

# 2 Wijzen van heffing

*Elise Okhuizen*

## 2.1 Inleiding

Materiële belastingschulden ontstaan uit de wet, de feiten en tijdsverloop.<sup>1</sup> Bij de heffing van belastingen wordt de materiële belastingschuld geformaliseerd. Die formalisering heeft rechtsgevolgen, zoals de mogelijkheid voor de ontvanger van de belastingen om de belastingschuld te innen. Belastingen kunnen op verschillende manieren worden geheven. De twee belangrijkste methoden van heffing zijn de heffing bij wege van aanslag en de heffing bij wege van voldoening of afdracht op aangifte. Bij de aanslagbelastingen stelt de inspecteur de door de belastingplichtige verschuldigde belasting vast. Hij doet dat in de vorm van een aanslag. Doorgaans gebeurt dat op basis van een door de belastingplichtige ingediende aangifte. Voorbeelden van aanslagbelastingen zijn: de inkomstenbelasting, de vennootschapsbelasting en de erfbelasting.<sup>2</sup> Bij de heffing bij wege van voldoening op aangifte dient de belastingplichtige zelf de verschuldigde belasting te voldoen. Bij de heffing bij wege van afdracht op aangifte draagt een inhoudingsplichtige de door de belastingplichtige verschuldigde belasting af. Controle door de inspecteur vindt bij die heffingsmethode, anders dan bij de aanslagbelastingen, eerst achteraf plaats. Pas als de verschuldigde belasting niet is betaald, kan de inspecteur in actie komen. Hij kan dan een naheffingsaanslag opleggen. Voldoeningsbelastingen zijn onder meer de omzetbelasting en de overdrachtsbelasting. Afdrachtsbelastingen zijn bijvoorbeeld de loonbelasting en de dividendbelasting.<sup>3</sup>

---

1 Dat is anders dan in Duitsland niet uitdrukkelijk in de AWR vastgelegd. Vergelijk § 38 van de Duitse Abgabeordnung, waarin is bepaald: 'Die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis entstehen, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft.'

2 Zie art. 9.1 lid 1 Wet IB 2001, art. 24 lid 1 Wet Vpb 1969 en art. 36 SW 1956.

3 Zie art. 7 Wet DB 1965 en art. 27 Wet LB 1964.

### 2.1.1 De aangifte

#### 2.1.1.1 *Definitie*

Hoofdstuk 2 AWR bevat een algemene regeling voor het doen van aangifte. Deze regeling ziet zowel op de aangifte- als de aanslagbelastingen. De daarin opgenomen bepalingen voorzien erin dat de inspecteur een aangifte kan uitreiken aan degene die vermoedelijk belastingplichtig is. Degene aan wie die aangifte is uitgereikt, moet die aangifte inleveren (art. 8 lid 1 AWR). De inspecteur stelt vervolgens aan de hand van die ingeleverde aangifte de aanslag vast (art. 11 lid 1 AWR). Wat een aangifte is, wordt in genoemde artikelen niet gedefinieerd. Ook elders in de wet is geen definitie te vinden. Wel staat in art. 7 AWR dat in de uitnodiging tot het doen van aangifte de – vermoedelijk – belastingplichtige of inhoudingsplichtige wordt gevraagd om opgave te doen van gegevens. Ook kan hem daarbij worden gevraagd om overlegging of toezending van bescheiden of andere gegevensdragers of de inhoud daarvan. Gelet hierop kan een aangifte worden gedefinieerd als een opgave van door de inspecteur gevraagde gegevens met daarbij gevraagde bescheiden en andere gegevensdragers, gedaan door een vermoedelijk belastingplichtige.<sup>4</sup>

In art. 8 lid 2 AWR is bepaald dat het doen van aangifte geen aanvraag is in de zin van art. 1:3 lid 3 Awb. Gevolg daarvan is dat de bepalingen in de Awb over de aanvraag opgenomen in afdeling 4.1.1 van de Awb, waaronder een regeling inzake beslistermijnen (par. 4.1.3.1) en een regeling die voorziet in toekenning van een dwangsom bij niet tijdig beslissen (par. 4.1.3.2), niet van toepassing zijn.<sup>5</sup>

#### 2.1.1.2 *Functie van de aangifte*

De aangifte neemt bij de aanslagbelastingen en de aangiftebelastingen niet dezelfde plaats in.

Bij de aanslagbelastingen is de aangifte primair een hulpmiddel voor de inspecteur om de aanslag vast te stellen. Het is een hulpmiddel omdat de inspecteur niet verplicht is om de aangifte te volgen. Ingevolge art. 11 lid 2 AWR kan hij van de aangifte afwijken of de aanslag ambtshalve, dat wil zeggen zonder aangifte, vaststellen. Hoewel dat niet expliciet uit de wettekst blijkt, is bij de aanslagbelastingen hoofdregel dat de inspecteur een aangifte uitreikt. Zonder aangifte zal hij doorgaans niet over voldoende gegevens beschikken om de belastingschuld juist vast te stellen. De inspecteur zal de aanslag dus alleen ambtshalve vaststellen als hij niet

4 Zie ook de memorie van toelichting bij de Wet elektronische aangifte, Stb. 1995, 606. Daarin is opgemerkt dat de aangifteverplichting inhoudt dat op de gestelde vragen moet worden geantwoord door het aangiftebiljet in te vullen en het ingevulde en ondertekende aangiftebiljet met de daarbij gevraagde gegevens en bescheiden in te leveren. Kamerstukken II 1994/95, 24 341, nr. 3, p. 2.

5 Zie hierover Kamerstukken II 1990/91, 21 221, nr. 5, p. 37. Zie ook HR 5 oktober 2007, nr. 43.070, ECLI:NL:HR:2007:BB4739, BNB 2007/325.

over een aangifte beschikt, bijvoorbeeld doordat de belastingplichtige de aangifte niet tijdig heeft ingediend.

Bij de aangiftebelastingen is sprake van een zogenaemde doe-het-zelfheffing oftewel *self-assessment*.<sup>6</sup> De belastingplichtige of inhoudingsplichtige moet, nadat hij is uitgenodigd tot het doen van aangifte, in eerste instantie zelf de belastingschuld formaliseren: op grond van art. 19 AWR moet hij de belasting overeenkomstig de aangifte aan de ontvanger betalen. De aangifte functioneert daarbij als geleidenota. Betaling kan ook plaatsvinden zonder aangifte.<sup>7</sup> Pas als de belasting niet of niet volledig is betaald, kan de inspecteur in actie komen. Hij kan dan ingevolge art. 20 AWR de te weinig geheven belasting naheffen.

### 2.1.1.3 *De uitnodiging tot het doen van aangifte*

Het begin van het aangifteproces wordt gemarkeerd door de uitnodiging tot het doen van aangifte (uda). De inspecteur kan degene die naar zijn mening vermoedelijk belastingplichtig of inhoudingsplichtig is, uitnodigen tot het doen van aangifte (art. 6 lid 1 eerste volzin AWR). Ook degene wiens aangelegenheden op grond van de belastingwet kunnen worden aangemerkt als aangelegenheden van degene die vermoedelijk belastingplichtig is, kan worden uitgenodigd tot het doen van aangifte (art. 6 lid 1 tweede volzin AWR). Die uitnodiging wordt vervat in een aangiftebrief (art. 6 lid 1 derde volzin AWR jo. art. 4a Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994 (Uitv.reg. AWR 1994)). Die uitnodiging is niet vrijblijvend, maar heeft een verplichtend karakter. In welke vorm de aangifte moet worden gedaan, is geregeld in art. 8 jo. art. 20 Uitv.reg. AWR 1994. Op 1 januari 2005 werd het voor een aantal belastingen mogelijk om langs elektronische weg aangifte te doen. Administratieplichtigen, vaak ondernemers, werden daartoe verplicht voor wat betreft de in art. 20 lid 2 Uitv.reg. AWR 1994 genoemde belastingen, waaronder de inkomstenbelasting, de vennootschapsbelasting, de omzetbelasting, de loonbelasting, accijns, bepaalde verbruiksbelastingen, de per 1 januari 2013 vervallen verpakkingenbelasting en de verhuurderheffing.<sup>8</sup> Tot 1 januari 2012 gold dat als dat voor de administratieplichtige onredelijk bezwarend was,

6 De Nederlandse vertaling van *self-assessment*, zelftaxatie, kwam al voor in de fiscale wetgeving van de Bataafs-Franse tijd (1795-1810). Daarmee werd bedoeld dat het vaststellen van de belastingschuld in eerste instantie werd overgelaten aan de belastingplichtigen. Zie daarover onder andere T. Pfeil, *Tot redding van het vaderland. Het primaat van de Nederlandse overheidsfinanciën in de Bataafs-Franse tijd 1795-1810*, NEHA, Amsterdam 1998, p. 217 en T. Pfeil, *Op gelijke voet, De geschiedenis van de Belastingdienst*, Deventer: Kluwer 2009, p. 219 e.v.

7 Zie HR 22 februari 1984, nr. 21.979, ECLI:NL:HR:1984:AW8642, BNB 1984/233.

8 Art. 20 lid 2 Uitv.reg. AWR 1994 is op grond van art. 4 van de Regeling elektronisch berichtenverkeer Belastingdienst (Stcrt. 2015, 37619) met ingang van 1 november 2015 komen te vervallen.

daarvan ontheffing kon worden verleend voor ten hoogste een jaar.<sup>9</sup> Op 1 januari 2012 is die mogelijkheid, vooral uit kostenoverwegingen, komen te vervallen.<sup>10</sup> Alleen als de aangifte betrekking had op een gedeelte van een tijdvak, kon nog een papieren aangifte worden uitgereikt. Op 1 november 2015 is de Wet elektronisch berichtenverkeer Belastingdienst in werking getreden.<sup>11</sup> Deze wet voorziet in een juridische grondslag voor (formeel) elektronisch berichtenverkeer tussen de belastingplichtigen of inhoudingsplichtigen en de Belastingdienst en ziet dus ook op het indienen van de aangifte. Bij die wet is art. 3a AWR ingevoerd. In art. 3a lid 1 AWR is bepaald dat in afwijking van art. 2:14 Awb, in het verkeer tussen belastingplichtigen of inhoudingsplichtigen en de inspecteur een bericht uitsluitend elektronisch zal worden verzonden.<sup>12</sup> De afwijking van art. 2:14 Awb betreft het woord 'uitsluitend'. De in art. 2:14 Awb opgenomen regeling voor elektronische verzending is facultatief geformuleerd en heeft dus geen verplichtend karakter. Daaraan ligt het beginsel van nevenschikking ten grondslag. Dat beginsel houdt in dat elektronisch verkeer conventionele gegevensuitwisseling niet mag verdringen. Voor verkeer met de overheid betekent dit dat de papieren weg mogelijk blijft.<sup>13</sup> Maar voor de aangifte en ander formeel berichtenverkeer met de Belastingdienst (denk aan beschikkingen en informatieverzoeken van de Belastingdienst) geldt dit niet meer. Daarvoor is elektronische verzending in beginsel verplicht. In art. 3a lid 2 AWR is bepaald dat bij ministeriële regeling wordt bepaald op welke wijze het elektronische berichtenverkeer plaatsvindt. Art. 3a lid 3 AWR voorziet in de mogelijkheid om bij ministeriële regeling berichten en groepen van belastingplichtigen of inhoudingsplichtigen aan te wijzen waarvoor het berichtenverkeer kan plaatsvinden anders dan langs elektronische weg. Behalve belastingplichtigen en inhoudingsplichtigen kunnen ook omstandigheden worden aangewezen waaronder het berichtenverkeer anders dan langs elektronische weg kan plaatsvinden. De uitzonderingen zijn dus niet in de wet opgenomen. Art. 3a AWR is een zogenoemde kapstokbepaling; de uitwerking daarvan is overgelaten aan de minister.<sup>14</sup> De bedoelde ministeriële

9 Zie het inmiddels vervallen art. 8 lid 2 AWR en art. 20 lid 3 Uitv.reg. AWR 1994.

10 Zie art. XI van de ministeriële regeling van 16 juni 2011, DV 2011/283M, Stcrt. 2011, 11209.

11 Stb. 2015, 378. Zie voor de inwerkingtreding het Besluit van 14 oktober 2015 tot inwerkingtreding van de artikelen I t/m VI, VIII en X van de Wet elektronisch berichtenverkeer Belastingdienst, Stb. 379. De bepalingen van deze wet maakten vrijwel ongewijzigd deel uit van het wetsvoorstel Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst, maar zijn daar begin 2015 uit gelicht en ondergebracht in het wetsvoorstel met nummer 34 196.

12 Art. 7c IW 1990 en art. 13 Awir bevatten bepalingen die vrijwel overeenkomen met art. 3a AWR.

13 Zie Kamerstukken II 2001/02, 28 483, nr. 3, p. 8 (Wet elektronisch bestuurlijk verkeer).

14 De Afdeling advisering van de Raad van State heeft daarop in haar advies bij dit wetsvoorstel kritiek geuit. Zie Kamerstukken II 2014/15, 34 196, nr. 4, p. 11. Volgens de

regeling is de Regeling elektronisch berichtenverkeer Belastingdienst.<sup>15</sup> In art. 2 van die regeling is voor verschillende groepen bepaald dat berichtenverkeer anders dan langs elektronische weg kan plaatsvinden. De uitzonderingen hebben een technische achtergrond. Het betreft voornamelijk groepen van personen waarvoor de technische voorzieningen nog niet bestaan om elektronisch berichten te ontvangen, zoals wettelijke vertegenwoordigers. De uitgezonderde groepen zijn: (a) kinderen die de leeftijd van 14 jaar nog niet hebben bereikt; (b) nabestaanden van overleden belanghebbenden; (c) belanghebbenden die onder bewind zijn gesteld als bedoeld in art. 1:431 BW, belanghebbenden voor wie een mentorschap is ingesteld als bedoeld in art. 1:450 BW, belanghebbenden die onder curatele zijn gesteld, belanghebbenden die in staat van faillissement verkeren en die een curator hebben en belanghebbenden ten aanzien van wie een schuldsaneringsregeling is uitgesproken en een bewindvoerder is aangesteld; (d) belanghebbenden die als niet-ingezette in de basisregistratie personen zijn ingeschreven en belanghebbende rechtspersonen die in de administratie van de Belastingdienst zijn opgenomen met een vestigingsadres buiten Nederland; en (e) diplomaten. Het ontbreken van digitale vaardigheden achtte de wetgever geen reden voor het opnemen van een uitzondering.<sup>16</sup> In art. 3 lid 2 van de regeling is bepaald dat de inspecteur een papieren aangiftebiljet kan uitreiken aan ondernemers als de aangifte betrekking heeft op een gedeelte van een tijdvak. De overige berichten waarvoor het berichtenverkeer anders dan langs elektronische weg kan plaatsvinden, zijn op basis van art. 3 lid 1 van de Regeling elektronisch berichtenverkeer Belastingdienst aangewezen in een bijlage bij de regeling. Er is sprake van een zogenaemde ingroeiregeling. Het aantal uitzonderingen is vooralsnog aanzienlijk, omdat voor een groot aantal stromen van berichten nog geen elektronische uitwisseling mogelijk is. De bedoeling is dat de uitzonderingen in de toekomst geleidelijk worden geschrapt. Door de staatssecretaris van Financiën is bij de invoering aangekondigd dat voor de aangifte inkomstenbelasting, de uitnodiging daartoe en voor voorlopige en definitieve aanslagen een gewenningsperiode van twee jaar zal worden gehanteerd. Daarmee is bedoeld tegemoet te komen aan de kritiek die vanuit de Eerste Kamer is gekomen op de snelheid van de introductie van het verplichte elektronische berichtenverkeer.<sup>17</sup> De uitzondering voor de aangifte inkomstenbelasting niet-winst geldt nog steeds. In de bijlage bij de Regeling elektronisch berichtenverkeer Belastingdienst is ook de wijze waarop het elektronische berichtenverkeer plaatsvindt, geregeld. Voor aangiften inkomstenbelasting (winst) bijvoorbeeld is daarin bepaald dat gebruik gemaakt moet worden van SBR/Digipoort MijnBelastingdienst. Dat is een digitale voorziening. Regels met betrekking tot de werking van die voorziening zijn te vinden in de

---

Afdeling hadden in de wet in ieder geval de criteria moeten worden opgenomen voor het moment van (niet langer) aanwijzen.

15 Stcrt. 2015, 37619.

16 Zie onder andere Kamerstukken II 2014/15, 34 196, nr. 4, p. 14.

17 Zie de brief van de staatssecretaris van Financiën van 12 oktober 2015, Kamerstukken I 2015/16, 34 196, D, p. 1.

Regeling Voorzieningen GDI.<sup>18</sup> Art. 3a AWR geldt ook voor provincies, maar nog niet voor gemeenten en waterschappen.<sup>19</sup> In de wetgeving van gemeenten en waterschappen is voor de aangifte de papieren vorm nog steeds uitgangspunt. Wel is daarin voorzien in de mogelijkheid om voor een andere vorm te kiezen of mondeling aangifte te doen.<sup>20</sup>

Bij de wet Overige fiscale maatregelen 2020 is art. 3a AWR gewijzigd. Daarin is voorzien in een keuzeregeling.<sup>21</sup> De belastingplichtige of inhoudingsplichtige kan voor wat betreft berichten afkomstig van de inspecteur of het bestuur van de Belastingdienst kiezen tussen hetzij verzending langs elektronische weg, hetzij verzending anders dan langs elektronische weg. De uitgebrachte keuze geldt voor alle berichten. De nieuwe regeling voorziet in de mogelijkheid om hierop bij ministeriële regeling uitzonderingen te maken voor bepaalde berichten, groepen van belastingplichtigen, inhoudingsplichtigen of omstandigheden. Het nieuwe art. 3b AWR bevat een kapstokbepaling voor een regeling voor berichten in tegengestelde richting. Deze wetwijzigingen zijn nog niet in werking getreden.<sup>22</sup>

De belastingplichtige die niet is uitgenodigd tot het doen van aangifte, kan niet rustig achterover leunen. Voor de aanslagbelastingen geldt het volgende. Op grond van art. 6 lid 3 AWR jo. art. 2 Uitv.reg. AWR 1994 is degene die niet binnen een bepaalde termijn – voor de inkomstenbelasting zes maanden na het tijdstip waarop de belastingsschuld is ontstaan – is uitgenodigd tot het doen van aangifte, verplicht om de inspecteur om een uitnodiging tot het doen van aangifte te verzoeken. Dat moet hij doen binnen twee weken na afloop van die termijn (art. 2 lid 4 Uitv.reg. AWR 1994). Alleen als al een aanslag is opgelegd of, na verrekening van voorheffingen en voorlopige aanslagen, geen belasting meer is verschuldigd, hoeft niet om een uitnodiging tot het doen van aangifte te worden verzocht (art. 2 lid 6 Uitv.reg. AWR 1994). Voor de aangiftebelastingen is in art. 3 Uitv.reg. AWR 1994 een vergelijkbare regeling opgenomen. Het niet nakomen van de verplichting om om een uitnodiging tot het doen van aangifte te verzoeken, kan worden bestraft met een

---

18 De regeling is vastgesteld door de minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties. De wettelijke basis van die regeling is art. X lid 2 van de Wet elektronisch berichtenverkeer Belastingdienst.

19 De art VII en IX die erin voorzien dat elektronisch berichtenverkeer ook voor gemeenten en waterschappen hoofdregel wordt, zijn nog niet in werking getreden.

20 Zie art. 237 lid 1 en 237 lid 5 Gemw, art. 228a lid 3 Provw en art. 127 lid 3 Wschw.

21 Art. XI onderdeel A en B van de wet Overige fiscale maatregelen 2020, Stb. 2020, 512.

22 Voor de Awir is een overeenkomstige regeling per 1 januari 2020 ingevoerd. Zie art. II onderdeel B en C van de wet Overige fiscale maatregelen 2020. Zie hierover ook E.B. Pechler, Modernisering van het elektronisch bestuurlijk berichtenverkeer, TFB 2002/3, p. 15 e.v.

bestuurlijke boete van ten hoogste € 5.514 (art. 67ca AWR).<sup>23</sup> Ook degene op wie niet die verplichting rust, kan om een uitnodiging voor het doen van aangifte verzoeken. De inspecteur is ingevolge art. 6 lid 2 AWR verplicht om dat verzoek te honoreren.

Sinds 1 januari 2020 is in art. 9 lid 4 AWR voor de aanslagbelastingen voorzien in de mogelijkheid om spontaan aangifte te doen.<sup>24</sup> Als de belastingplichtige zonder dat hij daartoe is uitgenodigd gegevens verstrekt die ook en op dezelfde wijze zouden moeten worden verstrekt als hij wel was uitgenodigd tot het doen van aangifte, dan wordt die verstrekking aangemerkt als het op uitnodiging doen van aangifte als bedoeld in art. 8 lid 1 AWR. Dit is niet alleen bedoeld om een bestaande praktijk, waarin belastingplichtigen steeds vaker zonder daartoe uitgenodigd te zijn een aangifte indienden, te legitimeren, maar ook om de inspecteur ter zake van die aangiften dezelfde correctie- en sanctiebevoegdheden te geven. Aan de spontane aangiften zijn volgens de wetgever dan ook dezelfde wettelijke sancties – boeten en omkering van de bewijslast – verbonden als die welke voor een op uda ingediende aangifte gelden.<sup>25</sup> Worden gegevens op een andere wijze verstrekt, dan zal die verstrekking worden aangemerkt als een verzoek om een uda.<sup>26</sup>

De belastingplichtige of inhoudingsplichtige die is uitgenodigd tot het doen van aangifte is op grond van art. 8 lid 1 AWR in beginsel verplicht om aangifte te doen. Omgekeerd geldt dat de verplichting tot het doen van aangifte pas ontstaat met de uitnodiging tot het doen van aangifte.<sup>27</sup> De verplichting om aangifte te doen, bestaat ook als iemand daarmee de verdenking op zich zou laden een strafbaar feit te hebben gepleegd. Zie daarvoor HR 11 december 1991, nr. 27.345, ECLI:NL:HR:1991:AW5744, BNB 1992/243. Dat op het niet voldoen aan de aangifteplicht straf staat, maakt dat niet anders. Dat kan ook worden afgeleid uit EHRM 10 september 2002, nr. 76547/01, FED 2003/589 (Allen). Maar de verplichting tot het doen van aangifte geldt niet als iemand niet belastingplichtig is. In HR 27 maart 1996, nr. 31.209, ECLI:NL:HR:1996:AA2004, BNB 1996/273 oordeelde de Hoge Raad dat, wanneer een belastingplichtige die meent niet belastingplichtig te zijn, zijn aangiftebiljet oningevuld retourneert en daarbij uitdrukkelijk en gemotiveerd aangeeft waarom hij van mening is dat hij niet belastingplichtig

23 Voor 1 januari 2010 kon dit alleen strafrechtelijk worden gesanctioneerd. Met ingang van genoemde datum is de strafrechtelijke sanctie vervangen door een bestuursrechtelijke. Zie daarover C.P.M. van der Woude en W.E. Nent, Bijkomende verplichtingen: wie is nu beter af met een verzuimboete?, TFB 2010/4, p. 9-14. Zie voor de boeten verder hoofdstuk 9 van dit boek.

24 Art. XI onderdeel C van de wet Overige fiscale maatregelen 2020, Stb. 2020, 512.

25 Kamerstukken II 1019/20, 35 303, nr. 3, p. 25 en 60. Zie voor die sancties par. 2.1.1.6.

26 Kamerstukken II 1019/20, 35 303, nr. 3, p. 60-61.

27 Zie Kamerstukken II 1954/55, 4080, nr. 3, p. 14.

is, hem niet kan worden verweten dat hij geen aangifte heeft gedaan. Dat geldt volgens de Hoge Raad ook als zijn standpunt later door de rechter onjuist zou worden bevonden.

#### 2.1.1.4 *De inhoud van de aangifte*

##### *Inleiding*

De uitnodiging tot het doen van aangifte wordt gedaan in de vorm van een aangiftebrief (zie art. 6 jo. art. 4a Uitv.reg. AWR 1994). In art. 7 AWR is bepaald dat in de uitnodiging tot het doen van aangifte opgave wordt verlangd van gegevens en dat daarin overlegging of toezending kan worden verlangd van bescheiden en andere gegevensdragers, andere dan die welke plegen te dienen als bewijs tegenover derden.

##### *De eisen van art. 8 AWR*

Op grond van art. 8 lid 1 onderdeel a AWR moet de belastingplichtige de in de uitnodiging gevraagde gegevens duidelijk, stellig en zonder voorbehoud invullen. Ook moet de aangifte worden ondertekend. Uit de wetsgeschiedenis van de AWR blijkt dat er uitdrukkelijk niet voor is gekozen om in art. 8 AWR ook de eis op te nemen dat de aangifte naar waarheid wordt ingevuld.<sup>28</sup> De wetgever achtte dat overbodig omdat in de met het huidige art. 69 lid 2 AWR overeenkomende bepaling, het onjuist of onvolledig doen van aangifte strafbaar is gesteld. Om te voldoen aan art. 8 AWR hoeft de aangifte dus niet juist te zijn. In zoverre worden aan het voldoen aan art. 8 AWR geen materiële eisen gesteld. Dat is van belang bij de sanctionering. De verzuimboete van art. 67a AWR kan wel worden opgelegd als geen aangifte is gedaan, maar niet als er wel een aangifte is gedaan, maar die aangifte niet juist is.

De vraag is wat de betekenis is van de wel in art. 8 AWR genoemde voorwaarden. Moet voor het voldoen aan de aangifteplicht van art. 8 AWR aan alle in dat artikel gestelde voorwaarden zijn voldaan of kan een aangifte ook worden geacht te zijn gedaan als niet aan alle maar wel aan enige van de daarin gestelde voorwaarden is voldaan? Uit de jurisprudentie die betrekking heeft op met art. 8 AWR overeenkomende bepalingen uit vroegere wetgeving kan worden afgeleid dat het bij art. 8 AWR vooral gaat om de functie van die bepaling: de inspecteur moet zich een oordeel kunnen vormen over de verschuldigde belasting.<sup>29</sup> Als daaraan niet is voldaan, is de aangifte van art. 8 AWR niet gedaan. In dat licht moeten de genoemde eisen dan ook worden geïnterpreteerd. Het arrest HR 27 maart 1996, nr. 31.083, ECLI:NL:HR:1996:AA1949, BNB 1996/272 betrof een geval waarin enkele essentiële rubrieken van de aangifte vennootschapsbelasting niet waren ingevuld, maar de gevraagde informatie wel was af te leiden uit de met de aangifte meegezonden

28 Zie Kamerstukken II 1954/55, 4080, nr. 3, p. 15.

29 Vergelijk HR 26 september 1923, B. 3267.



jaarstukken. In dat geval was de vereiste aangifte niet gedaan. De Hoge Raad stelde voorop dat een belastingplichtige met het enkel verstrekken van alle voor de heffing van belang zijnde gegevens nog niet heeft voldaan aan de verplichting van art. 8 lid 1 AWR. De belastingplichtige is, behoudens uitzonderingen, ook verplicht om de aangifte duidelijk, stellig en zonder voorbehoud in te vullen en te ondertekenen. Het is echter niet zo dat het niet invullen van een rubriek altijd tot de conclusie moet leiden dat de aangifte van art. 8 AWR niet is gedaan. Dat geldt ook voor de ondertekening van de aangifte. Als bij de inspecteur geen onzekerheid bestaat over de herkomst van de aangifte, kan enkel het ontbreken van een ondertekening niet leiden tot de conclusie dat de vereiste aangifte niet is gedaan.<sup>30</sup>

### *Binding aan de aangifte*

De belastingplichtige is niet gebonden aan zijn aanvankelijk ingediende aangifte. Als een student die geen studiefinanciering geniet, verzuimd heeft om in zijn aangifte voor de inkomstenbelasting en premies volksverzekeringen een bedrag ter zake van scholingsuitgaven in aftrek te brengen als persoonsgebonden aftrek, dan kan hij daarop nog terugkomen.<sup>31</sup> Gebreken kunnen zo nodig worden hersteld met een aanvullende aangifte. Daarvoor is niet nodig dat de aangifte tijdig is ingediend.<sup>32</sup> Tijdigheid van de aangifte is niet als voorwaarde in art. 8 AWR gesteld. Dient de belastingplichtige de aangifte in nadat de aanslag is opgelegd, dan zal die aangifte, mits binnen de bezwaartermijn ingediend, worden aangemerkt als bezwaar tegen de aangifte. Zie onder andere HR 2 december 1992, nr. 27.896, ECLI:NL:HR:1992:BH8402, BNB 1993/92.<sup>33</sup> De belastingplichtige kan ook in bezwaar nog terugkomen op een reeds ingediende aangifte. Het bestuursrechtelijke verbod van reformatio in peius (geen verslechtering van de positie van de indiener van een bezwaar- of beroepschrift) brengt mee dat een aanslag na bezwaar niet kan worden verhoogd.<sup>34</sup> Terugkomen op een aangifte in de bezwaarfase kan dus alleen voor zover dat tot een lagere nettoaanslag leidt. Terugkomen op de aangifte kan ook als het bezwaar zich richt tegen een aanslag die is opgelegd in overeenstemming met de aangifte.<sup>35</sup> Dat geldt eveneens als de aanvankelijk ingediende aangifte niet voldoet

30 Zie ook HR 22 september 1987, nr. 80.794, ECLI:NL:HR:1988:AX1087, FED 1988/32 en HR 17 december 2004, nr. 40.274, ECLI:NL:HR:2004:AR7759, BNB 2005/82.

31 Zie voor de aftrek van uitgaven als scholingsuitgaven art. 6.27 e.v. Wet IB 2001.

32 Zie HR 23 december 1959, nr. 14.099, ECLI:NL:HR:1959:AY0549, BNB 1960/26.

33 Zie ook HR 10 januari 1990, nr. 26.235, ECLI:NL:HR:1990:ZC4196, BNB 1990/258.

34 Zie art. 7:11 Awb waarin is bepaald dat de heroverweging in bezwaar plaatsvindt op grondslag van het bestreden besluit. Daarin ligt besloten het verbod om een beslissing te nemen die een verslechtering van de positie van de indiener van het bezwaarschrift inhoudt. Zie hierover ook par. 7.3.3.3. Dat verbod geldt op grond van art. 8:69 Awb ook in beroep.

35 Zie HR 2 december 1992, nr. 27.590, ECLI:NL:HR:1992:BH8322, BNB 1993/91.

aan de eisen van art. 8 AWR. Daarbij geldt wel de beperking dat eventuele sancties op het niet nakomen van de aangifteplicht daarmee niet kunnen worden afgevoerd.<sup>36</sup> Pas als de aanslag onherroepelijk vaststaat, dat wil zeggen als daartegen geen rechtsmiddel meer openstaat, kan de belastingplichtige niet meer terugkomen op de aangifte. Voor vermindering van de aanslag is hij dan afhankelijk van de bereidheid van de inspecteur die op de voet van art. 65 AWR ambtshalve te verminderen. Tegen die beslissing staat geen rechtsmiddel open. Alleen voor de inkomstenbelasting, en daarmee ook voor de premies volksverzekeringen, is dat anders.<sup>37</sup> Daarvoor geldt sinds 1 januari 2010 ingevolge art. 9.6 Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) dat een weigering van een verzoek om ambtshalve vermindering voor bezwaar vatbaar is.

In beginsel is een belastingplichtige niet alleen niet gebonden aan de aangifte voor het betrokken tijdvak, maar ook niet aan door hem ingediende aangiften voor eerdere of latere tijdvakken.<sup>38</sup> Dat geldt echter niet onverkort. Een belastingplichtige kan worden gebonden aan aangiften over andere tijdvakken. Dat doet zich voor bij belastingen die periodiek worden geheven, zoals de inkomsten- en vennootschapsbelasting en wel in de winstsfeer. Het betreft dan kwesties die doorwerken naar andere tijdvakken, zoals waarderingen en het vormen van voorzieningen.<sup>39</sup> Als een belastingplichtige in enig jaar een standpunt heeft ingenomen dat onherroepelijke gevolgen heeft gehad voor de belastingheffing van een bepaald jaar en daarmee niet verenigbaar is dat hij daarop zou terugkomen, dan is hij daaraan ook voor andere belastingjaren gebonden.<sup>40</sup> Dat doet zich bijvoorbeeld voor als een belastingplichtige wil terugkomen op een eerder ingenomen standpunt en er als gevolg daarvan over eerdere tijdvakken zou moeten worden nagevorderd. Dat geldt echter weer niet als er sprake is van een fout waarop de zogenoemde foutenleer van toepassing is. Ingevolge de foutenleer geldt in de winstsfeer dat, als de belastingplichtige een fout heeft gemaakt die doorwerkt naar andere jaren, herstel niet kan plaatsvinden door de beginbalans aan te passen van het laatste openstaande jaar en de inspecteur niet kan navorderen, onder bepaalde voorwaarden herstel in het laatste openstaande jaar kan plaatsvinden. Dat betreft echter alleen de bepaling van winst en de

---

36 Zie HR 2 maart 2007, nr. 42.311, ECLI:NL:HR:2007:AZ9676, BNB 2007/191 en HR 22 juli 2013, nr. 12/00517, ECLI:NL:HR:2013:30, BNB 2013/195.

37 Op grond van art. 9.1 lid 3 Wet IB 2001 worden beide gezamenlijk geheven.

38 Zie onder meer HR 2 januari 1980, nr. 19.333, ECLI:NL:HR:1980:AX0091, BNB 1980/156.

39 Zie over deze materie ook E.C.G. Okhuizen, De binding van de belastingplichtige aan de aangifte; over standpunten en keuzes en andere bindingskwesties, MBB 2013/11, p. 349-359.

40 Zie daarvoor onder meer HR 15 februari 1950, B. 8775 en HR 7 mei 1958, nr. 13.545, ECLI:NL:HR:1958:AY1162, BNB 1958/206.

toepassing van daarmee samenhangende regelingen en hangt dus direct samen met de betreffende heffingswet.<sup>41</sup>

Gaat het om vermogensetikettering, dat wil zeggen de etikettering van bedrijfsmiddelen als privévermogen of ondernemingsvermogen, zoals zich kan voordoen bij de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting, dan is de Hoge Raad strenger. Voor vermogensetikettering geldt als regel dat een belastingplichtige, behoudens bijzondere omstandigheden, niet meer kan terugkomen op een eenmaal uitgebrachte keuze als over een aanslag over enig jaar, waarop de keuze ziet, onherroepelijk is beslist. Dat jaar kan ook een later jaar zijn.<sup>42</sup> Dat de keuze nog geen gevolgen heeft gehad in de verhouding tussen de belastingplichtige en de fiscus, is niet zo'n bijzondere omstandigheid.<sup>43</sup>

Als sprake is van een geval waarin de aangelegenheden van een belastingplichtige zijn aan te merken als de aangelegenheden van een andere belastingplichtige, zoals het geval is bij fiscale partners, kan de eerste belastingplichtige ook worden gebonden door de aangifte van die andere belastingplichtige.<sup>44</sup>

Bij wettelijke keuzeregelingen is het moment waarop de keuze moet worden uitgebracht doorgaans uitdrukkelijk geregeld. Soms is ook het laatste tijdstip waarop nog op een uitgebrachte keuze kan worden teruggekomen, uitdrukkelijk geregeld.<sup>45</sup> Maar wat als de wet bepaalt dat een keuze moet worden gedaan bij de aangifte en niet is geregeld dat daarop kan worden teruggekomen? Uitgangspunt is dat op een

---

41 Zie voor het eerst HR 22 oktober 1952, nr. 11.064, B. 9293. Zie over de foutenleer A.O. Lubbers, Foutenleer (diss. Rotterdam), (Fiscale Monografie nr. 95), Deventer: Kluwer 2000.

42 Soms komt het voor dat de aanslag voor een jaar is opgelegd en al onherroepelijk vaststaat, terwijl dat voor het voorafgaande jaar nog niet het geval is. De belastingplichtige is dan gebonden aan de door hem in de aangifte voor het latere jaar uitgebrachte keuzes. Zie HR 26 november 1986, nr. 24.298, ECLI:NL:HR:1986:AW7822, BNB 1987/26.

43 Zie HR 8 januari 1977, nr. 18.376, ECLI:NL:HR:1977:AX3404, BNB 1977/212.

44 Zie HR 28 april 2006, nr. 41.111, ECLI:NL:HR:2006:AU3580, BNB 2007/88 en HR 28 april 2006, nr. 42.002, ECLI:NL:HR:2006:AU3582, BNB 2007/89.

45 Een voorbeeld daarvan is te vinden in art. 2.17 Wet IB 2001, dat ziet op de toerekening van gemeenschappelijke inkomensbestanddelen aan partners. In lid 2 daarvan is bepaald dat de toerekening van die inkomensbestanddelen plaatsvindt in de verhouding die de partners daarvoor bij het doen van aangifte kiezen. In art. 2.17 lid 4 Wet IB 2001 is bepaald dat de onderlinge verhouding nog kan worden gewijzigd tot het moment waarop de aanslag of navorderingsaanslag onherroepelijk vaststaat. Als over de aanslag wordt geprocedeerd tot aan de Hoge Raad, kunnen ingevolge de tweede volzin van art. 2.17 lid 4 Wet IB 2001 de belastingplichtige en zijn partner de onderlinge verhouding nog tot zes weken na de uitspraak van de Hoge Raad wijzigen.