Bezwaar maken tegen een belastingaanslag? Wees tijdig! (2)

In het eerste deel van dit tweeluik stonden de volgende thema's centraal: rechtsgeldige bekendmaking van een besluit, de termijn waarbinnen een bezwaar tijdig is ingediend en de digitalisering van de correspondentie door de Belastingdienst. In dit tweede en laatste deel komen de verschoonbare termijnoverschrijding, het premature bezwaar en het verzoek om ambtshalve vermindering aan de orde.

Verschoonbare termijnoverschrijding

Wanneer een belastingplichtige een bezwaarschrift na afloop van de bezwaartermijn indient, wordt deze in de regel niet-ontvankelijk verklaard. De Belastingdienst gaat dan niet inhoudelijk in op de aangevoerde bezwaren. Tegen de niet-ontvankelijkverklaring kan vervolgens beroep worden ingesteld bij de belastingrechter. In die procedure kan echter alleen de niet-ontvankelijkheid worden bestreden. De rechter oordeelt in dat geval dus uitsluitend of de niet-ontvankelijkheid terecht is en gaat niet in op de inhoudelijke bezwaarpunten. Vaak wordt door de belastingplichtige gesteld dat in alle redelijkheid niet kan worden geoordeeld dat hij in verzuim is geweest door het bezwaarschrift te laat in te dienen. Naar het fiscale taalgebruik doet de belastingplichtige dan een beroep op de 'verschoonbare termijnoverschrijding' zoals opgenomen in artikel 6:11 Algemene wet bestuursrecht (Awb).

Wanneer een verschoonbare termijnoverschrijding zich voordoet, is het aan de belastingplichtige om hier uit eigen beweging een beroep op te doen. De Belastingdienst zal immers niet zelf stellen dat de overschrijding van de bezwaartermijn verschoonbaar is. Bovendien ligt de bewijslast omtrent de verschoonbare termijnoverschrijding bij de belastingplichtige. Dat geldt overigens niet alleen voor de belastingheffing, maar ook wanneer er een verzuim- of vergrijpboete is opgelegd. De belastingplichtige moet dus feiten aandragen die zijn beroep op verschoonbaarheid van zijn termijnoverschrijding onderbouwen. Dat is in de praktijk vaak een lastige opgave.

Indien er sprake is van een verschoonbare termijnoverschrijding kan een belastingplichtige bovendien niet rustig stil blijven zitten. Hij dient immers 'zo spoedig mogelijk' alsnog bezwaar te maken. Wat geldt als 'zo spoedig mogelijk' hangt af van de feiten en omstandigheden van het specifieke geval. Zonder omstandigheden die een langere termijn rechtvaardigen geldt hierbij een termijn van veertien dagen. Als buiten deze termijn bezwaar wordt gemaakt is het bezwaar alsnog niet-ontvankelijk. Wanneer een verschoonbare termijnoverschrijding wordt aangenomen, is niet eenduidig te zeggen. Dat wordt namelijk beoordeeld op grond van alle feiten en omstandigheden van het geval. Om u een idee te geven van wanneer er nou wel of juist geen succesvol beroep kan worden gedaan op de verschoonbare termijnoverschrijding bespreek ik enkele standen dat aantal voorbelden.

Er is bijvoorbeeld sprake van een verschoonbare termijnoverschrijding als de belastingplichtige door een ernstig ongeval enige tijd is uitgeschakeld of wanneer diens geestestoestand dusdanig is dat hij niet in staat kan worden geacht zijn belangen voldoende te behartigen. Een tegen het einde van de bezwaartermijn opgekomen ziekte kan evenzeer een grond opleveren om het te laat ingediende bezwaar alsnog ontvankelijk te verklaren. Ziekte behoeft iemand in het algemeen echter niet te belette n om tijdig een bezwaarschrift in te dienen. Een vakantie of een langdurige verblijf in het buitenland zijn in beginsel evenmin geen omstandigheden die een termijnoverschrijding rechtvaardigen. De Hoge Raad heeft namelijk geoordeeld dat de belastingplichtige in deze gevallen immers wel de mogelijkheid heeft om derden in te schakelen om voor diens belang op te komen. Doet een belastingplichtige dat niet, dan draagt hij zelf het risico van de termijnoverschrijding.

Het ontbreken van een juiste rechtsmiddelverwijzing in de aanslag, waarin staat vermeld door wie binnen welke termijn en bij welk orgaan bezwaar kan worden gemaakt, kan weer wel een verschoonbare termijnoverschrijding opleveren. Wordt de belastingplichtige voor de afloop van de bezwaartermijn echter bijgestaan door een professioneel gemachtigde dan wordt hij geacht bekend te zijn met de bezwaartermijn. Kennis omtrent de bezwaartermijn wordt namelijk bij de gemachtigde verondersteld en diens kennis wordt aan de belastingplichtige toegerekend.

Een verschoonbare termijnoverschrijding kan ook worden aangenomen als een correct geadresseerde aanslag niet of te laat bij de belastingplichtige is bezorgd. Met een correcte terpostbezorging start weliswaar de bezwaartermijn (zie het eerste deel van dit tweeluik), maar als de aanslag niet of pas na de bezwaartermijn door de belastingplichtige wordt ontvangen, kan bij een te laat ingediend bezwaarschrift sprake zijn van verschoonbare termijnoverschrijding. Een voorbeeld hiervan is dat een per post verzonden besluit de belastingplichtige niet heeft bereikt. De Belastingdienst moet dan aannemelijk maken dat het desbetreffende stuk is verzonden. Mocht de Belastingdienst de verzending naar het juiste adres aannemelijk kunnen maken dan is het aan de belastingplichtige om dit vermoeden te ontzenuwen. Hiertoe moeten dan feiten worden aangedragen waardoor redelijkerwijs aan het ontvangst kan worden betwijfeld.

Premature bezwaar

Het kan gebeuren dat een belastingplichtige al voor de aanvang van de termijn bezwaar maakt. Het bezwaarschrift is dan dus al ingediend voordat besluit is genomen. In dat geval spreekt men van een 'premature bezwaar'. Een prematuur bezwaar wordt ingevolge artikel 6:10 Awb in beginsel niet-ontvankelijk verklaard. Van niet-ontvankelijkheid is in twee verschillende situaties echter geen sprake. Allereerst wanneer het besluit ten tijde van de indiening van het bezwaar al tot stand is gekomen, maar de bezwaartermijn nog niet is aangevangen. Deze situatie kan zich voordoen als de aanslag eerder wordt ontvangen dan de dagtekening die daarop vermeld staat. De bezwaartermijn vangt immers pas aan op de dag volgend op de dagtekening van de aanslag terwijl de Belastingdienst de aanslag veelal eerder verzendt (zie het eerste deel van dit tweeluik). Niet-ontvankelijkheid blijft ook achterwege als het besluit nog niet tot stand is gekomen, maar de belastingplichtige redelijkerwijs kan menen dat dit wel het geval is. Dat doet zich voor wanneer de belastingplichtige een brief van de Belastingdienst, waarin correcties worden aangekondigd, aanziet voor de aanslag zelf en daartegen bezwaar maakt. De Hoge Raad heeft op 22 maart 2013 geoordeeld over een dergelijke situatie. Wanneer bezwaar wordt gemaakt tegen een controlerapport moet dat in beginsel worden opgevat als een bezwaar tegen de op grond van het controlerapport opgelegde aanslagen. Dat geldt echter alleen als bij de belastingplichtige ook redelijkerwijs de indruk kan bestaan dat de aanslag al is vastgesteld. Indien de Belastingdienst een controlerapport opstuurt waarin het opleggen van de aanslagen met correcties wordt aangekondigd maar waarbij de belastingplichtige nog in de gelegenheid wordt gesteld om zijn zienswijze naar voren te brengen, die tot een herziening van de voorgenomen correcties zouden kunnen leiden, is niet voldoende de indruk gewekt dat het besluit reeds is genomen.

Verzoek om ambtshalve vermindering

In het geval dat een bezwaarschrift niet-ontvankelijk wordt verklaard, wat het geval kan zijn bij het overschrijden van de bezwaartermijn, hoeft dit niet te betekenen dat een te hoge belastingaanslag in stand blijft. Een onjuiste belastingaanslag kan namelijk ook ambtshalve worden verminderd. Bij een ambtshalve vermindering onderzoekt de inspecteur of de aanslag juist is vastgesteld. Mocht dit niet het geval zijn dan wordt de aanslag onder bepaalde voorwaarden alsnog verminderd. Vermindering vindt geen plaats als er sprake is van de in paragraaf 23 Besluit Fiscaal Bestuursrecht genoemde gevallen.

Bij een niet-ontvankelijk bezwaarschrift is het niet nodig om een apart verzoek om ambtshalve vermindering in te dienen. Paragraaf 8 van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht bepaalt namelijk dat een niet-ontvankelijk bezwaarschrift voor zover mogelijk in behandeling wordt genomen als een verzoek om ambtshalve vermindering. Ambtshalve vermindering kan echter ook uit eigen beweging van de inspecteur plaatsvinden of naar aanleiding van een separaat verzoek daartoe.

Wanneer de inspecteur het verzoek om ambtshalve vermindering geheel of gedeeltelijk afwijst kan hiertegen in beginsel geen bezwaar worden ingediend. Dat geldt echter niet wanneer het een aanslag inkomstenbelasting betreft. In het derde lid van artikel 9.6 Wet Inkomstenbelasting 2001 is namelijk –

in afwijking op de hoofdregel van artikel 65 Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) –

opgenomen dat de inspecteur het verzoek om ambtshalve vermindering geheel of gedeeltelijk afwijst bij een voor bezwaar vatbare beschikking.

Een ambtshalve vermindering behoeft overigens niet uitsluitend te gaan over de hoogte van de belastingaanslag, maar kan ook betrekking hebben op een verzuim- of vergrijpboete. Artikel 65 AWR is namelijk ingevolge paragraaf 3 Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst van overeenkomstige toepassing.

Conclusie

Wanneer een belastingplichtige een bezwaarschrift na afloop van de bezwaartermijn indient, wordt deze in de regel niet-ontvankelijk verklaard. Soms kan de belastingplichtige zich beroepen op de verschoonbaarheid van de termijnoverschrijding. In dat geval moeten er feiten en omstandigheden worden aangedragen waardoor de termijnoverschrijding niet voor rekening van de belastingplichtige behoort te komen. Een belastingplichtige kan ook te vroeg bezwaar maken, namelijk voor de aanvang van de bezwaartermijn. Zo'n prematuur bezwaar wordt in beginsel niet-ontvankelijk verklaard tenzij (1) het besluit ten tijde van de indiening van het bezwaar al tot stand was gekomen maar de bezwaartermijn nog niet is aangevangen of (2) het besluit nog niet tot stand was gekomen, maar de belastingplichtige redelijkerwijs kon menen dat dit wel het geval was.

Mocht uiteindelijk het bezwaarschrift niet-ontvankelijk worden verklaard dan bestaat altijd nog de mogelijkheid te verzoeken om ambtshalve vermindering van de aanslag. In het geval er bezwaar is gemaakt tegen een aanslag en het bezwaar uiteindelijk niet-ontvankelijk is verklaard, wordt het bezwaar voor zover mogelijk in behandeling genomen als een verzoek om ambtshalve vermindering.

Auteur: mr. J.J. Scheltema