

Onjuiste kwalificatie van het niet doen van aangiften in strafzaak

NLF 2026/0674

HR 24 maart 2026, 23/00761, ECLI:NL:HR:2026:425

Wetsartikel(en) 52, 69 AWR

Belastingtjdvak 2015-2016

TOON BRON

SAMENVATTING

X (verdachte), een bv, is door Hof Arnhem-Leeuwarden strafrechtelijk veroordeeld voor het opzettelijk niet doen van aangiften vennootschapsbelasting over meerdere jaren (2011 t/m 2017) en het opzettelijk niet voeren van een administratie volgens artikel 52 AWR.

Tegen dit oordeel heeft X cassatieberoep ingesteld. In cassatie klaagde X onder meer dat voor 2015 en 2016 wél aangiften zijn ingediend.

De Hoge Raad geeft X op dit punt gelijk: het oordeel van het Hof dat deze aangiften 'niet zijn gedaan' is onbegrijpelijk. Dit leidt echter niet tot vernietiging van de veroordeling, omdat het weglaten van deze jaren de ernst van het geheel niet aantast.

Daarnaast is de redelijke termijn in cassatie overschreden. Daardoor wordt de opgelegde geldboete verminderd van € 10.000 naar € 9.000.

Voor het overige blijven de bewezenverklaring en veroordeling in stand. De Hoge Raad verworpt de overige klachten zonder nadere motivering onder verwijzing naar artikel 81 Wet RO.

NOOT

Dit arrest hangt samen met het op dezelfde datum gewezen arrest waarin werd gecasseerd, omdat het Hof de dga

ook had veroordeeld voor het als pleger niet doen van aangiften vennootschapsbelasting.¹ De dga is niet de aangifteplichtige en het fiscaal delict is een kwaliteitsdelict. In dit geval is de vennootschap de verdachte en gaat het (onder andere) om het niet (tijdig) doen van dezelfde aangiften vennootschapsbelasting. De vennootschap is (natuurlijk) wel de aangifteplichtige en kan dus de dader, de pleger, van het delict zijn. Maar ook in dit geval blijft de uitspraak van het Hof niet ongeschonden in stand.

Bij de vereisten voor een veroordeling voor het niet (tijdig) doen van aangiften komt (ik zou bijna zeggen natuurlijk) de ontvangst van stukken (de uitnodiging, herinnering en aanmaning) aan de orde. Daarnaast is de administratieplicht onderdeel van een cassatiemiddel. Aan beide zaken is op 13 januari een conclusie van A-G Frie-link voorafgegaan, die in beide gevallen is gevolgd.²

Ondanks dat Kerckhoffs er in zijn noot bij de conclusie in de aanpalende aangelegenheid ook over heeft geschreven, pak ik allereerst de informatiebeschikking eruit. Vervolgens ga ik kort in op het niet of niet tijdig doen van aangifte en of de strafrechter niet een andere maatstaf hanteert dan de fiscale bij de beoordeling van het bewijs van verzending/ontvangst. Ik sluit af met de strafmaat en het uitblijven van verwijzing.

De noodzaak van een informatiebeschikking

Hof Arnhem-Leeuwarden heeft de vennootschap veroordeeld voor het niet (deugdelijk) voeren van een administratie. Of een administratie ondeugdelijk is, kan onder andere worden uitgemaakt in een (fiscale) procedure over een informatiebeschikking met die strekking. De informatiebeschikking is in het leven geroepen om rechtsbescherming aan de belastingplichtige te bieden en uit de parlementaire geschiedenis bij het wetsvoorstel kan worden opgemaakt dat indien de Inspecteur niet het initiatief neemt zo'n beschikking te nemen, de belastingplichtige ervan mag uitgaan dat alles in orde is.

Bovendien kan het OM in beginsel niet vervolgen voor gebreken aan de administratie of het niet voldoen aan de informatieverplichting hangende een procedure over de informatiebeschikking.³

¹ HR 24 maart 2026, 23/00760, ECLI:NL:HR:2026:424, NLF 2026/0672, met noot van Demandt.

² In onderhavige zaak is dat de conclusie van 13 januari 2026, 23/00761, ECLI:NL:PHR:2026:76. In het hiermee samenhangende arrest betreft dat de conclusie van dezelfde datum, 23/00760, ECLI:NL:PHR:2026:67, NLF 2026/0304, met noot van Kerckhoffs.

³ Hof Arnhem-Leeuwarden 23 september 2020, 21-001452-19, ECLI:NL:GHARL:2020:7629, NLF 2020/2194, met noot van ondergetekende.

Is het dan logisch dat bij het uitblijven van een informatiebeschikking de Inspecteur geen gevolg kan verbinden aan zijn kennelijke constatering dat er wel degelijk gebreken zijn en dat hij zich op die grond niet kan beroepen op omkering van de bewijslast (fiscaal is het lichtere vergrijp), maar dat in het strafrecht (bij het zwaardere vergrijp) de rechtsbescherming van de informatiebeschikking kan worden omzeild?

Het voorgaande lijkt bijna een retorische vraag. De A-G meent dat de wet aangeeft dat de Inspecteur de keuze heeft een informatiebeschikking af te geven of niet en dat die keuze het strafrecht niet raakt. De Hoge Raad doet het af met artikel 81 Wet RO. Bij het uitblijven van een informatiebeschikking kan er dus vervolgd worden en ondanks het voorgaande snap ik dat ook wel. Het wordt evenwel anders als er (echt) een discussie is over het verweten gebrek. Het kan dan in dit kader geen kwaad om als belastingplichtige ook daadwerkelijk te vragen om uitreiking van die informatiebeschikking. In zo'n geval zou de rechtsbeschermende functie van de informatiebeschikking niet teniet mogen worden gedaan met vervolging.

Het niet (tijdig) doen van aangifte

Uit deze zaak blijkt maar weer eens dat het niet doen van aangifte iets anders is dan het niet tijdig doen van aangifte. Hoewel het nagenoeg onmogelijk is om aan te tonen dat je iets niet hebt gedaan (en dus impliciet de bewijslast van het wel doen van aangifte op de verdachte rust), is de bewijslast omslachtiger. Wetenschap dat een aangifte niet is gedaan terwijl er wel belasting is verschuldigd, is niet genoeg. Strafrechtelijk wordt aangesloten bij de fiscale uitgangspunten: van het niet doen van (de bij de belastingwet voorziene) aangifte kan pas worden gesproken als is uitgenodigd om aangifte te doen, de daarin gegeven termijn (inclusief eventueel uitstel) is verstreken en er is aangemaand en ook die termijn is verstreken. Een aangifte die daarna is gedaan, maar waarmee de Inspecteur bij het vaststellen van de aanslag nog rekening kon houden, is nog steeds een bij de belastingwet voorziene aangifte. In dat geval is er dus sprake van een niet tijdige aangifte. Kon de Inspecteur met 'de aangifte' geen rekening meer houden, dan is er sprake van het niet doen van aangifte, want dat stuk kwalificeert niet meer als aangifte.

In deze zaak zijn de aangiften alsnog ingediend. Voor de oudste jaren lagen er toen al aanslagen, voor de recentere niet. Dat maakt dus dat bij de oudste sprake is van het niet doen van aangifte, bij de recentere van het niet tijdig doen van aangifte. De veroordeling bij alle jaren voor het niet doen van aangifte kan dus niet in stand blijven. Eén was er al afgevallen, in cassatie nu twee. Van de in totaal zes jaren.

Pas in hoger beroep, toegegeven dat is rijkelijk laat, wordt betwist dat er is uitgenodigd, herinnerd en aangemaand. De A-G huldigt in zijn conclusie (punt 6.18) de volgende stelling:

'Daar waar naar voren wordt gebracht dat uit de bewijsvoering moet blijken dat de uitnodigingen tot het doen van aangifte, de herinneringen en de aanmaningen (op een juiste wijze) zijn verstuurd en de verdachte hebben bereikt, merk ik op dat het niet noodzakelijk is dat vornoemde documenten en de wijze van verzending hiervan als bewijsmiddel moeten zijn opgenomen nu de omstandigheid dat de belastingplichtige is uitgenodigd en (onder meer) aangemaand ook uit andere feiten en omstandigheden kan worden afgeleid.'

Natuurlijk kan de ontvangst van stukken op andere wijze blijken. Zo ligt in het, op de uitnodigingen om aangifte te doen, reageren met het vragen om uitstel voor indiening, ontvangst wel besloten. Maar verder? De A-G sluit zich aan bij de overweging van het Hof (dat overigens eerst het fiscale toetsingskader erkent en weergeeft):

'Het overzicht van FIOD-ambtenaar [verbalisant] op pagina 55 van het dossier bevat de concrete gegevens uit het digitale systeem van de Belastingdienst over de verzonden stukken en bijbehorende termijnen. Het hof heeft in deze zaak geen aanleiding daar aan te twijfelen.'

Dat zou fiscaal niet (meer) volstaan. Naar ik aanneem mede door de vele problemen bij de postbezorging, is de maatstaf of wel deugdelijk is verzonden steeds meer aangescherpt. Daar staat dan wel weer tegenover dat bij boetes ook ontvangst aannemelijk moest worden gemaakt door de Inspecteur is verlaten, maar dat terzijde. De tijd dat de Inspecteur kon aangeven dat hij in zijn computer kan zien op welke datum iets is verstuurd en dat dat dus

heus wel goed zal zijn gegaan, ligt achter ons. Op 17 april jl. herhaalde (de belastingkamer van) de Hoge Raad nog maar weer eens dat bij een dispuut over de (datum van) ontvangst op de Inspecteur de verplichting rust om aannemelijk te maken aan welk postvervoerbedrijf het stuk is aangeboden en wanneer.⁴

Natuurlijk helpt het deze zaak niet dat niet eerder de ontvangst van aanmaningen is bestreden en er dus mogelijk wat mis is met de verzending, evenmin dat er veel ongeopende blauwe enveloppen zijn gevonden bij doorzoeking en dat bij opening van een enkel stuk bleek dat dit de aanmaning 2014 was. De meeste stukken zullen heus wel zijn aangekomen. Maar zeker strafrechtelijk doet het geen recht aan de structurele problemen bij de postbezorging om het risico van het statistisch hoge foutpercentage op deze wijze bij een verdachte te leggen. De kans dat een aanmaning hem niet heeft bereikt moet redelijkerwijze kunnen worden uitgesloten en daar voldoet de post heden ten dage niet aan.

Geen verwijzing

De administratie was ondeugdelijk, het belastingbedrag dat op de aangiften moest worden voldaan bedroeg nog geen € 6.000. Van de vijf aangiften vallen er in cassatie nog eens twee weg. Afgezien van een vermindering vanwege overschrijding van de redelijke termijn, vermindert de Hoge Raad de opgelegde boete niet en verwijst hij evenmin. In de aanpalende zaak wordt wel verwezen. Waarom? 'Het slagen van de hierop gerichte klacht leidt echter niet tot cassatie omdat het weglaten van dit deel van de bewezenverklaring de aard en de ernst van het bewezenverklaarde in zijn geheel beschouwd niet aantast.'⁵ In de regel is een strafrechtelijke boete lager dan een fiscale. In dit geval duidelijk niet. Een 'vermindering van de grondslag' vermindert niet eens de boete. De overschrijding van de redelijke termijn scheelt wel € 1.000. Dat is dus ernstiger dan het (wegvallen van het) in twee opvolgende jaren niet doen van aangifte.

Ludwijn Jaeger

Jaeger Advocaten-belastingkundigen

⁴ HR 17 april 2026, 25/00089, ECLI:NL:HR:2026:677, NLF 2026/0772, met noot van Graaff.

⁵ R.o. 2.4, laatste zin.