



# Rapport

**Datum: 10 november 1998**  
**Rapportnummer: 1998/498**

## Klacht

Op 25 mei 1998 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift van de heer mr. X, belastingadviseur te Tilburg, met een klacht over een gedraging van de Belastingdienst/Particulieren Eindhoven, vestiging Tilburg. Naar deze gedraging, die wordt aangemerkt als een gedraging van de Minister van Financiën, werd een onderzoek ingesteld. Op grond van de door verzoeker verstrekte gegevens werd de klacht als volgt geformuleerd:

Verzoeker klaagt erover dat de Belastingdienst/Particulieren Eindhoven, vestiging Tilburg, heeft geweigerd om zijn cliënt te ontheffen van de verplichting om het aan hem uitgereikte aangiftebiljet inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (ib/pvv) 1996 in te dienen.

## Achtergrond

Zie **BIJLAGE**.

## Onderzoek

In het kader van het onderzoek werd de Belastingdienst/Particulieren Eindhoven verzocht op de klacht te reageren en een afschrift toe te sturen van de stukken die op de klacht betrekking hebben. Tevens werd de Belastingdienst een aantal specifieke vragen gesteld. Voorts werd informatie gevraagd aan de Staatssecretaris van Financiën. Het resultaat van het onderzoek werd als verslag van bevindingen gestuurd aan betrokkenen. Zij deelden mee zich met de inhoud van het verslag te kunnen verenigen. De door de Staatssecretaris van Financiën verstrekte informatie gaf aanleiding het verslag aan te vullen.

## Bevindingen

De bevindingen van het onderzoek luiden als volgt:

### 1. Feiten

1.1. Verzoeker diende, namens zijn cliënt die inwoner is van Nederland, bij de Belastingdienst/Particulieren Eindhoven, vestiging Tilburg (hierna: de Belastingdienst), met een T-biljet een aangifte inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (ib/pvv) in voor het jaar 1995. Deze aangifte leidde tot een negatieve aanslag ib/pvv 1995 (een terug te geven bedrag).

1.2. De Belastingdienst zond aan verzoekers cliënt op 12 september 1997 een aanmaning tot het indienen van de aan hem uitgereikte aangifte ib/pvv 1996. In deze aanmaning staat vermeld:

"...Aan u is uitgereikt een aangiftebiljet/aangiftediskette inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1996. De inleverdatum (...) hiervoor is inmiddels verstreken, maar volgens de administratie heeft u nog geen aangifte gedaan. U krijgt de gelegenheid de vereiste aangifte alsnog te doen binnen tien werkdagen (...) na de datum van deze brief. Doet u de vereiste aangifte niet binnen deze tien werkdagen, dan leidt dit, naast het bedrag dat moet worden betaald aan inkomstenbelasting/ premie volksverzekeringen, tot een boete. Deze boete kan oplopen tot f 1.000. Als u in het geheel geen vereiste aangifte doet, kan de aanslag worden vastgesteld naar een geschat belastbaar inkomen. Bovendien is het niet doen van de vereiste aangifte strafbaar..."

1.3. Verzoeker reageerde met een brief van 15 september 1997:

"...Met dagtekening 12 september 1997 zond u belanghebbende een brief houdende een aanmaning tot het doen van aangifte IB/PV 1996. Belanghebbende meent stellig nimmer een aangiftebiljet van u toegezonden te hebben gekregen, hetgeen mij zeer plausibel voorkomt. Immers, over 1995 heb ik een T-biljet voor belanghebbende verzorgd waaruit naar mijn inzicht voldoende blijkt dat belanghebbende, voltijds student aan de KUB, in 1995 niet over enig serieus inkomen beschikt. Wellicht dat bij het inboeken van het T-biljet het huidige probleem is ontstaan. Ik mag toch niet aannemen dat u zonder enige relevante informatie jonge studenten aangiftebiljetten toezendt. Ik verzoek u belanghebbende, zo nodig, te ontslaan van de verplichting tot het doen van aangifte en het mogelijke misverstand uit de weg te ruimen..."

1.4. De Belastingdienst antwoordde op 9 oktober 1997 als volgt:

"...Op 15 september 1997 ontvingen wij uw brief inzake de aanmaning die uw cliënt (...) van ons heeft ontvangen voor het doen van aangifte over het belastingjaar 1996. In deze brief spreekt u uw verontwaardiging uit over het feit dat van (uw cliënt; N.o.) verwacht wordt dat hij aangifte doet over het jaar 1996 terwijl u van mening bent dat het doen van een aangifte niet noodzakelijk is. Graag wil ik u het beleid dat de Belastingdienst voert in deze brief kort toelichten. Allereerst sluit ik mij volledig aan bij uw zienswijze ten aanzien van het uitreiken van aangiftebiljetten. Het beleid van de Belastingdienst is er primair op gericht te voorkomen dat belastingplichtigen onnodig een aangiftebiljet ontvangen. Met betrekking tot T-biljetten die wij ontvangen wordt echter landelijk een enigszins bijzondere werkwijze toegepast. Uit een landelijk onderzoek dat de Belastingdienst enige tijd geleden heeft uitgevoerd is namelijk gebleken dat verreweg het grootste deel van de belastingplichtigen dat een T-biljet inlevert, ook in de daarop volgende jaren voor een teruggaaf in aanmerking komen. U kunt zich voorstellen dat het, met name voor de belastingplichtige, grote voordelen oplevert als hij of zij de aangifte op een zo vroeg mogelijk tijdstip na afloop van het belastingjaar ontvangt zonder dat hiervoor verder actie hoeft te worden ondernomen. Dit kan alleen als automatisch een E-,P of B-biljet wordt uitgereikt. Bovendien vereist de verwerking van een E- of P-biljet bij de Belastingdienst veel minder handelingen dan de verwerking van een T-biljet. De periode van ontvangst van de aangifte door belastingplichtige tot en met de uiteindelijke teruggaaf wordt hierdoor aanzienlijk verkort. De keuze voor deze werkwijze is mede ingegeven door de verplichting die de Belastingdienst zichzelf heeft opgelegd ten aanzien van het, sneller, opleggen van

(definitieve) aanslagen. Daarnaast is de klantgerichte werkwijze waarvoor wij als organisatie hebben gekozen van invloed geweest op deze keus. Met het invoeren van deze werkwijze heeft de Belastingdienst zich terdege gerealiseerd dat een relatief klein percentage van de belastingplichtigen die een T-biljet inleveren, ten onrechte een aangifte over het daarop volgende jaar zal ontvangen omdat geen recht meer bestaat op een teruggaaf. Wij proberen dit ongemak voor de toekomst zoveel mogelijk te beperken door het voeren van een strikt afvoerbeleid. Aan de hand van de informatie uit de ontvangen aangifte E of P wordt daarom bepaald of er wel of niet een aangifte voor een volgende jaar moet worden uitgereikt. Naar aanleiding van bovengenoemde werkwijze heeft Dhr. S. van onze vestiging in Tilburg u reeds medegedeeld dat (uw cliënt; N.o.) inderdaad op basis van zijn T-biljet 1995 automatisch in ons bestand is opgenomen en derhalve een aangifte voor het jaar 1996 kreeg uitgereikt. Over het feit dat (uw cliënt; N.o.) deze aangifte begin dit jaar wel of niet heeft ontvangen, kan ik geen uitspraak doen omdat het helaas nog relatief vaak voorkomt dat, tijdens de massale verzending, aangiftes de belastingplichtige niet bereiken. Dit neemt echter niet weg dat er volgens mijn administratie een aangifte 1996 is uitgereikt op naam van (uw cliënt; N.o.) en dat ik hem derhalve niet zal ontheffen van de verplichting om deze aangifte bij ons in te leveren. Aan (uw cliënt; N.o.) is inmiddels een duplicaat-aangifte uitgereikt. Ik verzoek u er zorg voor te dragen dat deze aangifte bij ons wordt ingeleverd. Ik zeg u van onze kant toe dat wij, op basis van de gegevens die nu bij mij bekend zijn, voor het jaar 1997 geen aangifte zullen uitreiken. Mocht echter in de toekomst blijken dat (uw cliënt; N.o.), over enig jaar, toch een aangifte moet invullen dan zullen wij hem deze uiteraard toezenden. Zoals u ziet, is er door de Belastingdienst weloverwogen beleid geformuleerd omtrent deze specifieke situatie en ik hoop dat ik u voldoende duidelijk heb kunnen maken dat er geen sprake is van een misverstand..."

1.5. Op 12 december 1997 zond de Belastingdienst verzoekers cliënt wegens het uitblijven van de ontvangst van de aangifte ib/pvv 1996 een "Waarschuwing voor aanslag op basis van schatting". De inhoud van deze waarschuwing luidde:

"...U heeft uw aangifte inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1996 niet op tijd gedaan. Daarom heb ik u op 12 september 1997 een aanmaning gestuurd. Op die aanmaning heeft u niet gereageerd. De termijn voor het tijdig doen van de aangifte is verstreken. Ik verzoek u dringend alsnog aangifte te doen. Als u geen aangifte heeft gedaan vóór 30 december 1997, zal ik u een aanslag opleggen. Voor het vaststellen van die aanslag zal ik zelf een schatting maken van uw belastbare inkomen. Dit geschatte inkomen zal waarschijnlijk hoger zijn dan uw werkelijke belastbare inkomen..."

1.6. Verzoeker schreef de Belastingdienst, gericht aan de Inspecteur der rijksbelastingen/Hoofd van de eenheid, op 18 december 1997 naar aanleiding van diens brief van 9 oktober 1997 het volgende:

"...Met genoegen neem ik kennis van het streven van de Belastingdienst om onnodige aangiften te voorkomen. In dat kader spreekt u van een strikt afvoerbeleid. Ook daarvoor lof. Voor uw conclusie "...dat er volgens mijn administratie een aangifte 1996 is uitgereikt op naam van (verzoekers cliënt; N.o.) en dat ik hem derhalve niet zal ontheffen van de verplichting om deze aangifte bij ons in te leveren." kan ik geen waardering opbrengen. Ik

vind in uw betoog niet één argument dat deze conclusie kan rechtvaardigen. Ik houd het niettemin voor mogelijk dat u nog argumenten kunt inbrengen die wel hout snijden, waarvoor ook ik waardering en begrip zou kunnen hebben en die vooral ook door de rechter zouden kunnen worden gehonoreerd. Uw beleid terzake, dat wellicht voor het geroef van "verreweg het grootste deel" doeltreffend uitpakt, is voor de anderen niets dan onevenredige en ongefundeerde last en in strijd met een logisch te begrijpen "strikt afvoerbeleid". Overigens mag uw (service-gerichte) beleid (verzoekers cliënt; N.o.) niet binden! Uw service wordt in casu niet op prijs gesteld. Het T-biljet is in het leven geroepen om belanghebbenden de mogelijkheid te bieden heffing terug te krijgen. Niet om iets anders teweeg te brengen. Ik meen dat (verzoekers cliënt; N.o.) niet gehouden is aangifte IB/PV over 1996 te doen. Ik verwijs u in verband met mijn standpunt naar de uitspraak van het gerechtshof 's-Hertogenbosch van 27 maart 1997, nr. 96/2344 (...) (in deze uitspraak overwoog het hof dat de inspecteur bij de uitoefening van zijn bevoegdheid tot uitreiking van een aangiftebiljet is gebonden aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur; N.o.). (Verzoekers cliënt; N.o.) heeft in 1996 geen inkomen of loon genoten, tenzij u de ontvangen geldmiddelen op grond van de Wet studiefinanciering als zodanig zou willen aanmerken. In dat geval meen ik dat het beroep op het gelijkheidsbeginsel (u stuurt toch niet alle studenten een E-biljet?) met zich meebrengt dat (verzoekers cliënt; N.o.) niet gehouden is aangifte te doen. In het kader van een beroep op de Nationale ombudsman verzoek ik u deze brief te lezen als een gelegenheid mijnerzijds om uw standpunt te heroverwegen. Mag ik nader van u vernemen?.."

1.7. De Belastingdienst zond verzoekers cliënt op 27 maart 1998 opnieuw een "waarschuwing voor aanslag op basis van schatting". De inhoud van deze waarschuwing luidt als volgt:

"...U heeft uw aangiftebiljet **E** over het jaar **1996** niet op tijd naar de Belastingdienst teruggestuurd. Daarom heb ik u een aanmaning gestuurd. Op die aanmaning heeft u niet gereageerd. Ik verzoek u dringend de aangifte alsnog in te vullen en terug te sturen. Als ik uw aangifte niet heb ontvangen vóór **15 APRIL 1998**, zal ik u een aanslag opleggen. Voor het vaststellen van die aanslag zal ik zelf een schatting maken van uw belastbaar inkomen. Dit geschatte inkomen zal waarschijnlijk hoger zijn dan uw werkelijke belastbaar inkomen..."

1.8. Verzoeker reageerde met een faxbericht van 14 april 1998 op de aan zijn cliënt gezonden waarschuwing van 27 maart 1998. Hij schreef de Belastingdienst: "...Uw vriendelijke brief van 27 maart 1998 aan belanghebbende gericht heb ik enkele dagen geleden ter kennis gekregen. U gaat daarin evenwel geheel voorbij aan de door mij op 18 december 1997 aan het hoofd/inspecteur van de eenheid gezonden brief. Ik heb van het hoofd tot op heden ook geen reactie ontvangen. Ik verzoek u dan ook bij hem te informeren wat het standpunt van de inspecteur is betreffende mijn bezwaren. Ik stel de inspecteur bij deze aansprakelijk voor de rechtsbijstandkosten welke belanghebbende zich moet getroosten om aan de willekeur (althans in strijd met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur) van uw maatregelen te ontkomen. Ik mag niet aannemen dat u het verzet van belanghebbende wenst te breken door een aanslag waarvan het "geschatte

inkomen zal waarschijnlijk hoger zijn dan uw werkelijke belastbaar inkomen", sic!.."

1.9. De Belastingdienst antwoordde vervolgens met een brief van 20 april 1998 als volgt:

"...U bent van mening dat (verzoekers cliënt; N.o.) niet gehouden is aangifte inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1996 te doen. Voor uw standpunt verwijst u naar een uitspraak van het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch van 27 maart 1997, nr. 96/2344. In hoofdstuk II van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: de AWR) zijn bepalingen opgenomen met betrekking tot de aangifte. De naleving van deze bepalingen, waaronder de verplichting tot het doen van aangifte door degene die daartoe door de inspecteur is uitgenodigd, is essentieel voor een goed functioneren van de Belastingdienst. Weliswaar kan de aangifte bij belastingen die bij wege van aanslag worden geheven als een hulpmiddel door de inspecteur bij het opleggen van de aanslag worden beschouwd dat losstaat van de bevoegdheid van de inspecteur een aanslag op te leggen, zonder dit hulpmiddel is een regelmatige heffing van belastingen niet goed mogelijk. De aangifte verschaft de inspecteur immers de essentiële gegevens die nodig zijn voor de juiste vaststelling van de belastingschuld. Zonder de aangifte zou de inspecteur genoopt zijn tot het ambtshalve vaststellen van de aanslag, met alle herzieningswerkzaamheden in de bezwaar- of navorderingsfeer van dien. Het belang van de aangifte en de verplichting om aangifte te doen wordt nog eens onderstreept door de gevolgen die de AWR verbindt aan het niet (behoorlijk) nakomen van die verplichting. Op grond van artikel 6 van de AWR kan de inspecteur degene die naar zijn mening vermoedelijk belastingplichtig is, en a fortiori degene die belastingplichtig is, uitnodigen tot het doen van aangifte. De eis dat er (ten minste) een vermoeden van belastingplicht moet zijn voorkomt dat op te ruime schaal aangiftebiljetten worden uitgereikt. Het gebruik van de woorden "kan", "naar zijn mening" en "vermoedelijk" geven de inspecteur echter een zeer ruime beoordelingsvrijheid. Het Hof overweegt in bovengenoemde procedure dat slechts de beginselen van behoorlijk bestuur de grenzen bepalen van het handelen van de inspecteur, en kan slechts worden geoordeeld dat hij in strijd daarmee heeft gehandeld indien hij bij een afweging van alle betrokken belangen niet in redelijkheid heeft kunnen komen tot het besluit een (vermoedelijk) belastingplichtige uit te nodigen tot het doen van aangifte. Er is sprake van een marginale beoordeling door de rechter van het gebruik maken van de bevoegdheden door de inspecteur. Op basis van verkregen inlichtingen en uitgereikte aangiftebiljetten heeft de Belastingdienst bestanden opgebouwd waarin "beschreven" belastingplichtigen zijn opgenomen aan wie jaarlijks een uitnodiging tot het doen van aangifte wordt verzonden. Niet beschreven belastingplichtigen kunnen worden uitgenodigd tot het doen van aangifte om te beoordelen of de betreffende belastingplichtigen terecht geen aangifte hebben gedaan. Gelet op het stelsel van de AWR en de heffingswetten, waaronder de Wet op de inkomstenbelasting 1964, het karakter van de onderhavige bepalingen in Hoofdstuk II van de AWR, en de sanctiebepalingen ter inscherping van de aldaar opgenomen verplichtingen kan de (vermoedelijke) belastingplichtige die daartoe is uitgenodigd, zich niet onttrekken aan de verplichting tot het doen van aangifte volgens de voorgeschreven wijze. Dit houdt in dat het uitgereikte aangiftebiljet duidelijk, stellig en zonder voorbehoud moet worden ingevuld, ondertekend,

en ingeleverd of toegezonden, voorzien van de gevraagde bescheiden. Dat op de voorgeschreven wijze aan de uitnodiging gevolg moet worden gegeven vindt zijn rechtvaardiging in de eis dat de inspecteur zelfstandig, op grond van door hem gevraagde gegevens, moet kunnen beoordelen of van belastingplicht en/of belastingschuld sprake is, en in de sancties die aan het niet naleven zijn verbonden. Als een belastingplichtige zou kunnen volstaan met naar eigen inzicht ingerichte stukken ontvalt aan de inspecteur de mogelijkheid om in de toekomst, bij gebleken onjuistheden, daarop sancties te stellen. De uitnodiging op grond van artikel 6 van de AWR kan worden gezien als een voorbereidingshandeling die kan leiden tot het opleggen van een aanslag. De uitnodiging zelf wordt in de wet niet aangeduid als een voor bezwaar (en mitsdien ook voor beroep) vatbaar besluit. Het oordeel of de uitnodiging terecht is gedaan en of een (vermoedelijk) belastingplichtige in voldoende mate daaraan gevolg heeft gegeven gaat op in de beoordeling van de juistheid van de aanslag. Op grond van het bovenstaande blijf ik van mening dat door (verzoekers cliënt; N.o.) het uitgereikte biljet duidelijk, stellig en zonder voorbehoud moet worden ingevuld, ondertekend, en ingeleverd of toegezonden, voorzien van de gevraagde bescheiden..."

1.10. Vervolgens wendde verzoeker nadat hij ter voorkoming van schade voor zijn cliënt alsnog de aangifte ib/pvv 1996 bij de Belastingdienst had ingeleverd zich tot de Nationale ombudsman. Hij stelde de Belastingdienst daar met een brief van 29 april 1998 van in kennis. De inhoud van voornoemde brief luidt:

"...Het spijt mij te moeten constateren dat u in uw brief geen aandacht schenkt aan de door mij aangevoerde argumenten, zoals die besloten liggen in het dossier dat ik u ter beschikking heb gesteld en dat ook bij uw dienst voorhanden is. U laat bij mij de indruk na niet de moeite te hebben genomen van het dossier, de feiten en omstandigheden kennis te hebben genomen. Het verbergen van de menselijke maat achter de formele regels en beginselen (en dito behandeling van de burger) strekt zich blijkbaar uit tot in de verantwoordelijke functies van de Belastingdienst, waarvan ik een beter onderscheidingsvermogen meen te mogen verwachten. Dat schrijf ik niet met genoeg. Het is niet de toepassing van de regels die in het geding is, maar het opbouwen en onderhouden van een beschaafde relatie tussen burger en de Belastingdienst. Aangezien ik van mening ben dat ik van u geen behoorlijk antwoord heb ontvangen, zal ik mij wenden tot de Nationale ombudsman (...) met het oogmerk juridische, maar vooral menselijk begrijpbare duidelijkheid te verkrijgen. Ter voorkoming van schade voor belanghebbende zend ik u samen met deze brief de door u afgedwongen, en niet op grond van een wettelijke plicht voortvloeiende, ondertekende en ingevulde aangifte IB/PV over 1996 toe. Misschien vindt u nog reden om uw cliëntgerichtheid, waarop de uitreiking van het aangiftetiljet is gestoeld, eens kritisch te bezien. Misschien is die te veel gericht op het eigen gemak van uw dienst in plaats van die van mijn cliënt..."

## **2. Standpunt verzoeker**

Voor het standpunt van verzoeker wordt verwezen naar de klachtoomschrijving onder **KLACHT**, en naar zijn brieven van 15 september 1997, 18 december 1997 en 29 april 1998 (zie onder 1.3., 1.6. en 1.10.). Voorts voerde verzoeker nog het volgende aan:

"...Blijkbaar wil de inspecteur de dienstverlening, zoals die door de inspecteur wordt voorgesteld en beleefd, door de strot van (verzoekers cliënt; N.o.) heen drukken. Zoveel goedheid is echter te veel. Blijkbaar heeft de inspecteur (...) over het hoofd gezien hoeveel ellende hij daarmee over het hoofd van zijn "klanten" uitstort. Van enige poging tot het praktisch oplossen van het (...) gesignaleerde probleem is nimmer iets gebleken. Ook de telefonische contacten met de ambtenaren van de belastingdienst op dit punt kunnen uitsluitend bijdragen aan het maken van vijanden voor het leven. (...) De argumenten van de inspecteur snijden geen hout en gaan geheel voorbij aan mijn argumenten. Voorts veroorzaakt de inspecteur onnodige kosten aan de zijde van (verzoekers cliënt; N.o.). De dreiging met het opleggen van een aanslag die waarschijnlijk hoger zal zijn dan het werkelijk belastbaar inkomen is evenmin een fraaie wijze om studenten in te leiden in hun toekomstig fiscale leven..." Tenslotte verwees verzoeker naar de antwoorden van 7 maart 1984 van de toenmalige Staatssecretaris van Financiën op vragen van het Tweede-Kamerlid Kombrink inzake het uitreiken van aangiftebiljetten (zie **ACHTERGROND** onder 3.).

**3. Standpunt Belastingdienst/Particulieren Eindhoven** In reactie op de klacht deelde de Belastingdienst/Particulieren Eindhoven het volgende mee: "...De aangifteplicht inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (IB) over 1996 In de correspondentie tussen (verzoeker; N.o.) enerzijds en mijn ambtsvoorganger en mij anderzijds zijn de meningen over de verplichting tot het indienen van de aangifte uitgewisseld. In onze brief van 9 oktober 1997 (zie onder 1.4; N.o.) is het uitvoeringsbeleid toegelicht, terwijl in onze brief van 20 april 1998 (zie onder 1.9; N.o.) de formeelrechtelijke aspecten nader zijn belicht. Ingevolge art 8, eerste lid van de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (hierna: AWR) is eenieder die is uitgenodigd tot het doen van aangifte, gehouden aangifte te doen op de wijze zoals omschreven in deze bepaling. Het vierde lid van genoemde bepaling geeft aan dat slechts bij ministeriële regeling kan worden bepaald in welke gevallen en onder welke voorwaarden de inspecteur hiervan ontheffing kan verlenen. De betreffende situatie is niet beschreven in hoofdstuk vier van de uitvoeringsregeling AWR, zodat ik mij niet bevoegd acht aan (verzoekers cliënt; N.o.) ontheffing te verlenen. Zoals ik heb aangegeven aan (verzoeker; N.o.) in mijn brief van 9 oktober 1997, hanteert de Belastingdienst een bijzondere werkwijze voor het beschrijven van belastingplichtigen in het jaar volgend op het jaar waarover zij het T(j)-biljet hebben ingediend. De inspecteur verzendt in die gevallen in het daaropvolgende jaar een uitnodiging tot het doen van aangifte als de aangifte door middel van het T(j)-biljet heeft geleid tot een aanslag met een te betalen of terug te geven bedrag. Impliciet wordt hiermee het vermoeden van belastingplicht tot uitdrukking gebracht zoals is neergelegd in artikel 6 AWR. De daadwerkelijke beoordeling op belastingplicht geschiedt naar aanleiding van de ingediende aangifte. De beoordeling van de aangifte op (vermoedelijke) belastingplicht kan in de praktijk tot gevolg hebben dat iemand daarna als belastingplichtige wordt afgevoerd, maar dit heeft pas werking met ingang van het volgende belastingtijdvak. In mijn brief van 20 april 1998 heb ik uiteengezet wat de reden van dit standpunt is: "Dat op de voorgeschreven wijze aan de uitnodiging gevolg moet worden gegeven vindt zijn rechtvaardiging in de eis dat de inspecteur zelfstandig (...) moet



kunnen beoordelen of van belastingplicht en/of belastingschuld sprake is." Indien een aangifte met een T(j)-biljet leidt tot een nihil-aanslag dan wordt de betreffende persoon niet opgenomen in het bestand van belastingplichtigen aan wie een uitnodiging tot het doen van aangifte voor het volgende belastingjaar wordt verzonden. In dat geval is ook volgens de interne uitvoeringsregels geen sprake van een vermoeden van belastingplichtigen aan wie een uitnodiging tot het doen van aangifte voor het volgende belastingjaar wordt verzonden. In dat geval is ook volgens de interne uitvoeringsregels geen sprake van een vermoeden van belastingplicht. De uitvoeringsregels die bepalen of iemand als belastingplichtig voor de inkomstenbelasting moet worden op- en afgevoerd zijn ontwikkeld om service- en doelmatigheidsredenen. Ik verwijs hiervoor ook naar de antwoorden van Staatssecretaris Kombrink (bedoeld is Koning; N.o.) op Tweede-Kamervragen in 1984 (zie **ACHTERGROND** onder 3.; N.o.). De Kamervragen zijn beantwoord op 7 maart, de toevoeging aan artikel 8 AWR heeft plaatsgevonden bij wet van 8 november 1984. De verzoeker stelt dat het klantvriendelijke optreden van de Belastingdienst niet in zijn nadeel mag werken. Ik meen dat nadeel slechts ten dele aanwezig is. Verzoeker is door de uitnodiging verplicht aangifte te doen hetgeen een administratieve last voor hem kan betekenen, maar ik acht die last overkomelijk. Tegenover de administratieve last van verzoeker en met hem vergelijkbare personen, staat immers een zeer grote groep van personen die gebaat is met de procedure die de Belastingdienst hanteert. In mijn brief van 9 oktober 1997 heb ik aangegeven dat de werkwijze is gebaseerd op een landelijk onderzoek van de Belastingdienst waaruit naar voren kwam dat verreweg het grootste deel van de groep van belastingplichtigen dat een T-biljet inlevert, ook in daarop volgende jaren voor een teruggaaf in aanmerking komt. Voor deze groep is sprake van dienstverlening doordat zij niet elk jaar opnieuw een T-biljet hoeven aan te vragen. Om een verbetering aan te brengen in de beoordeling welke personen als belastingplichtig voor de inkomstenbelasting moeten worden op- en afgevoerd is de Belastingdienst bezig met de ontwikkeling hiervoor van een automatische selectie. De automatisering maakt het mogelijk om het op- en afvoeren van belastingplichtigen zodanig te verfijnen dat geen uitnodiging tot het doen van aangifte (door middel van een E of P-biljet) zal worden verzonden indien uit gegevens over het vorige belastingjaar blijkt dat geen sprake was van een positieve aanslag en op basis van de actuele gegevens die bij de Belastingdienst bekend zijn, geen positieve aanslag te verwachten is. Als uit actuele gegevens van de Belastingdienst volgt dat belastingplichtige in aanmerking zou kunnen komen voor een teruggave, dan zal aan hem een brief worden verzonden waarin hij wordt gewezen op de mogelijke teruggave. In de brief wordt belastingplichtige erop geattendeerd dat hij de teruggave kan realiseren door het indienen van een T(j)-biljet. Er is in dat geval geen sprake van een verplichting om een aangiftetiljet in te dienen. In 1998 start de Belastingdienst op beperkte schaal met deze nieuwe dienstverlening. In latere jaren zal dit worden uitgebreid. Ik concludeer dat het in dit geval door de inspecteur ingenomen standpunt past in de huidige wet- en regelgeving. De beoordeling of sprake is van een vermoedelijke belastingplicht is voorbehouden aan de inspecteur. Niettemin streeft de Belastingdienst ernaar een verbetering in deze beoordeling te realiseren..."

#### 4. Informatie van de Staatssecretaris van Financiën.

De Staatssecretaris van Financiën reageerde als volgt op vragen van de Nationale ombudsman:

"... Aan cliënt van klager is voor het belastingjaar 1996 een aangiftebiljet IB/PVV uitgereikt op grond van een door de Belastingdienst gehanteerde werkwijze voor het beschrijven van belastingplichtigen in het jaar volgend op het jaar waarover zij een T(j)-biljet hebben ingediend. Na het verstrijken van de ter zake geldende inlevertermijn zonder dat aangifte werd gedaan, heeft de Belastingdienst cliënt van klager schriftelijk gemaand de vereiste aangifte alsnog te doen. Naar aanleiding hiervan heeft belanghebbende de Belastingdienst schriftelijk verzocht hem van zijn aangifteplicht te ontslaan, aangezien hij als voltijds student aan de Katholieke Universiteit Brabant in 1996 niet over enig serieus inkomen had beschikt. In de daaropvolgende correspondentie, waarbij van de zijde van de Belastingdienst onder meer het terzake geldende uitvoeringsbeleid werd toegelicht, zijn de standpunten over de verplichting tot het indienen van het uitgereikte aangiftebiljet naar mijn oordeel verhard. Ik beschouw dit als een incident. Met betrekking tot de verplichting het uitgereikte aangiftebiljet in te dienen heeft het Hof 's-Hertogenbosch bij uitspraak van 27 maart 1997, nr. 96/2344 inmiddels bekrachtigd door de Hoge Raad in zijn arrest van 26 augustus 1998, nr. 33 687 (V-N1998, blz.3769) geoordeeld dat de inspecteur bij de uitoefening van de hem bij artikel 6 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) toegekende bevoegdheid is gebonden aan de beginselen van behoorlijk bestuur. Dit in het licht van de vraag of met betrekking tot de aangifteplicht van degene aan wie een aangiftebiljet is uitgereikt de vereiste aangifte is gedaan als bedoeld in artikel 29, tweede lid, van de AWR. Dat het hof hiermee impliciet als algemeen uitgangspunt heeft bepaald dat degene aan wie een aangiftebiljet is uitgereikt, niet zonder meer verplicht is aangifte te doen, wordt door mij niet onderschreven. In de onderhavige procedure heeft het Hof over de vraag of en zo ja, in hoeverre degene aan wie een aangiftebiljet is uitgereikt, gehouden is aan zijn verplichtingen op grond van artikel 8 AWR te voldoen, immers uitsluitend een oordeel gegeven in het kader van het toepassen van de sanctie "omkering van de bewijslast" welke ingevolge artikel 29, tweede lid, AWR, is verbonden aan het niet voldoen aan die verplichtingen. Uit het oordeel van het Hof blijkt naar mijn mening zonder meer dat de inspecteur aan de hand van een reactie van belastingplichtige zal moeten kunnen beoordelen in hoeverre het uitreiken van het aangiftebiljet gerechtvaardigd is geweest en zo ja, of in dat verband naar het oordeel van de inspecteur de vereiste aangifte is gedaan. Naar aanleiding van uw vraag of ook ik van mening ben dat in de AWR geen bepaling is opgenomen die de inspecteur verplicht om zonder meer de belastingplichtige te eisen dat het uitgereikte biljet ingevuld wordt geretourneerd, merk ik op dat dit inderdaad het geval is. De AWR verplicht in deze juist belastingplichtigen om aangifte te doen indien zij hiertoe door de inspecteur zijn uitgenodigd. Bij het uitoefenen van deze, hem bij artikel 6 AWR toegekende, bevoegdheid dient de inspecteur zich evenwel te laten leiden door de beginselen van behoorlijk bestuur. In verband hiermee acht ik het niet noodzakelijk in hoofdstuk 4 van de Uitvoeringsregeling AWR, voor situaties als de onderhavige, een mogelijkheid op te nemen tot het verlenen van ontheffing van de verplichting de in de

uitnodiging tot het doen van aangifte gevraagde gegevens en bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan in te leveren of toe te zenden, aangezien dit slechts tot een verdere juridisering van het aanslagregelend proces zal leiden met alle gevolgen van dien voor de administratieve lasten van burgers en bedrijven. Naar mijn oordeel biedt juist het bestaande soepele juridische kader in de praktijk voldoende mogelijkheden om de met de aangifteplicht samenhangende administratieve lasten voor de contribuabelen tot een minimum te beperken. Zo kan het onder omstandigheden als voldoende worden geacht het biljet, mits ondertekend, voorzien van streepjes te retourneren. Ik merk hierbij nog op dat de Belastingdienst voortdurend inspanningen verricht om het geautomatiseerde op- en afvoerbeleid zodanig te verfijnen dat niet onnodig een uitnodiging tot het doen van aangifte wordt verzonden indien uit gegevens over eerdere belastingjaren, of anderszins blijkt dat geen positieve aanslag is te verwachten. Indien uit actuele gegevens van de Belastingdienst volgt dat belastingplichtige in aanmerking zou kunnen komen voor een teruggave van belasting, zal aan hem een brief worden verzonden waarin hij op die mogelijke teruggave wordt gewezen. In deze brief wordt belastingplichtige er vervolgens op geattendeerd dat hij deze teruggave kan realiseren door het indienen van een T(j)-biljet. Naar verwachting kunnen met deze werkwijze problemen zoals cliënt van klager heeft ondervonden in de toekomst zo veel mogelijk worden vermeden. In dat geval is er immers niet langer sprake van een verplichting om aangifte te doen. ..."

## Beoordeling

1. De Belastingdienst/Particulieren Eindhoven, vestiging Tilburg (hierna: de Belastingdienst) heeft aan verzoekers cliënt een aangiftebiljet inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (ib/pvv) 1996 uitgereikt. Verzoeker klaagt erover dat de Belastingdienst heeft geweigerd om zijn cliënt te ontheffen van de verplichting om dit uitgereikte aangiftebiljet in te dienen. Volgens verzoeker was het indienen van het aangiftebiljet niet noodzakelijk omdat zijn cliënt in 1996 geen inkomsten heeft genoten.
2. In artikel 6, eerste lid van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (Awr) is neergelegd dat de Belastingdienst (de inspecteur) aan degene die naar zijn mening vermoedelijk belastingplichtig is een aangiftebiljet kan toezenden (uitnodiging tot het doen van aangifte). Krachtens artikel 1 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (IB) geldt als belastingplichtige onder meer diegene die in Nederland woont (binnenlands belastingplichtige). Hoewel het criterium 'belastingplichtig' in beginsel ruimte biedt om iedere inwoner van Nederland een aangiftebiljet uit te reiken, is het beleid van de Belastingdienst er primair op gericht om te voorkomen dat belastingplichtigen onnodig een aangiftebiljet ontvangen. Voor de heffing van inkomstenbelasting op voet van de Wet IB wordt in de praktijk in beginsel slechts een aangiftebiljet uitgereikt indien er sprake is van vermoeden van een (uiteindelijke) belastingschuld, dat wil zeggen dat de betreffende belastingplichtige op voet van de Wet IB in de heffing van inkomstenbelasting wordt

betrokken. Het heeft immers geen zin een aangiftebiljet uit te reiken aan personen die wel belastingplichtig zijn maar, naar redelijk vermoeden, (uiteindelijk) niet belastingschuldig (zie **ACHTERGROND**, onder 1. en 2.).

3. In dit geval is de reden dat aan verzoekers cliënt een aangiftebiljet ib/pvv 1996 is uitgereikt niet dat deze voor dat jaar (vermoedelijk) belastingschuldig zou zijn, maar dat deze in het jaar 1995 een T-biljet heeft ingediend waarop een aanslag met een terug te geven bedrag is gevolgd. In een dergelijk geval wordt automatisch in het daaropvolgende jaar een aangiftebiljet ib/pvv uitgereikt. De Belastingdienst deelde mee dat het hier een bijzondere werkwijze betreft, die is terug te voeren op een door hem verricht landelijk onderzoek. Uit dat onderzoek is naar voren gekomen dat verreweg het grootste deel van de belastingplichtigen die een T-biljet indienen, ook in de daarop volgende jaren voor een teruggaaf in aanmerking komt. Dit automatisch uitreiken van een aangiftebiljet ib/pvv beoogt enerzijds een serviceverlening aan de belanghebbende te bewerkstelligen; deze hoeft geen T-biljet meer aan te vragen. Anderzijds is deze werkwijze gebaseerd op doelmatigheids-overwegingen; jaarlijks uitgereikte IB-aangiftebiljetten zijn eenvoudiger en goedkoper te verwerken dan op verzoek uitgereikte specifieke aangiftebiljetten, zoals een T-biljet.

4. De onder 3. beschreven werkwijze is te billijken. Weliswaar zal - zoals de Belastingdienst zelf heeft aangegeven - een relatief kleine groep belastingplichtigen als gevolg van deze werkwijze worden geconfronteerd met een (relatief geringe) administratieve last, terwijl voor hem geen recht bestaat op een teruggaaf. Daartegenover staat echter een grote groep van belastingplichtigen die wel belang hebben bij bedoelde werkwijze. Daarbij komt dat de Belastingdienst zorg draagt voor een strikt "afvoerbeleid" van belastingplichtigen die tot eerstgenoemde groep behoren. Een en ander leidt tot de conclusie dat de Belastingdienst in redelijkheid aan verzoekers cliënt die als inwoner van Nederland geldt als belastingplichtige een aangifte ib/pvv 1996 kon uitreiken.

5. Krachtens het bepaalde in artikel 8, eerste lid, Awr is een ieder die (door middel van het uitreiken van een aangiftebiljet) is uitgenodigd tot het doen van aangifte gehouden om die aangifte (bij de Belastingdienst) in te dienen. Weliswaar is in het vierde lid van bedoeld artikel neergelegd dat bij ministeriële regeling ontheffing kan worden verleend van de verplichting om de in de uitnodiging tot het doen van aangifte gevraagde gegevens en bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan in te leveren of toe te zenden, maar voor een situatie als in deze zaak is daarin niet voorzien (zie **ACHTERGROND** onder 1.). De toenmalige Staatssecretaris van Financiën heeft echter in zijn antwoord op vragen van het Tweede-Kamerlid Kombrink inzake het uitreiken van aangiftebiljetten het volgende heeft aangegeven. In verband met gevallen zoals het onderhavige - waarin het uitreiken van het aangiftebiljet ib/pvv heeft plaatsgevonden niet op basis van een (vermoede) belastingschuld, maar op basis van een in het voorafgaande jaar ingediend T-biljet, en dus uit service- en doelmatigheidsoverwegingen, wijst de Staatssecretaris er op dat de belastingplichtige formeel gehouden is het toegezonden aangiftebiljet ingevuld in te zenden. Wanneer dit echter niet gebeurt en recht bestaat op een teruggaaf, zal aldus de Staatssecretaris het niet inleveren van de aangifte geen

sancties tot gevolg hebben, en leiden tot het ambtshalve toepassen van artikel 64 Wet IB en het afvoeren uit het bestand (zie **ACHTERGROND** onder 3.). Op grond van voornoemd artikel zoals dat gold voor 1996 - wordt (onder meer) geen aanslag vastgesteld indien geen belasting is verschuldigd (zie **ACHTERGROND** onder 2.).

6. Niet valt in te zien waarom de hiervoor bedoelde handelwijze niet ook zou moeten worden gevolgd in het geval dat geen recht op een teruggaaf bestaat, terwijl evenmin sprake is van het bestaan van een (uiteindelijke) belastingschuld. Zo bezien, had het voor de hand gelegen dat de Belastingdienst, nadat verzoeker op 15 september 1997 had verzocht om zijn cliënt een voltijdstudent - zo nodig te ontslaan van de verplichting tot het doen van aangifte ib/pvv 1996, in zijn brief van 9 oktober 1997 verzoeker had gewezen op de formele verplichting om de aangifte in te dienen, maar hem daarbij tevens had geïnformeerd over de door de Staatssecretaris voorgestane gedragswijze, en dienovereenkomstig had gehandeld, door het ambtshalve toepassen van artikel 64 Wet IB, en het afvoeren van verzoekers cliënt uit het bestand. Immers, de Belastingdienst heeft niet gesteld, terwijl evenmin tijdens het onderzoek van de Nationale ombudsman is gebleken, dat ten aanzien van verzoekers cliënt sprake was van aanwijzingen dat deze voor het bewuste jaar (uiteindelijk) belastingschuldig zou zijn. Integendeel, de Belastingdienst heeft op basis van de hem ter beschikking staande gegevens op 9 oktober 1997 laten weten dat aan verzoekers cliënt voor het jaar 1997 geen aangiftebiljet zou worden uitgereikt. Uit het voorgaande volgt voorts dat het niet juist is dat de Belastingdienst bij het uitblijven van de ontvangst van de aangifte op 12 december 1997 en 27 maart 1998 een "waarschuwing voor aanslag op basis van schatting" heeft gezonden, en er daarbij op heeft gewezen dat de schatting van het inkomen ten behoeve van de vast te stellen aanslag waarschijnlijk hoger zou zijn dan het werkelijke belastbare inkomen. De onderzochte gedraging is niet behoorlijk.

## Conclusie

De klacht over de onderzochte gedraging van de Belastingdienst/Particulieren Eindhoven, vestiging Tilburg, die wordt aangemerkt als een gedraging van de Minister van Financiën, is gegrond. **BIJLAGE ACHTERGROND**

### 1. Algemene wet inzake rijksbelastingen

(Wet van 2 juli 1959, Stb. 301):

Artikel 6, eerste lid:

"Met betrekking tot belastingen welke ingevolge de belastingwet bij wege van aanslag worden geheven, dan wel op aangifte worden voldaan of afgedragen, kan de inspecteur degene die naar zijn mening vermoedelijk belastingplichtige of inhoudingsplichtig is uitnodigen tot het doen van aangifte..." Artikel 8, eerste en vierde lid:

"1. Ieder die is uitgenodigd tot het doen van aangifte, is gehouden aangifte te doen door:  
a. de in de uitnodiging gevraagde gegevens duidelijk, stellig en zonder voorbehoud op bij ministeriële regeling te bepalen wijze in te vullen, te ondertekenen en in te leveren of toe te zenden, alsmede b. de in de uitnodiging gevraagde bescheiden of andere

gegevensdragers, dan wel de inhoud daarvan, op bij ministeriële regeling te bepalen wijze in te leveren of toe te zenden.

4. Bij ministeriële regeling kan worden bepaald in welke gevallen en onder welke voorwaarden de inspecteur ontheffing kan verlenen van de verplichting de in de uitnodiging tot het doen van aangifte gevraagde gegevens en bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan in te leveren of toe te zenden." Het beleid van de Belastingdienst is er primair op gericht om te voorkomen dat belastingplichtigen onnodig een aangiftebiljet ontvangen. Voor de heffing van inkomstenbelasting op voet van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 wordt in de praktijk in beginsel slechts een aangiftebiljet uitgereikt indien er sprake is van een vermoeden van belastingschuld, dat wil zeggen dat de betreffende belastingplichtige in de heffing van inkomstenbelasting dient te worden betrokken. Een uitzondering is de situatie dat een aangiftebiljet wordt uitgereikt niet omdat de betrokkene belastingschuldig zou zijn, maar omdat deze vermoedelijk voor een teruggaaf van voorheffing of premieheffing in aanmerking komt. In dergelijke gevallen hanteert de Belastingdienst een bijzondere werkwijze ten aanzien van belastingplichtigen die in een voorafgaand jaar een T-biljet hebben ingediend. Indien het T-biljet heeft geleid tot een aanslag met een

(te betalen of) terug te geven bedrag wordt in het daaropvolgende jaar een uitnodiging tot het doen van aangifte verzonden. Voor deze laatste situatie is niet voorzien in de mogelijkheid om op basis van bovenstaand artikel 8, vierde lid, ontheffing te verlenen van de verplichting de in de uitnodiging tot het doen van aangifte gevraagde gegevens en bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan in te leveren of toe te zenden.

## **2. Wet op de inkomstenbelasting 1964**

(Wet van 16 december 1964, Stb. 519) zoals die luidde voor het jaar 1996:

Artikel 1:

"Onder de naam 'inkomstenbelasting' wordt een directe belasting geheven, waaraan zijn onderworpen de natuurlijke personen die:

a. in Nederland wonen (binnenlandse belastingplichtigen); b. niet in Nederland wonen en binnenlands inkomen genieten (buitenlandse belastingplichtigen)." Artikel 64, eerste lid:

"1. Geen aanslag wordt vastgesteld en verrekening van voorheffingen blijft achterwege indien:

a. geen belasting verschuldigd is, dan wel b. belasting verschuldigd is en

1. het gezamenlijke bedrag van de aan inhouding van loonbelasting onderworpen inkomsten niet meer dan f 78.500 beloopt, en

2. het gezamenlijke zuivere bedrag van de niet aan inhouding van loonbelasting onderworpen bestanddelen van het onzuivere inkomen, vermeerderd met het bedrag van de negatieve persoonlijke verplichtingen en verminderd met het gezamenlijke vrijgestelde bedrag ingevolge de rentevrijstelling en het in artikel 47b, derde lid, bedoelde bedrag van de verhoging van de dividendvrijstelling, niet meer dan f 1000 beloopt."

**3.**

Antwoorden van de Staatssecretaris van Financiën op vragen inzake het uitreiken van aangiftebiljetten van het Tweede-Kamerlid Kombrink (Persbericht van Financiën d.d. 7 maart 1984, nr Y 80):

"vragen van het Tweede-Kamerlid Kombrink.

1. Is het waar, dat een aantal inspecties, waaronder de inspectie Wageningen, aangiftebiljetten voor de inkomstenbelasting uitreikt om andere redenen dan een vermoede belastingplicht?

2. Zo ja, welke zijn die andere redenen? Is er daarvan het feit, dat jaarlijks uitgereikte IB-aangiftebiljetten eenvoudiger en goedkoper te verwerken zijn dan de op verzoek uitgereikte specifieke aangiftebiljetten?

3. Vloeit de in vraag 1. geschetste handelwijze voort uit door het ministerie gegeven richtlijnen?

4. Is de in vraag 1 geschetste handelwijze in overeenstemming met het bepaalde in de Algemene wet inzake rijksbelastingen?

5. Zo neen, is de belastingplichtige dan nog gehouden aan het bepaalde in artikel 8 AWR? *Antwoorden van Staatssecretaris Koning van Financiën.* 1 en 2. Ja. Een groot aantal belastingplichtigen komt structureel in aanmerking voor een teruggaaf inkomstenbelasting en/of premieheffing. In het geval zij niet beschreven zijn, betekent dit dat zij jaarlijks een T- of Ph.-biljet moeten ophalen op de inspectie. Vervolgens moeten zij door de inspecteur worden opgevoerd om daarna meteen weer te worden afgevoerd. Uit service-overwegingen, maar tevens uit doelmatigheid wordt in dit soort gevallen de belastingplichtige beschreven.

3. Neen. Het gaat om een op de inspecties algemeen gebruikelijke gedragslijn.

4. De geschetste handelwijze acht ik niet in strijd met de bepalingen van hoofdstuk 2 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

5. De belastingplichtige is formeel gehouden het toegezonden aangiftebiljet ingevuld in te zenden. In de bij het antwoord op de vragen 1 en 2 bedoelde gevallen waarop recht op teruggaaf bestaat, zal echter het niet inleveren van de aangifte geen sancties ten gevolge hebben en leiden tot het ambtshalve toepassen van artikel 64 Wet I.B. en afvoeren uit het bestand."

#### 4.

Fiscaal Bestuursrecht van 4 december 1997, p 4536. Het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch overwoog in zijn arrest van 27 maart 1997 onder meer het volgende:

"In de AWR noch in enige andere wet is voorzien in de mogelijkheid van aanwending van een rechtsmiddel tegen de uitreiking van een aangiftebiljet als bedoeld in artikel 6 AWR (tekst tot en met 1995) of tegen de uitnodiging tot het doen van aangifte als bedoeld in artikel 6 AWR (tekst vanaf 1996). (...) Het in 4.1 overwogene neemt niet weg dat de inspecteur bij de uitoefening van de hem bij artikel 6 AWR toegekende bevoegdheid is gebonden aan de beginselen van behoorlijk bestuur en zulks van betekenis is voor het antwoord op de vraag of en, zo ja, in hoeverre degene aan wie een aangiftebiljet is uitgereikt of die is uitgenodigd tot het doen van aangifte aan zijn verplichtingen op grond

van artikel 8 AWR moet voldoen." De aantekening bij dit arrest luidt als volgt:

"...Het hof is van mening dat belanghebbende aanvankelijk ermee mocht volstaan het rechtmatig aan haar uitgereikte aangiftebiljet oningevuld aan de inspecteur te retourneren. In dat stadium was de oningevulde aangifte dus de vereiste aangifte in de zin van art. 29, lid 2, AWR. Pas nadat inspecteur X heeft medegedeeld dat en waarom hij een ingevulde aangifte (althans overlegging van jaarstukken) nodig heeft, is een oningevulde aangifte niet langer de vereiste aangifte en is aan de voorwaarden voor de toepassing van de sanctie van de verzwaring van de bewijslast voldaan. In 's hofs visie is degene, aan wie een aangiftebiljet is uitgereikt, niet zonder meer verplicht aangifte te doen. De aangifteplicht ontbreekt sowieso ingeval er voor de uitreiking van het biljet geen aanleiding was; de inspecteur moet ten minste het begin van een gefundeerd vermoeden van belastingplicht hebben. Voorts is er geen aangifteplicht als de belastingplichtige het bestaan van een dergelijk gefundeerd vermoeden ontkent en de inspecteur gemotiveerd meedeelt niet belastingplichtig te zijn; de motivering moet wel enigermate houdbaar zijn. De laatstgenoemde uitzondering op de plicht een uitgereikt aangiftebiljet te retourneren vervalt zodra de inspecteur zijn eveneens van een dragende motivering voorziene opvatting tegenover die van de aangifteplichtige heeft geplaatst. Men kan de visie van het hof vertalen in een discretionaire bevoegdheid, een "Freies Ermessen", voor iedereen die een aangiftebiljet ontvangt. Die bevoegdheid omvat een beoordeling van het handelen van de inspecteur. Indien degene, die het aangiftebiljet ontvangt, te goeder trouw meent dat de inspecteur hem geen aangiftebiljet had behoeven uit te reiken, heeft hij het recht dat aangiftebiljet niet of niet ingevuld te retourneren, mits hij de inspecteur van de redenen hiervoor op de hoogte stelt. De welbekende voorgedrukte mededeling: "De aangifte moet ingevuld en ondertekend bij de Belastingdienst binnen zijn vóór (...)" is, als de visie van het hof de heersende leer wordt, veel te stellig. Zij zou moeten worden aangevuld, bijv. met de woorden: tenzij u meent niet belastingplichtig te zijn; in dat geval moet u de Belastingdienst mededelen dat en waarom u die mening hebt..." De Hoge Raad heeft in zijn uitspraak van 26 augustus 1998 het arrest van het gerechtshof van 's-Hertogenbosch van 27 maart 1997 bekrachtigd.