

1 Formeel belastingrecht

1.1 Het legaliteitsbeginsel

Belastingheffing kan slechts plaatsvinden op grond van de wet. Art. 104 Grondwet bepaalt: 'Belastingen van het Rijk worden geheven uit kracht van een wet. Andere heffingen van het Rijk worden bij de wet geregeld.' Dit is het zogeheten legaliteitsbeginsel. Voor lokale heffingen is dit geregeld in art. 132 lid 6 Grondwet.

Het legaliteitsbeginsel staat eraan in de weg dat belasting zou kunnen worden geheven op buitenwettelijke gronden, zoals enige algemene bestuursbevoegdheid. De Belastingdienst moet bij de oplegging van belastingaanslagen de wettelijke grondslagen gelegen in de materiële belastingwetgeving in acht nemen. Die binding aan de wet brengt mee dat er in het belastingrecht sprake is van 'gebonden beschikkingen'. Van beleidsvrijheid is in zoverre geen sprake.

De bedoelde materiële belastingwetgeving wordt gevormd door de heffingswetten, zoals de Wet IB 2001, de Wet Vpb 1969, de belastingbepalingen in de Gemeentewet, enzovoort.

Art. 104 Grondwet bevat een instructie aan de wetgever. Het legaliteitsbeginsel vereist niet dat de gehele belastingwetgeving bestaat uit formele wetgeving, gezamenlijk tot stand gebracht door regering en Staten-Generaal. In de formele heffingswetgeving worden vaak bevoegdheden gedelegeerd aan de minister (dat wil zeggen aan de staatssecretaris van Financiën). Deze mag dan daaraan nadere invulling geven bij ministeriële regeling. Dat komt uiteraard de slagvaardigheid van de (materiële) wetgever ten goede: hij hoeft dan niet steeds het parlement te raadplegen. Als het gaat om de aanpassing van bedragen, zoals vrijstellingen en heffingskortingen, aan de inflatie en dergelijke, behoeft daartegen in het algemeen geen bezwaar te bestaan (zie bijvoorbeeld afdeling 10.1 Wet IB 2001, indexering: inflatiecorrectie, de tabelcorrectiefactor, bijstelling eigen woningforfait, enzovoort). Parlementaire controle kan ook nog achteraf plaatsvinden. De democratische legitimatie wordt zo echter indirect. Aangenomen wordt dat het legaliteitsbeginsel impliceert dat de omschrijving van de belastbare feiten en de belastingtarieven wel hun grondslag moeten hebben in formele wetgeving. Verder eist het legaliteits-

teitsbeginsel dat alle uitvoeringsregelingen, ministeriële besluiten en dergelijke zijn terug te voeren op (delegatiebepalingen in) de desbetreffende formele belastingwetgeving. Dat wordt door de belastingrechter getoetst. Als een uitvoeringsregeling in strijd is met de uit te voeren formele belastingwet, is de uitvoeringsregeling in zoverre onverbindend.

Het legaliteitsbeginsel brengt ook mee dat ten laste van een bepaalde belastingplichtige niet méér belasting mag worden geheven dan volgt uit de toepasselijke heffingswetgeving. Onder omstandigheden kan echter wel minder belasting worden geheven. Toepassing van algemene beginselen van behoorlijk bestuur, zoals het vertrouwensbeginsel of het gelijkheidsbeginsel, kan eraan in de weg staan dat de wettelijke heffingsmogelijkheden in een bepaald geval (volledig) kunnen worden gerealiseerd (zie par. 1.13).

Verder kan ministeriële toepassing van de hardheidsclausule (art. 63 AWR) ertoe leiden dat de inspecteur (gedeeltelijk) afziet van een wettelijk bestaande heffingsmogelijkheid. Ingevolge deze bepaling is de minister bevoegd voor bepaalde gevallen of groepen van gevallen tegemoet te komen aan onbillijkheden van overwegende aard, die zich bij de toepassing van de belastingwet mochten voordoen. Het gaat om een gunstregeling. Als er echter een bepaald hardheidsclausulebeleid is ontwikkeld, kunnen ingevolge het vertrouwensbeginsel of het gelijkheidsbeginsel ook andere belastingplichtigen in een vergelijkbare situatie daarop een beroep doen (zie par. 1.13).

Art. 94 Grondwet kan meebrengen dat de Nederlandse belastingwetgeving moet wijken voor daarmee niet-verenigbare bepalingen in belastingverdragen, volkenrechtelijke of Europeesrechtelijke regelingen. Meer in het algemeen komt aan belastingplichtigen het recht toe zich te beroepen op toepasselijke internationale regelingen die voor belastingplichtigen gunstiger uitkomen dan toepassing van de nationale wet.

Wat betreft de formalisering van belastingschulden is art. 64 AWR nog van belang. Deze zogenoemde doelmatigheidsbepaling is met ingang van 2008 in de wet opgenomen en regelt de – eerder uit zijn algemene bestuursbevoegdheid voortvloeiende – bevoegdheid van de inspecteur om in overleg met de belastingplichtige de belastingaanslag te formaliseren op een wijze die afwijkt van de wet. Daaraan zijn de voorwaarden verbonden dat de belastingplichtige met de wijze van formalisering instemt en die formalisering niet tot een lagere belastingheffing of beboeting leidt. Gedacht kan worden aan het in de aanslag voor een jaar betrekken van belasting die eigenlijk op meerdere jaren betrekking heeft, maar ook aan het opleggen van een aanslag aan een ander dan de belastingplichtige, met instemming van deze en van degene aan wie de aanslag wordt opgelegd.

1.2 Materiële en formele belastingschulden

Een belastingschuld is een uit de wet voortvloeiende publiekrechtelijke verbintenis. Belastingsschulden ontstaan voortdurend, doordat zich bij belastingplichtigen op enig moment dan wel door tijdsverloop belastbare feiten voordoen. Men spreekt in dit verband van het ontstaan van materiële belastingschulden.

Als bijvoorbeeld een te Amsterdam woonachtige student voor eigen rekening in het Vondelpark zelfgemaakte sieraden verkoopt, kan de opbrengst daarvan belastbaar resultaat uit een werkzaamheid (afdeling 3.4 Wet IB 2001) of eventueel winst uit onderneming (afdeling 3.2 Wet IB 2001) vormen. De student kan bovendien een vakantiebaan hebben als hotelportier (loon; zie afdeling 3.3 Wet IB 2001), maar ook op hem drukkende scholingsuitgaven (afdeling 6.7 Wet IB 2001). Bij het einde van het kalenderjaar (art. 2.7 Wet IB 2001) is zijn belastbare inkomen bekend, zodat bepaalbaar is wat zijn materiële belastingschuld over dat jaar is. De verplichting inkomstenbelasting te betalen ontstaat echter pas na formalisering van de schuld in de vorm van een aan hem opgelegde aanslag inkomstenbelasting over dat jaar.

Materiële belastingschulden moeten dus worden geformaliseerd om tot belastingheffing te kunnen komen. Door formalisering, bijvoorbeeld in een aanslag, wordt de reeds bestaande materiële belastingschuld vastgesteld (declaratoir) en ontstaat voorts een afdwingbare betalingsverplichting (constitutief).

Het materiële belastingrecht ziet op de totstandkoming van materiële belastingsschulden ingevolge de heffingswetten (inkomstenbelasting, omzetbelasting, hondenbelasting, enzovoort). Het formele belastingrecht heeft onder meer betrekking op de wijze van heffing, informatie- en administratieverplichtingen van belastingplichtigen, controle, navorderen en naheffen door de Belastingdienst, bezwaar, beroep, rechtsvinding, bestuurlijke boeten, algemene beginselen van behoorlijk bestuur en internationale rechtsbescherming. Bovendien pleegt men de invordering van belastingaanslagen en het fiscale strafrecht tot het formele belastingrecht te rekenen.

1.3 Wijzen van heffing ingevolge de AWR

Denkbaar is dat elke materiële belastingwet zijn eigen wijze van heffing zou hebben. Dat is gelukkig niet zo omdat de AWR, die grotendeels ook geldt voor gemeentelijke en provinciale belastingen en dergelijke, heeft geleid tot unificatie van onder meer de wijzen van heffing. De AWR onderscheidt twee hoofdmethoden: heffing bij wege van aanslag (aanslagbelastingen) en heffing bij wege van volddoening of afdracht op aangifte (aangiftebelastingen).

Bij aanslagbelastingen wordt de materiële belastingschuld door de inspecteur geformaliseerd door middel van een aanslag (bijvoorbeeld de inkomstenbelasting). De inspecteur wordt daarbij geacht de aangifte van de belasting- of inhoudingsplichtige te hebben gezien. Blijkt achteraf dat de aanslag tot een lager bedrag is vastgesteld dan de belastingplichtige materieel verschuldigd is, dan kan de inspecteur een navorderingsaanslag opleggen.

Bij aangiftebelastingen vindt formalisering plaats ofwel door de belastingplichtige zelf die aangifte doet en de door hemzelf als verschuldigd berekende belasting voldoet (omzetbelasting), ofwel door de inhoudingsplichtige (bijvoorbeeld de werkgever) die op aangifte een bedrag afdraagt (loonbelasting) ter delging van de door hem berekende materiële belastingschuld van de belastingplichtige (werknemer). In dit systeem zijn er geen door de inspecteur vastgestelde aanslagen, maar alleen door belasting- en inhoudingsplichtigen gedane aangiften en 'spontane' betalingen. Blijkt achteraf dat er te weinig belasting is voldaan of afgedragen, dan kan de inspecteur een naheffingsaanslag opleggen. In de heffingswetten wordt de wijze van heffing vermeld. Bijvoorbeeld: art. 9.1 lid 1 Wet IB 2001: bij wege van aanslag; art. 14 Wet OB 1968: voldoening op aangifte; art. 27 lid 1 en 5 Wet LB 1964: heffing door inhouding op het loon, gevolgd door afdracht op aangifte.

Aan de hand van art. 6 t/m 20 AWR kan worden nagegaan wat de wijzen van heffing precies inhouden.

Voor alle belastingen geldt dat de inspecteur aan degene die vermoedelijk belastingplichtig of inhoudingsplichtig is een aangiftebiljet kan uitreiken (art. 6 AWR). Deze dient dan aangifte te doen (art. 8 lid 1 AWR). De belastingplichtige of inhoudingsplichtige die geen uitnodiging tot het doen van aangifte heeft ontvangen, is verplicht de inspecteur te verzoeken hem een aangiftebiljet uit te reiken (art. 6 lid 3 AWR jo. art. 2 en 3 Uitvoeringsregeling AWR). Van vrijblijvendheid is dus geen sprake.

1.4 Hoofdstuk III AWR: Heffing van belasting bij wege van aanslag

Art. 11 lid 1 bevat de kern: 'De aanslag wordt vastgesteld door de inspecteur.' Bij een aanslagbelasting wordt de aangifte aangemerkt als een hulpmiddel voor de inspecteur (de Belastingdienst) bij de vaststelling van de aanslag. De inspecteur kan van de aangifte afwijken en heeft in bepaalde gevallen zelfs geen aangifte nodig om een aanslag te kunnen opleggen (lid 2). Men spreekt dan van een 'ambtshalve aanslag'. Komt het tot ambtshalve oplegging, dan moet de hoogte van de aanslag door de inspecteur naar redelijk inzicht worden vastgesteld.

De inspecteur heeft gedurende drie jaar na het ontstaan van de materiële belastingschuld de gelegenheid een aanslag vast te stellen. Deze termijn wordt verlengd met het op verzoek van de belastingplichtige verleende uitstel voor het doen van aan-

gifte (art. 11 lid 3). Bij een belasting die per tijdvak (kalenderjaar) wordt geheven, zoals de inkomstenbelasting, begint de termijn te lopen bij het einde van het tijdvak (art. 11 lid 4).

Als bijvoorbeeld, in aanvulling op de standaardtermijn van indiening vóór 1 april 2019, desgevraagd drie maanden uitstel is verleend tot 1 juli 2019 voor het doen van aangifte inkomstenbelasting over het kalenderjaar 2018 en de aangifte is ingediend op 15 juni 2019, dan dient de aanslag uiterlijk op (1 januari 2019 plus drie jaren plus drie maanden is) 31 maart 2022 te zijn opgelegd. Een na die datum aldus te laat opgelegde aanslag is vernietigbaar, maar niet nietig. De belastingplichtige zal dus tijdig bezwaar moeten maken tegen een te late aanslag om de nietigheid in te roepen. Zo niet, dan verkrijgt de aanslag formele rechtskracht en blijft hij in stand. Dit betekent dat de aanslag betaald moet worden ondanks dat hij te laat is opgelegd.

Gedurende het lopende belastingjaar kunnen geschatte voorlopige aanslagen worden opgelegd (art. 13). Dit geldt bijvoorbeeld voor ondernemers (inkomstenbelasting) of lichamen zoals besloten vennootschappen (vennootschapsbelasting). Indien gedurende een jaar verlies wordt geleden dat achterwaarts kan worden verrekend met eerdere winstjaren (*carry back*), kan op verzoek voorlopige teruggaaf van inkomsten- of vennootschapsbelasting worden verleend bij ‘negatieve’ voorlopige aanslag (art. 13 lid 2). Het ‘*pay as you go*’-principe (belasting betalen zo veel mogelijk tegelijkertijd met het ontvangen van de inkomsten) wordt bij werknemers vooral gewaarborgd door de afdracht van loonbelasting over salarisbetalingen (voorheffing). Voorlopige aanslagen en voorheffingen worden verrekend met (afgetrokken van) de aanslag dan wel, als geen aanslag wordt opgelegd, bij afzonderlijke beschikking verrekend of teruggegeven (art. 15). Wordt een aanslag wegens verjaring vernietigd, dan dienen reeds opgelegde voorlopige aanslagen door de inspecteur te worden terugbetaald. Voorheffingen (zoals loonbelasting en dividendbelasting) blijven gezien hun zelfstandige karakter (ingevolge de Wet LB 1964 en Wet DB 1965) in stand voor zover zij de materiële belastingschuld niet te boven gaan.

1.4.1 Navordering (art. 16)

Als de inspecteur een aanslag heeft opgelegd, is het mogelijk dat hij nadien tot de conclusie komt dat in de aanslag een te laag bedrag is vastgesteld. Onder bepaalde voorwaarden heeft de inspecteur dan de mogelijkheid een navorderingsaanslag op te leggen. Dat kan echter niet onbeperkt. De bevoegdheid tot het vaststellen van een navorderingsaanslag vervalt door verloop van vijf jaar na het tijdstip waarop de materiële belastingschuld is ontstaan (einde tijdvak), verlengd met het desgevraagd verleende uitstel voor het doen van aangifte (art. 16 lid 3). Gaat het echter om buitenlandse bestanddelen (bijvoorbeeld verzwegen rente op Luxemburgse bankrekeningen en dergelijke), dan is de termijn waarover nagevorderd kan worden twaalf jaar plus eventueel het desgevraagd verleende uitstel (art. 16 lid 4) en is de navorde-

ringstermijn voor de erfbelasting sinds enige jaren zelfs onbeperkt (art. 66 lid 3 Successiewet 1956).

Bovendien geldt in de regel de eis dat de inspecteur voor navordering moet beschikken over een 'nieuw feit' (art. 16 lid 1). Een feit dat de inspecteur (dat wil zeggen de Belastingdienst) bekend was of redelijkerwijs bekend had kunnen zijn op het moment waarop hij de aanslag oplegde, kan geen grond voor navordering opleveren, behoudens in de gevallen waarin de belastingplichtige ter zake van dit feit te kwader trouw is. De reden van het bestaan van de regeling van het nieuwe feit is dat belastingplichtigen er tot op zekere hoogte op mogen vertrouwen dat de inspecteur bij het vaststellen van de aanslag zijn standpunt heeft bepaald en daar niet op terugkomt.

Wat is nu een 'nieuw feit'? Daarvan is in ieder geval geen sprake als de inspecteur na de aanslag een andere al dan niet juridische visie krijgt op de bekende feiten. In dat geval is navordering in zoverre niet mogelijk (geen nieuw feit).

Een 'nieuw feit' kan gelegen zijn in omstandigheden die de inspecteur eerst na de aanslag ter kennis komen, bijvoorbeeld als nadien blijkt dat rente-inkomsten zijn verzwegen of 'zwart loon' is ontvangen. Het behoeft bij een 'nieuw feit' overigens niet te gaan om opzettelijk verzwegen zaken; de belastingplichtige kan bijvoorbeeld iets niet hebben aangegeven omdat hij dat niet relevant achtte, terwijl de inspecteur daar na ontdekking anders over blijkt te denken.

Van de inspecteur mag bij de aanslagregeling een zekere zorgvuldigheid worden verwacht bij het nagaan van de met betrekking tot de belastingplichtige bekende gegevens. Als aan die onderzoeksplicht niet is voldaan, is er geen nieuw feit. Men spreekt dan wel van een 'ambtelijk verzuim' dat aan navordering in de weg staat. Maakt de aangifte evenwel een verzorgde indruk en bestaat voor vraagpunten een niet onwaarschijnlijke verklaring, dan is in beginsel geen sprake van zo'n ambtelijk verzuim.

Wanneer de relevante feiten in de aangifte zijn vermeld, maar daarin voorkomende onopzettelijke rekenfouten worden overgenomen in de aanslag, is de inspecteur gebonden aan de dienovereenkomstig vastgestelde aanslag. Ook door de inspecteur zelf gemaakte rekenfouten en dergelijke worden hem toegerekend. Dit vindt zijn begrenzing in duidelijk kenbare fouten. De mogelijkheid tot navordering omdat een aanslag op grond van de redelijkerwijs kenbare fout ten onrechte achterwege is gelaten of tot een te laag bedrag is vastgesteld, is sinds 1 januari 2010 in art. 16 lid 2 onderdeel c in de AWR opgenomen. Er is in ieder geval sprake van een duidelijk kenbare fout als de te weinig geheven belasting ten minste 30% van de verschuldigde belasting bedraagt. Indien bijvoorbeeld op grond van de ingediende aangifte een aanslag moest worden verwacht van € 80.000, maar een aanslag wordt opgelegd van € 10.000, moet de belastingplichtige begrijpen dat er een fout is

gemaakt. Er is dan geen vertrouwen ontleend aan de aanslag en er is dus ook in beginsel geen reden om dat niet-opgewekte vertrouwen te beschermen, zodat navordering mogelijk is.

De belastingplichtige die te kwader trouw is, kan evenmin bescherming ontlene aan het eventueel ontbreken van een 'nieuw feit'. Kwade trouw houdt in dat de belastingplichtige met betrekking tot het aan de navordering ten grondslag liggende feit de inspecteur opzettelijk de juiste inlichtingen heeft onthouden of opzettelijk onjuiste inlichtingen heeft verstrekt. Van kwade trouw is bijvoorbeeld sprake indien een belastingplichtige opzettelijk inkomens- of vermogensbestanddelen te laag heeft aangegeven. Dan heeft de inspecteur voor navordering geen 'nieuw feit' nodig. De termijn voor navordering blijft ongewijzigd.

Het vereiste van een 'nieuw feit' wordt ook niet gesteld in de overige gevallen vermeld in art. 16 lid 2. Dit betreft verrekenings- en toerekeningsfouten, alsmede de redelijkerwijs kenbare fout. De wetgever heeft in die gevallen geen rechtszekerheid, gewekt door de aanslag, nodig geacht, omdat hij er blijkbaar van uitging dat dergelijke fouten voldoende kenbaar zijn voor de belastingplichtige. De parlementaire geschiedenis heeft de reikwijdte van deze navorderingsmogelijkheid evenwel beperkt. Zo kan bijvoorbeeld geen navordering plaatsvinden als de onjuiste aanslag het gevolg is van een verwijtbaar onjuist inzicht in de feiten of het recht, bijvoorbeeld als gevolg van het verzaken van de onderzoeksplicht door de inspecteur.

1.5 Hoofdstuk IV AWR: Heffing van belasting bij wege van voldoening of afdracht op aangifte

In dit systeem gaan aangifte en betaling samen. Er wordt in beginsel geen belastingaanslag opgelegd. Art. 19 lid 1 bepaalt:

'In de gevallen waarin de belastingwet voldoening van in een tijdvak verschuldigd geworden of afdracht van in een tijdvak ingehouden belasting voorschrijft, is de belastingplichtige, onderscheidenlijk de inhoudingsplichtige, gehouden de belasting binnen één maand na het einde van dat tijdvak overeenkomstig de aangifte aan de ontvanger te betalen.'

De hoogte van de periodieke, veelal maandelijks, voldoening of afdracht op aangifte wordt door de Belastingdienst op dat moment niet of nauwelijks gecontroleerd, behalve dat wordt bijgehouden of de aangegeven bedragen zijn ontvangen. Bij ondernemingen wordt periodiek een onderzoek ingesteld. In dat kader worden de fiscale aangelegenheden van het bedrijf onderzocht, onder meer op juistheid en volledigheid van de betaalde loon- en omzetbelasting. Doorgaans vindt dit plaats in de vorm van een zogenoemd deelonderzoek. Als blijkt dat er te weinig belasting is betaald, kan in beginsel een naheffingsaanslag worden opgelegd (art. 20) binnen

vijf jaar na het einde van het kalenderjaar waarin de materiële belastingschuld is ontstaan.

Voor naheffing geldt, anders dan bij navordering, niet het vereiste van een ‘nieuw feit’. Dat is begrijpelijk, omdat bij het ontbreken van een aanslag de naheffingsaanslag pas de eerste standpuntbepaling van de inspecteur is. In de praktijk ziet men echter geregeld dat er ‘tijdens de rit’ vooroverleg plaatsvindt met de inspecteur. Indien de inspecteur in dat kader een bepaald standpunt heeft ingenomen jegens de belastingplichtige, staat het vertrouwensbeginsel er in principe aan in de weg dat daarop later wordt teruggekomen bij wege van naheffing.

1.6 Verplichtingen ten dienste van de belastingheffing in de AWR

Zonder de medewerking van de belastingplichtigen en inhoudingsplichtigen is belastingheffing niet goed mogelijk. De hoofdverplichting van de belastingplichtige is het doen van aangifte (zie par. 1.3). De in het aangiftebiljet verlangde gegevens en bescheiden, zoals jaarrekeningen en betalingsbewijzen, moeten met de aangifte worden meegezonden (art. 8). Na het doen van de aangifte heeft de belasting- of inhoudingsplichtige ex art. 10a AWR de plicht om in enige specifieke gevallen de inspecteur ‘eigener beweging mededeling te doen van onjuistheden of onvolledigheden in voor de belastingheffing van belang zijnde gegevens en inlichtingen die hun bekend zijn of zijn geworden’. De vier gevallen waarvoor deze mededelingsplicht vooralsnog geldt, zijn:

- de verklaring uitsluitend zakelijk gebruik bestelauto (inkomstenbelasting);
- de verklaring geen privégebruik auto (inkomstenbelasting);
- de zogenoemde Edelweissroute bij erfenissen (successiewet); en
- de aangifte omzetbelasting (omzetbelasting).

Verder kent de AWR een aantal bijkomende verplichtingen. De belangrijkste zijn de diverse informatieverplichtingen.

Met betrekking tot de eigen belastingheffing is eenieder gehouden desgevraagd aan de inspecteur gegevens en inlichtingen te verschaffen of boeken en bescheiden over te leggen (art. 47 lid 1). Deze informatieverplichting geldt zowel voor particulieren als ondernemers en zowel voor lichamen als natuurlijke personen. In art. 47 lid 1 onderdeel a is een actieve informatieplicht opgenomen, die bepaalt dat op een ‘ieder’ de verplichting rust om gegevens en inlichtingen te verstrekken. Een ieder houdt in dat deze verplichting geldt voor zowel particulieren als ondernemers en zowel voor lichamen als natuurlijke personen. In art. 47 lid 1 onderdeel b is de passieve verplichting opgenomen. Belastingplichtigen moeten er desgevraagd voor zorgen dat boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan beschikbaar is voor de inspecteur.

Administratieplichtigen (art. 52 lid 2), waaronder ondernemingen, moeten desgevraagd bovendien over derden gegevens en inlichtingen verschaffen of in dat ver-

band boeken en bescheiden overleggen (art. 53 lid 1). Sommige administratieplichtigen, waaronder banken en levensverzekeraars, moeten dit ook uit eigen beweging doen (art. 53 lid 2 en 3 en art. 10.8 Wet IB 2001 jo. art. 22 Uitvoeringsbesluit Wet IB 2001). Slechts wettelijk erkende verschoningsgerechtigden, zoals artsen en advocaten, mogen weigeren iets mee te delen over derden, zoals patiënten en cliënten (art. 53a). Zij mogen niet weigeren gegevens over hun eigen belastingpositie te verstrekken. In dat geval betreft het hun eigen belastingheffing en zijn zij op grond van art. 47 lid 1 gehouden desgevraagd informatie aan de Belastingdienst te verstrekken.

De gevraagde gegevens dienen duidelijk te worden verstrekt, mondeling, schriftelijk of op andere wijze, ter keuze van de inspecteur (art. 49 lid 1). Toegelaten moet worden dat door de Belastingdienst uitdraaien van computerbestanden worden gemaakt of kopieën worden verstrekt of op elektronische en digitale gegevensdragers worden gezet (art. 49 lid 2). Administratieplichtigen moeten een zodanige (al dan niet geautomatiseerde) administratie voeren en deze bovendien zodanig bewaren dat controle door de inspecteur binnen een redelijke termijn mogelijk is (art. 52 lid 6).

De voornaamste overige verplichtingen ten dienste van de belastingheffing zijn:

- de administratieplicht voor administratieplichtigen (art. 52): administratieplichtigen zijn verplicht een administratie te voeren en deze gedurende zeven jaren (lid 4) ordelijk te bewaren, zodat de inspecteur die desgewenst kan raadplegen. Krachtens lid 2 worden als administratieplichtigen aangemerkt:
 - a. lichamen (zie art. 2 lid 1 onderdeel b);
 - b. natuurlijke personen die een bedrijf of zelfstandig beroep uitoefenen;
 - c. natuurlijke personen die inhoudingsplichtig zijn; en
 - d. resultaatgenieters (zie art. 3.90 e.v. Wet IB 2001).
Particulieren zijn alleen administratieplichtig voor zover zij (huis)personeel in dienst hebben waarvoor zij loonbelasting moeten afdragen.
- de identificatieplicht voor de loonbelasting (art. 30 Wet LB 1964);
- het verlenen van toegang tot gebouwen en grond (art. 50).

1.7 Omkering van de bewijslast in de AWR

In principe moet de inspecteur de belastingvermeerderende feiten, zoals belastbare feiten, stellen. De belastingplichtige dient de belastingverminderende feiten, zoals aftrekposten, te stellen. Een en ander uiteraard onverminderd de verplichting op juiste wijze aangifte te doen. Bij tegenspraak door de wederpartij is de verdeling van de bewijslast dienovereenkomstig: de fiscus moet de belastingverhogende feiten bewijzen, de belastingplichtige de belastingverlagende. Wanneer de belastingplichtige echter bepaalde verplichtingen jegens de Belastingdienst niet nakomt, kan dientengevolge de bewijslast eenzijdig op de belastingplichtige worden gelegd. Dit

betekent een verschuiving en verzwaring van de bewijslast en staat bekend als ‘omkering van de bewijslast’.

Omkering van de bewijslast kan in de eerste plaats aan de orde komen als de belastingplichtige een bezwaarschrift bij de inspecteur heeft ingediend tegen een hem opgelegde belastingaanslag. Uit art. 25 lid 3 volgt dat indien het bezwaar is gericht tegen een belastingaanslag (zie art. 2 lid 3 onderdeel e) met betrekking tot welke de vereiste aangifte niet is gedaan, of niet volledig is voldaan aan de op de belastingplichtige rustende informatieverplichtingen en administratieve verplichtingen, bij de uitspraak van de inspecteur op het bezwaarschrift de belastingaanslag wordt gehandhaafd, tenzij gebleken is dat en in hoeverre hij onjuist is. Hetzelfde geldt in de beroepsfase bij de rechtbank (art. 27e) en in hoger beroep bij het gerechtshof (art. 27h lid 2). Omkering vindt niet plaats als de bewijslast al op de belastingplichtige rust, hetgeen bij aftrekposten het geval is. Omkering van de bewijslast vindt ook niet plaats voor zover het bezwaar of beroep is gericht tegen een vergrijpboete. De grondslag van die boete kan overigens wel met omkering van de bewijslast worden vastgesteld, maar dat is tevens een omstandigheid die tot matiging van de boete aanleiding kan geven.

Voor het toepassen van omkering van de bewijslast omdat niet of niet volledig is voldaan aan de verplichtingen van art. 41, 47, 47a, 49, 52 of 53 lid 1, 2 en 3 AWR moet de inspecteur sinds 1 juli 2011 eerst een zogenoemde informatiebeschikking nemen. Dit betekent dat eerst deze procedure wordt doorlopen, alvorens een beschikking met toepassing van omkering van de bewijslast kan worden genomen. Omkering van de bewijslast als gevolg van het niet doen van de vereiste aangifte wordt niet geraakt door het procedurele vereiste van de te nemen informatiebeschikking.

De ernst van de omkering wordt versterkt door de eis dat *gebleken* moet zijn in hoeverre de aanslag of de uitspraak op bezwaar onjuist is (de verzwaring van de bewijslast). In het algemeen is het voldoende als de belastingplichtige zijn stellingen *aannemelijk* weet te maken. Voor ‘blijken’ is echter een sterkere vorm van bewijs nodig, inhoudende dat feiten door de belastingplichtige overtuigend moeten worden aangetoond (dit geldt bijvoorbeeld ook voor de bijtelling privégebruik auto, art. 3.20 Wet IB 2001, waar voor het ontkomen aan deze bijtelling moet blijken dat de auto op jaarbasis voor niet meer dan 500 kilometer voor privédoeleinden wordt gebruikt).

1.8 Bestuurlijke boeten in de AWR

Indien de belastingplichtige niet of niet tijdig heeft voldaan aan op hem rustende verplichtingen, kan de inspecteur in bepaalde gevallen een boete opleggen. Sinds 1 juli 2009 zijn de regels voor het opleggen van bestuurlijke boeten hoofdzakelijk te vinden in de titels 5.1 (algemene bepalingen) en 5.4 (bijzondere bepalingen) van

hoofdstuk 5 van de Awb. Dat is een gevolg van de invoering van de zogeheten Vierde tranche Awb, waarbij in die wet een hoofdstuk over handhaving is afgerond, met een titel 5.4 (art. 5:40-5:54) inzake de bestuurlijke boete. Daarnaast zijn in hoofdstuk VIIIA van de AWR specifieke bepalingen voor de fiscaliteit opgenomen. Zo is in de AWR het onderscheid neergelegd tussen verzuimboeten, die worden opgelegd voor minder ernstige feiten, en vergrijpboeten, die worden opgelegd voor ernstigere feiten. De verzuimboeten worden vermeld in art. 67a t/m 67ca AWR, de vergrijpboeten in art. 67cc t/m 67f en art. 67q AWR. Ten slotte zijn in de Wet LB 1964 enkele boeten opgenomen en is in de Invorderingswet 1990 een verzuimboete wegens niet of niet tijdig betalen neergelegd (art. 63b Invorderingswet 1990).

1.8.1 Karakter van de bestuurlijke boete

In een reeks arresten heeft de Hoge Raad het stelsel van bestuurlijke (administratieve) boeten in de AWR getoetst aan internationale verdragen op het gebied van de mensenrechten. Het gaat daarbij vooral om art. 6 Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (EVRM) en art. 14 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten (IVBPR). Die toetsing en overige jurisprudentie hebben een beeld van de bestuurlijke boete opgeleverd dat aanmerkelijk verschilt van de oorspronkelijke opzet van de AWR, waarin de verhogingen werden gezien als administratief af te handelen sancties, gelegen buiten het bereik van straf en strafvordering. De voornaamste ontwikkelingen in de rechtspraak worden hierna kort weergegeven.

De bestuurlijke boete wordt gedefinieerd als een bestuurlijke sanctie, inhoudende een onvoorwaardelijke verplichting tot betaling van een geldsom, die is gericht op bestraffing van de overtreder. Daarnaast is het opleggen van een boete te zien als het instellen van een strafvervolging ('criminal charge') in de zin van art. 6 lid 1 EVRM, zodat daarop de beschermende bepalingen van het EVRM van toepassing zijn. Ofschoon de Hoge Raad beginselen uit het strafrecht ook van toepassing heeft verklaard op bestuurlijke boeten en streeft naar verdere uniformering, zijn op de boeteoplegging als uitgangspunt de regels en beginselen van het Nederlandse strafrecht niet van toepassing.

1.8.2 Bestuurlijke boeten in de fiscaliteit

Art. 67a stelt een verzuimboete van ten hoogste € 5.514 op het niet of niet tijdig doen van de aangifte voor een belasting die bij aanslag wordt geheven. Indien de verschuldigde belasting bij een aangiftebelasting op zichzelf wel is voldaan of afgedragen, maar niet de begeleidende aangifte is ingediend, stelt art. 67b daarop een lage boete van ten hoogste € 136. Alleen voor aangifteverzuimen betreffende de loonbelasting geldt vanwege de samenhang met de heffing van premies voor de werknemersverzekeringen een hoger wettelijk maximum (€ 1.377). Het niet tijdig voldoen of afdragen van de belasting die op aangifte moet worden voldaan of afgedragen, kan ingevolge art. 67c tot een aanzienlijke boete leiden, te weten maximaal