

Rapport

Datum: 18 maart 1998

Rapportnummer: 1998/065

Klacht

Op 2 september 1997 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift van S. BV te A., ingediend door De Heer & Co Accountants en Adviseurs te Meerkerk, met een klacht over een gedraging van de Staatssecretaris van Financiën. Naar deze gedraging werd een onderzoek ingesteld. Op grond van de door verzoekster verstrekte gegevens werd de klacht als volgt geformuleerd:

Verzoekster klaagt erover dat de Staatssecretaris van Financiën haar verzoek heeft afgewezen om de naheffingsaanslag loonbelasting over het eerste kwartaal 1996 ambtshalve te verminderen.

Achtergrond

Zie **BIJLAGE**.

Onderzoek

In het kader van het onderzoek werd de Staatssecretaris van Financiën verzocht op de klacht te reageren en een afschrift toe te sturen van de stukken die op de klacht betrekking hebben. Vervolgens werd verzoekster in de gelegenheid gesteld op de verstrekte inlichtingen te reageren. Het resultaat van het onderzoek werd als verslag van bevindingen gestuurd aan betrokkenen. Verzoeksters gemachtigde en de Staatssecretaris van Financiën deelde mee zich met de inhoud van het verslag te kunnen verenigen.

Bevindingen

De bevindingen van het onderzoek luiden als volgt:

1. Feiten

1.1. Verzoekster liet een op 23 april 1996 gedateerde aangifte loonbelasting/premie volksverzekeringen over het eerste kwartaal van 1996 indienen bij de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen Gorinchem (hierna: de Belastingdienst Gorinchem). De aangifte vermeldde op de voorzijde een in totaal te betalen bedrag aan loonheffing van f180.546, een aftrek van f 83.196 met als saldo, het in totaal nog te betalen bedrag: f 65.142. Verzoekster betaalde dit bedrag van f65.142 vervolgens.

1.2. De Belastingdienst Gorinchem legde verzoekster op 3 juni 1996 een naheffingsaanslag loonbelasting op over het eerste kwartaal van 1996 ten bedrage van f 32.208. Dit bedrag is als volgt opgebouwd: f97.350 (het werkelijke saldo van f 180.546

minus f 83.196) minus het inmiddels door verzoekster betaalde bedrag van f 65.142. De Belastingdienst Gorinchem verhoogde dit bedrag met een boete van 10% ten bedrage van: f3.220.

1.3. Verzoeksters gemachtigde verzocht bij brief van 14 februari 1997 ambtshalve om vermindering van de naheffingsaanslag van 3 juni 1996. Verzoeksters gemachtigde lichtte het verzoek als volgt toe:

"...Primair verzoeken wij u om vermindering van de aanslag met een bedrag van f 3.220. (Reden hiervoor is dat wij van mening zijn dat de opgelegde boete ad f 3.220 ten onrechte is opgelegd) Naar onze mening betreft het hier een ordeboete ad 10%. Een ordeboete kan slechts worden opgelegd in de volgende gevallen:

- het aangiftebiljet is niet ingeleverd en de belasting is (gedeeltelijk) niet betaald - de volgens aangiftebiljet verschuldigde belasting (gedeeltelijk) niet is betaald - de volgens aangiftebiljet verschuldigde belasting (gedeeltelijk) te laat is betaald. Geen van deze bovenstaande gevallen is van toepassing. Door onze cliënt is immers tijdig een aangifte ingeleverd, waarop een bedrag van f 65.142 te betalen aangegeven werd (...). Dit bedrag werd bovendien tijdig betaald. Weliswaar is door een vergissing van onze cliënt een onjuiste aangifte ingeleverd, waardoor het te betalen bedrag f 32.208 te laag werd aangegeven. Deze vergissing kan echter naar onze mening niet met een ordeboete bestraft worden, aangezien er geen sprake is van één van de bovenstaande gevallen. Naar onze mening had er derhalve in het onderhavige geval een niet-ordeboete opgelegd dienen te worden. Daarbij had de inspecteur dan moeten bewijzen (bij het opleggen van de boete) dat er sprake was van grove schuld of opzet. Dit is niet gebeurd, zodat naar onze mening de boete ambtshalve verminderd dient te worden. Overigens zijn wij van mening dat er in het onderhavige geval bij de gemaakte vergissing geen sprake is van grove schuld of opzet. Secundair verzoeken wij u om vermindering van de boete met een bedrag van f 2.898. Indien u het niet eens kunt zijn met onze primaire stelling (wij verzoeken u dit dan gemotiveerd aan te

geven) zijn wij van mening dat er sprake is van wanverhouding tussen de vastgestelde verhoging en de ernst van de overtreding. Er is sprake geweest van een vergissing waardoor een relatief groot bedrag aan loonheffing onjuist is berekend. Een boete van f3.220 voor een helaas gemaakte doch menselijke vergissing vinden wij niet in verhouding met elkaar. Wij verzoeken u derhalve secundair om vermindering van de verhoging tot 1% (= f 322)..."

1.4. De Belastingdienst Gorinchem handhaafde de naheffingsaanslag bij brief van 13 april 1997. Hij overwoog daartoe:

"...Het bezwaarschrift is ingekomen op 17 februari 1997, het aanslagbiljet is gedagtekend op 3 juni 1996, derhalve is het bezwaarschrift niet binnen de wettelijke termijn van zes weken na de dagtekening van het aanslagbiljet ontvangen. Ik verklaar u daarom niet ontvankelijk in uw bezwaar. Tevens stel ik vast dat de betaling niet is geschied binnen de in art. 19, lid 1 der Algemene Wet inzake rijksbelastingen voorgeschreven termijn van één maand na afloop van het betalingstijdvak; De naheffingsaanslag is in overeenstemming

met art. 20 der Algemene Wet inzake rijksbelastingen terecht opgelegd..."

1.5. Verzoeksters gemachtigde verzocht daarop bij brief van 15 mei 1997 aan het Ministerie van Financiën om met toepassing van het bepaalde bij artikel 65 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) het besluit van de Belastingdienst Gorinchem, van 13 april 1997 te toetsen op redelijkheid en billijkheid. De inhoud van deze brief was, voor zover thans van belang, als volgt:

"...Er wordt niet ingegaan op ons standpunt inzake orde- en niet-ordeboeten. Wij blijven van mening dat er in het onderhavige geval alleen sprake kan zijn van een niet-ordeboete. Deze niet-ordeboete is destijds niet gemotiveerd (bewijs grove schuld of opzet), waardoor deze boete ambtshalve zou moeten vervallen. Voor een nadere onderbouwing verwijzen wij naar ons bezwaarschrift van 14-2-1997. Ons secundaire standpunt in het bezwaarschrift wordt door de Inspecteur in zijn uitspraak in het geheel niet behandeld..."

1.6. De Staatssecretaris van Financiën berichtte verzoeksters gemachtigde op 11 augustus 1997, voor zover thans van belang, als volgt:

"...Ingevolge artikel 20 AWR legt de inspecteur een naheffingsaanslag op indien de belasting die op aangifte behoort te worden

afgedragen, geheel of gedeeltelijk niet is betaald. In het onderhavige geval heeft uw cliënte de op aangifte verschuldigde loonheffing slechts gedeeltelijk betaald, zodat de inspecteur op juiste gronden een naheffingsaanslag heeft opgelegd. Op grond van artikel 21 AWR wordt de in een naheffingsaanslag begrepen belasting verhoogd met tien procent voor zover het niet aan opzet of grove schuld is te wijten dat te weinig belasting is geheven. In het onderhavige geval heeft de inspecteur geoordeeld dat geen sprake was van opzet of grove schuld. Ingevolge de paragrafen 17 en 18 van het VAB wordt ingeval van het gedeeltelijk niet op aangifte betalen van de verschuldigde belasting een ordeboete opgelegd (tenzij sprake is van een eerste verzuim in de zin van voormelde paragrafen). In het onderhavige geval heeft uw cliënte het bedrag van f180.546 aangegeven, waarop voor de betaling in mindering kon worden gebracht de reeds verrichte voorlopige betaling van f83.196. Vervolgens diende uw cliënte het verschil tussen vorengenoemde bedragen te betalen (f 97.350). Uw cliënte heeft echter slechts f 65.142 betaald. Derhalve is sprake van het gedeeltelijk niet op aangifte betalen en heeft de inspecteur naar mijn oordeel artikel 21 AWR en de paragrafen 17 en 18 van het VAB op juiste wijze toegepast door, rekening houdend met eerdere verzuimen, een ordeboete van 10% op te leggen. Subsidiair bent u van oordeel dat een wanverhouding bestaat tussen de boete en de ernst van de gedraging en verzoekt u om vermindering van de boete met een bedrag van f 2.898. Uit artikel 21 AWR in samenhang met de paragrafen 17 en 18 van het VAB volgt dat voor het belopen van een ordeboete voldoende is het enkele feit dat niet aan de verplichting tot (tijdige) betaling van belasting is voldaan. Een schuldvereiste is niet gesteld. Op basis van artikel 26 van het VAB verleent de inspecteur een vermindering van de boete indien sprake is van een wanverhouding tussen ernst van het feit en de hoogte van de boete. Van wanverhouding kan bijvoorbeeld sprake zijn indien door de gedraging per saldo geen of nauwelijks belasting gederfd wordt, terwijl de boete een vele malen hoger bedrag

bedraagt. Gelet op de aard van de onderhavige gedraging, de hoogte van de door de inspecteur nageheven belasting (f 32.208) in verhouding tot de hoogte van de boete (f3.220), ben ik van oordeel dat de inspecteur in redelijkheid heeft kunnen oordelen dat geen sprake is van een wanverhouding tussen ernst van het feit en de hoogte van de boete. Op grond van het vorenstaande ben ik van mening dat de inspecteur het VAB op de juiste wijze heeft toegepast..."

2. Standpunt van verzoekster Voor het standpunt van verzoekster wordt verwezen naar de klachtsamenvatting onder KLACHT. In haar verzoekschrift merkte verzoekster nog op: "...De staatssecretaris kan naar onze mening, na marginale toetsing aan de wet en jurisprudentie, niet komen tot een negatieve beslissing op ons verzoek om ambtshalve vermindering van de boete. (...) In geschil is in feite de vraag of de voorzijde van de aangifte loonbelasting mede tot de aangifte behoort. De staatssecretaris beperkt de aangifte in feite tot de achterzijde van het aangiftebiljet door te stellen dat er een aangifte is ingeleverd van f180.546 te betalen. Hierdoor zou er na aftrek van de voorlopige betalingen een bedrag van f 32.208 niet betaald zijn. In deze motivering zou een ordeboete van 10% terecht zijn. Wij zijn echter van mening dat de voorzijde van het aangiftebiljet wel tot de aangifte loonbelasting behoort. Indien deze motivering wordt gevolgd, zou in het onderhavige geval sprake zijn van een aangifte die tijdig is betaald. Gevolg is dan dat er sprake is van een vergissing in de aangifte van f 32.208. In dat geval is de naheffingsaanslag terecht, maar kan er geen ordeboete worden opgelegd. Secundair blijven wij tevens van mening dat er sprake is van wanverhouding tussen de vastgestelde verhoging en de ernst van de overtreding. De staatssecretaris heeft echter gemeend ook op ons secundaire verzoek negatief te moeten beslissen. Hiermee kunnen wij ons ook niet verenigen. Het betreft een vergissing. Deze vergissing zou bij opmaken van de jaarstukken (herberekening loonbelasting over gehele jaar) opgemerkt zijn en het verschil zou afgedragen worden. De Belastingdienst zou derhalve nooit benadeeld worden. Tevens vinden wij een boete van f 3.220 niet in verhouding met de gemaakte (menselijke) vergissing, zijnde een telfout..."

3. Standpunt van de Staatssecretaris van Financiën

3.1. In reactie op de klacht liet de Staatssecretaris van Financiën het volgende weten: "...Op 15 mei 1997 verzoekt (verzoeksters gemachtigde; N.o.), mij namens (verzoekster; N.o.), de beslissing van de inspecteur op een verzoek om ambtshalve vermindering te heroverwegen. Naar aanleiding van dit verzoek heb ik de Belastingdienst/ Particulieren/Ondernemingen Gorinchem verzocht om bericht en raad en mij een oordeel gevormd of de inspecteur in redelijkheid tot zijn beslissing heeft kunnen komen. Mijn standpunt dienaangaande heb ik verwoord in mijn aan verzoekster gerichte brief van 11 augustus 1997, (...). Een afschrift van het ambtsbericht van de Belastingdienst/ Particulieren/Ondernemingen Gorinchem (...) heb ik te uwer informatie bijgevoegd. Het feit dat verzoekster bij u klaagt over mijn standpunt dat de inspecteur in redelijkheid heeft kunnen oordelen dat voor ambtshalve vermindering van de onderhavige naheffingsaanslag

geen plaats was, is voor mij thans geen aanleiding mijn standpunt in dezen te herzien. Dit geldt te meer nu verzoekster de zeven aan het onderhavige tijdvak voorafgaande tijdvakken meerdere malen in verzuim is geweest. Ik voeg daar nog aan toe dat voor verzoekster een met voldoende waarborgen omklede rechtsgang heeft opengestaan doch zij hiervan geen gebruik heeft gemaakt. Volgens vaste jurisprudentie brengt in dat geval het beginsel van de formele rechtskracht met zich mee dat de onderhavige naheffingsaanslag zowel wat haar wijze van tot stand komen als wat betreft haar inhoud in overeenstemming is met de desbetreffende wettelijke voorschriften en algemene rechtsbeginselen..."

3.2. Het in voormeld standpunt van de Staatssecretaris van Financiën bedoelde ambtsbericht van 25 juni 1997 van de Belastingdienst Gorinchem luidde, voorzover thans van belang, als volgt:

"...De aanslag is opgelegd conform art. 20 van de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen. De aangifte Loonbelasting 1e kwartaal 1996 is ingediend op 25 april 1996 met een te betalen bedrag aan loonheffing van f 180546. Door inhoudingsplichtige is betaald f 148338. Voor het verschil is een aanslag opgelegd met dagtekening 3 juni 1996 van f 32208 met een verhoging van 10%. Deze verhoging is gezien de verzuimenreeks (§ 17 Vab) terecht vastgesteld op 10%. Door belastingplichtige is op 20 juni 1996 bezwaar gemaakt tegen deze verhoging. Inhoudsplichtige beroept zich in het bezwaarschrift op het feit dat er een telfout is gemaakt. Gezien de ingediende aangifte is geen sprake van een telfout.

Op de aangifte welke inhoudsplichtige aan u heeft toegezonden is door hem een aantekening gemaakt van f 97350. (Ik heb dit op uw exemplaar rood omcirkeld). Dit bezwaarschrift is door mij op 9 augustus 1996 gehandhaafd, omdat de verhoging terecht is opgelegd. Er is geen beroep ingesteld tegen deze uitspraak. Nu belanghebbende geen gebruik heeft gemaakt van zijn beroepsmogelijkheid, is er geen reden artikel 65 AWR toe te passen..."

3.3. Als bijlage bij dat ambtsbericht was een print gevoegd uit de administratie van de Belastingdienst Gorinchem aangaande de loonbelastinggegevens van verzoekster. Daarin is onder meer opgenomen:

"...Gewoon verzuim Ordeb.verzuim 9621 9521 9524 9522 9424 9423 9422 9421 9324 9323 9322..." De eerste twee cijfers van deze getallen duiden telkens op het loonbelastingjaar, de laatste twee cijfers op het desbetreffende kwartaal in een jaar: 21 is het eerste kwartaal, 22 het tweede en zo verder. Uit het overzicht blijkt dat verzoekster in de zeven aan het eerste kwartaal van 1996 voorafgaande tijdvakken meermalen in verzuim is geweest.

4. Reactie van verzoekster op het standpunt van de Staatssecretaris van Financiën

In reactie op het standpunt van de Staatssecretaris van Financiën liet verzoekster nog het volgende weten:

"... **Geen gebruik van beroepschrift** Door de Staatssecretaris wordt aangevoerd dat geen gebruik is gemaakt van de met voldoende waarborgen omklede rechtsgang. Dit is inderdaad juist. Cliënt ontving op 9 augustus 1996 de uitspraak op het bezwaarschrift.

Daarin werd gemeld dat de boete op grond van art. 20 AWR en het voorschrift administratieve boeten, terecht was. Cliënt heeft zich bij deze uitspraak neergelegd. Bij het opstellen van de jaarstukken 1996 is door ons (verzoeksters gemachtigde; N.o.) deze kwestie voor het eerst beoordeeld. Wij waren van mening dat de boete niet terecht was en wij hebben derhalve namens cliënt een verzoek om ambtshalve vermindering ingediend. Wij menen dat dit verzoek om ambtshalve vermindering

ten onrechte is afgewezen. Dat is op dit moment nog steeds het strijdpunt. Het doet naar onze mening in dit geval niet ter zake dat cliënt na de uitspraak op het beroepschrift geen gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid om een beroepschrift in te dienen. Indien dat een doorslaggevend argument zou zijn, konden immers alle verzoeken om ambtshalve vermindering worden afgewezen. Samenvattend: Het is juist dat geen gebruik is gemaakt van de mogelijkheid om een beroepschrift in te dienen. Wij blijven echter van mening dat het beleid van de Staatssecretaris dient te zijn bij verzoeken om ambtshalve vermindering, te toetsen of het door de Inspecteur ingenomen standpunt onredelijk of onbillijk is (...). Daarbij kan het geen gebruik maken van de mogelijkheid van een beroepschrift naar onze mening geen overweging zijn. **Meerdere verzuimen voorafgaande tijdvakken** Dit kan (in ons primaire standpunt dat er geen sprake is van een ordeboete) geen rol spelen. Deze overweging kan immers alleen indien wordt vastgesteld dat er wel sprake is van een ordeboete, een rol spelen in de vaststelling van de hoogte van de boete. Eerdere verzuimen doen in ons primaire standpunt derhalve naar onze mening niet ter zake. Daarnaast zijn wij van mening dat dit ook bij ons secundaire standpunt (wanverhouding boete en overtreding) geen rol kan spelen. Er is naar onze mening sprake van een telfout. Dit is de eerste maal dat er sprake is van een telfout. Deze vergissing wordt naar onze mening te zwaar bestraft. Dat het moment van de vergissing ongelukkig is (na eerdere verzuimen) mag naar onze mening niet van belang zijn. Een telfout wordt niet bewust gemaakt; er blijft ons inziens sprake van wanverhouding tussen de verhoging ad f 3.220 en de gemaakte telfout. **Geen sprake van een telfout** Bijgaand zenden wij u een kopie van de voorzijde van het aangiftebiljet. Hierop is de telfout gemaakt. Zoals te zien op deze aangifte, is op het verschuldigde bedrag ad f 180.546 een bedrag van f 83.196 aan voorlopige betalingen in mindering gebracht. Het totaal te betalen bedrag is door een telfout aangegeven als f 65.142. In het ambtsbericht d.d. 25-6-1997 van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen wordt gemeld dat geen sprake is van een telfout. Gezien bovenstaande alinea is het ons onduidelijk hoe men tot deze conclusie komt. De door de Inspecteur aangehaalde aantekening van het bedrag f 97.350, is door cliënt

gemaakt nadat de naheffingsaanslag is ontvangen. Destijds moest immers worden achterhaald waarom er een naheffingsaanslag was opgelegd. Toen is de aantekening gemaakt om te laten zien dat het bedrag van f 65.142 een bedrag van f 97.350 had moeten zijn (toen is de telfout pas ontdekt). Op grond van het bovenstaande blijven wij bij ons primaire standpunt dat er in dit geval geen ordeboete kan worden opgelegd. Ook handhaven wij ons secundaire standpunt dat er sprake is van wanverhouding tussen de

vastgestelde verhoging en de ernst van de overtreding. Er is naar onze mening derhalve sprake van een onredelijk standpunt van Inspecteur en Staatssecretaris..."

Beoordeling

1.1. Verzoekster heeft de Staatssecretaris van Financiën verzocht om toepassing van artikel 65 Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (zie **ACHTERGROND** onder 1.) op de naheffingsaanslag loonbelasting/premies volksverzekeringen over het eerste kwartaal van 1996, althans op de haar daarbij opgelegde boeteverhoging, die onderdeel is van die naheffingsaanslag (zie **ACHTERGROND** onder 3.), ten bedrage van f 3.220. De Staatssecretaris heeft dit verzoek afgewezen.

1.2. In zijn reactie op verzoeksters klacht wees de Staatssecretaris er op dat in dit geval de naheffingsaanslag door de Belastingdienst/ Particulieren/Ondernemingen Gorinchem terecht was verhoogd met een boete van 10%, omdat verzoekster in de zeven tijdvakken voorafgaande aan het tijdvak waarover de naheffingsaanslag was geheven al meermalen in verzuim was geweest (zie **ACHTERGROND** onder 1. en 2.). De Staatssecretaris zag daarnaast, gelet op de aard van de gedraging en de hoogte van de nageheven belasting in verhouding tot de hoogte van de boete, geen wanverhouding tussen de ernst van het feit en de hoogte van de boete. De Staatssecretaris deelde het standpunt van de Belastingdienst dat in dit geval geen aanleiding bestond tot ambtshalve vermindering.

1.3. In haar reactie op het standpunt van de Staatssecretaris wees verzoekster er op dat uit de voorzijde van het aangiftebiljet loonbelasting over het eerste kwartaal van 1996 blijkt dat sprake is geweest van een telfout, en dat in het geval van een telfout geen ordeboete kan worden opgelegd. Daarnaast merkte verzoekster op dat de Belastingdienst niet zou worden benadeeld door de gemaakte telfout, omdat bij het opmaken van de jaarstukken de telfout zou zijn ontdekt en het verschil aan de Belastingdienst zou worden afgedragen. Ook meende verzoekster dat een telfout een menselijke vergissing was, en dat zo'n vergissing geen boete van 10% rechtvaardigde.

2.1. Vaststaat dat verzoekster de materieel door haar verschuldigde loonbelasting over het eerste kwartaal van 1996 niet tijdig heeft betaald. In zoverre was verzoekster in verzuim en kon de Belastingdienst haar een naheffingsaanslag opleggen. Uit de administratie van de Belastingdienst Gorinchem blijkt voorts dat verzoekster in de aan het eerste kwartaal van 1996 voorafgaande zeven tijdvakken tenminste twee keer in verzuim is geweest.

Verzoekster is inclusief het verzuim over het eerste kwartaal 1996 - derhalve tenminste drie maal in verzuim geweest. De Belastingdienst mocht in de naheffingsaanslag aan verzoekster dan ook een verhoging opnemen van 10% (zie **ACHTERGROND** onder 2.). Verzoekster heeft niet aangevoerd, en ook overigens is tijdens het onderzoek door de Nationale ombudsman niet gebleken, dat haar geen enkel verwijt treft van de door haar of haar adviseur gemaakte (tel)fout, zodat er sprake had kunnen zijn van afwezigheid van alle schuld (afgekort als: avas; zie **ACHTERGROND** onder 2). De Belastingdienst kon dan ook

in redelijkheid besluiten om verzoekster geen ambtshalve vermindering van de naheffingsaanslag toe te staan. Van bijzondere omstandigheden op grond waarvan de Belastingdienst tot een ander oordeel had moeten komen, is niet gebleken.

2.2. De stelling van verzoekster dat de Belastingdienst niet zou worden benadeeld door de gemaakte telfout, omdat bij het opmaken van de jaarstukken de telfout zou zijn ontdekt en het verschil aan de Belastingdienst zou zijn afgedragen, miskent het wettelijke systeem van de heffing van loonbelasting/premie volksverzekeringen en de daarop gebaseerde verplichting om tijdig aangifte te doen en de materieel verschuldigde belasting volledig te betalen.

2.3. Gelet op het voorgaande kon de Staatssecretaris van Financiën in redelijkheid besluiten het verzoek van verzoekster om ambtshalve vermindering af te wijzen. De onderzochte gedraging is daarmee behoorlijk.

Conclusie

De klacht over de onderzochte gedraging van de Staatssecretaris van Financiën is niet gegrond. **BIJLAGE ACHTERGROND**

1. Algemene wet inzake rijksbelastingen

Wet van 2 juli 1959, Stb. 301 (AWR). Artikel 19; eerste lid:

"In de gevallen waarin de belastingwet voldoening van in een tijdvak verschuldigd geworden of afdracht van in een tijdvak ingehouden belasting op aangifte voorschrijft, is de belastingplichtige, onderscheidenlijk de inhoudingsplichtige, gehouden de belasting binnen één maand na het einde van dat tijdvak overeenkomstig de aangifte aan de ontvanger te betalen." Artikel 20, eerste en tweede lid:

"- 1. Indien belasting die op aangifte behoort te worden voldaan of afgedragen, geheel of gedeeltelijk niet is betaald, kan de inspecteur de te weinig geheven belasting naheffen. Met geheel of gedeeltelijk niet betaald zijn wordt gelijkgesteld het geval waarin, naar aanleiding van een ingevolge de belastingwet gedaan verzoek, ten onrechte of tot een te hoog bedrag, vrijstelling of vermindering van inhouding van belasting dan wel teruggaaf van belasting is verleend. - 2. De naheffing geschiedt bij wege van naheffingsaanslag, die wordt opgelegd aan degene, die de belasting had behoren te betalen, dan wel aan degene aan wie ten onrechte, of tot een te hoog bedrag, vrijstelling of vermindering van inhouding dan wel teruggaaf is verleend. In gevallen waarin ten gevolge van het niet naleven van bepalingen van de belastingwet door een ander dan de belastingplichtige, te weinig belasting is geheven, wordt de naheffingsaanslag aan die ander opgelegd." Artikel 21, eerste lid:

"De in een naheffingsaanslag begrepen belasting wordt met honderd percent verhoogd. De verhoging bedraagt tien percent, doch ten minste vijf gulden, voorzover het niet aan opzet of grove schuld van degene van wie wordt nageheven is te wijten dat te weinig belasting is geheven." Artikel 65:

"- 1. Een onjuiste belastingaanslag kan door de inspecteur ambtshalve worden verminderd. Een in de belastingwet voorziene

vermindering, ontheffing of teruggaaf kan door hem ambtshalve worden verleend. - 2. Het eerste lid is van overeenkomstige toepassing ten aanzien van degene die een onjuist bedrag op aangifte heeft voldaan of afgedragen, of van wie een onjuist bedrag is ingehouden."

2. Voorschrift administratieve boeten 1993

Regeling van 28 september 1992, Stcrt. 193 (VAB 1993) Paragraaf 6:

"In het hiernavolgende worden de boeten onderscheiden in ordeboeten en niet-ordeboeten.

1. De ordeboete heeft tot doel een gebod tot nakoming van fiscale verplichtingen in te scherpen. Voor het opleggen van deze boete is het voldoende dat wordt vastgesteld dat aan deze verplichtingen niet is voldaan. In overeenstemming met het in het Nederlandse strafrecht geldende beginsel 'geen straf zonder schuld' dient de inspecteur bij afwezigheid van alle schuld (hierna afgekort tot avas) de boete geheel kwijt te schelden.

Belanghebbende zal een beroep moeten doen op avas: hij zal de feiten en omstandigheden moeten aanvoeren op grond waarvan moet worden aangenomen dat hem ter zake geen enkel verwijt treft. Bij een ordeboete rust de bewijslast voor het begaan van het verzuim dan ook op de inspecteur, terwijl de bewijslast voor avas op belanghebbende rust.

2. De niet-ordeboete is gericht op het bestraffen van een handelen of nalaten waarbij er sprake is van opzet dan wel grove schuld bij belanghebbende. Uit het EVRM vloeit voort dat de inspecteur de feiten en omstandigheden zal moeten aanvoeren op grond waarvan opzet dan wel grove schuld bij belanghebbende moet worden aangenomen. Bij een niet-ordeboete rust de bewijslast voor zowel het begaan van het feit als van de aanwezigheid van opzet dan wel grove schuld dan ook op de inspecteur." Paragraaf 16, eerste en tweede lid:

"-1. De bepalingen van dit hoofdstuk zijn van toepassing op naheffingsaanslagen ter zake van belastingen (waaronder ook premies begrepen) die periodiek moeten worden voldaan of afgedragen (tijdvakbelastingen). De naheffingsaanslagen kunnen zijn opgelegd op basis van artikel 21, eerste lid, tweede volzin in samenhang met artikel 20 van de Algemene wet of op basis van artikel 22 van de Algemene wet. De op grond van dit hoofdstuk opgelegde ordeboeten hebben betrekking op verzuimen (zie daarvoor paragraaf 17, eerste) in het normale periodieke aangiften betalingspatroon.

-2. De in het eerste lid genoemde naheffingsaanslagen worden voor de toepassing van dit hoofdstuk onderscheiden in:

a. naheffingsaanslagen wegens het geheel of gedeeltelijk niet (op aangifte) betalen (artikel 20 juncto 21, eerste lid, tweede volzin van de Algemene Wet); b. naheffingsaanslagen wegens niet tijdige betaling, zijnde naheffingsaanslagen welke worden opgelegd aan belanghebbenden die de belasting of premie welke zij op aangifte moeten voldoen of afdragen geheel of gedeeltelijk niet tijdig hebben betaald (artikel 22 van de Algemene wet)." Paragraaf 17:

"-1. Voor dit hoofdstuk wordt het niet op aangifte betalen, het gedeeltelijk niet op aangifte

betalen dan wel het geheel of gedeeltelijk niet tijdig betalen in de zin van paragraaf 16, tweede lid, letter a of b aangemerkt als een verzuim. -2. Bij het opleggen van de boete en bij het verlenen van kwijtschelding wordt onderscheid gemaakt tussen een eerste, tweede en derde/volgend verzuim. -3. Van een eerste verzuim is sprake indien de belanghebbende over geen van de laatste zeven tijdvakken, voorafgaande aan het tijdvak waarop de naheffing betrekking heeft, in verzuim is geweest. -4. Van een tweede verzuim is sprake indien de belanghebbende over één van de laatste zeven tijdvakken, voorafgaande aan het tijdvak waarop de naheffing betrekking heeft, in verzuim is geweest.(...) -5. Van een derde/volgend verzuim is sprake indien de belanghebbende over twee of meer van de laatste zeven tijdschriften, voorafgaande aan het tijdvak waarop de naheffing betrekking heeft, in verzuim is geweest. -6. Voor de toepassing van het derde tot en met het vijfde lid van deze paragraaf worden slechts die verzuimen in aanmerking genomen welke betrekking hebben op tijdvakken die vallen in een periode van vierentwintig maanden. De in deze paragraaf bedoelde verzuimenreeks wordt toegepast per belastingmiddel." Indien er sprake is van kwijtschelding van de boete wegens avas telt het verzuim niet mee voor de verzuimsreeks. Paragraaf 18:

"-1. In geval van een eerste verzuim scheldt de inspecteur de in een naheffingsaanslag op grond van artikel 21, eerste lid, tweede volzin van de Algemene wet te begrijpen boete ambtshalve geheel kwijt of legt hij geen naheffingsaanslag op grond van artikel 22 van de voornoemde wet op.

-2. In geval van een tweede verzuim scheldt de inspecteur de in een naheffingsaanslag op grond van artikel 21, eerste lid, tweede volzin van de Algemene wet te begrijpen boete ambtshalve kwijt tot op 5% met een maximum van f 1000. Indien de naheffingsaanslag wordt opgelegd op de voet van artikel 22 van de Algemene wet bedraagt de boete bij een tweede verzuim 1% met een maximum van f 500. De over een tijdvak nageheven loonbelasting en premies ingevolge de A.O.W., de A.W.W., de A.W.B.Z., de A.K.W. en de A.A.W. worden gezamenlijk in aanmerking genomen. De boete bedraagt minimaal f 5. -3. In geval van een derde/volgend verzuim handhaaft de inspecteur de in een naheffingsaanslag op grond van artikel 21, eerste lid, tweede volzin van de Algemene wet te begrijpen boete op 10% of legt hij op grond van artikel 22 van de Algemene wet een naheffingsaanslag op van 1%, een en ander met een minimum van f5 en maximum van f 10.000. -4. In geval de op aangifte te betalen belasting of premie gedeeltelijk binnen de daarvoor gestelde termijn is betaald, wordt over dat gedeelte geen boete berekend."

3. Fiscale Encyclopedie De Vakstudie, Algemeen Deel

aantekening 11 bij artikel 20 AWR:

"De belasting die op aangifte behoort te worden voldaan of afgedragen Naheffing kan plaatsvinden indien de belasting die op aangifte behoort te worden voldaan of afgedragen, geheel of gedeeltelijk niet is betaald. Aangezien het hier gaat om de materieel verschuldigde belasting zal naheffing dus kunnen plaatsvinden zowel in het geval dat minder wordt betaald dan het in de aangifte als verschuldigde belasting vermelde bedrag, als in het geval dat in het geheel geen aangifte is gedaan en geen belasting is betaald of

dat in de aangifte een te laag bedrag is vermeld en een te laag bedrag is betaald."

aantekening 3 bij artikel 21 AWR:

"De boete en het beschikkingsbegrip van de Awb De verhoging van art. 21 AWR maakt deel uit van de naheffingsaanslag."