

---

## **Boetebeleid Belastingdienst Aruba**

---

De Directeur der Belastingen heeft, na de Minister van Financiën hiervan in kennis te hebben gesteld, het volgende besloten.

Dit besluit betreft een wijziging van het Boetebeleid Belastingdienst Aruba 2004, zoals dat laatstelijk is vastgesteld op 20 december 2007, in verband met de introductie van het voldoening op aangifte systeem voor de winstbelasting (AB 2015 no. 60). Het boetebeleid is uitgebreid met §22a en §23a. Voorts hebben de paragrafen 3 en 21 in verband met verschenen jurisprudentie wijzigingen ondergaan en is §25 in verband met de praktische uitvoerbaarheid aangepast.

De paragrafen 22a en 23a zijn van toepassing op de boekjaren 2014 en volgende. De gewijzigde §25 is van toepassing met ingang van 1 januari 2016.

Ten slotte is van de gelegenheid gebruikt gemaakt om de naam van het beleid te wijzigen van Boetebeleid Belastingdienst Aruba 2004 naar Boetebeleid Belastingdienst Aruba en een aantal tekstuele aanpassingen te verrichten.

### **Hoofdstuk I. Algemene bepalingen**

#### **§ 1. Reikwijdte**

Het Boetebeleid Belastingdienst Aruba (hierna te noemen: het boetebeleid) bevat beleidsregels voor het opleggen van boeten bij de heffing van belastingen waarop de Algemene landsverordening belastingen (hierna te noemen: ALB) van toepassing is. Het boetebeleid is mede van toepassing op de boeten die in verband met de heffing van speelvergunningrecht, de Algemene ouderdomsverzekering (AOV), de Algemene ziektekostenverzekering (AZV) en de Algemene weduwen en wezenverzekering (AWW) kunnen worden opgelegd.

#### *Toelichting*

Het boetebeleid bevat het door de directeur der belastingen vastgestelde beleid waar de inspecteur zich bij het opleggen van boeten aan dient te houden.

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 toekomstige waarborgen hanteert. 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 en IV. 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 V.

#### **§ 2. Begrip belanghebbende**

Onder belanghebbende wordt voor de toepassing van dit boetebeleid 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 boetebeleid 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. Volgens jurisprudentie kunnen echter opzet en grove schuld van een derde die voor of namens belanghebbende optreedt, niet worden toegerekend aan de belanghebbende.

### *Toelichting*

Het handelen of nalaten van de gemachtigde wordt aan belanghebbende toegerekend. Dit lijdt volgens de jurisprudentie uitzondering indien belanghebbende aantoont dat hij voldoende zorgvuldig heeft gehandeld.

Indien vanwege een handelen of nalaten van een derde die voor of namens belanghebbende optreedt een verzuimboete is opgelegd en belanghebbende vervolgens aantoont dat hij alle in de gegeven omstandigheden van hem in redelijkheid te vergen zorg heeft betracht om het verzuim te voorkomen vernietigt de inspecteur de verzuimboete wegens afwezigheid van alle schuld (ECLI:NL:HR:2007:BA7184).

Opzet en grove schuld bij vergrijpboeten kunnen volgens jurisprudentie van de Hoge Raad (ECLI:NL:PHR:2006:AU7741) niet worden toegerekend aan de belanghebbende. De inspecteur moet bij vergrijpboeten de aanwezigheid van opzet of grove schuld stellen en bewijzen. Indien de belanghebbende bij het doen van aangifte gebruik maakt van de diensten van een gemachtigde kan aan belanghebbende slechts een vergrijpboete worden opgelegd, indien er aan de zijde van belanghebbende sprake is van opzet of grove 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 60 van de ALB en paragraaf 15 van het boetebeleid). Bij vergrijpboeten is echter tevens gekozen voor een kennisgeving/hoorplicht vooraf (zie artikel 61 van de ALB en paragraaf 19 van het boetebeleid), 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, voor zover sprake is van opzet of grove schuld, aangesloten bij de feitelijk geheven belasting. Dit geldt ook indien de omvang van de feitelijk geheven belasting is vastgesteld met toepassing van de 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 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 54, eerste lid, en 57 van de ALB) en bij aangiftebelastingen indien geheel of gedeeltelijk de belasting niet is betaald (keuze tussen de artikelen 55 en 59 van de ALB) of de belasting niet tijdig is betaald (keuze tussen de artikelen 55 en 59 van de ALB).

Van de inspecteur wordt verwacht dat hij een zeer zorgvuldige afweging maakt bij de keuze tussen de hem ter beschikking staande sanctiemogelijkheden. 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 54, eerste lid, van de ALB) en een vergrijpboete wegens de opzettelijke onjuistheid van diezelfde aangifte (artikel 57 van de ALB).

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 54, tweede en derde lid, van de ALB) en het opzettelijk niet, gedeeltelijk niet of niet tijdig betalen (vergrijpboete op grond van artikel 59 van de ALB).

### **§ 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 60, derde lid, van de ALB.
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 60, derde lid, van de ALB).

## **§ 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 boetebeleid in aanmerking komen voor ambtshalve vermindering. 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 boetebeleid).

Voor de berekening van de hoogte van de verzuimboeten op de voet van de artikelen 54, eerste lid, en 55 van de ALB wordt in de paragrafen 21, 23, en 24 van het boetebeleid 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 boetebeleid geldt als dag van betaling:

- bij betalingen per bank de datum van bijschrijving op de rekening van de ontvanger;
- bij andere bankbetalingen de datum van creditering van 's Lands schatkist bij de Centrale Bank van de Aruba;
- bij contante betaling aan de kas van de ontvanger de datum waarop het bedrag aan het loket is betaald.

### *Toelichting*

Voor de betalingen per bank wordt aangesloten bij het civielrechtelijke uitgangspunt dat een betaling per bank 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 EVRM.
2. De aan belanghebbende in verband met het opleggen van boeten toekomstige 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 ALB en de in dit boetebeleid genoemde waarborgen van toepassing. De bepalingen van het Wetboek van Strafrecht van Aruba en het Wetboek van Strafvordering van Aruba 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.

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 momnet waarop de inspecteur handelingen 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 61 van de ALB 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 en IV van dit boetebeleid. 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 V van dit boetebeleid).

### *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 en IV van het boetebeleid, 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 boetebeleid. In hoofdstuk V 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 boetebeleid).

## **§ 12. Beperking van de informatieverplichtingen (artikel 62 van de ALB)**

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 boeteoplegging betreft. Het niet verstrekken van de uitsluitend met het oog op de boeteoplegging gevraagde inlichtingen en gegevens leidt niet tot omkering van de bewijslast.

### *Toelichting*

De inspecteur kan in verband met de boete een beroep doen op hoofdstuk IV, paragraaf 1, en hoofdstuk VII van de ALB. 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 boeteoplegging 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 62 van de ALB).

Belanghebbende dient zelf het initiatief te nemen tot het invoeren van het zwijgrecht met betrekking tot de uitsluitend met het oog op de boeteoplegging gevraagde inlichtingen en gegevens. Indien echter sprake is van een verhoor als bedoeld in artikel 63 van de ALB, geldt voor de inspecteur de verplichting belanghebbende te wijzen op het zwijgrecht (de cautie).

De overige verplichtingen van hoofdstuk VII van de ALB gelden onverkort, waaronder onder meer de verplichting van artikel 45, eerste lid, onderdeel b, van de ALB. 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 VII van de ALB ten behoeve van de belastingheffing verplicht zijn om, in welke vorm dan ook, medewerking te verlenen, hebben diezelfde verplichtingen tijdens een boeteonderzoek. Administratieplichtigen zijn derhalve verplicht de door de inspecteur gevraagde inlichtingen en gegevens te verstrekken ten behoeve van de boeteoplegging bij derden.

Verschoningsgerechtigden kunnen zich ingevolge artikel 51, tweede lid, van de ALB beroepen op het verschoningsrecht.

### **§ 13. Verhoor (artikel 63 van de ALB)**

1. Er is sprake van een verhoor in de zin van artikel 63 van de ALB indien de inspecteur belanghebbende in een directe confrontatie ondervraagt in het kader van zijn voornemen een (vergrijp)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 Papiamentse of 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 Papiamentse of Nederlandse taal niet of gebrekkig beheerst, draagt hij zorg voor de aanwezigheid van een tolk.

Indien tijdens het verhoor blijkt dat belanghebbende de Papiamentse of 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 63 van de ALB 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 63 van de ALB. 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 belanghebbende 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 of Spaans) 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 64 van de ALB)**

Het aan belanghebbende in artikel 64 van de ALB 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 60 van de ALB)**

1. De in artikel 60, tweede lid, van de ALB 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 V van dit boetebeleid 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 boetebeleid). Indien een kennisgeving in de zin van artikel 61 van de ALB 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 boetebeleid opgenomen.

## **§ 16. Begrijpelijke taal (artikel 60, derde lid, van de ALB)**

Indien de inspecteur weet dat belanghebbende noch zijn gemachtigde de Papiamentse of 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 Papiamentse of Nederlandse taal niet begrijpt en de gemachtigde wel, zendt de inspecteur een afschrift van de mededeling aan de gemachtigde. Begrijpt ook de gemachtigde de Papiamentse of 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 of Spaans).

## **§ 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 aantoont dat deze stelling van belanghebbende niet juist is.

### *Toelichting*

Indien belanghebbende niet tijdig in beroep komt, bevat artikel 5, vierde lid, van de Landsverordening beroep in belastingzaken (AB 2001 GT 12) de regel dat hij toch ontvankelijk is indien de termijnoverschrijding niet te wijten is aan belanghebbende. Dat wil zeggen dat de belanghebbende ten genoegen van de Raad aantoont dat inachtneming van de termijn voor het indienen van het beroep door bijzondere omstandigheden is verhinderd. Deze regel is ook van toepassing op bezwaarschriften die worden ingediend tegen de boetebeschikking (zie ook artikel 17, vijfde lid, van de ALB).

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 aantoonst 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 17, vierde lid, van de ALB 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 63 van de ALB)**

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 63, tweede en derde lid, van de ALB 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 boetebeleid verplicht de inspecteur in bepaalde gevallen de boetebeschikking ambtshalve te vernietigen dan wel te verminderen. Dat gaat verder dan het bepaalde in artikel 63, tweede en derde lid, van de ALB 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 61 van de ALB)**

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 boetebeleid 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 61 van de ALB heeft een geheel ander karakter dan het afnemen van een verhoor als bedoeld in artikel 63 van de ALB. 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 63 van de ALB en de daarmee samenhangende paragraaf 13 van het boetebeleid (de cautie) in het geval van horen niet van toepassing.

## **§ 20. Una via (artikelen 66 en 71 van de ALB)**

1. Het 'una via'-beginsel sluit het opleggen van een vergrijpboete op grond van de artikelen 57 of 58 van de ALB 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 boetebeleid 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 boetebeleid.

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

Op grond van artikelen 69 van de ALB vervalt het recht tot strafvervolging met betrekking tot een verzuim of een vergrijp, indien ter zake van dat verzuim of vergrijp reeds een boete is opgelegd met toepassing van het boetebeleid.

## **Hoofdstuk III. Verzuimboeten**

### **§ 21. Aanslagbelastingen (artikel 54, eerste lid, van de ALB)**

1. Bij het opleggen van een verzuimboete wegens het niet of niet tijdig doen van aangifte voor een belasting (de premies AOV/AWW alsmede de premie AZV daaronder begrepen) die bij wege van aanslag wordt geheven, wordt een onderscheid gemaakt tussen een eerste, tweede, derde, vierde en vijfde/volgend verzuim.
2. Van een tweede respectievelijk derde, vierde, vijfde/volgend verzuim is sprake, indien belanghebbende over de voorafgaande vijf belastingjaren éénmaal respectievelijk tweemaal, driemaal of meer in verzuim is geweest.
3. Wordt de aanslag op een positief bedrag vastgesteld, dan legt de inspecteur in geval van een eerste, tweede, derde, vierde of vijfde/volgend verzuim een boete op van respectievelijk Afl. 500, Afl. 1.250, Afl. 2.500, Afl. 5.000 of Afl. 10.000 met een maximum van 5% van de

verschuldigde belasting .Op grond van artikel 54, eerste lid van de ALB bedraagt de minimale boete in alle gevallen Afl. 250. De verzuimenreeks wordt toegepast per belastingmiddel. Er wordt hierbij geen onderscheid gemaakt tussen een verzuim wegens het niet doen van aangifte en een verzuim wegens het niet tijdig doen van aangifte. Indien sprake is van avas telt het verzuim niet mee voor de verzuimenreeks.

4. 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 na verrekening van tot het moment van indiening van de aangifte opgelegde voorlopige aanslagen, met een minimum van f 25 per erfgenaam. 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.
5. Voor het recht van schenking geldt hetgeen is bepaald ten aanzien van het recht van successie.
6. Voor wat betreft het recht van overgang geldt hetgeen is bepaald ten aanzien van het recht van successie, respectievelijk het recht van schenking.
7. Een ingevolge artikel 54, eerste lid, van de ALB ten aanzien van de rechten van successie, schenking en overgang opgelegde verzuimboete wordt naar evenredigheid verlaagd bij vermindering of teruggaaf van belasting. De verzuimboete wordt niet lager gesteld dan op het in het vierde lid genoemde minimum bedrag.
8. Indien bij vermindering of teruggaaf van belasting van een op een positief bedrag vastgestelde aanslag, anders dan door verliesverrekening, de aanslag op nihil of op een negatief bedrag wordt vastgesteld, wordt een ingevolge de eerste volzin van het derde lid van deze paragraaf opgelegde verzuimboete verminderd tot Afl. 250.

#### *Toelichting*

Voor het opleggen van de in paragraaf 21 omschreven verzuimboeten is gekozen voor van de aanslag afhankelijke bedragen met een minimum van Afl. 250. De grondslag voor de verzuimboete is de verschuldigde belasting (artikel 54, eerste lid van de Algemene Landsverordening belastingen). Ingevolge de uitspraak van de Raad van beroep voor belastingzaken van 1 september 2014, nrs. 61185/61186 dient de verzuimboete te worden berekend over de belasting zonder rekening te houden met de voorheffingen en voorlopige aanslagen.

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 57 van de ALB (zie paragraaf 26 van het boetebeleid). De inspecteur moet vooraf een keuze maken tussen het opleggen van een verzuimboete of een vergrijpboete (zie paragraaf 5 van het boetebeleid). Wegens het niet tijdig doen van aangifte kan uitsluitend een verzuimboete worden opgelegd.

De verzuimenreeks geldt zowel voor het niet als voor het niet tijdig doen van aangifte.

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 belastingplichtige bezwaar maakt tegen de verzuimboete omdat bij de vaststelling van de verzuimenreeks een eerdere verzuimboete is meegeteld ten aanzien waarvan volgens belanghebbende sprake was van avas, wordt, indien dit juist blijkt, de verzuimboete verminderd tot de boete passend bij

het resterend aantal verzuimen.

## **§ 22. Aangiftebelastingen (artikel 54, tweede en derde lid, van de ALB)**

1. Bij het opleggen van een verzuimboete wegens het niet of niet tijdig doen van aangifte voor een belasting (premies AOV/AWW of AZV of het speelvergunningrecht hazardspelen daaronder begrepen), anders dan de winstbelasting, 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. In geval van een tweede verzuim legt de inspecteur een boete op van Afl. 125. De inspecteur legt een boete van Afl. 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. Bij verzending per post is een aangifte tijdig gedaan indien deze voor het einde van de termijn ter post is bezorgd, mits deze niet later dan een week na afloop van de termijn is ontvangen. In de aangiftebelastingen kan zowel het niet als het niet tijdig doen van aangifte uitsluitend beboet worden als een verzuim.

Zowel voor tijdvakbelastingen als voor tijdstipbelastingen geldt een verzuimenreeks per belastingmiddel.

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.

## **§ 22a. Verzuim aangifte winstbelasting (artikel 54, tweede en derde lid, van de ALB)**

1. In afwijking van § 22 legt de inspecteur, indien de aangifte winstbelasting niet of niet tijdig is ingediend in geval van:
  - a. een eerste verzuim een boete op van Afl. 500;

- b. een tweede verzuim een boete op van Afl. 1.500;
- c. een derde en volgend verzuim een boete op van Afl. 2.500.

2. Bij het opleggen van de verzuimboete houdt de inspecteur rekening met het aantal keren dat in de voorafgaande vier belastingjaren een verzuim is geconstateerd.

#### *Toelichting*

Bij het niet of niet tijdig doen van aangifte voor de winstbelasting 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. Onder aangifte wordt voor de toepassing van deze paragraaf verstaan, de definitieve aangifte. De tijdige indiening van de *voorlopige aangifte* tezamen met de betaling van de belasting verschuldigd overeenkomstig deze aangifte (artikel 14 a lid 4 Landsverordening winstbelasting) is een voorwaarde voor het verkrijgen van uitstel voor het doen van de definitieve aangifte. Het niet of niet tijdig doen van een voorlopige aangifte is derhalve geen verzuim in de zin van deze paragraaf maar heeft tot gevolg dat de termijn van indiening van de definitieve aangifte niet wordt verlengd.

Bij verzending per post is een aangifte tijdig gedaan indien deze voor het einde van de termijn ter post is bezorgd, mits deze niet later dan een week na afloop van de termijn is ontvangen. In de aangiftebelastingen kan zowel het niet als het niet tijdig doen van aangifte uitsluitend beboet worden als een verzuim.

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 55 van de ALB)**

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 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 tijdvak waarover niet, gedeeltelijk niet dan wel niet tijdig is betaald, in verzuim is geweest.
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, gedeeltelijk niet of niet tijdig betalen van de verschuldigde belasting, legt de Inspecteur bij
5. een eerste verzuim een boete op van 10 procent van de niet, gedeeltelijk niet of niet tijdig betaalde belasting, met een minimum van Afl. 125 en een maximum van Afl. 2.500. Bij een tweede verzuim

legt de Inspecteur een boete op van 10 procent van de niet, gedeeltelijk niet of niet tijdig betaalde belasting, met een minimum van Afl. 250 en een maximum van Afl. 5.000. Bij een derde/volgend verzuim legt de Inspecteur een boete op van 10 procent van de niet, gedeeltelijk niet of niet tijdig betaalde belasting, met een minimum van Afl. 500 en een maximum van Afl. 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. Een ingevolge artikel 55 van de ALB opgelegde verzuimboete wordt naar evenredigheid verlaagd bij vermindering of teruggaaf van belasting.

#### *Toelichting*

Paragraaf 23 van het boetebeleid 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 29, derde lid, van het boetebeleid (zie daarvoor paragraaf 24 van het boetebeleid).

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 29 van het boetebeleid).

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

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 verminderd tot de boete passend bij het resterende aantal verzuimen.

Zowel voor tijdvakbelastingen als voor tijdstipbelastingen geldt een verzuimenreeks. De referentieperioden zijn echter verschillend.

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.

Voor het opleggen van de in paragraaf 23 van het boetebeleid 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.

#### **§ 23a. Betalingsverzuim winstbelasting (artikel 55 van de ALB)**

1. In afwijking van § 23 legt de inspecteur, indien de verschuldigde winstbelasting die op aangifte moet worden voldaan niet, gedeeltelijk niet of niet tijdig is betaald, in geval van:
  - a. een eerste verzuim een boete op van 10% van de verschuldigde belasting met een minimum van Afl. 250 en een maximum van Afl. 2.500;
  - b. een tweede verzuim een boete op van 10% van de verschuldigde belasting met een minimum van Afl. 500 en een maximum van Afl. 5.000;
  - c. een derde of volgend verzuim een boete op van 10% van de verschuldigde belasting met een minimum van Afl. 1.000 en een maximum van Afl. 10.000.
2. Bij het opleggen van de verzuimboete houdt de inspecteur rekening met het aantal keren dat in de voorafgaande vier belastingjaren een verzuim is geconstateerd.
3. Een ingevolge artikel 55 van de ALB opgelegde verzuimboete wordt naar evenredigheid verlaagd bij vermindering of teruggaaf van belasting.

### *Toelichting*

Paragraaf 23a van het boetebeleid ziet op betalingsverzuimen in het periodieke betalingspatroon. Constatering van een dergelijk betalingsverzuim vindt doorgaans plaats door vergelijking van de betaling met de gedane aangifte. Inhoudelijke toetsing van de op de aangifte vermelde belastingschuld aan de materiële belastingschuld vindt in deze fase in de regel niet plaats. Paragraaf 23a 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 29, derde lid, van het boetebeleid (zie daarvoor paragraaf 24 van het boetebeleid).

Ook voor het betalingsverzuim geldt hetgeen in paragraaf 22a ten aanzien van de voorlopige aangifte is vermeld. Onder aangifte wordt voor de toepassing van deze paragraaf verstaan, de definitieve aangifte. De tijdige indiening van de *voorlopige aangifte* tezamen met de betaling van de belasting verschuldigd overeenkomstig deze aangifte (artikel 14 a lid 4 Landsverordening winstbelasting) is een voorwaarde voor het verkrijgen van uitstel voor het doen van de definitieve aangifte. Het niet, gedeeltelijk niet of niet tijdig betalen van de verschuldigde belasting overeenkomstig de voorlopige aangifte is derhalve geen verzuim in de zin van deze paragraaf, maar heeft tot gevolg dat de termijn van indiening van de definitieve aangifte niet wordt verlengd. Derhalve kan er wel sprake zijn van een verzuimboete voor het niet tijdig betalen van de verschuldigde belasting op definitieve aangifte.

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 29 van het boetebeleid).

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

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 verminderd tot de boete passend bij het resterende aantal verzuimen.

Zowel voor tijdvakbelastingen als voor tijdstipbelastingen geldt een verzuimenreeks. De referentieperioden zijn echter verschillend.

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.

Voor het opleggen van de in paragraaf 23a van het boetebeleid 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 55 van de ALB)**

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 Afl. 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 Afl. 10.000 indien sprake is van 'vrijwillige verbetering' in de zin van paragraaf 28, derde lid, van dit boetebeleid.
3. Indien het bedrag van de belastingaanslag vermeerderd met het bedrag van de verzuimboete minder dan Afl. 25 bedraagt, wordt geen verzuimboete opgelegd.
4. Een ingevolge artikel 55 van de ALB opgelegde verzuimboete wordt naar evenredigheid verlaagd bij vermindering of teruggaaf van belasting.

### *Toelichting*

Paragraaf 24 van het boetebeleid 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 boetebeleid (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 boetebeleid 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 boetebeleid bedoelde verzuimen, geen verzuimenreeks gehanteerd.

Voor het opleggen van de in paragraaf 24 van het boetebeleid 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.

### **§ 25. Aangiftebelastingen (artikel 56 van de ALB)**

De op grond van deze paragraaf op te leggen verzuimboeten hebben betrekking op het niet of niet tijdig inleveren van de verzamelloonstaat, verzamelstaat derden en het niet of niet tijdig op verzoek van de werknemer verstrekken van een loonopgaaf.

1. Bij het opleggen van een verzuimboete wegens het niet tijdig voldoen aan de verplichtingen van artikel 49, tweede en derde lid van de ALB of artikel 19, tweede lid van de Landsverordening loonbelasting, kan een verzuimboete worden opgelegd van maximaal Afl. 1000 indien aan deze verplichtingen te laat, maar voor de dagtekening van de aanslag wordt voldaan.
2. Bij het opleggen van een verzuimboete wegens het niet voldoen aan de verplichtingen van artikel 49, tweede en derde lid van de ALB of artikel 19, tweede lid van de Landsverordening loonbelasting, kan een verzuimboete worden opgelegd van maximaal Afl. 10.000. Indien na het opleggen van de boete alsnog aan de verplichtingen wordt voldaan, wordt de boete in overeenstemming met het derde lid verminderd, mits tijdig een bezwaarschrift is ingediend.
3. De verzuimboete is afhankelijk van het aantal derden met betrekking waar tot niet of niet tijdig aan de verplichtingen is voldaan.

Aantal derden	niet tijdig voldaan	niet voldaan
0 t/m 10	Afl. 400	Afl. 1.000
11 t/m 50	Afl. 600	Afl. 2.000
51 t/m 100	Afl. 800	Afl. 5.000
101 en meer	Afl. 1.000	Afl. 10.000

### *Toelichting*

Paragraaf 25 van het boetebeleid ziet op de situatie waarin aan een inhoudingsplichtige op grond van artikel 56 van de ALB een verzuimboete wordt opgelegd omdat de inhoudingsplichtige niet of niet tijdig voldaan heeft aan de verplichtingen zoals deze zijn omschreven in het tweede en derde lid van artikel 49 van de ALB of de verplichting die is vastgelegd in het tweede lid van artikel 19 van de Landsverordening loonbelasting. Deze bepalingen leggen de inhoudingsplichtige de verplichting op om in de maand januari van elk jaar aan de inspecteur een opgave te verstrekken van de derden die, al dan niet in dienstbetrekking, werkzaamheden of diensten voor de inhoudingsplichtige hebben verricht en om op verzoek van de werknemer een loonopgaaf te verstrekken.



Gelet op de aard van de in paragraaf 25 van het boetebeleid bedoelde verzuimen, wordt in tegenstelling tot de in paragraaf 23 van het boetebeleid bedoelde verzuimen en gelijk aan de in paragraaf 24 bedoelde verzuimen, geen verzuimenreeks gehanteerd.

Voor het opleggen van de in paragraaf 25 van het boetebeleid omschreven verzuimboeten is gekozen voor een systematiek waarbij binnen het wettelijk kader, de verzuimboete wordt gerelateerd aan het aantal derden die al dan niet in dienstbetrekking werkzaamheden hebben verricht en waarvoor niet dan wel niet tijdig aan de verplichtingen genoemd in artikel 49, tweede en derde lid van de ALB of de verplichting genoemd in het tweede lid van artikel 19 van de Landsverordening loonbelasting, is voldaan.

Indien niet aan de voornoemde verplichtingen wordt voldaan zal de Inspecteur in eerste instantie een maximale boete opleggen. Immers, zonder de in voornoemde bepalingen vermelde documenten is de inspecteur niet in staat om het aantal derden waarvoor niet aan de verplichtingen wordt voldaan, te bepalen. Indien na het opleggen van de boete alsnog, binnen de bezwaartermijn, aan de verplichtingen wordt voldaan, zal de Inspecteur de boete vast stellen in overeenstemming met het derde lid van paragraaf 25. De boete wordt dan afhankelijk van het aantal derden vastgesteld op Afl. 1.000, Afl. 2.000, Afl. 5.000 of Afl. 10.000.

## **Hoofdstuk IV. Vergrijpboeten**

### **§ 26. 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 boetepercentage moet worden toegepast.

#### *Toelichting*

Paragraaf 26 van het boetebeleid 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.

### **§ 27. Aanslagbelastingen (artikel 57 van de ALB)**

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. 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.

#### *Toelichting*

De vergrijpboete als bedoeld in paragraaf 27 van het boetebeleid kan slechts worden opgelegd indien sprake is van opzet.

Tijdens de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel 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 in de memorie van toelichting op het ontwerp ALB. De coördinatie van de oplegging van vergrijpboeten bij aanslag vindt plaats door de inspecteur.

Op grond van artikel 57 van de ALB 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 vóórdát 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. Voor de toepassing van deze paragraaf wordt bij het vaststellen van de aanslag rekening gehouden met de beschikbare gegevens, zoals het loon en de daarop ingehouden loonbelasting alsmede met alle tot het moment van het opleggen van de aanslag opgelegde voorlopige aanslagen.

Verliesverrekening heeft geen 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.

### **§ 28. Aanslagbelastingen (artikel 58 en 60, derde lid, van de ALB)**

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.

#### *Toelichting*

De vergrijpboete als bedoeld in paragraaf 28 van het boetebeleid 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 65 van de ALB 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.

Verliesverrekening heeft geen 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 boetebeschikking 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.

### **§ 29. Aangiftebelastingen (artikel 59 van de ALB)**

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 60, derde lid, van de ALB 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 belastingsschuld 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 28 van dit boetebeleid 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 65 van de ALB.

#### *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 29 van het boetebeleid 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 29 van het boetebeleid.

## **Hoofdstuk V. Bijzondere omstandigheden**

### **§ 30. Algemeen**

Er kunnen omstandigheden zijn die aanleiding geven de met toepassing van de hoofdstukken III en IV 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 boetebeleid, 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 strafvervolgung in de zin van artikel 6 van het EVRM en zijn daarom behandeld in de paragrafen 11 en 18 van het boetebeleid. 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 zijn, 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 V is de overgang aan de orde tussen standaardboeten en de boete toegespitst op de individuele omstandigheden.

De stelplicht en bewijslast van strafverhogende factoren rusten 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 V 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.

### **§ 31 . 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 75, eerste lid, van de ALB of op grond van artikel 76 van het Wetboek van strafrecht van Aruba. 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 26, tweede en derde lid, van dit boetebeleid, 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 V bepaalde vergrijpboete zal alleen in bijzondere gevallen aan de orde komen. Het verhogen van een verzuimboete boven het maximum dat uit hoofdstuk III van dit boetebeleid voortvloeit is niet mogelijk. Bij het in aanmerking nemen van individuele omstandigheden vindt echter doorgaans een afweging plaats tussen zowel strafverminderende, in de paragrafen 32 en 33 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.

### **§ 32. 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 en IV 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.

### **§ 33. 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 verminderingsgronden genoemd met als verbindende factor financiële omstandigheden. Ten eerste de mate van verwijtbaarheid, waarmee is bedoeld de mate waarin, vanuit een oogpunt van straftoemeting, 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 33 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 afdragen van loonbelasting.

## **Hoofdstuk VI. Overgangs- en inwerkingstredingsbepaling**

### § 34. Overgangsrecht 2004

1. Het bepaalde in dit boetebeleid is van toepassing met betrekking tot aangiften en betalingen die betrekking hebben op tijdvakken en tijdstippen die aanvangen onderscheidenlijk liggen op of na 1 maart 2004. Artikel 1, tweede lid van het Wetboek van Strafrecht van Aruba is echter onverkort van toepassing.
2. In afwijking van het eerste lid hebben met ingang van 1 maart 2004 onmiddellijke werking:
  - de paragrafen 11 tot en met 19 van dit boetebeleid;
  - de in paragraaf 24, tweede lid, van dit boetebeleid genoemde strafmaat van 5 procent met een maximum van Afl. 10.000 indien wegens grove schuld of opzet niet of niet tijdig betalingen van aangiftebelastingen zijn gedaan over tijdvakken en tijdstippen die eindigen voor 1 maart 2004, terwijl na 1 maart 2004 vrijwillige verbetering heeft plaatsgevonden.
3. Voor het bepalen van het aantal verzuimen als bedoeld in de paragrafen 21 en 23 van dit boetebeleid, worden mede in aanmerking genomen, de verzuimen die zijn begaan onder het oude recht.

#### *Toelichting*

In de toelichting op het ontwerp Invoeringsverordening ALB 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 60, 61, 63 tot en met artikel 67 van de ALB hebben derhalve rechtstreekse werking.

Door de verwijzing naar artikel 1, tweede lid, van het Wetboek van Strafrecht van Aruba wordt benadrukt dat bij het veranderen van wetgeving na het tijdstip waarop een feit is begaan, voor wat betreft het opleggen van een boete altijd de voor een belastingplichtige meest gunstige boete wordt toegepast.

Voor het in artikel 69 van de ALB opgenomen una-via-stelsel geldt dat het recht van strafvervolgning vervalt indien vergrijpboeten zijn vastgesteld op grond van de artikelen 57 of 58 van de ALB. Voor het una-via-stelsel zijn derhalve niet van belang de verhogingen die volgens het oude recht zijn vastgesteld.

### § 35. Overgangsrecht 2016

De paragrafen 22a en 23a zijn van toepassing op de boekjaren 2014 en volgende. De gewijzigde §25 is van toepassing met ingang van 1 januari 2016.

### § 36 Ingetrokken besluit.

Het boetebeleid Belastingdienst Aruba 2004, zoals dat laatstelijk is vastgesteld op 20 december 2007, wordt ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit.

### § 37. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking op 1 januari 2016.

Slotbepaling

Dit boetebeleid kan worden aangehaald als: Boetebeleid Belastingdienst Aruba (afgekort: BBA ).

DE DIRECTEUR DER BELASTINGEN