

29. Het strafrechtelijk pallet omtrent de aangifteplicht

MR. D.J. FRANSSEN & MR. F.H.J. DE GRAAF

Indien de inspecteur het redelijke vermoeden heeft dat iemand belastingplichtig is, zal hij diegene uitnodigen aangifte te doen. Een en ander is minder vrijblijvend dan de term 'uitnodigen' doet vermoeden: hij (of zij) die is uitgenodigd aangifte te doen, is daartoe ook verplicht. Indien de aangifteplichtige deze verplichting opzettelijk niet, te laat en/of onjuist nakomt, kan hij of zij strafrechtelijk worden aangepakt.

In deze bijdrage wordt eerst aandacht besteed aan de vraag welke handelingen omtrent het doen van belastingaangifte onder welke omstandigheden een bepaald strafbaar feit opleveren. Daarna wordt één van deze handelingen – het opzettelijk te laat indienen van een onjuist ingevuld aangiftebiljet – aan de hand van twee arresten besproken. Voorts wordt de ogenschijnlijk tegenstrijdige uitkomst van deze uitspraken verklaard. Deze bijdrage wordt besloten met een conclusie.

1. Aangifte en strafbaar feit

Het niet juist nakomen van de aangifteplicht kan gepaard gaan met meerdere strafbare feiten. Daarbij moet niet alleen worden gedacht aan de fiscale strafbaarstellingen opgenomen in de AWR. Doorgaans zal het verzaken van de aangifteplicht ook gepaard gaan met commune delicten. Hierbij moet eerst en vooral worden gedacht aan valsheid in geschrifte. Het is namelijk vaste rechtspraak dat een aangifteformulier in beginsel kwalificeert als een geschrift met bewijsbestemming als bedoeld in art. 225 Sr. Hierna bespreken wij een drietal feitenconstellaties die elk afzonderlijk kunnen leiden tot verschillende strafbare feiten.

De eerste en meest eenvoudige variant betreft de situatie waarin een aangifteplichtige opzettelijk nalaat een belastingaangifte in te dienen. Het opzettelijk niet doen van aangifte is strafbaar gesteld in art. 69 lid 1 AWR. Daarbij heeft te gelden dat de bedoelde aangifte *niet* is gedaan indien deze niet is ingediend binnen de termijn die staat vermeld in de aanmaning als bedoeld in art. 9 lid 3 AWR. Dit betekent meer concreet dat hij of zij die is uitgenodigd tot het doen van aangifte daaraan is herinnerd en aangevaard en de in de aanmaning opgenomen termijn vervolgens ongebruikt laat verstrijken, het risico loopt strafrechtelijk te worden vervolgd. Schrale troost: de bewijslast dienaangaande rust op het Openbaar Ministerie (OM).

De tweede variant is ietwat complexer en beslaat de situatie waarin een aangifteplichtige weliswaar tijdig, maar opzettelijk onjuist aangifte doet. Hierbij is sprake van een eendaadse samenloop van fiscale en commune feiten. Het opzettelijk indienen van een onjuist aangifteformulier valt immers zowel binnen de termen van art. 69 lid 2 AWR als onder de delictsomschrijving van art. 225 lid 2 Sr, in welke bepaling het gebruikmaken van een vals geschrift strafbaar is gesteld. Het vervolgingsbeletsel als bedoeld in art. 69 lid 4 AWR bepaalt in voorkomende gevallen dat niet kan worden vervolgd op basis van art. 225 lid 2 Sr. Dat neemt niet weg dat de aangifteplichtige het aangifteformulier meestal zelf heeft opgesteld. De officier van justitie kan hem of haar dan heel wel vervolgen voor het valselijk opstellen van het aangiftebiljet op basis van art. 225 lid 1 Sr. Het komt ons voor dat alsdan sprake is van een voortgezette handeling. Zoveel heeft de verdachte daar evenwel niet aan nu strafrechters zelden tot nooit de maximale straf opleggen.

De laatste variant is het meest interessant – en het meest complex – en staat centraal in de onderhavige bijdrage. Het betreft de situatie waarin opzettelijk te laat een onjuist aangiftebiljet wordt ingediend. Hiermee begaat de indiener niet minder dan drie strafbare feiten zonder dat sprake is van samenloop tussen fiscale en commune feiten.

Een aangifteplichtige die opzettelijk te laat een onjuist aangiftebiljet indient, begaat niet minder dan drie strafbare feiten

Laten we beginnen met het fiscale omissiedelict: nu de aangifteplichtige opzettelijk te laat (lees: niet) aangifte heeft gedaan, kan hij of zij worden vervolgd wegens het opzettelijk niet doen van aangifte als bedoeld in art. 69 lid 1 AWR. Dit omdat het aangiftebiljet niet binnen de termijn

als bedoeld in art. 9 AWR is ingediend. Dat betekent dat vervolging op basis van het fiscale commissiedelict is uitgesloten. Een niet binnen de ingevolge art. 9 AWR bepaalde termijn ingediend aangiftebiljet kan immers niet (meer) gelden als een ‘bij de belastingwet voorziene aangifte’ als bedoeld in art. 69 lid 2 AWR. Daarmee staat ook vast dat het vervolgingsbeletsel als bedoeld in art. 69 lid 4 AWR niet van toepassing is, zodat het de officier van justitie vrijstaat te vervolgen wegens het gebruikmaken van een vals geschrift als bedoeld in art. 225 lid 2 Sr (en ook op basis van lid 1 van deze commune strafbepaling). Maar hoe kansrijk is zo’n vervolging op basis van art. 225 lid 2 (of lid 1) Sr?

Deze rechtsvraag zal in het vervolg van deze bijdrage worden beantwoord aan de hand van een tweetal arresten van de Hoge Raad. In beide arresten werd een vals aangifteformulier ingediend (lees: gebruikt) nadat de inspecteur de belastingplichtige had geconfronteerd met een ambtshalve aanslag omdat hij verzuimd had een belastingaangifte in te dienen. Daar waar de Hoge Raad de veroordeling voor valsheid in geschrifte in het eerste arrest in stand laat, spreekt het hoogste rechtscollege de verdachte in het tweede arrest – uitzonderlijk genoeg – zelf vrij. Interessant is dus te bezien hoe beide arresten zich tot elkaar verhouden.

2. HR 28 juni 2016

Deze strafzaak¹ ziet – als gezegd – op een belastingplichtige die wordt geconfronteerd met een ambtshalve aanslag nadat hij heeft verzuimd een aangifteformulier in te dienen. Vervolgens tekent de adviseur van deze belastingplichtige – namens zijn cliënt – bezwaar aan tegen deze aanslag en dient ‘alsnog’ een aangifteformulier in. Hierin worden een aantal onwaarheden gedebiteerd: in het aangiftebiljet ontbreekt namelijk het saldo van een aantal Duitse spaarrekeningen en de waarde van Spaans onroerend goed. Reden voor de officier van justitie (OvJ) de belastingplichtige (hierna: verdachte) te vervolgen voor het plegen van valsheid in geschrifte in de zin van art. 225 lid 2 Sr. Meer in het bijzonder prijkt op de tenlastelegging dat: *‘hij (...) opzettelijk gebruik heeft gemaakt van een vals aangifteformulier (...) zijnde een geschrift dat bestemd was om tot bewijs van enig feit te dienen (...) bestaande dat gebruikmaken hierin dat verdachte, dat aangifteformulier heeft ingeleverd bij en/of gestuurd naar de Inspecteur (...) en bestaande die valsheid of vervalsing hierin dat op dat aangifteformulier een te laag belastbaar bedrag, was vermeld (...).’* [onderstreping door auteurs]

Het komt ons voor dat de officier van justitie verdachte had moeten vervolgen via de deelnemingsvariant van doen plegen omdat niet de verdachte maar diens (straffeloze)

belastingadviseur de betreffende uitvoeringshandeling – het indienen van het aangifteformulier – heeft verricht. Hoe dat ook zij, daarover gaat deze bijdrage niet.

In eerste aanleg en in hoger beroep wordt verdachte veroordeeld; ook in cassatie blijft de veroordeling overeind. Dat is ook niet zo verrassend: het in het cassatiemiddel gedane beroep op het genoemde vervolgingsbeletsel was namelijk gedoemd te falen. Immers, het eerste noch het tweede lid van de fiscale strafbaarstelling is hier van toepassing. Het opzettelijk niet doen van aangifte als bedoeld in lid 1 kan niet in (eendaadse) samenloop met art. 225 lid 2 Sr worden begaan en de strafbaarstelling van lid 2 kan – als gezegd – evenmin aan de orde zijn omdat het aangiftebiljet niet binnen de termijn als bedoeld in art. 9 AWR is ingediend. Interessant is dat in hiervoor genoemde arrest staat dat het valse ‘aangifteformulier’ – conform regels die in het bestuursrecht gelden – is aangemerkt als een bezwaarschrift tegen de (ambtshalve) aanslag.²

Interessant is dat het valse ‘aangifteformulier’ is aangemerkt als een bezwaarschrift tegen de (ambtshalve) aanslag

Berns plaatst daarom vraagtekens bij deze uitspraak.³ Hij stelt zichzelf de vraag of het vonnis de opmaat kan vormen naar veroordelingen wegens het valselijk motiveren van bezwaarschriften. Dat zou ook tegens ons rechtsgevoel indruisen. Partijstandpunten hebben toch zeker geen bewijsbestemming? Het antwoord op deze vraag staat in het arrest van 3 oktober 2017.⁴

3. HR 3 oktober 2017

In deze procedure richt de OvJ zijn pijlen op een fiscalist die bezwaar heeft aangetekend tegen een ambtshalve aanslag opgelegd aan zijn cliënt. Bij het bezwaarschrift voegde deze adviseur een aangiftebiljet dat, zo stond in het bezwaarschrift, ‘voor zover nodig’ als motivering van het bezwaar kan worden aangemerkt. Saillant detail: ook in dit aangifteformulier stond een onwaarheid. Daarin werd immers geen melding gemaakt van genoten looninkomsten. Het betrof hier ook bepaald geen vergissing; in ’s hofs oordeel ligt immers besloten dat de fiscalist wist dat deze looninkomsten wel degelijk waren genoten. De OvJ achtte het dan ook opportuun deze fiscalist (hierna: verdachte) te vervolgen wegens valsheid in geschrifte. De tenlastelegging luidt dat: *‘hij (...) een bezwaarschrift tegen de aanslag IB (...) zijnde een geschrift dat bestemd was om tot bewijs van enig feit te dienen, valselijk heeft opgemaakt, immers heeft hij, verdachte (...) valselijk en in strijd met de waarheid - zake-lijk weergegeven - in dat bezwaarschrift niet opgenomen*

² HR 10 januari 1990, BNB 1990/258.

³ NTFR 2016/1808 met annotatie van mr. J. Berns.

⁴ HR 3 oktober 2017, ECLI:NL:HR:2017:2542.

¹ HR 28 juni 2016, 15/01891 ECLI:NL:HR:2016:1333.

dat [betrokkene 1] looninkomsten heeft genoten in 2007 (...) [onderstreping door auteurs]

In hoger beroep komt het hof tot een bewezenverklaring. Ditmaal blijft het rechtsoordeel in cassatie echter niet overeind. Het aangiftebiljet waarin een onwaarheid staat, is weliswaar onderdeel van het bezwaarschrift, maar dat betekent niet dat het bezwaarschrift bewijsbestemming krijgt. Doordat in het bezwaarschrift voor de motivering naar het aangiftebiljet wordt verwezen, brengt dit formulier de gronden tot uitdrukking waarop het bezwaar steunt. Daarmee heeft het bezwaarschrift – ‘als zodanig’ – niet ‘*een zodanige betekenis voor het bewijs van de inhoud ervan (...) dat daaraan een bewijsbestemming in de zin van artikel 225 Sr toekomt.*’

De verdachte moest dus worden vrijgesproken en dat doet de Hoge Raad in deze zaak ook direct zelf.

4. Functie en inhoud van het geschrift

Deze arresten leren ons dat bewijsbestemming nooit een absolute eigenschap van een bepaald geschrift betreft. A-G Knigge verwoordt dit het meest treffend:

*‘De aard of de functie van een geschrift, en daarmee zijn eventuele bewijsbestemming, hangt samen met zijn inhoud.’*⁵

Het hiervoor besproken arrest van 3 oktober 2017 is hier van een mooi voorbeeld. Door het aangifteformulier aan te merken als de motivering van het bezwaar fungeert het formulier niet als een opgaaf van gegevens, doch als motivering van een partijstandpunt.

Door het aangifteformulier aan te merken als motivering van het bezwaar fungeert het als motivering van een partijstandpunt

Ingenomen standpunten hebben geen bewijsbestemming. Dat verklaart ook waarom het aangiftebiljet in de procedure die leidde tot het arrest van 28 juni 2016 wél bewijsbestemming had: in die procedure bracht het aangifteformulier niet de gronden van het bezwaar tot uitdrukking – althans dat blijkt niet uit de feiten. In het cassatieberoep-schrift staat:

‘Nadat rekirant ambtshalve een aanslag was opgelegd door de Belastingdienst, [is] hiertegen door Flex Account op 13 juli 2005 bezwaar aangetekend en over het jaar 2005 is alsnog een aangifte ingediend. De ontvangst van dat bezwaar en die aangifte is door de Belastingdienst bevestigd richting Flex Account.’ [onderstreping door auteurs]

Het enerzijds aantekenen van bezwaar en het anderzijds ‘alsnog’ indienen van het aangifteformulier lijken twee opzichzelfstaande handelingen te zijn geweest. Meende de adviseur – ten onrechte – ‘alsnog’ rechtsgeldig belastingaangifte te kunnen doen? Het blijft gissen. Wel duidelijk is dat deze adviseur met het indienen van het aangifteformulier niet heeft bedoeld in bezwaar te komen tegen de opgelegde belastingaanslag; dat deed hij immers met het bezwaarschrift. Het aangiftebiljet fungeerde dus niet als een bezwaarschrift. Dat dit aangifteformulier – in overeenstemming met rechtsregels die in het bestuursrecht gelden – als een bezwaarschrift wordt *opgevat*⁶, betreft niet meer dan een procesrechtelijke omstandigheid die het geschrift niet zijn bewijsbestemming ontnemt.⁷

5. Afsluitend

De uitnodiging tot het doen van belastingaangifte betreft een ‘heads up’. Vanaf dat moment is de aangifteplichtige namelijk verplicht om aangifte te doen en dan ook nog eens op de in de wet voorgeschreven manier. Dat wil zeggen: ‘*duidelijk, stellig en zonder voorbehoud*’. Dat is bepaald geen sinecure. Zo is men gebonden aan strikte termijnen – want te laat is te laat – en moet men een juiste uitleg geven aan het vaak doorgaans gecompliceerde belastingrecht.

Daar komt bij dat het OM onjuistheden in een belastingaangifte al heel gauw vertaalt naar (opzettelijke) belastingfraude begaan met behulp van valselijk opgestelde documenten zoals het aangifteformulier. Daarom is het goed te beseffen dat alleen rechtsgeldig aangifte kan worden gedaan indien de aangiftetermijn nog niet is verstreken. Nadien is het indienen van een aangiftebiljet een zinloze en risicovolle aangelegenheid.

Heeft de inspecteur de belastingaanslag eenmaal (ambtshalve) vastgesteld met omkering en verzwaring van de bewijslast? Laat het aangiftebiljet dan vooral links liggen en teken bezwaar aan door middel van een bezwaarschrift. Merk (de inhoud van) dat stuk ook expliciet aan als (de motivering van) het bezwaar. Het kan zomaar het verschil maken tussen veroordeling en vrijspraak, zo blijkt wel uit de besproken arresten.

Dit artikel is afgesloten op 27 september 2022.

Over de auteurs

Mr. D.J. (Daan) Franssen

Advocaat bij Booij Bikkers Advocaten.

Mr. F.H.J. (Fleur) De Graaf

Advocaat-oprichter van Maze Advocatuur.

⁵ Conclusie A-G Knigge 12 september 2017, ECLI:NL:PHR:2017:1184, onderdeel 3.8.

⁶ HR 10 januari 1990, BNB 1990/258.

⁷ Hof Amsterdam 3 juni 2020, ECLI:NL:GHAMS:2020:1453.