

Informatieverstrekking door het doen van aangifte

mr. Hans van Immerseel

1.1. Inleiding

De meest massale vorm van informatieverstrekking door belastingplichtigen aan de fiscus is ongetwijfeld het doen van aangifte. De uitreiking en verwerking van aangiftebiljetten, in de wet 'uitnodiging tot het doen van aangifte' genoemd, is een massaal proces. Daarom speelt automatisering daarbij een belangrijke rol. Toch is het wettelijk kader, de artt. 6 tot en met 10 AWR, sinds de invoering daarvan in 1959 niet wezenlijk veranderd.

1.2. Aangifteplicht

1.2.1. Aangifteplicht vloeit niet rechtstreeks voort uit de wet

De verplichting tot het doen van aangifte vloeit niet rechtstreeks voort uit de wet, maar ontstaat door het uitreiken door de inspecteur van een uitnodiging tot het doen van aangifte.¹ De aangifteverplichting houdt in dat op de in het aangiftebiljet gestelde vragen moet worden geantwoord door het aangiftebiljet in te vullen, en dat het ingevulde en ondertekende aangiftebiljet met de daarbij gevraagde bescheiden moet worden ingeleverd. Tot de aangifteplicht behoort niet het beantwoorden van aanvullende vragen die de inspecteur naderhand stelt.² Deze vallen onder het bereik van het in hoofdstuk 3 behandelde art. 47 AWR.

¹ *Kamerstukken II 1955/56, 4080, nr. 3, p. 14.*

² *Kamerstukken II 1994/95, 24 341, nr. 3, p. 2.*

1.2.2. *Verplichting om te verzoeken om een uitnodiging tot het doen van aangifte*

Art. 6, lid 3, AWR bepaalt dat nadere regels kunnen worden gesteld waarin wordt bepaald wanneer een belastingplichtige of inhoudingsplichtige zelf om een uitnodiging tot het doen van aangifte, met andere woorden om uitreiking van een aangiftebiljet³, dient te vragen. Deze nadere regels zijn te vinden in art. 2 en 3 Uitv. Reg. AWR. Daarbij is een onderscheid gemaakt tussen aanslagbelastingen (art. 2) en aangiftebelastingen (art. 3).

Voor aanslagbelastingen geldt als hoofdregel dat de belastingplichtige, als hij niet binnen zes maanden na het ontstaan van de belastingsschuld door de inspecteur is uitgenodigd tot het doen van aangifte, zelf binnen twee weken na het verstrijken van die zesmaandstermijn om uitreiking van een aangiftebiljet dient te verzoeken. In de gevallen waarin de belastingsschuld pas kan worden vastgesteld na afloop van het tijdvak waarover de belasting wordt geheven, geldt als tijdstip voor het ontstaan van de belastingsschuld het tijdstip waarop het tijdvak eindigt. Voor de inkomstenbelasting is dat, behoudens gevallen van overlijden of emigratie, dus het einde van het kalenderjaar: 31 december. Er moet dan binnen twee weken na 30 juni - zes maanden na 31 december - worden verzocht om een uitnodiging tot het doen van aangifte. Het verzoek moet dus uiterlijk 14 juli worden gedaan.

De verplichting om te verzoeken om uitnodiging tot het doen van aangifte geldt niet als er over het heffingstijdvak al een aanslag is opgelegd, of als redelijkerwijs aannemelijk is dat, na verrekening van voorheffingen, geen belasting zal zijn verschuldigd of geen aanslag zal worden opgelegd.

³ In de wet en de uitvoeringsregeling wordt echter niet gesproken van een verzoek om uitreiking van een aangiftebiljet omdat de aangifte op papier wordt vervangen door een meer abstract systeem, waarbij slechts de essentialia van de aangifte in de wet zijn neergelegd. De verschillende vormen van aangifte, de modaliteiten – zowel de schriftelijke als de elektronische aangifte –, worden nader uitgewerkt in de Uitvoeringsregeling (*Kamerstukken II 1994/95*, 24 341, nr. 3, p. 7).

Er is geen verplichting om te verzoeken om een uitnodiging tot het doen van aangifte indien de belastingplichtige de in de aangifte gevraagde gegevens en bescheiden binnen de genoemde periode op andere wijze verstrekt en het stuk waarin deze gegevens zijn opgenomen duidelijk, stellig en zonder voorbehoud opstelt en ondertekent.⁴

Voor de erfbelasting geldt een termijn van acht maanden na het overlijden van de erflater. Voor de schenkbelasting is de termijn twee maanden na afloop van het kalenderjaar waarin de belastbare schenking heeft plaatsgevonden.

Voor aangiftebelastingen moet de belastingplichtige of inhoudingsplichtige, die niet reeds is uitgenodigd tot het doen van aangifte, daarvoor het tijdstip waarop de belasting moet worden betaald alsnog zelf om verzoeken. Voor de zogenoemde artikel-4-lichamen uit de WBR gelden aanvullende bepalingen.⁵

1.2.3. Sanctie bij ten onrechte niet verzoeken om uitnodiging tot het doen van aangifte

Het niet verzoeken om een uitnodiging tot het doen van aangifte vormt een overtreding waarvoor op grond van art. 67ca, lid 1, AWR een verzuimboete van maximaal € 4.920 kan worden opgelegd.

1.2.4. Facultatief verzoek

Naast de verplichte verzoeken om uitnodiging tot het doen van aangifte, is er in de inkomstenbelasting ook een facultatief verzoek om uitnodiging tot het doen van aangifte mogelijk, namelijk het verzoek om uitreiking van een T-biljet.⁶ Ondanks dit facultatieve karakter is het indienen van een T-biljet ook het doen van een aangifte.⁷ Het opzettelijk onjuist indienen van een T-biljet is ook strafbaar.⁸

1.2.5. Uitreiking

Art. 6, lid 1, AWR bepaalt dat de inspecteur aan de vermoedelijk belastingplichtige of inhoudingsplichtige een uitnodiging tot het doen van aangifte stuurt.

⁴ Zie hiervoor art. 21, lid 2, Uitv. Reg. AWR.

⁵ Zie hiervoor de leden 2 en 3 van art. 3 Uitv. Reg. AWR.

⁶ Art. 9.4, lid 1, letter b, Wet IB.

⁷ *Kamerstukken II* 1990/91, 21 221, nr. 5, p. 37.

⁸ HR 5 juli 2011, nr. 08/04258, *NJ* 2011, 323.

In art. 4a Uitv. Reg. AWR is bepaald dat hij dit doet door de uitreiking of toezending van een aangiftebrief. Het is niet noodzakelijk dat de uitreiking geschiedt door een vertegenwoordiger van de Belastingdienst. Een verzending per post valt ook onder het begrip uitreiking. Volgens art. 4a, lid 2, Uitv. Reg. AWR kan, indien de aangifte ingevolge art. 20 Uitv. Reg. AWR elektronisch wordt gedaan, de aangiftebrief langs elektronische weg worden verzonden.

De bevoegdheid van de inspecteur om een uitnodiging tot het doen van aangifte uit te reiken is in beginsel een discretionaire bevoegdheid. Volgens de wetgever wordt deze discretionaire bevoegdheid echter ingeperkt door de eis dat er een vermoeden moet zijn van belastingplicht of inhoudingsplicht.⁹ Strikte willekeur zou hierdoor voorkomen moeten worden.

1.2.6. *Tijdig indienen van aangiften*

Art. 9 AWR regelt de aangiftetermijn. De door de inspecteur te stellen termijn voor het indienen van de aangifte bedraagt tenminste één maand. Indien de inspecteur de eerder door hem gestelde termijn op verzoek van de belastingplichtige verlengt, mag hij aan die verlenging voorwaarden verbinden. Deze voorwaarden kunnen betrekking hebben op de aanlevering van gegevens voor het opleggen van een voorlopige aanslag.¹⁰ Het stellen van een aangiftetermijn of het stellen van voorwaarden voor verlenging van de aangiftetermijn zijn geen voor bezwaar vatbare beschikkingen. Deze beslissingen kunnen dus ook niet, althans niet rechtstreeks, aan de rechter worden voorgelegd. Dat is een bewuste keuze van de wetgever geweest.¹¹

Vanzelfsprekend kunnen aanmaningen voor het doen van aangifte niet eerder worden verstuurd dan na het verstrijken van de gestelde termijn.¹²

Ook voor aangiftebelastingen geldt dat de inspecteur een termijn kan stellen waarbinnen de aangifte dient te worden gedaan.

⁹ *Kamerstukken II 1955/56*, 4080, nr. 5, p. 5.

¹⁰ Art. 23 Uitv. Reg. AWR.

¹¹ *Kamerstukken II 1958/59*, 4080, nr. 7a, p. 6.

¹² Art. 9, lid 3, AWR.

Deze termijn dient zowel bij aangiftebelastingen over een tijdvak, als bij aangiftebelastingen die niet over een bepaald tijdvak worden gedaan, tenminste één maand te zijn.¹³ Onder voorwaarden kan uitstel voor de indiening worden verleend.¹⁴

1.3. Wat is een aangifte?

1.3.1. Aangiftebrief of -biljet

De wetgever heeft geen definitie gegeven van het begrip 'aangifte'. Feteris¹⁵ geeft als definitie:

"De aangifte is een verklaring waarin iemand die (vermoedelijk) belastingplichtig is door middel van antwoorden op een reeks standaardvragen informatie aan de overheid verstrekt die voor de heffing van belang kan zijn. De gevraagde informatie is van dien aard dat op basis daarvan, bij juiste beantwoording van de gestelde vragen, de hoogte van de belastingschuld kan worden bepaald."

Uit de aangiftebrief moet, zo volgt uit art. 4a, lid 1, Uit. Reg. AWR, het volgende blijken:

1. De wijze van het doen van aangifte;
2. Een omschrijving van de gevraagde gegevens of bescheiden;
3. De termijn waarbinnen aangifte moet worden gedaan.

Het doen van aangifte is het op de in de aangiftebrief aangegeven wijze inleveren of toezenden van de gevraagde gegevens of bescheiden.¹⁶ Dit blijkt ook uit de parlementaire behandeling, waarin de wetgever overigens niet sprak van een aangiftebrief, maar van een aangiftebiljet¹⁷:

¹³ Art. 10, lid 2, AWR.

¹⁴ Art. 10, lid 3, AWR.

¹⁵ M.W.C. Feteris, *Heffing van belasting door middel van betaling op aangifte*, Deventer: Kluwer 2005, p. 103.

¹⁶ Zie art. 20, lid 1, Uitv. Reg. AWR.

¹⁷ *Kamerstukken II 1955/56, 4080, nr. 5, p. 6.*

"Naar aanleiding van de door deze leden, kennelijk met betrekking tot belastingen, welke bij wege van aanslag worden geheven, gestelde vraag naar de draagwijdte van de term "een aangiftebiljet", moge de eerste ondergetekende opmerken, dat artikel 6, eerste lid, ziet op het aangiftebiljet, waarin gegevens worden gevraagd ten behoeve van de vaststelling van de definitieve aanslag."

Ten aanzien van aangiftebelastingen is dit nauwelijks anders. Doelstelling is dan niet de vaststelling van de definitieve aanslag door de inspecteur, maar controle van en koppeling aan de betaling door de ontvanger.

In de uitnodiging tot het doen van aangifte worden vragen gesteld en kan worden verzocht om overlegging van bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan (bijlagen) waarvan de kennisneming voor de heffing van belasting van belang kan zijn.¹⁸ Tijdens de parlementaire behandeling is hierover onder meer opgemerkt¹⁹:

"Met "bescheiden" zijn bijvoorbeeld bedoeld afschriften van de balans en winst- en verliesrekening, specificaties (van effectenbezit) e.d.; echter nimmer originele bewijsstukken (akten, polissen e.d.). Dit blijkt duidelijk uit de term "overleggen" (...). De hier bedoelde bescheiden maken een integrerend onderdeel uit van de aangifte. In tegenstelling met originele stukken, waarvan slechts inzage kan worden gevorderd, worden deze bescheiden derhalve niet teruggegeven aan belastingplichtigen."

Onjuistheden of onvolledigheden in de bescheiden hebben, omdat ze deel uitmaken van de aangifte, tot gevolg dat ook de aangifte op dat onderdeel onjuist of onvolledig is.

Onder bescheiden en andere gegevensdragers worden hier niet begrepen bescheiden en andere gegevensdragers welke plegen te worden opgemaakt om te dienen als bewijs tegenover derden. Dit is opgenomen in het tweede lid van art. 7 AWR, om er geen misverstanden over te laten bestaan dat bij de aangifte geen originele stukken worden opgevraagd die niet worden teruggegeven.²⁰

¹⁸ Zie hiervoor art. 7 AWR.

¹⁹ *Kamerstukken II 1957/58, 4080, nr. 7, p. 7.*

²⁰ *Kamerstukken II 1957/58, 4080, nr. 7, p. 7.*

Met de vaststelling van de in de uitnodiging tot het doen van aangifte of het aangiftebiljet gevraagde gegevens staat de omvang van de aangifteverplichting vast.²¹

1.3.2. *Bijzondere aangiften*

Voor de overdrachtsbelasting geldt, op één uitzondering na, dat aangifte geschiedt door het aanbieden van de notariële akte ter registratie.²² De verschuldigde belasting wordt vermeld in een aan de voet van de akte gestelde, door de verkrijger of namens deze door de notaris ondertekende verklaring. Deze aangifte kan ook elektronisch worden gedaan. Dit kan worden gedaan door een afschrift van de notariële akte, vergezeld van het daartoe door de Belastingdienst beschikbaar gestelde voorblad, langs elektronische weg ter registratie aan te bieden. Het voorblad treedt dan in de plaats van de voetverklaring.

De in art. 54 WBR verplichte melding van de verkrijging van de economische eigendom van een onroerende zaak dient te geschieden door het duidelijk, stellig en zonder voorbehoud invullen, ondertekenen en inleveren of toezenden van het door de inspecteur uitgereikte of toegezonden meldingsbiljet.²³

1.3.3. *Elektronische aangiften*

Het tweede lid van art. 20 Uitv. Reg. AWR bepaalt dat in de volgende gevallen verplicht elektronisch aangifte wordt gedaan:

1. Voor de inkomstenbelasting: binnenlands belastingplichtige ondernemers;
2. Voor de vennootschapsbelasting: binnenlands belastingplichtigen;
3. Voor de omzetbelasting: de in Nederland wonende of gevestigde ondernemer of diens fiscaal vertegenwoordiger;
4. De loonbelasting;
5. Een accijns;
6. De verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken en enkele andere producten;
7. De verpakkingenbelasting.

²¹ *Kamerstukken II* 1994/95, 24 341, nr. 3, p. 2.

²² Zie hiervoor art. 21a Uitv. Reg. AWR.

²³ Zie hiervoor art. 21b Uitv. Reg. AWR.

Voor deze belastingen is een 'elektronisch aangiftebiljet' vastgesteld.²⁴ In gevallen waarin het voor de belastingplichtige onredelijk bezwarend is om elektronisch aangifte te doen kan voor maximaal één jaar ontheffing worden gevraagd.²⁵

Over het opvragen van bescheiden en andere gegevensdragers in elektronische aangiftebiljetten is door de staatssecretaris opgemerkt dat bij elektronische aangiftebiljetten uiteraard geen andere gegevens worden gevraagd dan bij papieren aangiftebiljetten, maar dat de vormgeving wel verschilt. Bij elektronische aangiftebiljetten zullen de bijlagen zijn geïntegreerd in de software van het elektronische aangiftebiljet.²⁶

1.3.4. Bijlagen (bij elektronische aangiften)

Over het ontbreken van de mogelijkheid om (papieren) bijlagen bij een elektronische aangifte te voegen is door de Staatssecretaris van Financiën in de Tweede Kamer het volgende opgemerkt:

"Bij de elektronische aangifte kunnen geen papieren bijlagen en dergelijke worden meegezonden. Hiervoor zijn de volgende oplossingen gevonden.

(...) Verzoeken van de aangifteplichtige zelf kunnen worden verwerkt in het (al dan niet elektronische) aangiftebiljet zelf. Dergelijke verzoeken worden thans veelal gedaan door het invullen van een hokje op (het) aangiftebiljet.

(...) Bij gezamenlijke verzoeken is het probleem dat twee elektronische handtekeningen moeten worden geplaatst. Dit probleem wordt opgelost door naast de elektronische aangifte van de belastingplichtige een apart bericht te verzenden waarin de tweede ondertekenaar verklaart mede het in de aangifte van de ander opgenomen verzoek te doen. De twee verklaringen tezamen (aangifte en afzonderlijke verklaring) zijn dan het gezamenlijke verzoek. Voor de verklaring van de tweede ondertekenaar van het verzoek geldt dat deze wordt gedaan volgens dezelfde regels als die welke gelden voor de aangifte."²⁷

Bij papieren aangiften inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting worden gegevens met betrekking tot de winst uit onderneming verstrekt door middel van het bijvoegen van (papieren) jaarstukken.

²⁴ Kamerstukken II 1994/95, 24 341, nr. 3, p. 8.

²⁵ Art. 20, lid 3, Uitv. Reg. AWR.

²⁶ Kamerstukken II 1994/95, 24 341, nr. 3, p. 9.

²⁷ Kamerstukken II 1994/95, 24 341, nr. 3, p. 4.

Voor het verstrekken van deze winstgegevens bij elektronische aangiften heeft de Belastingdienst een format vastgesteld in de vorm van 'standaardjaarstukken' die onderdeel uitmaken van het elektronisch aangiftebiljet.

1.3.5. *Aangifte bij aangiftebelastingen*

Bij aangiftebelastingen dient de aangifte niet om de inspecteur in staat te stellen de materiële belastingschuld te formaliseren. De belasting-, inhoudings- of afdrachtplichtige stelt zelf de hoogte van de materiële belastingschuld vast en zorgt voor betaling op aangifte. De aangifte heeft in het heffings- en invorderingsproces dan ook de functie van een geleideformulier. Het stelt de ontvanger in staat de binnengekomen betaling te koppelen aan een belasting-, inhoudings- of afdrachtplichtige, aan een belasting en aan een tijdvak.²⁸

De aangifte heeft in het hele heffingsproces bij aangiftebelastingen een beperkt belang. Dit blijkt volgens Feteris²⁹ onder meer uit het feit dat het niet of niet tijdig doen van aangifte, terwijl de verschuldigde belasting wel is betaald, niet kan leiden tot een naheffingsaanslag.³⁰ Ook in de geringe bestuurlijke boete van art. 67b AWR voor het niet of niet tijdig doen van de aangifte ziet Feteris een argument voor het beperkte belang van de aangifte bij aangiftebelastingen.

Hoewel deze constatering juist zijn, moet ook bij aangiftebelastingen het belang van de aangifte niet worden onderschat. Ook bij aangiftebelastingen leidt het niet doen van de vereiste aangifte immers tot omkering en verzwaring van de bewijslast.³¹ Bovendien heeft de aangifte, ook bij aangiftebelastingen, tevens een strafrechtelijk aspect. De aangifte behelst immers tevens een verklaring van de belasting-, inhoudings- of afdrachtplichtige over de belastbare feiten en de materiële verschuldigdheid.

²⁸ *Kamerstukken II 1993/94, 23 470, nr. 3, p. 41.*

²⁹ M.W.C. Feteris, *Heffing van belasting door middel van betaling op aangifte*, Deventer: Kluwer 2005, p. 106.

³⁰ HR 8 januari 1997, *BNB* 1997/68.

³¹ Art. 25, lid 3, AWR en art. 27e AWR.

1.4. Wijze van invullen

1.4.1. Een aangifte moet worden ondertekend

Een aangiftebiljet moet niet alleen worden ingevuld, het moet ook worden ondertekend. Beide zijn volgens de Hoge Raad een onderdeel van het doen van aangifte.³²

1.4.2. Duidelijk, stellig en zonder voorbehoud

Art. 8, lid 1, letter a, AWR verplicht de belastingplichtige of de inhoudingsplichtige die is uitgenodigd tot het doen van aangifte om de gevraagde gegevens duidelijk, stellig en zonder voorbehoud op de bij ministeriële regeling aan te geven wijze in te vullen. Art. 8 AWR verplicht dus niet om de aangifte naar waarheid in te vullen. Volgens de wetgever ligt die verplichting al besloten in de strafbaarstelling van het onjuist of onvolledig doen van de aangifte.³³

Het niet of niet volledig invullen van één of meer rubrieken van een aangiftebiljet, leidt er toe dat niet voldaan is aan de verplichting de aangifte voldoende duidelijk in te vullen, zelfs niet als de in te vullen gegevens blijken uit de meegestuurde bescheiden.³⁴

De belastingplichtige die een aan hem uitgereikt aangiftebiljet oningevuld terugzendt, maar daarbij uitdrukkelijk en gemotiveerd aangeeft dat en waarom hij van mening is dat hij niet belastingplichtig is, kan geen verwijt worden gemaakt nalatig te zijn geweest in het doen van aangifte. Zelfs niet als later zijn standpunt door de rechter onjuist wordt bevonden.³⁵

Het invullen van de gegevens met betrekking tot belastbare feiten in een ander tijdvak dan het tijdvak waarover aangifte moet worden gedaan, leidt er toe dat niet wordt voldaan aan de verplichting tot het doen van aangifte over het tijdvak waarvoor het aangiftebiljet is uitgereikt.³⁶

³² HR (strafkamer) 16 juni 1992, *NJ* 1992, 821.

³³ *Kamerstukken II* 1955/56, 4080, nr. 3, p. 15 en *Kamerstukken II* 1957/58, 4080, nr. 7, p. 7.

³⁴ HR 27 maart 1996, *BNB* 1996/272.

³⁵ HR 27 maart 1996, *BNB* 1996/273.

³⁶ HR 23 februari 2000, *BNB* 2000/239.

1.4.3. *Terugkomen op een eerder in de aangifte ingenomen standpunt*

Een aangifte moet duidelijk, stellig en zonder voorbehoud worden ingevuld. Dat lijkt in te houden dat niet op een eerder in de aangifte ingenomen standpunt kan worden teruggekomen. De constante jurisprudentie van de Hoge Raad luidt gelukkig anders.³⁷ Al in 1950 overwoog de Hoge Raad³⁸:

"Zolang niet op bindende wijze omtrent de grootte van het belastbaar bedrag over enig jaar is beslist, en het door de belastingplichtige in een vroeger jaar ingenomen standpunt geen gevolgen heeft gehad voor de aanslagregeling in volgende jaren, het een belastingplichtige vrijstaat op een waardering als voormeld terug te komen, gelijk ook de inspecteur tot zolang vrij is in het bepalen van zijn standpunt ter zake."

1.4.4. *Aanvullingen op de aangifte*

Aanvullingen op een ingediende aangifte maken onderdeel uit van die aangifte mits de aanvullingen worden ingediend voordat de aangifte heeft geleid tot het opleggen van een definitieve aanslag en de aanvullingen betrekking hebben op gegevens en bescheiden waarnaar in het aangiftebiljet is gevraagd. Indien de aanvullingen pas door de inspecteur worden ontvangen nadat hij de definitieve aanslag heeft vastgesteld, worden de aanvullingen geacht (een deel van) het be-
zwaarschrift te vormen.³⁹

1.5. Aangifteplicht en onschuldpresumptie

Zoals alle informatieverplichtingen jegens de fiscus, kan in voorkomende gevallen de aangifteverplichting op (zeer) gespannen voet staan met de in, onder meer, art. 6 EVRM neergelegde onschuldpresumptie.

³⁷ Zie onder meer HR 15 februari 1950, B 8775; HR 11 november 1953, *BNB* 1953/339; HR 20 juni 1956, *BNB* 1956/245; HR 4 mei 1983, *BNB* 1983/194; HR 12 oktober 1988, *BNB* 1989/214.

³⁸ HR 15 februari 1950, B 8775.

³⁹ Zie bijvoorbeeld Hof Amsterdam 29 juni 2005, *NTRF* 2006/65.

Het feit dat bij een juiste indiening van de aangifte ook informatie wordt verstrekt over strafbare of beboetbare feiten staat volgens de Hoge Raad niet in de weg aan de verplichting om de aangifte in te dienen, of de bevoegdheid van de inspecteur om de indiening van de aangifte af te dwingen. De Hoge Raad overwoog dienaangaande⁴⁰:

"Ook de in artikel 6, lid 2, EVRM aan een ieder tegen wie een vervolging is ingesteld, gegeven waarborg voor onschuldig te worden gehouden totdat zijn schuld in rechte is komen vast te staan, doet niet af aan de omvang van vorenbedoelde aangifteplicht. Immers die verplichting staat niet ten dienste van het op het spoor komen van strafbare feiten maar is met betrekking tot belastingen die bij wege van aanslag worden geheven, erop gericht de inspecteur een hulpmiddel te verschaffen tot het opleggen van de aanslag en zij is dan ook niet van dien aard dat van de wettelijke regeling van de aangifteplicht zou moeten worden gezegd dat zij berust op een door artikel 6, lid 2, EVRM verboden veronderstelling van schuld."

Het is echter de vraag in hoeverre dit oordeel nog houdbaar is. In dat kader wordt hier volstaan met een verwijzing naar hoofdstuk 15.

1.6. Gevolgen van het niet voldoen aan de aangifteplicht

Het niet voldoen aan de aangifteplicht kan een aantal sancties oproepen. Deze zijn onder te verdelen in:

1. Verzuimboeten wegens het niet of niet tijdig indienen van de aangifte⁴¹;
2. Vergrijpboeten wegens het opzettelijk niet of onjuist indienen van de aangifte⁴²;
3. Strafrechtelijke vervolging met als mogelijke straffen niet alleen geldboeten, maar ook vrijheids- en taakstraffen, wegens het opzettelijk niet, niet tijdig of opzettelijk onjuist of onvolledig doen van een bij de belastingwet voorziene aangifte.⁴³

De verzuimboete wegens het ten onrechte niet verzoeken om een uitnodiging tot het doen van aangifte kwam al in paragraaf 1.2.3. aan de orde.

⁴⁰ HR 11 december 1991, *BNB* 1992/243.

⁴¹ Artt. 67a en 67b AWR.

⁴² Artt. 67d en 67e AWR.

⁴³ Art. 69 AWR.

Naast bestraffende maatregelen kan het niet voldoen aan de aangifteplicht ook leiden tot een procedurele maatregel: de omkering en verzwaring van de bewijslast indien niet de 'vereiste aangifte' is gedaan.⁴⁴ Het niet doen van de 'vereiste aangifte' is niet hetzelfde als het onjuist of onvolledig doen van een 'bij de belastingwet voorziene aangifte'. De omkering en verzwaring van de bewijslast knoopt dus aan bij een ander feit. De omkering en verzwaring van de bewijslast worden uitgebreid beschreven in hoofdstuk 14 van dit boek. Hierna zal nog wel worden ingegaan op het begrip 'de vereiste aangifte'.

1.7. Verzuimboeten

Het niet of niet binnen de door de inspecteur gestelde termijn indienen van een aangifte is een verzuim. Deze verzuimen zijn beboetbaar zonder dat daarvoor vereist is dat sprake is van opzet of grove schuld. De simpele constatering dat de aangifte niet binnen de gestelde termijn is ingediend, is voldoende om de boete op te kunnen leggen. Indien de aangifteplichtige echter een (geslaagd) beroep doet op de afwezigheid van alle schuld (avas), dan dient een verzuimboete achterwege te blijven.⁴⁵ Volgens de Hoge Raad kan een inhoudingsplichtige zich met succes op avas beroepen indien hij stelt, en bij betwisting aannemelijk maakt, dat hij alle in de gegeven omstandigheden van hem in redelijkheid te vergen zorg heeft betracht om te bewerkstelligen dat het verschuldigde bedrag tijdig op de rekening van de Belastingdienst zou zijn bijgeschreven.⁴⁶ In dit arrest ging het om de afdracht op aangifte, maar de overweging van de Hoge Raad is evenzeer van toepassing op de indiening van de aangifte.

⁴⁴ Artt. 25, lid 3 en art. 27e AWR.

⁴⁵ Par. 4 BBBB.

⁴⁶ HR 15 juni 2007, nr. 42687, *BNB* 2007/251. Zie voor andere geslaagde beroepen op avas: Rb Haarlem 16 augustus 2007, *NTFR* 2007/1581; Rb Leeuwarden 23 november 2007, *NTFR* 2008/43; Hof Leeuwarden 23 januari 2007, *NTFR* 2007/260; Hof Arnhem 21 januari 2008, *NTFR* 2008/262; Hof 's-Hertogenbosch 22 juni 2012, *NTFR* 2012/1831; Rb Arnhem 8 september 2011, *NTFR* 2011/2674.

In de praktijk blijkt dat de bewijslast van avas bij de aangifteplichtige wordt gelegd⁴⁷ en hij daar maar zelden in slaagt.⁴⁸

Op de inspecteur rust geen verplichting om, voorafgaand aan het opleggen van een verzuimboete, te onderzoeken of er sprake is van avas.

Indien door middel van één aangiftebiljet voor meerdere heffingen aangifte wordt gedaan, zoals bijvoorbeeld voor de inkomstenbelasting en premieheffing volksverzekeringen, is bij niet (tijdig) indienen van de aangifte sprake van evenzovele beboetbare verzuimen. Volgens de Hoge Raad brengt het evenredigheidsbeginsel van art. 3:4, lid 2, Awb, dan met zich mee dat de omvang van de boeten wordt beperkt tot het maximum van de boete die voor één van de verzuimen kan worden opgelegd.⁴⁹ Dit mag het zwaarst te beboeten verzuim zijn, bijvoorbeeld als gevolg van de toepassing van verzuimreeksen.

De hoogte van de verzuimboeten wordt bepaald door de soort belasting waarvoor aangifte moest worden gedaan, en in een aantal gevallen ook door hoe vaak het verzuim reeds eerder is begaan.

Voor de aanslagbelastingen bepaalt art. 67a AWR dat het boetemaximum € 4.920 bedraagt. In paragraaf 21 BBBB is het beleid nader uitgewerkt. Het beleid maakt onderscheid tussen aangiften inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting. Voor het niet of te laat indienen aangiften van inkomstenbelasting bedraagt de boete € 226 ingeval van een eerste verzuim. Bij een tweede achtereenvolgend verzuim bedraagt de boete 20% van het maximum, ofwel € 984. Voor het niet of te laat indienen van aangiften vennootschapsbelasting is de verzuimboete echter aanzienlijk hoger, 50% van het wettelijk maximum, ofwel € 2.460.

⁴⁷ Hof Arnhem 11 september 2001, *NTFR* 2001/1381; Hof Arnhem 13 september 2001, *NTFR* 2001/1414; Hof Arnhem 19 september 2001, *NTFR* 2011/1415 en Hof Arnhem 31 augustus 2004, *NTFR* 2004/1514.

⁴⁸ Hof 's-Gravenhage 10 juli 2002, *NTFR* 2002/1279 in stand gelaten in HR 11 februari 2005, *NTFR* 2005/265; Hof Amsterdam 26 augustus 2010, *NTFR* 2010/2440; Rb Breda 26 april 2012, *NTFR* 2012/1959; Hof Arnhem 24 april 2012, *NTFR* 2012/1503; Rb Haarlem 17 november 2011, *NTFR* 2012/348.

⁴⁹ HR 13 augustus 2004, *NTFR* 2004/1238.

De vraag of dit onderscheid tussen inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting gerechtvaardigd is, heeft geleid tot een stortvloed aan jurisprudentie.⁵⁰

De lagere rechters blijken verdeeld over het antwoord op deze vraag. Ons spreekt de benadering van rechtbank Breda van 25 oktober 2011 aan waarbij wordt beoordeeld of, buiten het juridische kader, de feitelijke omstandigheden van de (éénmans) B.V. vergelijkbaar zijn met die van een eenmanszaak.

Voor de aangiftebelastingen bepaalt art. 67b AWR dat het boetemaximum voor het niet of te laat doen van aangifte € 123 bedraagt. Daarop bestaat één uitzondering: voor het niet of te laat doen van een aangifte loonbelasting bedraagt de maximumboete € 1.230. Het beleid is nader uitgewerkt in paragraaf 22 respectievelijk 22a BBBB. Ingeval van te late indiening van een aangifte, legt de inspecteur een boete op van 50% van het wettelijk maximum. Het beleid kent een coulanceperiode: bij indiening van de aangifte binnen zeven dagen na afloop van de wettelijke termijn wordt geen boete opgelegd. Alleen als de aangifteplichtige stelselmatig in verzuim is, wordt een boete tot het maximum opgelegd.

Indien de inspecteur op grond van art. 67c AWR een verzuimboete oplegt omdat er te weinig belasting op aangifte is betaald tengevolge van het feit dat te laat of te weinig belasting is aangegeven, leidt dat op grond van paragraaf 24 BBBB tot een hogere verzuimboete dan wanneer 'slechts' te weinig of te laat is betaald op een overigens juiste aangifte.

⁵⁰ Hof Amsterdam 6 september 2012, *NTFR* 2012/2449; Hof Amsterdam 6 september 2012, *NTFR* 2012/2448; Hof Amsterdam 6 september 2012, *NTFR* 2012/2447; Hof Amsterdam 6 september 2012, *NTFR* 2012/2446; Hof 's-Hertogenbosch 10 mei 2012, *NTFR* 2012/1751; Rb Breda 27 maart 2012, *NTFR* 2012/1794; Rb Breda 27 maart 2012, *NTFR* 2012/2003; Rb Arnhem 1 maart 2012, *NTFR* 2012/1442; Rb Haarlem 13 december 2011, *NTFR* 2012/345; Rb Breda 25 oktober 2011, *NTFR* 2011/2895; Rb Breda 25 oktober 2011, *NTFR* 2011/2894; Rb Breda 25 oktober 2011, *NTFR* 2012/123 en Rb 's-Gravenhage 27 september 2011, *NTFR* 2011/2592.

1.8. Vergrijpboeten

Bij aanslagbelastingen kan een vergrijpboete worden opgelegd op grond van art. 67d en 67e AWR. Het gaat dan om het opzettelijk niet, onjuist of onvolledig doen van de aangifte (art. 67d) of wanneer het aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige is te wijten dat de aanslag te laag is vastgesteld of anderszins te weinig belasting is geheven (art. 67e). Bij aangiftebelastingen is de vergrijpboete geregeld in art. 67f AWR. Dit artikel neemt als beboetbaar feit het niet, gedeeltelijk niet of niet binnen de wettelijke termijn betalen van de belasting die op aangifte moet worden gedaan of afgedragen. Hoewel er dus wel een duidelijke koppeling is met de aangifte, is het niet de onjuistheid of het geheel niet doen van aangifte die leidt tot het opleggen van een boete.

Hof Amsterdam (belastingkamer) heeft geoordeeld dat geen sprake is van een onjuiste of onvolledige aangifte indien de belastingplichtige in zijn aangifte alle gegevens vermeldt die de inspecteur nodig heeft om een juiste aanslag op te kunnen leggen.⁵¹

De vergrijpboeten van de artt. 67d en 67e AWR worden uitgedrukt in een percentage van de belasting die als gevolg van het opzettelijk handelen of nalaten van de belastingplichtige aanvankelijk niet of te weinig is geheven. Deze boetegrondslag kan met toepassing van de omkering en verzwaring van de bewijslast zijn vastgesteld. Voor een uitgebreide beschrijving van de verhouding tussen de omkering en de verzwaring van de bewijslast en de boetegrondslag voor vergrijpboeten wordt verwezen naar hoofdstuk 14.

Het door de inspecteur te hanteren boetepercentage bedraagt ten hoogste 100% of, voor zover de aanslag betrekking heeft op belastbaar inkomen als bedoeld in art. 5.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001⁵², 300%.⁵³ Het boetebeleid ter zake van vergrijpboeten is neergelegd in hoofdstuk 3 van het BBBB. Bij grove schuld bedraagt het boetepercentage 25%, bij opzet 50%.⁵⁴ Als de boete betrekking heeft op de inkomstenbelasting over inkomen uit sparen en beleggen zijn deze percentages 75 en 150%.

⁵¹ Hof Amsterdam 20 augustus 2003, *NTFR* 2003/1593.

⁵² Inkomen uit sparen en beleggen, meestal aangeduid als box 3.

⁵³ Art. 67d, lid 5, en art. 67e, lid 6, AWR.

⁵⁴ Par. 25 BBBB.

Ingeval van recidive wordt de vergrijpboete verdubbeld.⁵⁵ Ingeval van strafverzwarende omstandigheden zoals listigheid, valsheid en samenspanning legt de inspecteur een vergrijpboete op tot het wettelijk maximum.⁵⁶

1.9. Samenloop verzuim- en vergrijpboeten

Van de inspecteur wordt verwacht dat hij een zeer zorgvuldige afweging maakt bij de keuze tussen de hem ter beschikking staande sanctiemogelijkheden.⁵⁷

Tot 1 januari 2012 kon de inspecteur, nadat hij een verzuimboete had opgelegd, op een later moment voor de zelfde gedraging geen vergrijpboete meer opleggen.

Dat kon hij ook niet als hij pas later op de hoogte raakte van de verwijtbaarheid van de gedraging die een vergrijpboete in plaats van een verzuimboete rechtvaardigde. Omdat de wetgever dit ongewenst achtte is het huidige art. 67q AWR ingevoerd. Als sprake is van 'nieuwe bezwaren' kan de inspecteur alsnog een vergrijpboete opleggen. De eerder opgelegde verzuimboete wordt dan verrekend met de vergrijpboete. Van 'nieuwe bezwaren' is uitsluitend sprake in geval van verklaringen van de belastingplichtige of inhoudingsplichtige of van derden of boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan, welke later bekend zijn geworden of niet zijn onderzocht.

Met name de laatste toevoeging 'niet zijn onderzocht' staat op gespannen voet met het rechtszekerheidsbeginsel. Het lijkt de inspecteur in staat te stellen eerdere missers in het onderzoek te herstellen of bij een wijziging van inzicht alsnog over te gaan tot het opleggen van een vergrijpboete.⁵⁸ Ons is nog geen rechtspraak met betrekking tot dit artikel bekend.

Als geen sprake is van één en dezelfde gedraging is het wel mogelijk om zowel een verzuim- als een vergrijpboete op te leggen.

⁵⁵ Par. 8, lid 3 en 4 jo. 25, lid 7, BBBB.

⁵⁶ Par. 8, lid 8 jo. 25, lid 7, BBBB.

⁵⁷ *Kamerstukken II* 1994/95, 23 470, nr. 8, p. 7.

⁵⁸ Zie daartoe ook de publicaties van P. de Haas, 'Het ne bis in idem-beginsel: een tweede vervolging of heropening', *WFR* 2011/6923, p. 1273-1279 en '(Ne) bis in idem', *NTFR* 2012/23.

Een aangifte voor een aanslagbelasting kan zowel niet op tijd zijn ingediend - beboetbaar op grond van art. 67a AWR - , als onjuist - beboetbaar op grond van art. 67d AWR. Voor een verdere beschrijving van de samenloopregelingen tussen de verschillende sanctiebepalingen wordt verwezen naar hoofdstuk 14.

1.10. Strafrechtelijke vervolging

1.10.1. Bij de belastingwet voorziene aangifte

Art. 69 AWR knoopt voor de strafbaarstelling van het onjuist of onvolledig doen van aangifte aan bij het begrip 'de bij de belastingwet voorziene aangifte'. Onder het doen van aangifte in de zin van art. 69 AWR, dient te worden verstaan het doen van aangifte als bedoeld in art. 8 AWR.⁵⁹

Het opzettelijk niet doen van een bij de belastingwet voorziene aangifte wordt minder zwaar bestraft dan het opzettelijk onjuist of onvolledig doen van een bij de belastingwet voorziene aangifte.

De verplichting tot het doen van aangifte is niet een gevolg van het ontstaan van de materiële belastingschuld, maar ontstaat slechts door uitreiking van een aangiftebiljet.⁶⁰ Van een strafbaar opzettelijk niet doen van aangifte kan dus alleen sprake zijn als de belastingplichtige is uitgenodigd tot het doen van aangifte.

Het is voor de eventuele strafbaarheid dus van groot belang of sprake is van een bij de belastingwet voorziene aangifte. Dit begrip is in ieder geval niet beperkt tot een op uitnodiging van de inspecteur gedane schriftelijke (elektronische) opgave door een burger of onderneming die belastingplichtig of inhoudingsplichtig is. De Hoge Raad overwoog:

*"Immers, ook een onverplicht gedane aangifte, zoals een aangifte die is gedaan door middel van een zogenoemd T-biljet of een daarmee vergelijkbare, langs elektronische weg gedane aangifte, heeft te gelden als een bij de belastingwet voorziene aangifte als bedoeld in artikel 69, lid 2 (oud), AWR."*⁶¹

⁵⁹ HR 1 juli 1988, *NJ* 1989, 477 en HR 16 juni 1992, *NJ* 1992, 821.

⁶⁰ HR 23 december 2003, *NTR* 2004/88.

⁶¹ HR 5 juli 2011, *NJ* 2011, 323.

In deze strafzaak hadden de verdachten onjuiste T-biljetten ingediend op naam van andere belastingplichtigen, kennelijk zonder dat deze belastingplichtigen daarvan op de hoogte waren. Behalve dat een onverplichte aangifte dus kennelijk een bij de belastingwet voorziene aangifte is, staat het feit dat de aangifte op naam van een derde wordt ingediend niet in de weg aan de kwalificatie als 'bij de belastingwet voorziene aangifte'. Deze conclusie lijkt ook getrokken te kunnen worden uit een ander arrest dat de strafkamer op 5 juli 2011 wees.⁶²

Of dit, zoals Valkenburg betoogde⁶³, betekent dat iedere toezending van bescheiden waaruit de inspecteur kan opmaken dat de indiener beoogt daarmee de verlangde aangifte te doen een bij de belastingwet voorziene aangifte is, is met deze arresten niet beantwoord.

Heel voorzichtig zou deze conclusie wellicht wel getrokken kunnen worden. In die benadering past in elk geval wel de uitspraak van de strafkamer van het Hof Amsterdam waarin het hof het indienen van een correctiebrief/suppletieaangifte betreffende een aangifte omzetbelasting aanmerkt als het doen van aangifte in de zin van art. 69 AWR.⁶⁴

1.10.2. *Gebreken aan de aangifte*

Wanneer de belastingplichtige wel het aangiftebiljet (op tijd) terugstuurt, maar de aangifte niet voldoet aan één of meer formele criteria, lijkt, op grond van een arrest uit 1987, onder omstandigheden toch sprake te kunnen zijn van het doen van aangifte in de zin van art. 69 AWR.⁶⁵ Het in de maand april ingediende aangiftebiljet was wel ingevuld, maar niet ondertekend. Dit verzuim was in augustus gerepareerd door een ondertekende verklaring dat de ingediende aangifte 'duidelijk, stellig en zonder voorbehoud' was ingevuld. Later bleek de aangifte opzettelijk onjuist te zijn ingevuld. In de tenlastellegging was opgenomen dat de aangifte in april opzettelijk onjuist was gedaan. De Hoge Raad ging niet mee in het verweer van de verdediging dat de aangifte niet in april, maar pas in augustus was gedaan.

⁶² HR 5 juli 2011, *LJN BQ3673*, *NJB* 2011, 1553.

⁶³ W.E.C.A. Valkenburg, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Deventer: Kluwer 2010, 4e herziene druk, p. 52. Zie eveneens P. de Haas, 'Is het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte nog een kwaliteitsdelict', *TFB* 2012/02, p. 10-13.

⁶⁴ Hof Amsterdam 19 januari 2011, *NTR* 2011/2928.

⁶⁵ HR 22 september 1987, *NJ* 1988, 328.

De Hoge Raad oordeelde dat 'een niet ondertekende aangifte niettemin een aangifte kan opleveren in de zin van art. 68 AWR' (het huidige art. 69 AWR). Dit arrest lijkt echter restrictief te moeten worden uitgelegd.⁶⁶

Ook het indienen van de aangifte bij een andere eenheid dan de eenheid die het aangiftebiljet uitreikte, dus eigenlijk bij de 'verkeerde inspecteur', kan er niet toe leiden dat alsdan geen aangifte in de zin van art. 69 AWR is gedaan. Ook niet als slechts een kopie bij de 'verkeerde inspecteur' wordt ingediend.⁶⁷

1.10.3. Onjuist of onvolledig

Een aangifte is onjuist als één of meer vragen in het aangiftebiljet niet naar waarheid zijn beantwoord, of als de bijgevoegde, in het aangiftebiljet gevraagde, bescheiden onjuist zijn.

Een aangifte is onvolledig als op één of meer vragen niet is geantwoord of indien één of meer gevraagde bescheiden niet worden overgelegd.⁶⁸ In de literatuur is ook wel verdedigd: "*Onvolledig' is vermoedelijk slechts opgenomen om te voorkomen dat degene die een aangifte als een gatenkaas inlevert, zou kunnen betogen dat wat hij heeft ingevuld, op zichzelf niet onjuist is.*"⁶⁹

Volgens Valkenburg ligt 'onvolledig' besloten in 'onjuist'.⁷⁰ Uit reeds lang bestaande jurisprudentie van de Hoge Raad volgt dat de strafrechter zich niet hoeft uit te spreken over de vraag of de aangifte onjuist, dan wel onvolledig is. De woorden 'onjuist of onvolledig' zijn één delictsbestanddeel.⁷¹ De Officier van Justitie behoeft in de tenlastelegging ook niet te specificeren welke inkomensposten onjuist of onvolledig zijn.⁷² Volgens de Hoge Raad dient bij vervolging wegens het doen van een onjuiste of onvolledige aangifte het onderzoek van de strafrechter gericht te zijn op alle posten van de aangifte.

⁶⁶ L.A. de Blicq e.a., *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, achtste druk, Deventer: Kluwer 2009, p. 417, in gelijke zin W.E.C.A. Valkenburg, *Inleiding fiscaal strafrecht*, Deventer: Kluwer 2007, vierde druk, p. 40.

⁶⁷ HR 13 november 2001, *LJN AF9993*.

⁶⁸ Zie o.a. L.A. de Blicq e.a., *Algemene Wet inzake Rijksbelastingen*, Deventer: Kluwer 2009, 8e druk, p. 421.

⁶⁹ J. den Boer e.a., *Fiscaal Commentaar Algemeen Belastingrecht*, Deventer: Kluwer 1999, 1e druk, p. 670.

⁷⁰ W.E.C.A. Valkenburg, *Inleiding Fiscaal Strafrecht*, Deventer: Kluwer 2007, vierde druk, p. 46-47.

⁷¹ HR 3 mei 1949, *NJ 1949*, 477.

⁷² HR 26 januari 1988, *NJ 1988*, 792 en HR 29 november 1989, *NJ 1989*, 682.

De Blicck c.s. concluderen dat de terminologie 'onjuist of onvolledig' ook meebrengt dat ongeacht het aantal fouten in dezelfde aangifte, er slechts sprake kan zijn van één strafbaar feit.⁷³

1.10.4. Onjuiste of onvolledige aangifte niet tevens te vervolgen wegens valsheid in geschrift (art. 225, lid 2, Sr)

Het onjuist invullen van een aangifte valt niet alleen onder de delictsomschrijving van art. 69, lid 2, AWR, maar ook onder de delictsoomschrijving van art. 225, lid 2, Sr. Daarom bevat de AWR een exclusiviteitsregel. Art. 69, lid 4, AWR bepaalt:

"Indien het feit, terzake waarvan de verdachte kan worden vervolgd, zowel valt onder een van de bepalingen van het eerste of het tweede lid, als onder die van artikel 225, tweede lid, van het Wetboek van Strafrecht, is strafvervolgning op grond van genoemd artikel 225, tweede lid, uitgesloten."

1.10.5. Straffen

Het opzettelijk niet of te laat doen van een bij de belastingwet voorziene aangifte kent als maximumstraf vier jaar gevangenisstraf en/of een geldboete van de vierde categorie, of, indien dit bedrag hoger is, ten hoogste eenmaal het bedrag van de te weinig geheven belasting (art. 69, lid 1, AWR).

Het opzettelijk onjuist of onvolledig doen van aangifte kent als maximumstraf zes jaar gevangenisstraf en/of een geldboete van de vijfde categorie, of, indien dit bedrag hoger is, ten hoogste eenmaal het bedrag van de te weinig geheven belasting (art. 69, lid 2, AWR). Indien de belastingontduiking betrekking heeft op inkomen uit sparen en beleggen als bedoeld in art. 5.1 Wet inkomstenbelasting 2001, bedraagt het boetemaximum drie maal het bedrag van de te weinig geheven belasting.

⁷³

L.A. de Blicck e.a., *Algemene Wet inzake Rijksbelastingen*, Deventer: Kluwer 2009, 8e druk, p. 421.

1.11. De vereiste aangifte van art. 25, lid 3, AWR en art. 27e AWR

1.11.1. Gevallen waarin niet de vereiste aangifte is gedaan

Het niet doen van de vereiste aangifte leidt, ingevolge art. 25, lid 3, AWR (bezwaar), en art 27e, AWR (beroep), tot de procedurele maatregel van omkering en verzwaring van de bewijslast. Het is dan ook van belang vast te stellen wanneer sprake is van de 'vereiste aangifte' in de zin van deze bepalingen.

In de volgende gevallen is niet de vereiste aangifte gedaan:

1. Er is, ondanks dat de belastingplichtige een uitnodiging tot het doen van aangifte als bedoeld in art. 6 AWR heeft ontvangen, in het geheel geen aangifte gedaan;
2. Het aangiftebiljet is wel ingevuld retour gezonden, maar formeel onjuist ingevuld;
3. Er is zowel absoluut als relatief sprake van een aanzienlijk te lage aangifte.

Het is niet mogelijk om ten aanzien van enkele vragen van het aangiftebiljet wel de vereiste aangifte te doen en voor de andere vragen niet. De gehele aangifte is dan niet de 'vereiste aangifte'.⁷⁴

Om te kunnen spreken van het niet doen van de 'vereiste aangifte' moet de belastingplichtige of inhoudingsplichtige zich bewust zijn geweest van de onjuistheid en van het feit door dat die onjuistheid een aanzienlijk belastingbedrag niet zou worden geheven.⁷⁵ Naar aanleiding van een klacht tegen het oordeel van het hof dat wegens een pleitbaar standpunt in de onderhavige procedure geen plaats was voor omkering en verzwaring van de bewijslast overwoog de Hoge Raad⁷⁶:

⁷⁴ HR 14 november 1990, *BNB* 1992/127.

⁷⁵ HR 30 oktober 2009, *BNB* 2010/47; HR 30 oktober 2009, *BNB* 2010/48; HR 30 oktober 2009, *BNB* 2010/49 en HR 7 mei 2010, *NTR* 2010/1232.

⁷⁶ HR 30 oktober 2009, *BNB* 2010/49.

"Hierin ligt besloten het oordeel dat belanghebbendes toenmalige standpunt in die mate verdedigbaar was, dat zij redelijkerwijs kon menen juist te handelen door in overeenstemming daarmee haar aangiften te doen, en dat belanghebbende toen derhalve niet wist of zich ervan bewust moest zijn dat zij in die aangiften te weinig loonheffing verantwoordde (...); daaruit volgt dat niet kan worden gezegd dat belanghebbende de vereiste aangiften niet heeft gedaan."

Opzet is niet vereist, maar een abusievelijk onjuiste aangifte is niet voldoende. Welke bewustheidsgradatie de Hoge Raad hier voor ogen heeft gehad is echter niet geheel duidelijk. In de literatuur is opgemerkt dat de Hoge Raad aansluiting lijkt te zoeken bij grove schuld.⁷⁷ Dat lijkt ons, vanuit het oogpunt van rechtsbescherming, een goede ondergrens, de omkering en verzwaring van de bewijslast mag immers niet te snel optreden.

1.11.2. In het geheel geen aangifte gedaan

Van het in het geheel niet doen van de 'vereiste aangifte' is in dit verband ook sprake als na het verstrijken van de door de inspecteur voor de indiening gestelde termijn de aangifte alsnog wordt ingediend. De ingediende aangifte wordt dan beschouwd als (onderdeel van) het bezwaarschrift.⁷⁸

Als de belastingplichtige het aangiftebiljet weliswaar te laat inlevert, maar de inspecteur daarmee bij de vaststelling van de aanslag nog wel rekening kan houden, dan is de belastingplichtige wel in verzuim, maar is het verzuim niet ernstig genoeg om de zware sanctie van omkering en verzwaring van de bewijslast te rechtvaardigen.⁷⁹ Het terugsturen van een ondertekend, maar overigens oningevuld aangiftebiljet, is niet het doen van de 'vereiste aangifte'.⁸⁰ Dit in tegenstelling tot het geval waarin de belastingplichtige het aangiftebiljet oningevuld retour zendt, vergezeld van een uitdrukkelijke motivering waarom hij meent niet belastingplichtig te zijn.⁸¹

⁷⁷ E.J.M. Rosier, 'Een dwangmiddel onder controle', *WFR* 2010/6879, p. 1358-1362.

⁷⁸ Zie bijvoorbeeld Hof Amsterdam 29 juni 2005, *NTFR* 2006/65.

⁷⁹ HR 23 december 1959, *BNB* 1960/26.

⁸⁰ HR 26 maart 2004, *NTFR* 2004/594 en HR 11 juli 2008, *NTFR* 2008/1395.

⁸¹ HR 27 maart 1996, *BNB* 1996/273.

Als aan de belastingplichtige geen aangiftebiljet is uitgereikt kan geen sprake zijn van het niet doen van de 'vereiste aangifte'.⁸²

1.11.3. *Formeel onjuist ingevuld aangiftebiljet*

Van een formeel onjuist ingevuld aangiftebiljet is sprake als de aangifte niet is ondertekend, niet is gedagtekend of als bepaalde vragen niet duidelijk, stellig en zonder voorbehoud zijn ingevuld. Een simpele verwijzing naar bijlagen is onvoldoende. De vraag is dan niet duidelijk, stellig en zonder voorbehoud ingevuld. Alleen het verstrekken van gegevens is niet voldoende.⁸³

1.11.4. *Zowel absoluut als relatief een aanzienlijk te lage aangifte*

De belastingplichtige heeft niet de 'vereiste aangifte' gedaan als het niet aangegeven inkomen, in verhouding tot het wel aangegeven inkomen, aanzienlijk is.⁸⁴ In november 2012 overwoog de Hoge Raad⁸⁵:

"Een gebrek in de aangifte dat er toe heeft geleid dat de volgens de aangifte verschuldigde belasting 5,54 percent (€ 4.513) lager was dan de werkelijk verschuldigde belasting is niet verhoudingsgewijs aanzienlijk."

Tot een verdergaande verduidelijking in de vorm van enkele vuistregels kwam de Hoge Raad helaas niet.

Ten aanzien van de 'vereiste aangifte' voor de aangiftebelastingen geldt dat deze niet is gedaan indien de inhoudings- of afdrachtplichtige niet alleen moet hebben geweten dat te weinig belasting werd voldaan, maar zich er ook van bewust moet zijn geweest dat een relatief aanzienlijk bedrag te weinig werd voldaan.⁸⁶

In 2009 heeft de Hoge Raad enige vuistregels gegeven voor de beoordeling of de 'vereiste aangifte' is gedaan:⁸⁷

⁸² HR 28 maart 1979, *BNB* 1979/170; HR 21 april 1982, *BNB* 1982/309 en HR 21 oktober 1998, *BNB* 1999/7.

⁸³ HR 27 maart 1996, *BNB* 1996/272.

⁸⁴ HR 14 november 1990, *BNB* 1992/127 en HR 13 december 2000, *NTFR* 2000/1400.

⁸⁵ HR 9 november 2012, *NTFR* 2012/2638.

⁸⁶ HR 11 april 2003, *NTFR* 2003/667.

⁸⁷ HR 30 oktober 2009, *NTFR* 2009/2405.

1. Aan de hand van de normale regels van de stelplicht en de bewijslast moet eerst worden vastgesteld dat sprake is van één of meer gebreken die er toe leiden dat:
 - de volgens de aangifte verschuldigde belasting verhoudingsgewijs aanzienlijk lager is dan de werkelijk verschuldigde belasting, *en*
 - het bedrag van de belasting dat als gevolg van de hiervoor bedoelde gebreken in de aangifte niet zou zijn geheven, op zichzelf beschouwd aanzienlijk is (dubbele eis);
2. Indien sprake is van een gecombineerde aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen is het gezamenlijk bedrag van de belasting en de premie volksverzekeringen bepalend;
3. Inhoudelijke gebreken in de aangifte mogen alleen in aanmerking worden genomen indien de belastingplichtige ten tijde van het doen van aangifte wist of zich ervan bewust moest zijn dat daardoor een aanzienlijk bedrag aan belasting niet zou worden geheven. Deze bewustheid moet de inspecteur volgens de normale regels van de stelplicht en de bewijslast aannemelijk maken;
4. Ook het opvoeren van een aftrekpost waarop geen of slechts gedeeltelijk recht bestaat, kan ertoe leiden dat niet de vereiste aangifte is gedaan;
5. Bij de beoordeling van de vraag of de vereiste aangifte is gedaan speelt het onderscheid tussen positieve en negatieve inkomensbestanddelen geen rol.

1.12. Ten slotte

De informatieverstrekking door het doen van aangifte is de moeder van alle informatieverplichtingen. De verplichting kent een lange historie in wetgeving en rechtspraak. Ondanks deze historie is de verplichting tot informatieverstrekking door het doen van aangifte een onderwerp dat volop in ontwikkeling is. De massale aangifteprocessen vragen om een steeds verdergaande automatisering van het proces. Dat vraagt weer om andere controle- en correctiemechanismen.

Nu al bestaan er voor belastingplichtigen enkele wettelijke verplichtingen om op eigen initiatief eerdere aangiften te verbeteren⁸⁸.

De verwachting is dat die verplichtingen in de toekomst nog wel zullen worden uitgebreid. Dat maakt dat de risico's voor belastingplichtigen om een beboetbaar of strafbaar feit te begaan zich over een langere periode zullen uitstrekken. Deskundige hulp blijft dus broodnodig.

⁸⁸ Voorbeelden zijn de correctieberichten van art. 28a Wet LB en de verplichting tot suppletie in de BTW art. 10a AWR jo. art. 15 UBOB.