

# Stellig doen van aangifte problematisch bij betwiste bate



*Mr. I.R.J. Thijssen is als  
fiscaal advocaat verbonden  
aan Jaeger Advocaten-  
belastingkundigen te  
Amsterdam*

Vele Nederlanders zijn begin dit jaar weer uitgenodigd om hun aangifte inkomstenbelasting over het jaar 2009 te doen. Daarbij dienen ze de gevraagde gegevens 'duidelijk, stellig en zonder voorbehoud' te verstrekken. Maar wat als ze er niet helemaal zeker van zijn of een bepaalde bate nu wel of niet belastbaar is? Moeten ze die dan wel of niet opgeven en wat zijn de consequenties van het een of het ander? De belastingplichtige – en met hem zijn belastingadviseur – blijkt in zo'n situatie voor een fiks dilemma te staan.

Een dergelijke uitnodiging is geen vrijblijvende aangelegenheid: iedereen die wordt uitgenodigd tot het doen van aangifte is vervolgens verplicht dat ook daadwerkelijk te doen. Deze verplichting bestaat overigens ook als de genodigde niet belastingplichtig is. Die kan er dan in eerste instantie mee volstaan het biljet oningevuld terug te sturen, mits hij

daarbij uitdrukkelijk en gemotiveerd aangeeft waarom hij meent niet belastingplichtig te zijn.<sup>1</sup> Als uiteindelijk geen gevolg wordt gegeven aan de uitnodiging om aangifte te doen, kan dat leiden tot beboeting of tot strafrechtelijke

<sup>1</sup> zie HR 27 maart 1996, BNB 1996/273.

vervolging. Heeft de inspecteur geen uitnodiging toegezonden, dan moet de belastingplichtige daar in een aantal gevallen zelf om verzoeken.<sup>2</sup>

### *Het is onduidelijk hoe iemand 'stellig' een aangifte kan doen van een bate waarvan de belastbaarheid betwistbaar is*

Een aangifte dient aan een aantal formele eisen te voldoen (zie art. 8 AWR). Zo moeten de in het aangiftebiljet gevraagde gegevens 'duidelijk, stellig en zonder voorbehoud' worden verstrekt. Het is echter onduidelijk hoe iemand 'stellig' een aangifte kan doen van een bate waarvan de belastbaarheid betwistbaar is, of als hij op grond van onduidelijke, complexe en snel veranderende fiscale regelgeving niet zeker is van de belastbaarheid van een bate of van de aftrekbaarheid van een uitgave. Ook kan het in voorkomende gevallen onduidelijk zijn in welk jaar een bepaalde bate is genoten of kan onduidelijkheid bestaan over de vraag wie ten aanzien van een bepaalde bate als belastingplichtige moet worden aangemerkt. Al deze onduidelijkheden die het gevolg zijn van de complexiteit en de omvang van de fiscale regelgeving, leiden er de facto dan ook toe dat een ieder die zijn belastingaangifte doet, de kans loopt dat zijn aangifte onvolledig of onjuist zal zijn.<sup>3</sup> Bij dergelijke onduidelijkheden heeft degene die is uitgenodigd tot het doen van een belastingaangifte, slechts twee mogelijkheden: ofwel hij neemt in zijn aangifte het standpunt in dat de bate onbelast is, ofwel hij neemt daarin het standpunt in dat de bate belast is. Beide mogelijkheden kunnen verschillende boeterechtelijke en bewijsrechtelijke consequenties hebben.

### *De belastingplichtige kan ervoor kiezen om een bate waarvan hij het bestaan of de belastbaarheid betwist, niet te verantwoorden in zijn belastingaangifte*

#### **STANDPUNT AANGIFTE: GEEN (BELASTE) BATE**

De belastingplichtige kan ervoor kiezen om een bate waarvan hij het bestaan of de belastbaarheid betwist, niet te

verantwoorden in zijn belastingaangifte. Als dit standpunt later onjuist blijkt te zijn, hoeft daarna geen beboeting of bestraffing te volgen als het als *pleitbaar* wordt aangemerkt. Daarvan is sprake als een standpunt is ingenomen dat in alle redelijkheid verdedigbaar is. Om als pleitbaar te worden aangemerkt, is het niet vereist dat expliciet kenbaar is gemaakt dat een bepaald standpunt is ingenomen, noch dat hierover vooraf met de inspecteur is gecommuniceerd. Door dit wel te doen, kan dit echter wel de verwijtbaarheid – noodzakelijk voor beboeting of bestraffing – verminderen of wegnemen. Een nadeel van deze mogelijkheid is dat de pleitbaarheid van een ingenomen standpunt pas achteraf wordt vastgesteld. Als dan blijkt dat geen sprake is van een pleitbaar standpunt, kan een boete worden opgelegd of kan strafrechtelijke vervolging worden ingesteld vanwege het onjuist of onvolledig doen van een aangifte. Een ander nadeel is gelegen in de bewijslastverdeling. De inspecteur moet in eerste instantie weliswaar de aanwezigheid van een niet-verantwoorde bate aannemelijk maken, maar wanneer hij daarin slaagt, kan hij vervolgens de hoogte van de aanslag schatten. Vervolgens dient de belastingplichtige overtuigend te bewijzen dat de schatting van de inspecteur te hoog is geweest. Bij twijfels over de pleitbaarheid van een bepaald standpunt is het desondanks innemen van dat standpunt in een belastingaangifte derhalve een riskante aangelegenheid.

### *Bij twijfels over de pleitbaarheid van een bepaald standpunt is het desondanks innemen van dat standpunt in een belastingaangifte een riskante aangelegenheid*

#### **STANDPUNT AANGIFTE: WEL BELASTE BATE**

Gezien de risico's die zijn verbonden aan de hiervoor beschreven mogelijkheid, zou een belastingplichtige er veiligheidshalve voor kunnen kiezen om de (vermeende) bate te verantwoorden en dus in zijn aangifte op te nemen. Dat kan hij doen, ook wanneer er naar zijn mening geen sprake is van een belaste bate. Vervolgens staat het hem vrij om tegen de uit deze aangifte voortvloeiende belastingaanslag bezwaar te maken en een standpunt in te nemen dat afwijkt van zijn aangifte. Het nadeel van deze handelwijze is dat, hoezeer de belastingplichtige ook het recht heeft om in bezwaar terug te komen op hetgeen hij in zijn aangifte heeft vermeld, de bewijslast van het andersluidende standpunt in het bezwaarschrift veelal op hemzelf rust.<sup>4</sup> Met andere woorden, een aangifte wordt verondersteld juist te zijn. Dit bewijsrechtelijke nadeel kan in sommige gevallen wegvallen tegen een groot boete- of strafrechtelijk voordeel: door zo te handelen lijkt beboeting of strafrechtelijke vervolging vanwege een onjuiste aangifte niet meer aan de orde. De door de inspecteur veronderstelde bate is immers in de aangifte verantwoord.

2 Blijft het verzoek om een aangiftebiljet ten onrechte achterwege, dan kan sinds 1 januari 2010 een verzuimboete worden opgelegd van ten hoogste € 4920 (art. 67ca, lid 1, onderdeel a, AWR jo. art. 6, lid, 3, AWR).

3 Ontleend aan W.E.C.A. Valkenburg, 'Nadere eisen in verband met het bewijs van voorwaardelijk opzet', FED 21 augustus 2003, nr. 415, p. 2263.

4 Aldus: R.J. Koopman, 'Bewijslast in belastingzaken', Fiscale monografieën nr. 78, Deventer 1996, blz. 48.

Bij twijfels over de pleitbaarheid van zijn standpunt staat de belastingplichtige dus voor een duivels dilemma: gaat hij in zijn aangifte uit van de afwezigheid of de onbelastbaarheid van een bepaalde bate, dan zou beboeting of bestraffing kunnen volgen. Gaat hij in zijn aangifte uit van de aanwezigheid een bepaalde (belaste) bate, dan draagt hij vervolgens de bewijslast voor zijn andersluidende standpunt in bezwaar of beroep.

*Ook belastingplichtigen die in een bezwaar- of beroepsprocedure over de voorgaande jaren zijn verwickeld, zijn wettelijk verplicht om de vereiste aangifte te doen*

### VERMEENDE FRAUDEGEVALLEN

Er zijn belastingplichtigen die ervan worden beticht opzettelijk onjuiste belastingaangiften te hebben ingediend. Dit gebeurt bijvoorbeeld als de inspecteur meent dat een belastingplichtige inkomsten of vermogen heeft verzwegen. Wanneer de belastingplichtige de inspecteur er niet van weet te overtuigen dat daar niets van waar is, zal hij worden geconfronteerd met (hoge) ambtshalve geschatte (navorderings)aanslagen en dito vergrijpboetes. En als tegen deze belastingaanslagen bezwaar- of beroepschriften worden ingediend, zijn de daaruit voortvloeiende procedures veelal nog niet tot een einde gekomen op het moment waarop de belastingplichtige wordt uitgenodigd voor het doen van aangifte voor het daaropvolgende jaar. De wettelijke verplichting om de vereiste aangifte te doen bestaat immers ook voor belastingplichtigen die in een bezwaar- of beroepsprocedure over de voorgaande jaren zijn verwickeld. Als de inspecteur dan net als in de voorgaande jaren van mening zal zijn dat ook in dat volgende jaar sprake is van bepaalde inkomsten en/of vermogensbestanddelen, brengt dat de belastingplichtige in een lastig parket. En dat geldt sinds 1 juli 2009 ook voor de hierbij betrokken belastingadviseur.<sup>5</sup> Als de belastingplichtige opnieuw stelt dat er in het geheel geen sprake is van (verzwegen) inkomsten of vermogen, terwijl de inspecteur daar waarschijnlijk anders over denkt, heeft hij wederom de keuze uit de twee eerdervermelde mogelijkheden: ofwel hij neemt in zijn aangifte het standpunt in dat hij de bate niet heeft genoten, ofwel hij neemt het standpunt in dat hij haar wel heeft genoten. Overigens heeft zijn belastingadviseur in

geval van daadwerkelijke fraude nog een derde mogelijkheid (lees: plicht): hij beëindigt direct de samenwerking met de frauderende belastingplichtige.

Bij het wederom niet in de aangifte verantwoorden van vermeend inkomen of vermogen wordt de hoogte van de te verwachten aanslag veelal niet willekeurig door de inspecteur vastgesteld.<sup>6</sup> Hoewel resultaten uit het verleden geen garanties bieden voor de toekomst, is aan de hand van de door de inspecteur gehanteerde schattingsmethoden uit voorgaande jaren vaak vrij exact vast te stellen wat zijn schattingen zullen zijn voor toekomstige jaren. Als de belastingplichtige er bijvoorbeeld voor kiest om in deze nieuwe aangifte wederom (een deel van) de vermeende winst uit onderneming niet te verantwoorden, zal de inspecteur de aangifte net als in de voorgaande jaren bijvoorbeeld corrigeren aan de hand van de inkopen en de (hogere) brutowinstmarges uit de branche. Bij vermeende zwartsparenders zal de inspecteur er hoogstwaarschijnlijk van uitgaan dat het eerder door hem geschatte vermogen (jaarlijks) met 4% is toegenomen.<sup>7</sup> Daarnaast kan hij wellicht proberen gebruik te maken van de nieuwe mogelijkheid om vergrijpboeten van 300% op te leggen aan zowel de belastingplichtige als diens medeplegende belastingadviseur.<sup>8</sup>

*Vanuit boete- en strafrechtelijk perspectief kan het zinvol zijn om in een volgende aangifte domweg de door de inspecteur veronderstelde bate op te nemen*

Vanuit boete- en strafrechtelijk perspectief kan het dus zinvol zijn om – anders dan bij de ingediende aangiften over de voorgaande jaren – te kiezen voor de tweede mogelijkheid: het domweg in de aangifte opnemen van de door de inspecteur veronderstelde bate. Desnoods gaat deze aangifte vergezeld van een brief waarin wordt aangegeven dat enkel voor deze handelwijze is gekozen om discussies over beboeting te voorkomen en dat tegen een aangifteconforme aanslag zeker een bezwaarschrift zal worden ingediend. Bij een dergelijke aangifte kan de inspecteur bezwaarlijk nog een boete opleggen aan de belastingplichtige en de betrokken belastingadviseur vanwege het onjuist doen van aangifte. Het nadeel van deze handelwijze is evenwel opnieuw gelegen in de bewijssfeer: de belastingplichtige moet het in het bezwaarschrift vermelde andersluidende standpunt aannemelijk maken. Of dit een onoverkomelijk nadeel is, hangt af van de omstandigheden van het geval. Bij wijze van voorbeeld behandel ik hierna twee mogelijke situaties.

### Lopende bezwaar- of beroepsprocedure over voorgaande jaren

Allereerst kan (de uitkomst van) de lopende bezwaar- of beroepsprocedure over de voorgaande jaren relevant zijn. Is in die jaren in de aangifte het standpunt ingenomen dat

5 Art. 5:1, lid 2 en lid 3 Awb. Zie daarover uitgebreid: B.J.G.L. Jaeger, 'De adviseur als medepleger', Fiscaal Tijdschrift Vermogen, februari 2008, p. 6-14, alsmede D.G. Barmentlo en D.N.N. Jansen, 'Belastingplichtige en belastingadviseur onder huidig en komend boeterecht', Vakblad voor de MKB-adviseur, nr. 5, 2008.

6 Het verbod van willekeur is gecodificeerd in art. 3:4, lid 2, Awb.

7 Analoog aan art. 5:2, lid 1, Wet IB 2001.

8 Art. 67d, lid 5, AWR.

geen sprake is van een belaste bate, dan zal in die procedures in eerste instantie de inspecteur de bewijslast dragen voor de aanwezigheid van een verzwegen bate. Slaagt hij daarin en is het waarschijnlijk dat hij dat ook met betrekking tot de daarna gelegen jaren zal doen, dan lijkt de keuze voor de tweede mogelijkheid geen additioneel bewijsrisico meer met zich mee te brengen. Sterker nog, door het opnemen van de veronderstelde bate in de aangifte wordt de bewijslast van de belastingplichtige niet verzwaaard. Daar komt nog bij dat de procedures over de voorgaande jaren waarschijnlijk op veel eerder tijdstip tot een definitief einde komen dan het jaar waarvoor thans aangifte moet worden gedaan. Wanneer in de procedures over de voorgaande jaren in het voordeel van een belastingplichtige wordt beslist, kan ik mij slecht voorstellen dat over dezelfde kwestie in een later jaar, enkel vanwege het feit dat een belastingplichtige in dat latere jaar de vermeende bate in zijn aangifte heeft verantwoord, nog zal worden (door)geprocedeerd.

### Bewijslast reeds omgekeerd

Een andere omstandigheid kan zijn dat de bewijslast reeds op andere gronden is omgekeerd en verzwaaard, bijvoorbeeld in geval van een gebrekkige administratie.<sup>9</sup> In zo'n situatie kan het voordeel van de tweede mogelijkheid – geen beboeting of bestraffing dankzij het in de aangifte verantwoorden van de vermeende bate – opwegen tegen het nadeel van de

<sup>9</sup> Zie art. 25, lid 3, AWR of art. 27e AWR.

bewijslast van een andersluidend standpunt in een bezwaarschrift. De belastingplichtige draagt dan immers toch al de (verzwaaarde) bewijslast voor de afwezigheid van de vermeende bate en dan is er geen sprake meer van een additioneel bewijsrisico.

### CONCLUSIE

Het is onduidelijk hoe iemand 'stellig' een aangifte kan doen van een bate waarvan hij het bestaan of de belastbaarheid, pleitbaar of minder pleitbaar, betwist. Bij twijfels over de pleitbaarheid van een bepaald standpunt is het desondanks innemen van dat standpunt in een belastingaangifte een risikante aangelegenheid. De belastingplichtige – en diens belastingadviseur – kan in een dergelijk geval worden geconfronteerd met een straf of een boete, alsmede met een omkering en verzwaring van de bewijslast. Dit risico speelt met name wanneer reeds een bezwaar- of beroepsprocedure loopt over een voorgaand jaar met betrekking tot de aanwezigheid of belastbaarheid van een (soortgelijke) bate. In dergelijke gevallen kan het soms zinvol zijn om in de nieuwe aangifte het standpunt van de inspecteur over te nemen en vervolgens bezwaar te maken tegen de daaruit voortvloeiende aangifte. Bestrafing, beboeting en verzwaring van de bewijslast is dan niet meer aan de orde.

### HOOGOPGELEIDE 25- TOT 35-JARIGEN DOEN HET GOED OP DE ARBEIDSMARKT

Van de 25- tot 35-jarige hoogopgeleiden die geen onderwijs meer volgen, is bijna 94% aan het werk in 2009, zo meldt het CBS. Ook onder niet-westerse allochtone hoogopgeleiden is het aandeel dat werkt hoog (89%). Bovendien is dit aandeel sinds 2003, toen het nog maar 80% was, flink toegenomen.

### ZZP'ER BEHAALT OMZET UIT SOCIALE NETWERKEN

Het eerste kwartaalonderzoek van de ZZZP Barometer wijst uit dat maar liefst 86,6% van de ondervraagde zelfstandig ondernemers actief is op online sociale netwerken. LinkedIn geniet met 82,6% duidelijk de voorkeur, op afstand gevolgd door Twitter met 19,6%. Gemiddeld besteden zzp'ers jaarlijks 25% van hun tijd aan acquisitie. Een kwart van de ondervraagden geeft aan weleens een of meer opdrachten uit de nieuwe sociale netwerken te hebben gegenereerd.

Het zzp-panel, dat inmiddels uit 940 zelfstandigen uit 15 verschillende sectoren bestaat – met de zakelijke dienstverlening als meest vertegenwoordigde sector – wordt gepeild over terugkerende thema's, zoals 'vertrouwen in de

Nederlandse economie' en 'ontwikkeling omzet en resultaat'. Een vast onderdeel van de ZZZP Barometer is het actuele thema. In dit eerste onderzoek stond de vraag 'Hoe werf je opdrachten als zzp'er?' centraal en werd inzicht verkregen in de hoeveelheid tijd die werd besteed aan het binnenhalen van nieuwe opdrachten en de rol van de sociale netwerken daarin (LinkedIn, Twitter, Hyves, Facebook en Ning).

### RISICO-INVENTARISATIE VOOR KLEINE WERKGEVER GEMAKKELIJKER

Werkgevers met maximaal 25 werknemers kunnen vanaf 1 januari 2011 afzien van een deskundige bij het opstellen en evalueren van risico's in hun bedrijf. Dat mag alleen als ze gebruikmaken van een erkend systeem voor risico-inventarisatie en evaluatie van de branche. Ook moeten werknemers vanaf 1 januari 2011 de risico-inventarisatie van hun bedrijf kunnen inzien. De ministerraad heeft ingestemd met een daartoe strekkend wetsvoorstel. De vereenvoudiging van de risico-inventarisatie verlaagt de administratieve lasten voor kleine werkgevers. Bedrijven die gebruikmaken van een standaardmodel voor het opzetten van de risico-inventarisatie, zoals opgenomen in de cao, hoefden al geen toetsing meer te laten uitvoeren door een deskundige. De tekst van het wetsvoorstel wordt openbaar bij indiening bij de Tweede Kamer.