

# Is het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte nog een kwaliteitsdelict?

Mw. mr. P. de Haas\*

Naar aanleiding van twee arresten van de strafkamer van de Hoge Raad van 5 juli 2011<sup>1</sup> en 12 juli 2011<sup>2</sup> is in de rechtspraak de vraag gerezen of het opzettelijk niet (tijdig) of onjuist doen van een aangifte nog wel langer een (impliciet) kwaliteitsdelict is.<sup>3</sup> Deze vraag dient mijns inziens nog steeds bevestigend te worden beantwoord. De Hoge Raad heeft zich in voornoemde arresten namelijk slechts uitgelaten over de vraag wanneer sprake is van 'een bij de belastingwet voorziene aangifte'. Dat deze uitleg voor het tweede lid ten dele ruimer wordt opgevat dan geldt voor het eerste lid van art. 69 Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR), maakt niet dat art. 69 AWR in geen geval (meer) een (impliciet) kwaliteitsdelict is.<sup>4</sup>

De Hoge Raad komt met deze arresten dan ook niet terug op het arrest van 17 oktober 2006, waarin is bepaald dat uitsluitend degene die is uitgenodigd tot het doen van aangifte zich als pleger schuldig kan maken aan het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte.<sup>5</sup> Na een korte weergave van de twee arresten van juli 2011 in paragraaf 2, zal ik in paragraaf 3 toelichten welke betekenis kan worden toegekend aan de relatie tussen de begrippen 'een bij de belastingwet voorziene aangifte' en 'pleger', om vervolgens te besluiten met een conclusie.

## 1. Arresten van de strafkamer van juli 2011

### 1.1. HR 5 juli 2011, nr. 08/04258

De strafkamer van Hof Amsterdam heeft op 24 september 2008 de verdachte veroordeeld voor het tezamen en in vereniging met een ander opzettelijk onjuist doen van bij de belastingwet voorziene aangiften als bedoeld in de AWR. Deze veroordeling volgt, omdat de verdachte en zijn mededader op de ingeleverde aangiftetiljetten ten name van onwetende derden in strijd met de waarheid dienstverbanden met loongegevens hebben opgenomen, alsmede bedragen aan persoonsgebonden aftrek, terwijl een en ander ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven.

In cassatie wordt in het eerste middel (slechts) geklaagd over de verkeerde uitleg van het bestanddeel 'bij de belastingwet voorziene aangifte'. In het cassatiemiddel wordt naar voren gebracht dat onder een aangifte wordt verstaan een op uitnodiging van de inspecteur gedane schriftelijke

(elektronische) opgave door een burger of onderneming die belastingplichtig of inhoudingsplichtig is. De Hoge Raad oordeelt dat deze opvatting onjuist is. Ook een onverplicht gedane aangifte, zoals een aangifte die is gedaan door middel van een T-biljet of een daarmee vergelijkbare aangifte, heeft te gelden als een bij de belastingwet voorziene aangifte als bedoeld in art. 69, lid 2, AWR. Dat betekent dat niet enkel sprake is van een bij de belastingwet voorziene aangifte, indien een belastingplichtige is uitgenodigd aangifte te doen, maar ook als 'onverplicht' aangifte wordt gedaan.

In zijn eerste conclusie van 1 februari 2011 komt A-G Vegter nog tot de slotsom dat het cassatiemiddel doel treft. In de toelichting bij het cassatiemiddel is aangegeven dat onder een aangifte wordt verstaan een op uitnodiging van de inspecteur gedane schriftelijke opgave door een burger of onderneming die belasting- of inhoudingsplichtig is en dat deze bepalingen de belastingplichtige zelf betreffen dan wel een derde voor zover het aangelegenheden betreft die kunnen worden aangemerkt als aangelegenheden van de belastingplichtige (art. 6 AWR). Nu de aangiften in het onderhavige geval niet zijn gedaan op uitnodiging en evenmin kunnen worden aangemerkt als gedaan door een derde als bedoeld in art. 6 AWR, zou het hof ten onrechte hebben geoordeeld dat sprake is van aangiften.

A-G Vegter stelt onder verwijzing naar de visie van Valkenburg dat strafbare feiten als vermeld in art. 69 AWR impliciete kwaliteitsdelicten zijn. De categorie belastingplichtigen waar deze delicten op zien, zijn de aangifteplichtigen, te weten degenen die zijn uitgenodigd tot het doen van aan-

*Is het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte nog een kwaliteitsdelict?*

gifte en degenen die onverplicht bij de wet voorziene aangiften opzettelijk onjuist of onvolledig doen. Nu de verdachte niet zijn eigen (onverplichte) aangiften onjuist of onvolledig heeft ingevuld, maar de aangiften op naam van een ander, welke anderen daarvan overigens onwetend waren, bestaat volgens de advocaat-generaal geen strafrechtelijke aansprakelijkheid op grond van art. 69, lid 2, AWR als pleger. De Hoge Raad neemt de opvatting van A-G Vegter niet over. De Hoge Raad laat zich echter niet expliciet uit over de vraag of een derde pleger van het opzettelijk doen van een onverplichte aangifte kan zijn. Aangezien de Hoge Raad daarop niet (ambtshalve) heeft gecasseerd, maak ik op dat de Hoge Raad meent dat een derde pleger kan zijn van het opzettelijk doen van een onverplichte aangifte.

1.2. *HR 12 juli 2011, nr. 09/04763*

De verdachte is door Hof Arnhem op 27 oktober 2009 veroordeeld voor het tezamen en in vereniging opzettelijk doen van onjuiste of onvolledige aangiften omzetbelasting en loonbelasting, alsmede voor het tezamen en in vereniging opzettelijk niet doen van aangiften omzetbelasting en loonbelasting.

Ook hier was het middel gericht tegen de rechtsopvatting van het hof omtrent het begrip 'een bij de belastingwet voorziene aangifte'. Onder verwijzing naar het arrest van 5 juli 2011 merkt de Hoge Raad op dat ook een onverplicht gedane aangifte heeft te gelden als een bij de belastingwet voorziene aangifte. Het middel dat *slechts* klaagt dat het hof heeft miskend dat een onverplicht gedane aangifte niet opzettelijk onjuist of onvolledig kan worden gedaan, faalt dan ook.

A-G Silvis gaat in zijn conclusie van 12 april 2011 nog in op de vraag of bij de bewezenverklaring ter zake van het niet doen van de aangiften wel voldaan is aan het eerste lid van art. 69 AWR. De aangifteformulieren stonden op naam van de betrokkene. Daarop is aangetekend 'einde bedrijfsactiviteiten met ingang van' en met de hand is daarbij geschreven 'is BV geworden'. Die vraag beantwoordt de advocaat-generaal ontkennend. Subsidiair geeft hij aan dat de overweging van het hof dat wel bewezen is dat verdachte de aangiften ten behoeve van A B.V. niet heeft gedaan, op zijn minst genomen nader had moeten worden gemotiveerd. Het hof heeft kennelijk aangenomen dat de op naam van betrokkene gestelde aangiftebiljetten (tevens) moesten worden opgevat als zijnde gericht aan de bv dan wel dat betrokkene door de uitnodiging wist dat namens de bv aangifte moest worden gedaan.

Met de advocaat-generaal ben ik van mening dat de belastingplichtige die niet is uitgenodigd tot het doen van aangifte, de inspecteur om een uitnodiging moet verzoeken. Het niet voldoen aan deze verplichting valt echter onder de boetebepaling van art. 67ca AWR en niet onder het opzettelijk niet doen van de aangifte in de zin van art. 69, lid 1, AWR. De Hoge Raad lijkt met de overweging dat slechts is

geklaagd over de onverplichte onjuiste aangifte, niet over te willen gaan tot een ambtshalve cassatie op voornoemd punt.

**2. Aangifteplicht en kwaliteitsdelict**

Een kwaliteitsdelict kan alleen worden gepleegd door degene die over de vereiste kwaliteit beschikt. Onder art. 69, lid 1, AWR is onder andere strafbaar degene die opzettelijk een bij de belastingwet voorziene aangifte niet doet dan wel niet binnen de daarvoor gestelde termijn doet, indien het feit ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven. Onder art. 69, lid 2, AWR is onder andere strafbaar degene die opzettelijk een bij de belastingwet voorziene aangifte onjuist of onvolledig doet, indien het feit ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven. Beide delictomschrijvingen spreken slechts over degene die de aangifte niet doet of onjuist doet. Dat slechts de aangifteplichtige het delict kan plegen, volgt daaruit niet (direct). De delicten richten zich tot eenieder. Dat slechts de aangifteplichtige een aangifte niet (tijdig) of onjuist kan doen, kon slechts impliciet worden afgeleid uit het bestanddeel 'de bij de belastingwet voorziene aangifte'.

In het arrest van 3 mei 1949,<sup>6</sup> waarin het opzettelijk indienen van een onjuiste belastingaangifte ten laste was gelegd, overweegt de Hoge Raad dat 'weliswaar slechts hij aan wie een aangiftebiljet is uitgereikt het misdrijf (...) kan plegen doch dat dit niet uitsluit dat een ander (...) dit strafbaar feit in den zin van art. 47 Sr kan medeplegen'. In het arrest van 17 oktober 2006 geeft de Hoge Raad opnieuw aan dat uitsluitend degene die is uitgenodigd tot het doen van aangifte zich als pleger schuldig kan maken aan het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte. Daarbij dient echter wel de volgende overweging in ogenschouw te worden genomen:

*'Voorzover in de overwegingen van het hof besloten lag dat de verdachte naast de genoemde vennootschap degene was die tot het doen van die aangiften gehouden was, gaf dat oordeel blijk van een onjuiste rechtsopvatting, aangezien de wettelijke aangifteplicht op de vennootschap rust aan wie het aangiftebiljet is uitgereikt en niet ook op degene die namens de vennootschap de aangifte feitelijk heeft gedaan.'*

In art. 8, lid 1, onderdeel a en b, AWR in samenhang met art. 6 AWR is bepaald dat slechts degene die is uitgenodigd tot het doen van aangifte, gehouden is aangifte te doen. Zonder uitnodiging geldt er geen aangifteplicht en kan iemand zich niet schuldig maken aan het niet (tijdig) doen van een aangifte als omschreven in art. 69, lid 1, AWR. Voor diegene geldt echter wel de verplichting te verzoeken om een uitnodiging tot het doen van aangifte.

Zoals Wattel reeds in 1989 heeft betoogd, kan uit de wettekst en de arresten van de Hoge Raad niet worden afgeleid dat een onverplichte aangifte geen bij de belastingwet voorziene aangifte oplevert, aangezien ook een T-biljet onjuist kan worden gedaan.<sup>7</sup> Indien een aangifte onverplicht wordt gedaan, omdat een uitnodiging achterwege is gebleven, dient iemand

niet aan straf te kunnen ontkomen voor het doen van een onjuiste of onvolledige aangifte. De Blicck e.a. geven eveneens aan dat de onverplichte aangifte die onjuist of onvolledig is gedaan wel tot strafbaarheid van art. 69, lid 2, AWR leidt.<sup>8</sup> Ook Valkenburg en Mallens verdedigen die opvatting.<sup>9</sup>

Liem concludeert uit de arresten van 5 en 12 juli 2011 dat de kwaliteit van aangifteplichtige niet (langer) vereist is om als pleger te worden aangemerkt van het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte. De Hoge Raad heeft in deze arresten mijns inziens slechts expliciet overwogen dat een onverplichte aangifte ook opzettelijk onjuist kan worden gedaan en derhalve een strafbaar feit kan opleveren als bedoeld in art. 69, lid 2, AWR. Daaraan kan zelfs een derde zich schuldig maken. Daarmee is echter geenszins gezegd dat de kwaliteit er in het geheel niet meer toe doet. Van het omgaan van de Hoge Raad is dan ook geen sprake. Als de Hoge Raad zou zijn omgegaan, had het bovendien in de rede gelegen dat te (ver)melden.

Zoals ik uit het arrest afleid, dienen er twee situaties te worden onderscheiden:

1. het geval waarin de belastingplichtige/inhoudingsplichtige wel is uitgenodigd tot het doen van aangifte; en
2. het geval waarin de belastingplichtige/inhoudingsplichtige niet is uitgenodigd tot het doen van aangifte.

#### 2.1. Wel uitgenodigd

Indien de belastingplichtige/inhoudingsplichtige is uitgenodigd tot het doen van de aangifte, kan slechts de belastingplichtige/inhoudingsplichtige zich schuldig maken aan het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte (als pleger). Diegene die de aangifte feitelijk doet, kan slechts als deelnemer, oftewel medepleger, doen pleger of feitelijk leidinggever c.q. opdrachtgever worden aangemerkt. Daarvoor blijft derhalve de hoofdregel van de arresten van 3 mei 1949 en 17 oktober 2006 van kracht.

#### 2.2. Niet uitgenodigd

Indien de belastingplichtige/inhoudingsplichtige niet is uitgenodigd tot het doen van de aangifte, kan geen vervolging worden geëntameerd voor het opzettelijk niet (tijdig) doen van de aangifte, aangezien dat slechts mogelijk is indien de belastingplichtige/inhoudingsplichtige is uitgenodigd tot het doen van de aangifte. Op dat moment ontstaat immers pas de verplichting. Indien de belastingplichtige/inhoudingsplichtige geen uitnodiging heeft ontvangen, dient hij het verzoek te doen om alsnog een uitnodiging te ontvangen.

Indien de belastingplichtige/inhoudingsplichtige zonder daartoe een uitnodiging te hebben ontvangen, uit eigen beweging aangifte doet, kan – indien deze aangifte opzettelijk onjuist is gedaan – de belastingplichtige/inhoudingsplichtige althans diegene die de aangifte doet wel worden vervolgd op grond van art. 69, lid 2, AWR.

Liem stelt de interessante vraag of een brief, fax- of e-mailbericht kan worden aangemerkt als aangifte in de zin van art. 69 AWR. De discussie wanneer in de zin van art. 69 AWR kan worden gesproken over een aangifte, leeft immers al lange tijd en is tot op heden nog niet opgehelderd. Zo is er naar aanleiding van het arrest van de strafkamer van 22 september 1987, waarbij een niet ondertekende aangifte als een aangifte werd aangemerkt, een uitgebreide polemiek onder fiscalisten ontstaan. Wattel concludeerde uiteindelijk dat er feitelijk drie fiscaaljuridische begrippen ‘aangifte doen’ zijn ontstaan: aangifte doen in de zin van art. 8 AWR, de ‘vereiste’ aangifte doen voor de omkering en verzwaring van de bewijslast en aangifte doen in de zin van art. 69 AWR.<sup>10</sup> Uit de huidige rechtspraak leidt Liem af dat zou kunnen worden verdedigd dat ook een andersoortig document (dan een aangiftebiljet: toevoeging PH) als aangifte zou kunnen worden aangemerkt.

De Hoge Raad spreekt in het arrest van 5 juli 2011 over een onverplicht gedane aangifte, zoals een aangifte die is gedaan door middel van een T-biljet of een daarmee vergelijkbare aangifte, langs elektronische weg gedaan. Of de Hoge Raad hiermee een limitatieve opsomming heeft willen geven en/of enkel een (elektronisch) ingezonden formulier een aangifte kan opleveren, kan hieruit niet worden opgemaakt.

Aangifte doen geschiedt door het (fysiek) inleveren of toezenden van de gevraagde gegevens of bescheiden, aldus art. 4a jo. 20 Uitvoeringsregeling AWR 1994. De gevraagde gegevens of bescheiden zijn opgenomen in de aangiftebrief c.q. uitnodiging. Deze aangiftebrief kan een aangiftebiljet zijn, maar meestal verwijst de aangiftebrief naar een ander document waarin de benodigde gegevens worden omschreven, bijvoorbeeld een formulier dat via internet moet worden gedownload. Houdt de uitnodiging in dat de gegevens moeten worden verstrekt in de vorm van een aangifteformulier, dan zal de aangifteplichtige, aldus Feteris, zich op grond van art. 20 Uitvoeringsregeling AWR 1994 ook aan dit model moeten houden en kan hij niet volstaan met een andersoortig document dat ook de gevraagde informatie bevat.<sup>11</sup> Indien een belastingplichtige/inhoudingsplichtige is uitgenodigd tot het doen van aangifte, valt er mijns inziens veel voor te zeggen om ingeval een brief wordt ingezonden met de gevraagde gegevens, te stellen dat niet aan de aangifteplicht is voldaan. Indien een dergelijk bericht van de inspecteur uitblijft en de inspecteur, omdat wel de benodigde informatie is verstrekt, de opgave als aangifte in behandeling neemt, kan echter zeer wel worden verdedigd dat deze opgave wel een aangifte in de zin van art. 69 AWR inhoudt en in die zin onjuist kan zijn.

Bij het standpunt dat ieder document een aangifte kan opleveren, is bepalend of de ambtenaar die de opgave ontvangt daaruit kan opmaken dat de indiener beoogt daarmee de verlangde aangifte te doen.<sup>12</sup> De gegevens moeten dan van dien aard zijn dat de inspecteur in staat is om de verschuldigde belasting (bij benadering) vast te stellen. Een en ander

*Is het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte nog een kwaliteitsdelict?*

geldt dan tevens indien iemand niet is uitgenodigd tot het doen van aangifte. Daarmee verwordt de bloempot nog niet tot een aangifte, maar een document dat gelijkenis vertoont met een aangiftetiljet wel.<sup>13</sup>

Indien deze uitleg wordt gevolgd door de Hoge Raad, dan betekent zulks mijns inziens nog niet dat ieder document dat in aanvulling of verbetering op een eerder ingediende aangifte wordt ingezonden, het verwijt van het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte in de zin van art. 69 AWR kan opleveren, zoals Hof Amsterdam op 7 december 2011 heeft geoordeeld.<sup>14</sup> In die zaak werd geoordeeld dat belanghebbende zich als feitelijk leidinggever schuldig had gemaakt aan art. 69, lid 2, AWR door telkens een te laag bedrag aan terug te ontvangen omzetbelasting op te geven en vervolgens correctieberichten c.q. aanvullingen op die aangiften omzetbelasting in te dienen, waarbij een te hoog bedrag aan terug te ontvangen omzetbelasting was opgenomen.

Het is mijns inziens voor aangiftelastelingen niet mogelijk is om meer dan één aangifte te doen voor hetzelfde feit of tijdvak.<sup>15</sup> Anders ligt dat voor aanslagbelastingen, indien en voor zover naar aanleiding van de oorspronkelijke aangifte nog geen aanslag is gevolgd. Alsdan wordt de aanvankelijke aangifte immers overschreven en zal de inspecteur de laatst ingediende aangifte in behandeling nemen en als leidraad nemen voor de op te leggen aanslag.

De AWR kende tot voor kort geen enkele regeling over aanvullende aangiften. De staatssecretaris heeft in het verleden diverse malen aangegeven dat een suppletieaangifte geen wettelijke aangifte is. Zo schreef hij onder meer in april 2002: 'Het doen van een suppletie-aangifte omzetbelasting is geen wettelijke verplichting, maar een vrijwillige verbetering op de aangiften omzetbelasting die tijdens het jaar zijn gedaan.'<sup>16</sup> Op 23 april 2007 liet hij zich in gelijke bewoordingen uit: 'Een suppletieaangifte is geen aangifte in juridische zin, maar (...) een verzoek om een naheffingsaanslag (bij te weinig betaalde belasting), hetzij een bezwaar tegen de eigen aangifte (bij te veel betaalde belasting).'<sup>17</sup> Ook in de memorie van toelichting bij de invoering van art. 10a AWR geeft hij aan dat een suppletieaangifte iedere wettelijke grondslag ontbeert.<sup>18</sup>

Feteris heeft in zijn artikel over de suppletieaangiften aangegeven dat de belastingplichtige die op de aangifte verschuldigde belasting niet volledig heeft betaald, de verplichting heeft om het ontbrekende uit eigen beweging op aangifte te betalen.<sup>19</sup> Feteris ziet de aanvullende aangifte dan ook als een aangifte in de zin van de AWR.<sup>20</sup> Feteris vond het onwenselijk dat er onduidelijkheid bestond over wat belastingplichtigen moeten en mogen doen in een dergelijke situatie. Daartoe heeft hij een aantal oplossingen aangedragen voor deze problematiek. Zo heeft hij onder meer het voorstel gedaan te kiezen voor een ruime uitleg van het begrip aangifte in de AWR. Omdat het niet zeker was of een zo ruime uitleg zou worden aanvaard, heeft hij tevens voorgesteld om de ver-

plichting tot het doen van aanvullende aangiften in de AWR vast te leggen. De staatssecretaris heeft nu voor de invoering van art. 10a AWR gekozen. Belastingplichtigen zijn verplicht uit 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. Daarmee zijn dergelijke mededelingen (nog) niet verworpen tot aangiften, zelfs niet indien deze mededelingen met een digitaal formulier moeten worden verzonden. Het vonnis van Rechtbank Den Haag van 28 januari 2002, waarbij de suppletie niet als aangifte werd gekwalificeerd, moet mijns inziens dan ook nog steeds worden gevolgd<sup>21</sup> en niet het recente arrest van Hof Amsterdam.

### 3. Conclusie

De arresten van juli 2011 hebben geen verandering teweeggebracht. Er moeten immers twee gevallen in het kader van art. 69 AWR worden onderscheiden: het geval dat iemand wel is uitgenodigd en het geval dat iemand niet is uitgenodigd tot het doen van aangifte. Indien een uitnodiging is verzonden, kan slechts de belastingplichtige als pleger worden aangemerkt. Een uitnodiging zal in het merendeel van de gevallen ook worden verzonden. Slechts indien geen uitnodiging is verzonden, is het niet enkel de belastingplichtige die voor een onjuiste aangifte kan worden vervolgd als pleger, maar ook de derde die de aangifte namens of op naam van de belastingplichtige heeft ingediend.

Wanneer een ingezonden document als aangifte mag worden aangemerkt, is door de Hoge Raad met deze arresten nog niet verduidelijkt. Hopelijk volgt dat antwoord snel.

\* Fiscaal advocaat bij De Bont Advocaten te Amsterdam en buitenpromovenda aan de Erasmus Universiteit te Rotterdam.

1 HR 5 juli 2011, nr. 08/04258, NJ 2011/323, NTFR 2011/1882.

2 HR 12 juli 2011, nr. 09/04763, LJN: BQ3673.

3 D. Liem, 'De bij de belastingwet voorziene aangifte', NTFR 2011/1906.

4 Zie voor een vergelijkbare opvatting G.J.M.E. de Bont en J.M. Sitsen, 'Tour d'horizon fiscaal strafrecht 2011', TFB 2012/1, p. 28.

5 HR 17 oktober 2006, nr. 01599/05, NJ 2006, 575.

6 HR 3 mei 1949, NJ 1949/447.

7 P.J. Wattel, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Kluwer, Deventer 1989, p. 38.

8 L.A. de Bleeck e.a., *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Kluwer, Deventer 2009, p. 418.

9 W.E.C.A. Valkenburg, m.m.v. B.M.E. Mallens, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Kluwer, Deventer 2010, p. 11.

10 P.J. Wattel, 'Aangifte of bloempot?', WFR 1988/1609.

11 M.W.C. Feteris, *Formeel Belastingrecht*, Kluwer, Deventer 2007, p. 264; zie ook HR 21 juli 1987, BNB 1987/273 en HR 18 februari 1918, B. 1958.

12 Zie voor een vergelijkbare visie W.E.C.A. Valkenburg, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Kluwer, Deventer 2001, p. 46.

13 Zie voor een andersluidende opvatting Hof Arnhem 25 mei 2011 (strafkamer), nr. 21-002800-09, LJN: BQ6216, waarbij een ongevuld retour gezonden aangiftetiljet met begeleidend schrijven niet als aangifte werd aangemerkt.

14 Hof Amsterdam 19 januari 2011, nr. 23-001234-09, NTFR 2011/2928, LJN: BU7150.

15 Ook F.J. Dijkhuizen is die mening toegedaan, zie daartoe 'Tekort aan rechtsbescherming bij de omzetbelasting', WFR 1998/829.

16 Kamerstukken II, 2001-2002, 28 346, nr. 1, p. 32.

17 Brief van 23 april 2007, nr. DGB2007-1221, V-N 2007/21.4, Kamerstukken II, 2006-2007, Aanhangsel 1325.

18 Kamerstukken II, 2011-2012, 33 004, nr. 3, p. 60.

19 M.W.C. Feteris, 'De suppletiebetaling: wettelijke plicht of een stille dood?', WFR 2007/887.

20 M.W.C. Feteris, *Heffing van belasting door middel van betaling op aangifte*, Kluwer, Deventer 2005, p. 129-130.

21 Rb. Den Haag 28 januari 2002, nr. 09-018301, LJN: AD8759.