betalen van een aangiftebelasting, legt de inspecteur een verzuimboete op van 10 procent van de verschuldigde belasting tot het wettelijk maximum van artikel 67c, eerste lid, AWR.
3. Bij het vaststellen van de verzuimboete gaat de inspecteur uit van het kalenderjaar of (gebroken) boekjaar. Heeft de niet, gedeeltelijk niet dan wel niet binnen de termijn betaalde belasting betrekking op tijdvakken die in meer kalenderjaren of (gebroken) boekjaren vallen, dan legt de inspecteur per kalenderjaar of (gebroken) boekjaar een verzuimboete op.

### **§ 24a. Verzuimboete aangiftebelasting betalingsverzuim vrijwillige verbetering artikel 67c AWR**

1. Deze paragraaf geeft inhoud aan de wijze waarop de verzuimboete wordt berekend ingeval van een zogenaamde suppletieaangifte voor aangiftebelastingen. Voor de toepassing van deze paragraaf is het uitgangspunt steeds dat de suppletieaangifte alsnog leidt tot een juiste afdracht of voldoening van verschuldigde belasting.
2. De werkingssfeer is beperkt tot die situaties waarin belanghebbende in eerste instantie de op aangifte te betalen belasting te laag heeft berekend, aangegeven en betaald en overeenkomstig een vrijwillige verbetering van de aangifte het te weinig betaalde belasting alsnog betaalt.
3. Indien sprake is van een vrijwillige verbetering legt de inspecteur,
  - a. geen vergrijpboete op (zie § 25, twaalfde lid);
  - b. geen verzuimboete op indien het totale belastingbedrag dat ingevolge één of meerdere vrijwillige verbetering alsnog wordt betaald minder bedraagt dan € 20.000;
  - c. in overige gevallen een verzuimboete op van 5 procent tot het wettelijk maximum van artikel 67c, eerste lid, AWR. Dit houdt dus in dat voor een suppletieaangifte van meer dan € 20.000 wel tot het opleggen van een verzuimboete kan worden overgegaan.
4. Het grensbedrag van het derde lid wordt toegepast op de tijdvakken die in een kalenderjaar of (gebroken) boekjaar vallen. Heeft de vrijwillige verbetering betrekking op tijdvakken die in meer kalenderjaren of (gebroken) boekjaren vallen, dan legt de inspecteur per kalenderjaar of (gebroken) boekjaar een eventuele verzuimboete op.
5. Het niet of gedeeltelijk niet betalen van loonbelasting kan worden aangemerkt als een vergrijp of een verzuim. Indien het niet of gedeeltelijk niet betalen van loonbelasting een verzuim is en belanghebbende deze belasting alsnog door middel van één of meer correctieberichten aangeeft, legt de inspecteur over het positieve saldo van gelijktijdig ingediende correctieberichten een verzuimboete op met overeenkomstige toepassing van de voorgaande leden. Zodoende wordt het boeteregime uit het eerste tot en met vierde lid ook toegepast op een betalingsverzuim, indien geen sprake is van een vrijwillige verbetering, maar belanghebbende de in eerste instantie op aangifte te betalen belasting te laag heeft berekend, aangegeven en betaald en deze belasting alsnog, door middel van een correctiebericht, aangeeft. Het maakt dus niet uit of het correctiebericht uit eigen beweging, dan wel naar aanleiding van een correctieverplichting wordt ingediend. Ook maakt het hierbij niet uit of het correctiebericht met een aangifte wordt ingediend dan wel 'los' wordt ingediend.
6. Indien de inspecteur de belanghebbende niet verplicht een correctiebericht in te dienen, maar zonder meer een naheffingsaanslag vaststelt, en het niet of gedeeltelijk niet betalen van de belasting een verzuim is, zijn het eerste tot en met het vierde lid van overeenkomstige toepassing omdat het voor de beboetbare gedraging niet uitmaakt of de inspecteur wel of geen correctieverplichting oplegt.

## **HOOFDSTUK 3 VERGRIJPBOETEN**

### **§ 25. Vergrijpboete algemeen**

1. Vergrijpboeten kunnen alleen worden opgelegd indien sprake is van grove schuld of opzet.
2. Grove schuld is een in laakbaarheid aan opzet grenzende mate van verwijtbaarheid en omvat mede grove onachtzaamheid. Daarbij kan gedacht worden aan laakbare slordigheid of ernstige nalatigheid. Bij grove schuld had belanghebbende redelijkerwijs moeten of kunnen begrijpen dat zijn gedrag tot gevolg kon hebben dat te weinig belasting zou worden geheven of betaald. In geval



- van grove schuld legt de inspecteur een vergrijpboete op van 25 procent.
3. Opzet is het willens en wetens handelen of nalaten, leidend tot het niet of niet binnen de daarvoor gestelde termijn heffen of betalen van belasting. Onder opzet wordt mede verstaan voorwaardelijk opzet. Onder voorwaardelijk opzet wordt verstaan het willens en wetens aanvaarden van de aanmerkelijke kans dat een handelen of nalaten tot gevolg heeft dat te weinig belasting geheven is of kan worden dan wel niet of niet binnen de termijn betaald is. In geval van opzet legt de inspecteur een vergrijpboete op van 50 procent.
  4. De inspecteur dient de aanwezigheid van opzet of grove schuld te stellen en te bewijzen. 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. De bij de heffing bestaande mogelijkheid om de belastingaanslag onder bepaalde voorwaarden vast te stellen met omkering van de bewijslast geldt niet voor het vaststellen van opzet of grove schuld.
  6. Bij oplegging van vergrijpboeten vindt afstemming plaats met boete- en fraudecoördinatoren en/of boetespecialisten. Ook bij oplegging van vergrijpboeten door een boetespecialist dient collegiale afstemming met een boete- en fraudecoördinator of boetespecialist plaats te vinden.
  7. Bij minder dan grove schuld wordt geen vergrijpboete opgelegd.
  8. Voor het bepalen van de grondslag van de vergrijpboete 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 omkering van de bewijslast.
  9. Indien bij het opleggen van een vergrijpboete slechts een gedeelte van de verschuldigde belasting door opzet of grove schuld van belanghebbende te weinig is of zou zijn geheven dan wel betaald, berekent de inspecteur de boete over dat – naar evenredigheid bepaalde – gedeelte.
  10. Het negende lid vindt overeenkomstige toepassing indien meer dan één boetepcentage moet worden toegepast.
  11. Bij het opleggen van de vergrijpboete houdt de inspecteur rekening met eventuele bijzondere omstandigheden (zie § 6 tot en met 8).
  12. Indien sprake is van vrijwillige verbetering (zie § 5) legt de inspecteur geen vergrijpboete op.

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

1. Indien een aangifte voor een aanslagbelasting, met (voorwaardelijk) opzet niet, dan wel onjuist of onvolledig is gedaan, legt de inspecteur gelijktijdig met de aanslag een vergrijpboete op.
2. Het opleggen van een vergrijpboete wegens het met opzet niet binnen de termijn doen van aangifte voor de aanslagbelastingen is niet mogelijk.
3. De vergrijpboete wordt berekend over het bedrag van de aanslag.
4. Indien een onjuiste of onvolledige aangifte is gedaan, wordt de vergrijpboete gebaseerd op het belastingbedrag dat is toe te rekenen aan de correcties ter zake van een of meer tekortkomingen in de aangifte waaraan de kwalificatie 'opzet' kan worden verbonden.
5. Als sprake is van het niet doen van aangifte wordt de vergrijpboete berekend over de belasting van de gehele (geschatte) aanslag.
6. Onder het bedrag van de aanslag wordt voor de toepassing van deze paragraaf verstaan het bedrag van de aanslag na verrekening van voorheffingen en opgelegde voorlopige aanslagen.
7. De vergrijpboete wijzigt niet door:
  - a. voorwaartse verliesverrekening en achterwaartse verliesverrekening (zie achtste lid);
  - b. persoonsgebonden aftrek van voorafgaande jaren (zie negende lid)
  - c. middeling;
  - d. toepassing van artikel 14, vijfde lid, van de Wet op de vermogensbelasting 1964.
8. 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. 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.
9. Indien sprake is van persoonsgebonden aftrek van voorafgaande jaren welke niet eerder in aanmerking is genomen (artikel 6.1, eerste lid, letter b, Wet inkomstenbelasting 2001), bedraagt de grondslag voor de vergrijpboete het bedrag waarop de aanslag zou zijn berekend zonder rekening te houden met die persoonsgebonden aftrek. Indien persoonsgebonden aftrek in aanmerking is genomen en als gevolg daarvan geen aanslag kan worden vastgesteld, kan de inspecteur de vergrijpboete opleggen bij afzonderlijke beschikking. De vergrijpboete kan in dat geval uiterlijk worden opgelegd tot het moment dat de termijn voor het vaststellen van de aanslag, die zonder verrekening van persoonsgebonden aftrek zou zijn vastgesteld, zou verlopen.
10. Bij het opleggen van de vergrijpboete houdt de inspecteur rekening met eventuele bijzondere omstandigheden. Zie § 6 tot en met § 8.





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

1. Indien het aan opzet of grove schuld van belanghebbende is te wijten dat de aanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld of anderszins te weinig belasting is geheven, legt de inspecteur gelijktijdig met de navorderingsaanslag, een vergrijpboete op.
2. Worden de feiten en omstandigheden op grond waarvan wordt nagevorderd eerst bekend op of na het tijdstip dat is gelegen zes maanden voor het verstrijken van de navorderingstermijn, dan kan de 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. De vergrijpboete wijzigt niet door:
  - a. voorwaartse verliesverrekening en achterwaartse verliesverrekening (zie vierde lid);
  - b. persoonsgebonden aftrek van voorafgaande jaren (zie vijfde lid)
  - c. middeling;
  - d. toepassing van artikel 14, vijfde lid, van de Wet op de vermogensbelasting 1964.
4. 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. 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.
5. Indien geen navorderingsaanslag kan worden opgelegd in verband met de persoonsgebonden aftrek van voorgaande jaren welke niet in aanmerking is genomen (artikel 6.1, eerste lid, letter b, Wet IB 2001) 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 persoonsgebonden aftrek. In het geval wel een navorderingsaanslag kan worden opgelegd waarbij persoonsgebonden aftrek in aanmerking is genomen, is de grondslag van de vergrijpboete het bedrag waarop de navorderingsaanslag zou zijn berekend zonder rekening te houden met die persoonsgebonden aftrek. De vergrijpboete kan in dat geval uiterlijk worden opgelegd tot het moment dat de termijn voor het vaststellen van de navorderingsaanslag, die zonder verrekening van de persoonsgebonden aftrek zou zijn vastgesteld, zou verlopen.
6. Bij het opleggen van de vergrijpboete houdt de inspecteur rekening met eventuele bijzondere omstandigheden op grond van § 6 tot en met § 8.

### **§ 28. Vergrijpboete aangiftebelasting naheffing artikel 67f AWR**

1. Indien het aan opzet of grove schuld van de belanghebbende is te wijten dat de belasting niet of gedeeltelijk niet is betaald, legt de inspecteur de vergrijpboete op, gelijktijdig met de vaststelling van de naheffingsaanslag.
2. Worden de feiten en omstandigheden op grond waarvan wordt nageheven eerst bekend op of na het tijdstip dat is gelegen zes maanden voor het verstrijken van de naheffingstermijn, dan kan de inspecteur binnen zes maanden na de vaststelling van de naheffingsaanslag nog een vergrijpboete opleggen. In dat geval deelt de inspecteur de belanghebbende gelijktijdig met de vaststelling van de naheffingsaanslag mee dat nog onderzoek plaatsvindt of het opleggen van een vergrijpboete gerechtvaardigd is.
3. Indien het aan opzet of grove schuld van de belanghebbende is te wijten dat de belasting (gedeeltelijk) niet binnen de termijn is betaald, legt de inspecteur de vergrijpboete op bij een afzonderlijke beschikking.
4. De bevoegdheid deze vergrijpboete op te leggen, vervalt door verloop van vijf jaren na het einde van het kalenderjaar waarin de belastingschuld is ontstaan.
5. Bij het opleggen van de vergrijpboete houdt de inspecteur rekening met eventuele bijzondere omstandigheden op grond van § 6 tot en met § 8.

## **HOOFDSTUK 4 BIJZONDERE VERZUIMBOETEN**

### **§ 29. Verzuimboete artikel 13a en 15a Wet BPM**

1. In verband met de vrijstelling van belasting voor ondernemers wordt het vervoeren van één of meer personen in de laadruimte van een bestelauto in artikel 13a, zesde lid, Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 (hierna: Wet BPM) aangemerkt als een verzuim.
2. De inspecteur legt naar aanleiding van de objectieve vaststelling van dit feit een verzuimboete van

- 50 procent van het wettelijk maximum van artikel 13a, zesde lid, Wet BPM op aan degene die het motorrijtuig feitelijk ter beschikking heeft.
3. In uitzonderlijke gevallen kan hij een boete opleggen tot het wettelijk maximum van artikel 13a, zesde lid, Wet BPM. Van een uitzonderlijk geval kan bijvoorbeeld sprake zijn indien belanghebbende stelselmatig in verzuim is.
  4. In verband met de teruggaaf van belasting bij gehandicaptenvervoer wordt het vervoeren van één of meer personen in de laadruimte van een bestelauto in artikel 15a, elfde lid, Wet BPM aangemerkt als een verzuim.
  5. De inspecteur legt naar aanleiding van de objectieve vaststelling van dit feit een verzuimboete van 50 procent van het wettelijk maximum van artikel 15a, elfde lid, Wet BPM op aan degene die het motorrijtuig feitelijk ter beschikking heeft.
  6. In uitzonderlijke gevallen kan hij een boete opleggen tot het wettelijk maximum van artikel 15a, elfde lid, Wet BPM. Van een uitzonderlijk geval kan bijvoorbeeld sprake zijn indien belanghebbende stelselmatig in verzuim is.

**§ 30. Verzuimboete correctiebericht artikel 28b Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: Wet LB)**

1. Ter zake van het niet, niet binnen de termijn dan wel onjuist of onvolledig indienen van een correctiebericht (artikel 28b Wet LB) kan de inspecteur een verzuimboete tot het wettelijk maximum opleggen.
2. Indien bij een aangifte meerdere correctieberichten worden gevoegd, dan wel meerdere correctieberichten gelijktijdig worden ingediend ingevolge artikel 80a Uitvoeringsregeling loonbelasting 2001, worden deze voor de toepassing van het eerste lid als één correctiebericht aangemerkt.
3. Vooralsnog zal met de bevoegdheid tot het opleggen van deze boete terughoudend worden omgegaan. Daarom zal over het algemeen geen verzuimboete worden opgelegd, maar zal de inspecteur belanghebbenden stimuleren tot het naleven van de correctieverplichting. Indien belanghebbende bijvoorbeeld stelselmatig de opgelegde correctieverplichting niet of niet binnen de termijn dan wel onjuist of onvolledig naleeft, kan een verzuimboete worden opgelegd.

**§ 30a. Verzuimboete eerstedagsmelding EDM artikel 28c Wet LB**

1. Op basis van artikel 28, onderdeel f, Wet LB wordt de werkgever/inhoudingsplichtige verplicht vóór aanvang van de werkzaamheden van een werknemer opgave te verstrekken van gegevens die voor de heffing van belasting van belang kunnen zijn. Door de eerstedagsmelding (hierna: EDM) komen deze gegevens eerder ter beschikking van de Belastingdienst en UWV. De gegevens van de EDM zullen in ieder geval de identiteit van de werknemer en de aanvang van de werkzaamheden betreffen. Op grond van artikel 28c, Wet LB is het niet, niet binnen de termijn, onjuist of onvolledig doen van een eerstedagsmelding een beboetbaar feit waarvoor een verzuimboete kan worden opgelegd.
2. De verzuimboete ter zake van het niet, niet binnen de termijn dan wel onjuist of onvolledig indienen van de eerstedagsmelding bedraagt 10 % van het wettelijk maximum van artikel 28c Wet LB.
3. In uitzonderlijke gevallen kan een verzuimboete tot het wettelijk maximum van artikel 28c Wet LB worden opgelegd. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan situaties waarin sprake is van het stelselmatig niet, niet binnen de termijn, onjuist of onvolledig indienen van de EDM.
4. Het opleggen van een verzuimboete op grond van deze paragraaf blijft achterwege, indien reeds met toepassing van § 22a ter zake van dezelfde onjuistheden of onvolledigheden een boete is opgelegd in verband met een onjuiste of onvolledige loonbelastingaangifte.

**§ 31a. Verzuimboete omzetbelasting artikel 40 Wet OB**

De bepalingen van de § 31a tot en met § 32 zijn van toepassing op de verzuimboete op basis van artikel 40 van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: 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 binnen de termijn 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 de afkorting ICL staat voor intracommunautaire leveringen.

**§ 31b. Verzuimboete niet of niet binnen de termijn indienen opgaaf ICL en indienen onjuiste of onvolledige opgaaf ICL artikel 40 Wet OB**

1. Indien belanghebbende de opgaaf ICL niet indient binnen de wettelijk gestelde termijn, ontvangt hij een mededeling waarin hij wordt verzocht om dit alsnog te doen binnen de in die mededeling gestelde termijn.
2. Indien belanghebbende een onvolledige of onjuiste opgaaf ICL indient, ontvangt hij een medede-



ling waarin hij wordt verzocht de ontbrekende of onjuiste gegevens aan te vullen respectievelijk te herstellen binnen de in die mededeling gestelde termijn.

3. 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-identificatienummer(s) zijn vermeld.
4. Bij het opleggen van de verzuimboete wordt een onderscheid gemaakt tussen een eerste, tweede/derde en vierde/volgend verzuim.
5. 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 binnen de in de mededeling gestelde termijn heeft ingediend of een onvolledige c.q. onjuiste opgaaf ICL heeft ingediend als bedoeld in deze paragraaf en die onvolledigheid c.q. onjuistheid niet of niet binnen de in de mededeling gestelde termijn heeft hersteld.
6. Bij vernietiging van de boetebeschikking wegens avas telt het verzuim niet mee voor de verzuimenreeks.
7. In geval van een eerste verzuim legt de inspecteur een boete op van 2,5 procent van het wettelijk maximum van artikel 40 Wet OB.
8. In geval van een tweede of derde verzuim legt hij een boete op van 5 procent van het wettelijk maximum van artikel 40 Wet OB.
9. In geval van een vierde/volgend verzuim legt hij een boete op van 25 procent van het wettelijk maximum van artikel 40 Wet OB.
10. In uitzonderlijke gevallen kan een verzuimboete tot het wettelijk maximum van artikel 40 Wet OB worden opgelegd. Van een uitzonderlijk geval kan sprake zijn indien bijvoorbeeld belanghebbende stelselmatig in verzuim is.

### **§ 32. Verzuimboete onjuiste totaalstelling ICL artikel 40 Wet OB**

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.
2. Indien het Central Liaison Office (CLO) 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.
3. Bij het opleggen van de verzuimboete wordt een onderscheid gemaakt tussen een eerste, tweede/derde en vierde/volgend verzuim.
4. 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.
5. Bij vernietiging van de boete wegens avas telt het verzuim niet mee in de verzuimenreeks.
6. In geval van een eerste verzuim legt de inspecteur een boete op van 2,5 procent van het wettelijk maximum van artikel 40 Wet OB.
7. In geval van een tweede of derde verzuim legt hij een boete op van 5 procent van het wettelijk maximum van artikel 40 Wet OB.
8. In geval van een vierde/volgend verzuim legt hij een boete op van 25 procent van het wettelijk maximum van artikel 40 Wet OB.
9. In uitzonderlijke gevallen kan een verzuimboete tot het wettelijk maximum van artikel 40 Wet OB worden opgelegd. Van een uitzonderlijk geval kan sprake zijn indien bijvoorbeeld belanghebbende stelselmatig in verzuim is. Ook 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.
10. 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 § 31b van dit besluit.
11. Het opleggen van een verzuimboete wegens het indienen van een onjuiste opgaaf ICL blijft achterwege, indien reeds met toepassing van hoofdstuk 2 van dit besluit ter zake van dezelfde onjuistheden een boete is opgelegd in verband met een onjuiste OB-aangifte.

### **§ 33. Verzuimboete betalingscontrole artikel 37 en 70 Wet MB 1994<sup>1</sup>**

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

<sup>1</sup> Het beleid opgenomen in deze paragraaf zal in de loop van 2009 worden gemoderniseerd.



- 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.
2. 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. Deze datum kan liggen na de datum van aanvang van het tijdvak. Indien het bedrag niet uiterlijk op die datum is voldaan, is sprake van een verzuim als bedoeld in artikel 67c AWR.
  3. 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.
  4. 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 0,5 procent van het wettelijk maximum van artikel 67c AWR. Bij een derde verzuim legt hij een boete van 1 procent van het wettelijk maximum van artikel 67c AWR op. Bij een vierde/volgend verzuim legt de inspecteur een boete op van 2,5 procent van het wettelijk maximum van artikel 67c AWR. 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.
  5. Het aantal verzuimen wordt gerekend per houder als bedoeld in de artikelen 7, 8 of 9 van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994 (hierna: Wet MB 1994).
  6. Indien voor hetzelfde tijdvak meer dan één rekening is verzonden, wordt het verzuim per rekening bepaald.
  7. Verzuimen als bedoeld in de paragrafen 34 en 35 worden niet meegerekend.
  8. Indien het bedrag van de verschuldigde belasting € 5 of minder bedraagt, legt de inspecteur geen verzuimboete op. Het verzuim telt niet mee in de verzuimenreeks. De inspecteur doet daarvan aan belanghebbende om uitvoeringstechnische redenen, geen mededeling. Omdat het verzuim niet meetelt in de verzuimenreeks, ondervindt belanghebbende daarvan geen nadeel.
  9. Ingeval op grond van artikel 4c, zevende 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 AWR een naheffingsaanslag voor de resterende belastingschuld 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 AWR een naheffingsaanslag voor de resterende belastingschuld over het lopende tijdvak wordt opgelegd, legt de inspecteur geen verzuimboete op.
  10. 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.
  11. 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.

#### **§ 34. Verzuimboete overige naheffingen Wet MB 1994**

1. Deze paragraaf heeft betrekking op de naheffingen genoemd in de artikelen 24a, 24b, 33, 34, 35, 35a, onder b, 36, 52, 69 en 76 van de Wet MB 1994. De artikelen hebben betrekking op andere naheffingsaanslagen dan die voortvloeien uit de in § 33 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. 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 52, 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 € 50 en maximaal het wettelijk maximum van artikel 67c AWR. De verzuimboete wordt opgelegd aan degene op wiens naam de naheffingsaanslag is gesteld.

#### **§ 35. Verzuimboete bedrijfsvoertuigenpark artikel 37d Wet MB 1994**

1. Indien het in artikel 37d 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 50 procent van het wettelijk maximum van artikel 37d Wet MB 1994.
2. In afwijking van het vorige lid kan in uitzonderlijke gevallen een verzuimboete tot het wettelijk maximum artikel 37d Wet MB 1994 worden opgelegd. Van een uitzonderlijk geval kan bijvoorbeeld sprake zijn indien belanghebbende stelselmatig in verzuim is.
  3. De verzuimboete wordt opgelegd bij afzonderlijke boetebeschikking, 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.

### **§ 36. Verzuimboete artikel 13 Wet BZM**

1. De belasting inzake de Wet belasting zware motorrijtuigen (hierna: Wet BZM) dient per voertuig vóór de aanvang van het gebruik van de autosnelweg op aangifte te zijn voldaan. Het doen van aangifte kan geschieden bij de aangewezen aangiftepunten onder het gelijktijdig voldoen van de belasting.
2. De aangifte kan ook via internet worden gedaan, na het sluiten van een daartoe strekkende overeenkomst met de inspecteur. De internetaangiften worden op de website bijgehouden en per kalendermaand getotaliseerd. Het totaalbedrag wordt na afloop van deze maand via automatische incasso geïnd. Indien de automatische incasso niet leidt tot een (tijdige) betaling van de verschuldigde belasting, wordt dit aangemerkt als een verzuim. Betalingsverzuimen met betrekking tot deze per kalendermaand getotaliseerde internetaangiften worden voor de toepassing van deze paragraaf aangemerkt als één verzuim. De naheffingsaanslag en de boetebeschikking worden opgelegd aan de aangever met wie een overeenkomst tot het kunnen doen van een aangifte via internet is gesloten.
3. Indien wordt geconstateerd dat de verschuldigde belasting inzake de Wet BZM niet, gedeeltelijk niet of niet binnen de termijn is betaald, vormt dit een verzuim ter zake waarvan de inspecteur een verzuimboete kan opleggen van 3 procent van het wettelijk maximum van artikel 13 Wet BZM.
4. In uitzonderlijke gevallen kan in afwijking van het voorgaande lid een verzuimboete tot het wettelijk maximum van artikel 13 Wet BZM worden opgelegd. Van een uitzonderlijk geval kan sprake zijn indien bijvoorbeeld stelselmatig (gedeeltelijk) niet binnen de termijn of (gedeeltelijk) niet wordt betaald.

## **HOOFDSTUK 5 OVERGANGS- EN SLOTBEPALINGEN**

### **§ 37. Citeertitel**

1. Dit besluit wordt bij voorkeur aangehaald als: Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst.
2. De citeertitel kan bij voorkeur worden afgekort tot: BBBB.
3. Dit besluit kan ook nog worden aangehaald als: Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst 1998.
4. De citeertitel kan ook nog worden afgekort tot: BBBB 1998.

### **§ 38. Ingetrokken besluiten**

#### **A**

(Wijziging) Voorschrift administratieve boeten 1993:

1. besluit van 28 september 1992, nr. AFZ92/6316, Stcrt. 193;
2. besluit van 7 juli 1993, nr. AFZ93/5477M, Stcrt. 131;
3. besluit van 30 november 1994, nr. AFZ94/5462M, Stcrt. 233;
4. besluit van 28 maart 1995, nr. AFZ93/10041, Stcrt. 107.

#### **B**

(Wijziging) Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst 1998:

1. besluit van 19 december 1997, nr. AFZ97/4578N, Stcrt. 248;
2. besluit van 29 december 1997, nr. AFZ97/4643M;
3. besluit van 11 december 2001, nr. DGB2001/1528M;
4. besluit van 21 januari 1998, nr. AFZ98/6M, Stcrt. 18;
5. besluit van 27 maart 1998, nr. AFZ98/1132M, Stcrt. 63;
6. besluit van 22 september 1998, nr. AFZ98/2966M, Stcrt. 183;
7. besluit van 7 januari 1999, nr. AFZ98/4212M, Stcrt. 6;
8. besluit van 16 september 1999, nr. AFZ99/2684M, Stcrt. 179;
9. besluit van 6 december 1999, nr. AFZ1999/3565M, Stcrt. 238;
10. besluit van 21 maart 2007, nr. CPP2006/2918M, Stcrt. 63;
11. besluit van 19 april 2007, nr. CPP2007/642M, Stcrt. 82;
12. besluit van 1 oktober 2008, nr. CPP2008/1845M, Stcrt. 190.



## C

Overige boetebesluiten:

1. besluit van 2 april 1996, nr. VB95/3923, Stcrt. 68 ('Naheffing- en boetebeleid Wet belasting zware motorrijtuigen');
2. besluit van 19 februari 1998, nr. PFC98/174M, Infobulletin 98/181 ('Tijdstip belastingbetaling. Voor op aangifte verschuldigde belastingen geldt datum van bijschrijving of creditering');
3. besluit van 24 december 1999, nr. AFZ99/3304M, Stcrt. 2000, nr. 6 ('Besluit vrijwillige verbeteringen aangifte belastingen');
4. besluit van 7 november 2000, nr. RTB2000/2247M, Stcrt. 218 ('Sancties jaarafsluiting loon- en omzetbelasting').

### **§ 39. Inwerkingtreding**

1. Voor wat betreft de tijdstipbelastingen is dit besluit van toepassing op aangiften en betalingen die betrekking hebben op tijdstippen die liggen op of na 1 januari 2009.
2. Voor wat betreft de tijdvakbelastingen is dit besluit van toepassing op aangiften en betalingen die betrekking hebben op tijdvakken die eindigen op of na 1 januari 2009.
3. In afwijking van het tweede lid is dit besluit voor wat de inkomstenbelasting betreft van toepassing op aangiften die betrekking hebben op tijdvakken die eindigen op of na 31 december 2008. Met deze bepaling is beoogd de inkomstenbelastingaangiften met ingang van het belastingjaar 2008 onder dit nieuwe boetebeleid te laten vallen.
4. In afwijking van het tweede lid is dit besluit voor wat de vennootschapsbelasting betreft van toepassing op aangiften die betrekking hebben op tijdvakken die reeds aanvangen op of na 1 januari 2008. Met deze bepaling is beoogd te verduidelijken dat ook verkorte boekjaren (bijvoorbeeld van 1-1-2008 tot 31-09-2008) onder het nieuwe beleid vallen. Aanmaningen met betrekking tot deze verkorte boekjaren worden pas na 1 januari 2009 verstuurd, zodat een eventueel beboetbaar feit zich ook dan pas kan voordoen.
5. In afwijking van het tweede lid is dit besluit voor wat de omzetbelasting betreft van toepassing op aangiften en betalingen die betrekking hebben op tijdvakken die eindigen op of na 1 april 2009.
6. Dit besluit treedt in werking op 1 januari 2009.
7. In de gevallen waarin op grond van de voorgaande leden van deze paragraaf dit besluit nog niet van toepassing is, behouden de in de vorige paragraaf genoemde besluiten, voor zover van toepassing, hun werking.
8. Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

*Den Haag, 9 december 2008*

*De staatssecretaris van Financiën,  
namens deze:  
de directeur-generaal Belastingdienst,  
M.A. Ruys.*