**2. Toelichting op de Model Beleidsregels bestuurlijke boeten gemeentelijke belastingen**

**§ 1. Reikwijdte**

De regeling is van toepassing op boeten die worden opgelegd bij de heffing van:

- gemeentelijke belastingen

- gemeentelijke heffingen en

- rechten

Het college van burgemeester en wethouders stelt met deze regeling het beleid vast waar de heffingsambtenaar zich bij het opleggen van boeten aan moet houden.

**§ 2. Belanghebbende**

*Eerste lid*

Het begrip belanghebbende is ruimer dan het begrip in artikel 1:2, eerste lid, Awb. Het is ook van toepassing voordat er een boetebeschikking wordt opgelegd, bijvoorbeeld omdat voorafgaand aan een op te leggen vergrijpboete eerst een kennisgeving van het voornemen wordt verzonden (§ 12). Belanghebbende is degene aan wie een boete kan worden opgelegd. Dat zijn de pleger, medepleger (artikel 5:1, tweede lid, Awb), feitelijk leidinggever of opdrachtgever (artikel 5.1, derde lid, Awb jo. artikel 51, tweede lid, Wetboek van Strafrecht (WvSr)), doen pleger, de uitlokker en de medeplichtige (artikel 67o AWR).

Overtreder in het bestuursrecht is:

1. degene die de overtreding fysiek verricht en

2. degene die zelf de overtreding niet (fysiek) heeft verricht, maar aan wie de overtreding kan worden toegerekend (functioneel daderschap).

Voor de invulling van dat functioneel daderschap sluit de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State sinds eind mei 2023 aan bij de criteria van de Hoge Raad voor functioneel daderschap in het strafrecht (ABRvS 31 mei 2023, ECLI:NL:RVS:2023:2067 en ABRvS 31 mei 2023, ECLI:NL:RVS:2023:2071). Die criteria zijn bij natuurlijke personen de zogenaamde IJzerdraad-criteria (beschikkingsmacht en aanvaarding) en bij rechtspersonen de Drijfmest-criteria (redelijke toerekening: de handeling vindt plaats in de ‘sfeer van de rechtspersoon’). Beschikkingsmacht wil zeggen dat de overtreder de overtreding had moeten kunnen voorkomen. Een handeling vindt plaats in de sfeer van de rechtspersoon als (indicatief, niet cumulatief):

1. het handelen of nalaten betreft van iemand die werkzaam is voor de rechtspersoon;

2. de gedraging past in de normale bedrijfsvoering van de rechtspersoon;

3. de gedraging de rechtspersoon dienstig is geweest in het door hem uitgeoefende bedrijf;

4. de rechtspersoon erover kon beschikken of de gedraging zou plaatsvinden en deze heeft aanvaard of de gewoonte heeft deze te aanvaarden (=‘IJzerdraad-criteria’), bijvoorbeeld het niet betrachten van de zorg die in redelijkheid van de rechtspersoon kon worden gevergd met het oog op de voorkoming van de gedraging.

(Hoge Raad 23 februari 1954, ECLI:NL:HR:1954:3 (IJzerdraad-criteria) en Hoge Raad 21 oktober 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF7938 (Drijfmest-criteria)).

Artikel 67o van de AWR breidt het overtredersbegrip uit tot de doen pleger, de uitlokker en de medeplichtige. Deze uitbreiding is ingevoerd per 1 januari 2014 (Wet aanpak fraude toeslagen en fiscaliteit (Stb. 2013, 567), zou aanvankelijk voor vijf jaren gelden, maar is steeds met vijf jaren verlengd, laatstelijk bij het Belastingplan 2024 (Stb. 2023, 499) tot 1 januari 2029. Zij is ontleend aan de artikelen 47 en 48 van het WvSr. De regeling voorziet erin dat aan mensen of bedrijven die anderen bewust helpen bij het niet nakomen van hun fiscale verplichtingen ook een bestuurlijke boete kan worden opgelegd. Hierdoor kan aan dezelfde personen een bestuurlijke boete worden opgelegd als de personen die strafrechtelijk kunnen worden vervolgd.

|  |  |
| --- | --- |
| **Deelneming** | **Omschrijving** |
| plegen | het begaan van een delict |
| medeplegen | twee of meer personen plegen gezamenlijk een delict; er is sprake is van een bewuste samenwerking en een gezamenlijke uitvoering. |
| doen plegen | het laten uitvoeren van een delict door een ander; die ander wordt als werktuig gebruikt en handelt zonder ‘opzet, schuld of toerekenbaarheid’. |
| uitlokken | het aanzetten van een ander door giften, beloften, misbruik van gezag, geweld, bedreiging, misleiding of door het verschaffen van gelegenheid, middelen of inlichtingen tot het begaan van een delict waarvoor de uitgelokte zelf kan worden gestraft; de uitlokker werkt in beginsel zelf niet mee aan de uitvoering van het delict. |
| medeplichtigheid | het behulpzaam zijn bij het plegen van een misdrijf, dat door een ander wordt begaan, of het verschaffen van gelegenheid, middelen of inlichtingen tot het plegen van het misdrijf door een ander. |
| feitelijk leidinggeven | het achterwege laten van maatregelen ter voorkoming van een door een rechtspersoon te begaan delict, hoewel men daartoe bevoegd en redelijkerwijs gehouden is, en het bewust aanvaarden van de aanmerkelijke kans dat de verboden gedraging zich zal voordoen, zodat die gedraging opzettelijk wordt bevorderd. |

Bron: Kamerstukken II 2013/2014, 33754, nr. 3, pag. 36.

*Derde tot en met vijfde lid*

De maximale hoogte van de bestuurlijke boete die aan de doen pleger en de uitlokker kan worden opgelegd is gelijk aan de bestuurlijke boete die aan de pleger, de medepleger en de feitelijk leidinggever of opdrachtgever kan worden opgelegd. Conform het strafrecht (artikel 52 van het WvSr) is medeplichtigheid aan een verzuim niet beboetbaar en wordt het wettelijk maximum van de bestuurlijke boete voor vergrijpen voor een medeplichtige met een derde verminderd (zie ook artikel 67o, tweede en derde lid, AWR).

*Zevende lid*

Dit regelt dat de paragraaf over kennisgeving en hoorplicht (§ 12) van overeenkomstige toepassing zijn op een besluit tot het openbaar maken van een bestuurlijke boete die is opgelegd aan beroepsbeoefenaren (artikel 67r AWR).

**§ 3. Ambtshalve vermindering**

Ambtshalve vermindering van een boete kan het gevolg zijn van vermindering of teruggaaf van de belasting, als de hoogte van de belastingaanslag mede bepalend is geweest voor de hoogte van de boete. De gemeentelijke beleidsregels ambtshalve vermindering van gemeentelijke belastingen die het college heeft vastgesteld, geldt ook voor boetebeschikkingen.

**§ 4. Pleitbaar standpunt en avas**

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

Bij afwezigheid van alle schuld (avas) legt de heffingsambtenaar ook geen boete op. Van avas is sprake als belanghebbende alle in de gegeven omstandigheden van hem in redelijkheid te vergen zorg heeft betracht om het beboetbare feit te voorkomen (Hoge Raad 15 juni 2007, ECLI:NL:HR:2007:BA7184; Hoge Raad 10 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:844).

Het beginsel ‘geen straf zonder schuld’ is neergelegd in artikel 5:41 van de Awb. Bij vergrijpboeten is opzet of grove schuld bestanddeel van de overtreding. De heffingsambtenaar moet opzet of grove schuld overtuigend aantonen. Daarom zal een beroep op avas zich bij vergrijpboeten niet snel voordoen. Bij verzuimboeten is schuld in de zin van verwijtbaarheid geen bestanddeel van de overtreding. Dit betekent dat de heffingsambtenaar de verwijtbaarheid niet behoeft te bewijzen, maar deze mag veronderstellen als vaststaat dat belanghebbende het verzuim heeft begaan (dat wil zeggen het daderschap staat vast). Ook dan geldt echter ‘geen straf zonder schuld’. Belanghebbende kan aan het opleggen van een boete ontkomen, als hij stelt en aannemelijk maakt dat sprake is van avas. Dit voldoet ook aan artikel 6, tweede lid, van het EVRM, dat bepaalt dat een ieder voor onschuldig wordt gehouden totdat zijn schuld (daderschap) wettig is bewezen. Als het daderschap vaststaat, mag schuld in de zin van verwijtbaarheid worden verondersteld, mits tegenbewijs mogelijk is (Kamerstukken II 2003/04, 29702, nr. 3, pag. 134 ; memorie van toelichting Vierde tranche Awb). Overigens kan de heffingsambtenaar op grond van de hem bekende feiten en omstandigheden ook ambtshalve avas toepassen.

**§ 5. Vrijwillige verbetering (artikel 67n)**

Artikel 67n AWR biedt een ontsnappingsmogelijkheid voor de bestuurlijke vergrijpboeten: de vrijwillige verbetering. De verbetering moet uitdrukkelijk kenbaar worden gemaakt en moet plaatsvinden vóórdat de belastingplichtige weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de heffingsambtenaar bekend is of zal worden met de onjuistheid. Van uitdrukkelijk kenbaar maken is in ieder geval sprake als belastingplichtige met een schriftelijke opgave de eerdere aangifte herstelt waardoor de heffingsambtenaar zonder nader onderzoek een juiste aanslag kan opleggen.

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

Bij de straftoemeting beantwoordt de heffingsambtenaar de volgende vragen:

1. Voldoet de hoogte van het percentage of bedrag van de boete aan de beleidsregels?

2. Is een hogere of lagere boete passend en geboden?

3. Heeft de behandeling plaatsgevonden binnen een redelijke termijn?

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

“4.2.3. In de gevallen waarin de redelijke termijn met niet meer dan twaalf maanden is overschreden wordt de boete verminderd:

1. met 5% bij een overschrijding van de redelijke termijn met zes maanden of minder;

2. met 10% bij een overschrijding van de redelijke termijn met meer dan zes maanden doch niet meer dan twaalf maanden;

een en ander met dien verstande dat:

- de omvang van de vermindering in deze gevallen niet meer bedraagt dan € 2.500, en
- geen vermindering wordt toegepast indien het gaat om een boete die minder beloopt dan € 1.000. De Hoge Raad zal in een dergelijk geval volstaan met het oordeel dat de geconstateerde verdragsschending voldoende is gecompenseerd met de enkele vaststelling dat inbreuk is gemaakt op artikel 6, lid 1, van het EVRM.

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

Bij overschrijding van de redelijke termijn moet de heffingsambtenaar dienovereenkomstig handelen.

Strafvermindering kan zowel plaatsvinden bij verzuimboetes als bij vergrijpboetes. Strafverzwaring vindt alleen plaats bij vergrijpboetes. In § 7, onder 3 wordt uitgelegd wat onder wanverhouding tussen ernst van het feit en op te leggen boete wordt verstaan. De absolute hoogte van de boete vormt op zich geen aanleiding om de boete te matigen (onder 3a). Onder 4 van die paragraaf wordt uitleg gegeven van het begrip verzachtende omstandigheden. Daarnaast kunnen ook financiële omstandigheden tot matiging van de boete leiden.

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

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

De lichte procedure wordt gevolgd bij het opleggen van een verzuimboete (artikel 67pa, eerste lid, AWR). De zware procedure wordt gevolgd als een vergrijpboete wordt overwogen. Voor de zware procedure gelden extra eisen:

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

- de overtreder moet altijd in de gelegenheid worden gesteld zijn zienswijze naar voren te brengen (artikel 5:53 Awb);

- het bestuursorgaan moet binnen dertien weken na het opmaken van het rapport beslissen over het opleggen van de bestuurlijke boete (artikel 5:51 Awb).

Artikel 10:3, vierde lid, van de Awb bepaalt dat er bij de zware procedure geen mandaat tot het opleggen van een bestuurlijke boete mag worden verleend aan degene die van de overtreding een rapport of proces-verbaal heeft opgemaakt. Bij het opleggen van een vergrijpboete is dat echter wel mogelijk (artikel 67pb AWR). De behandelend ambtenaar die krachtens mandaat belast is met de heffing en die ook de overtreding constateert, kan dus ook de bestuurlijke boete opleggen. In de praktijk vindt bij het opleggen van een vergrijpboete door deze behandelend ambtenaar verplichte afstemming met de heffingsambtenaar plaats. Hiermee wordt betrokkenheid van een deskundige (derde) bij het opleggen van boeten, de achtergrond van artikel 10:3 Awb, zeker gesteld.

Als er geen rapport is opgemaakt (kan enkel bij de lichte procedure), regelt de wet geen beslistermijn. In dat geval geldt de redelijke termijn. De beslistermijn is een termijn van orde. Overschrijding van deze termijn heeft dus niet tot gevolg dat de boetebevoegdheid komt te vervallen. De verwachting is dat de rechter hiermee wel rekening zal houden bij de bepaling van de hoogte van de boete. Houdt de beslissing van de heffingsambtenaar in dat hij geen boete zal opleggen, dan moet hij dat schriftelijk aan de belastingplichtige laten weten (artikel 5:50, tweede lid, onderdeel a, Awb). Na een dergelijke beslissing staat het de heffingsambtenaar niet meer vrij om voor hetzelfde feit alsnog een boete op te leggen (artikel 5:53 Awb). Ook strafrechtelijke vervolging is in beginsel uitgesloten (artikel 243, tweede lid, Sv).

**§ 11. Mededelingsplicht (artikel 5:9 Awb jo. 67g AWR)**

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

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

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

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

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

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

Zie voor het verhoor de toelichting op paragraaf 14.

**§ 13. Recht op inzage**

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

**§ 14. Verhoor**

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

In een aantal gevallen kan het echter nodig zijn dat de belanghebbende in persoon verschijnt om mondeling inlichtingen te verstrekken. Een verhoor is een mondelinge ondervraging voor het vergaren van bewijs voor het opleggen van een boete. Voor aanvang van het verhoor deelt de heffingsambtenaar de betrokkene mede dat hij niet tot antwoorden is verplicht. Ook voor aanvang van het verhoor wijst de heffingsambtenaar de belanghebbende op het zwijgrecht (de cautie) (artikel 5:10a Awb) en op het recht op rechtsbijstand (Hoge Raad 6 september 2024, ECLI:NL:HR:2024:1135; artikel 6, derde lid, aanhef en onder c, EVRM; artikel 14, derde lid, aanhef en onder d, IVBPR). De Hoge Raad haalt laatstgenoemde verplichting en artikelen aan in rechtsoverweging 5.2.1 en overweegt:

“5.2.3 Wat betreft het tijdstip waarop informatie over het recht op rechtsbijstand aan de betrokkene moet worden gegeven, geldt in het Nederlandse strafrecht op grond van artikel 27c van het Wetboek van Strafvordering dat dit in elk geval moet gebeuren voorafgaand aan het eerste verhoor van een verdachte. Deze bepaling is niet van toepassing op bestuurlijke beboeting. Met betrekking tot bestuurlijke boetes brengt de hiervoor in 5.2.1 bedoelde verplichting om degene tegen wie een strafvervolging is ingesteld, onmiddellijk te informeren over diens recht op bijstand van een raadsman mee dat de betrokken overheidsinstantie deze persoon onmiddellijk daarvan op de hoogte moet brengen nadat tegen hem een strafvervolging in de zin van artikel 6 EVRM en artikel 14 IVBPR is ingesteld. In elk geval dient die informatie te zijn verstrekt voordat degene tegen wie die strafvervolging is ingesteld, voor het eerst met het oog op het opleggen van een bestuurlijke boete wordt verhoord in de zin van artikel 5:10a Awb. Een verplichting daartoe was tot 1 juli 2009 vastgelegd in de tweede volzin van artikel 67l, lid 1, AWR, en geldt na het vervallen van die bepaling nog evenzeer op grond van artikel 6 EVRM en artikel 14 IVBPR.”

Voor de invoering van de vierde tranche van de Awb in 2009, was in artikel 67l, eerste lid, AWR (thans vervallen) uitdrukkelijk geregeld dat verhoor niet eerder plaatsvindt dan dat de heffingsambtenaar de belanghebbende daartoe heeft opgeroepen. Een dergelijke uitdrukkelijke wettelijke grondslag staat niet meer in de wet. Omdat artikel 5:10a Awb het verhoor wel uitdrukkelijk regelt, moet worden aangenomen dat de bevoegdheid voor oproeping voor een verhoor niet is komen te vervallen.
In artikel 67l, eerste lid, AWR stond ook dat in de oproeping moest worden vermeld dat de belanghebbende zich bij het verhoor kon laten bijstaan. Hoewel dit voorschrift is komen te vervallen, kan hieruit dus niet de conclusie worden getrokken dat geen recht op bijstand meer bestaat (zie het hierboven opgenomen citaat). Artikel 2:1 Awb en artikel 41 AWR regelen dat belanghebbende het recht heeft zich in het verkeer met de heffingsambtenaar van bijstand te voorzien of zich te laten vertegenwoordigen.

**§ 15. Keuze tussen verzuimboete, vergrijpboete of strafvervolging**

*Eerste en derde lid*

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 van de AWR). Onder hetzelfde feit wordt verstaan dezelfde gedraging in materiële zin.

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

*Tweede lid*

Als een verzuimboete is opgelegd kan bij nieuwe bezwaren voor hetzelfde feit een vergrijpboete worden opgelegd (artikel 67q AWR). Als bezwaren kunnen worden aangemerkt verklaringen van de belastingplichtige of van derden en boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan. Deze bezwaren zijn nieuw als zij bekend zijn geworden na het opleggen van de verzuimboete of ten tijde van het opleggen van de verzuimboete niet zijn onderzocht. Het niet bekend of niet onderzocht zijn, is een feitelijk gegeven. Anders dan bijvoorbeeld in het kader van het ambtelijk verzuim bij navordering is niet van belang of de verklaringen en stukken destijds redelijkerwijs bekend of onderzocht hadden kunnen zijn. Met deze regeling wordt volledig aangesloten bij artikel 255 van het Wetboek van Strafvordering.

De enkele omstandigheid dat een tweede boete wordt opgelegd in verband met belastingverplichtingen over een en hetzelfde tijdvak hoeft niet te betekenen dat sprake is van herhaalde beboeting wegens hetzelfde feit. Ook niet doorslaggevend is dat de verschillende boetes worden opgelegd ter zake van overtreding van dezelfde wettelijke norm. Bij de beoordeling van de vraag of sprake is van herhaalde beboeting wegens hetzelfde feit komt het meer aan op de omschrijving van de beboetbare gedraging waarvoor de eerste boete is opgelegd (Hoge Raad 17 september 2010, ECLI:NL:HR:BD3160). Als een feit niet hetzelfde is, is het ne-bis-in-idem beginsel niet aan de orde en staat ook niets anders in de weg aan het opleggen van de tweede boete.

Indien het voornemen bestaat om een vergrijpboete op te leggen moet altijd een rapport worden opgemaakt als bedoeld in artikel 5:48 van de Awb. Dit rapport wordt bij de uitnodiging voor het horen aan de overtreder toegezonden of uitgereikt (artikel 5:50 van de Awb). In artikel 67q, derde lid, van de AWR is daaraan toegevoegd dat het rapport ook de nieuwe bezwaren vermeldt. Daarmee wordt gewaarborgd dat de overtreder vooraf met de nieuwe bezwaren bekend is, en zich dus vooraf tegen het bestaan van nieuwe bezwaren kan verweren. (Kamerstukken II 2011/12 33004, nr. 3, pag. 60/61).

*Vierde, zevende en achtste lid*

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

**§ 21. Aangifteverzuimboete aanslagbelasting artikel 67a van de AWR**

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

1. de aangifte is niet binnen een door de heffingsambtenaar gestelde termijn gedaan, en

2. er is geen gevolg gegeven aan een aanmaning van de heffingsambtenaar.

Als het aan opzet van de belanghebbende te wijten is dat de aangifte niet is gedaan, vormt dit een vergrijp in de zin van artikel 67d van de AWR (zie paragraaf 26 van de regeling). De heffingsambtenaar moet vooraf een keuze maken tussen het opleggen van een verzuimboete of een vergrijpboete (zie paragraaf 15 van de regeling). Wegens het niet tijdig doen van aangifte kan hij uitsluitend een verzuimboete opleggen.

In uitzonderlijke gevallen kan een boete worden verhoogd tot € 6.709, zijnde het wettelijk maximum. Een voorbeeld van een uitzonderlijk geval is dat een belanghebbende stelselmatig in verzuim is. De verzuimen moeten dan wel aan belanghebbende zijn meegedeeld (zie Hoge Raad 13 augustus 2004, ECLI:NL:HR:2004:AL7032).

**Mogelijkheid 1**

De hoogte van de boete die op grond van deze paragraaf wordt opgelegd is onafhankelijk van de hoogte van de aanslag. De gemeente moet zich houden aan de eisen van proportionaliteit/ evenredigheid tussen de hoogte van de boete en de ernst van het te beboeten feit. Het boetebedrag moet dus niet zonder meer worden overgenomen. Vooral voor heffingen met relatief geringe aanslagen zoals de hondenbelasting is het aan te raden uit te gaan van lagere bedragen. Dat neemt niet weg dat het boetebedrag hoger kan zijn dan het aanslagbedrag. De opvatting dat een verzuimboete wegens het niet of niet-tijdig doen van een aangifte nimmer meer mag belopen dan de belasting die naar aanleiding van die aangifte wordt geheven, is in zijn algemeenheid onjuist (Hoge Raad 11 februari 2005, ECLI:NL:HR:2005:AS5791).

**Mogelijkheid 2**

De hoogte van de verzuimboete bedraagt 5%, 10% of l 15% van het bedrag van de aanslag, afhankelijk van de verzuimenreeks. Doordat de verzuimenreeks daarbij minimum boetebedragen kent, is het mogelijk dat in een enkel geval het bedrag van de boete hoger is dan het bedrag van de aanslag. Dat kan zich vooral voordoen bij relatief geringe aanslagbedragen zoals die bij de hondenbelasting wel voorkomen. Dit is op zich geen bezwaar. De opvatting dat een verzuimboete wegens het niet of niet-tijdig doen van een aangifte nimmer meer mag belopen dan de belasting die naar aanleiding van die aangifte wordt geheven, is in zijn algemeenheid namelijk onjuist (Hoge Raad 11 februari 2005, ECLI:NL:HR:2005:AS5791).

**§ 24b. Verzuimboete artikel 67ca van de AWR**

Artikel 67ca, eerste lid, van de AWR merkt het niet nakomen van een aantal verplichtingen aan als verzuim. Voor gemeenten zijn alleen de verplichtingen genoemd in onderdeel a, van belang. Het betreft het niet nakomen van de verplichting:

* te verzoeken om uitreiking van een aangiftebiljet door degene die in bepaalde omstandigheden verkeert (artikel 6, derde lid, AWR in samenhang met artikel 2, eerste en tweede lid, van de Model Uitvoeringsregeling gemeentelijke belastingen);
* het desgevorderd niet optreden als wettelijke vertegenwoordiger, curator en dergelijke (artikelen 43 en 44 AWR);
* het niet toestaan dat kopieën of uittreksels van stukken worden gemaakt (artikel 49, tweede lid, AWR);
* het desgevorderd geen toegang verlenen tot grond of gebouw (artikel 50, eerste lid, AWR).

Vooral de eerstgenoemde verplichting kan voorkomen. De omstandigheden waaronder iemand moet verzoeken om uitreiking van een aangiftebiljet worden bij collegebesluit vastgesteld (voor gemeenten is dit gelijk aan ‘bij ministeriële regeling’ (art. 231, derde lid, Gemeentewet)). In artikel 2, eerste en tweede lid, van de Model Uitvoeringsregeling gemeentelijke belastingen zijn die omstandigheden benoemd:

1. als niet binnen [**zes maanden**] na afloop van het kalenderjaar/belastingjaar een aangiftebiljet is uitgereikt of een aanslag is opgelegd, moet de belastingplichtige binnen [**een maand**] na het verstrijken van die [**zes maanden**] om uitreiking van een aangiftebiljet verzoeken;
2. als de belastingplicht voor de hondenbelasting in de loop van het belastingjaar aanvangt of het aantal honden wijziging ondergaat, moet de belastingplichtige binnen [**twee weken**] nadien om uitreiking van een aangiftebiljet verzoeken.

Dat is dus een uitwerking van artikel 6, derde lid, van de AWR. En het niet voldoen daaraan, kan de heffingsambtenaar op grond van artikel 67ca van de AWR met een verzuimboete bestraffen. De maximumboete is gelijk aan de maximumverzuimboete voor andere verzuimen als bijvoorbeeld bedoeld in artikel 67a AWR (€ 6.709).

In het tweede lid is de verzuimboete bepaald op [**50**]% van het wettelijke maximum. In uitzonderlijke gevallen kan de heffingsambtenaar een hogere verzuimboete opleggen (derde lid).

De heffingsambtenaar legt de boete op aan degene die niet aan zijn verplichtingen voldoet. Dit kan de belastingplichtige zijn (vierde lid). De verplichtingen kunnen echter ook rusten op een ander.

De heffingsambtenaar kan de boetebeschikking gelijktijdig met een eventuele (ambtshalve) belastingaanslag opleggen, maar dat hoeft niet (vijfde lid). De beboetbare feiten zijn weliswaar dienstbaar aan, maar kunnen immers los staan van de belastingheffing. Voor de termijn waarbinnen de heffingsambtenaar de boete moet opleggen heeft de wetgever wel aangesloten bij de termijn waarbinnen een belastingaanslag kan worden opgelegd, namelijk vijf jaar na het einde van het kalenderjaar waarin de verplichting is ontstaan (artikel 67ca, tweede lid, van de AWR).

**§ 25. Vergrijpboete algemeen**

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

1. opzet of grove schuld,

2. de heffingsambtenaar stelt en bewijst opzet of grove schuld,

3. omkering van de bewijslast geldt niet voor de vergrijpboeten.

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. In geval van grove schuld legt de heffingsambtenaar een vergrijpboete op van [**25**] procent.

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. Uit Hoge Raad 25 maart 2003, ECLI:NL:HR:2003:AE9049 (HIV-arrest) kan worden afgeleid dat de betreffende persoon:

- wetenschap heeft van de aanmerkelijke kans dat het gevolg zal intreden,

- die kans ten tijde van de gedraging bewust heeft aanvaard (op de koop toe heeft genomen), en

- ervan uitgaat dat het gevolg dan ook zal intreden (zo niet dan is er geen sprake van voorwaardelijk opzet maar van (grove) onachtzaamheid).

Is alleen sprake van die wetenschap, dan kan sprake zijn van bewuste schuld.

In geval van opzet legt de heffingsambtenaar een vergrijpboete op van [**50**] procent.

De bewijslast is aanmerkelijk zwaarder dan bij verzuimboeten. De waarborgen van artikel 6, tweede lid, EVRM (onschuldpresumptie) vereisen dat het bewijs dat een beboetbaar feit is begaan alleen dan kan worden aangenomen als dat feit buiten redelijke twijfel is vast komen te staan. Deze maatstaf stemt overeen met de in fiscale wetgeving voorkomende formulering ‘doen blijken’, die inhoudt dat de desbetreffende feiten en omstandigheden overtuigend moeten worden aangetoond. In geval van twijfel moet belanghebbende het voordeel van die twijfel moet worden gegund (Hoge Raad 8 april 2022, ECLI:NL:HR:2022:526 en Hoge Raad 3 februari 2023, ECLI:NL:HR:2023:97). Bij twijfel of het bewijs van opzet of grove schuld is rond te krijgen kan de heffingsambtenaar beter, voor zover mogelijk, kiezen voor een verzuimboete.

Bij het opleggen van vergrijpboeten houdt de heffingsambtenaar rekening met bijzondere omstandigheden van de paragrafen 6 tot en met 8 over Straftoemeting, strafverminderende omstandigheden en strafverzwarende omstandigheden. Ook wordt rekening gehouden met eventuele vrijwillige verbetering.

**§ 26. Vergrijpboete aanslag (artikel 67d van de AWR)**

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

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

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

**§ 27. Vergrijpboete navordering (artikel 67e van de AWR)**

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

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

**§ 38. Citeertitel**

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

**§ 39. Ingetrokken besluiten**

De eerder vastgestelde beleidsregels worden ingetrokken. De nieuwe beleidsregels hebben onmiddellijke werking en zijn van toepassing op na de inwerkingtreding op te leggen of opgelegde bestuurlijke boeten. Zie ook paragraaf 1 over de reikwijdte van de regeling.

**§ 40. Inwerkingtreding**

Op grond van artikel 3:40 Awb kan een beleidsregel eerst in werking treden nadat deze is bekendgemaakt. Beleidsregels zijn niet algemeen verbindende voorschriften; wel zijn zij besluiten van algemene strekking. Voor beide geldt artikel 6 van de Bekendmakingswet. Dit betekent dat de bekendmaking van beleidsregels geschiedt door plaatsing in het elektronisch uitgegeven gemeenteblad. Als sprake is van een gemeenschappelijke regeling waarbij een openbaar lichaam of bedrijfsvoeringsorganisatie is ingesteld, geschiedt de bekendmaking door plaatsing in het door hen uitgegeven publicatieblad.

Regelingen die door het college worden vastgesteld, worden ondertekend door de burgemeester en medeondertekend door de secretaris (artikel 59a, eerste lid, Gemeentewet).