

**Auteur: mr. Jurgen Scheltema**

**Blogdatum: 7 december 2022, herzien op 1-5-2023**

## **Bezwaar maken tegen een belastingaanslag? Weest tijdig! (1)**

De termijn die in de Algemene wet bestuursrecht (Awb) is opgenomen voor het indienen van een bezwaarschrift lijkt eenvoudig: binnen zes weken na de dagtekening moet een bezwaarschrift worden ingediend.<sup>1</sup> Dat klinkt overzichtelijk, maar in het belastingrecht wordt van de hoofdregel uit de Awb afgeweken.<sup>2</sup> Bovendien bevestigt de voortdurende stroom aan jurisprudentie dat het regelmatig misgaat met de bezwaartermijn. In dit tweeluik besteed ik daarom aandacht aan de regels die gelden bij het maken van bezwaar.

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

### **Bekendmaking van het besluit**

Artikel 6:7 Awb geeft als hoofdregel dat de termijn voor het indienen van een bezwaarschrift zes weken is. In het algemene bestuursrecht begint deze termijn te lopen op de dag nadat het besluit op de voorgeschreven wijze bekend is gemaakt.<sup>3</sup> Op grond van artikel 3:41, eerste lid, Awb vindt die bekendmaking plaats door toezending of uitreiking aan de geadresseerde van het besluit.

In het belastingrecht wordt echter afgeweken van de hoofdregel uit de Awb. Artikel 22j Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) bepaalt namelijk dat de bezwaartermijn aanvangt op de dag volgend op de dagtekening die staat vermeld op de aanslag. Dat geldt ook wanneer de aanslag eerder wordt ontvangen dan die dagtekening. De bezwaartermijn is in dat geval dus langer dan zes weken.

Tot zover is het overzichtelijk. Problemen kunnen zich echter voordoen wanneer de aanslag pas op de voorgeschreven wijze bekend wordt gemaakt op een dag die is gelegen na de daarop vermelde dagtekening. Wanneer ook dan de dagtekening van de aanslag bepalend is, komt de belastingplichtige er bekaaid van af. Hij heeft dan immers minder dan zes weken de tijd om bezwaar te maken. In artikel 22j AWR is daarom opgenomen dat in een dergelijk geval de hoofdregel van het algemene bestuursrecht herleeft en de bezwaartermijn begint te lopen op de dag waarop de belastingaanslag op de voorgeschreven wijze bekend is gemaakt. De bezwaartermijn begint in dat geval te lopen op de dag van de terpostbezorging en dus niet op de dag van de latere ontvangst van de aanslag. Doet de Belastingdienst de aanslag correct op de post, dan begint de bezwaartermijn dus te lopen op een moment waarop de aanslag nog niet door de belastingplichtige is ontvangen.

---

<sup>1</sup> Artikel 6:7 en 6:8 Awb.

<sup>2</sup> Artikel 22j AWR.

<sup>3</sup> Artikel 6:8 Awb.

In het geval van een aan de Belastingdienst te wijten onjuiste adressering van de aanslag, begint de bezwaartermijn pas te lopen nadat de aanslag alsnog op de voorgeschreven wijze bekend wordt gemaakt. Het is echter wel de verantwoordelijkheid van de belastingplichtige om bij een verhuizing tijdig zijn nieuwe adres door te geven. In de meeste gevallen volstaat het doorgeven van de verhuizing bij de gemeentelijke basisadministratie of in het geval van een onderneming bij de Kamer van Koophandel.<sup>4</sup> Een belastingplichtige doet er verstandig aan om in het geval van een verhuizing de website van de Belastingdienst te raadplegen om zeker te zijn van wat in zijn situatie van hem wordt verwacht.

Het doorvoeren van een adreswijziging kost tijd waardoor post nog enige tijd op het oude adres kan worden afgeleverd. Het is aan de belastingplichtige om zorg te dragen voor de doorzending daarvan. Bijvoorbeeld door dit af te spreken met de nieuwe bewoner. Doet hij dat niet dan komt het onbenut laten van de bezwaartermijn voor zijn rekening. Dat betekent dat de aanslag onherroepelijk komt vast te staan.

Hoewel het niet gebruikelijk is, kan het voorkomen dat een aanslag bekend wordt gemaakt door uitreiking door een belastingdeurwaarder. In dat geval begint de bezwaartermijn van zes weken te lopen op de dag van uitreiking, mits de dagtekening is gelegen vóór de datum van uitreiking.

### **Tijdigheid bezwaar**

In artikel 6:9, eerste lid, Awb, is bepaald dat een bezwaarschrift tijdig is ingediend wanneer het voor het einde van de termijn is ontvangen. Dat betekent dat het bezwaarschrift is ontvangen binnen zes weken na de dagtekening van de aanslag.

Wordt het bezwaarschrift per post verzonden, dan kan de belastingplichtige zich beroepen op de zogenoemde 'gemitigeerde verzendtheorie' (artikel 6:9, tweede lid, Awb). Die theorie houdt in dat als een bezwaarschrift niet binnen zes weken is ontvangen, maar wel binnen deze termijn ter post is bezorgd en binnen zeven weken door de Belastingdienst is ontvangen, het tijdig is ingediend. De belastingplichtige moet dan wel aannemelijk maken dat het bezwaarschrift binnen zes weken ter post is bezorgd. Een selfie met een camera met datumvermelding met de enveloppe goed leesbaar in de hand voor de brievenbus, wordt soms geaccepteerd als bewijs. Maar het is beter om het stuk aangetekend te verzenden, omdat dan hard bewijs van het tijdstip van ter postbezorging kan worden geleverd. Een poststuk is overigens pas ter post bezorgd op het moment dat het in de brievenbus is gedeponeerd of op het postkantoor is aangeboden.

<sup>4</sup> <https://www.taxlive.nl/nl/documenten/nieuws/wanneer-wel-en-wanneer-niet-een-adreswijziging-sturen-naar-de-fiscus/>.

In het verleden was het vaste rechtspraak dat alleen toepassing gegeven kon worden aan de gemitigeerde verzendtheorie wanneer de belastingplichtige het bezwaar ter bezorging had aangeboden bij PostNL. Het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft echter op 27 maart 2019 een arrest gewezen waaruit volgt dat het lidstaten in beginsel niet is toegestaan om slechts één postdienst aan te wijzen.<sup>5</sup> Naar aanleiding van deze Europeesrechtelijke jurisprudentie heeft de Centrale Raad van Beroep geoordeeld dat onder verzending per post in de zin van artikel 6:9, tweede lid, van de Awb, niet langer uitsluitend verzending via PostNL moet worden verstaan. De verwachting is dat de Hoge Raad deze lijn zal volgen.<sup>6</sup> Een bezwaar is daarom ook tijdig ingediend als het voor het einde van de termijn bij een andere postaanbieder is aangeboden dan PostNL, mits het bezwaar niet later dan een week na afloop van de termijn is ontvangen Belastingdienst.

De bezwaartermijn is een fatale termijn wat betekent dat overschrijding ervan in beginsel niet te herstellen is. Wanneer een belastingplichtige een bezwaarschrift na afloop van de bezwaartermijn indient, volgt in de regel een beschikking dat hij niet-ontvankelijk is in zijn bezwaar. De Belastingdienst gaat in dat geval niet inhoudelijk in op de aangevoerde bezwaren. De gevolgen van een niet-ontvankelijk bezwaar en de mogelijkheden die een belastingplichtige in dat geval nog heeft worden in het tweede deel van dit tweeluik besproken.

### **Digitale correspondentie**

De Belastingdienst verzendt in toenemende mate fiscale berichten (ook) via de digitale berichtenbox op MijnOverheid.nl. Uit de bijlage bij de Regeling elektronisch berichtenverkeer Belastingdienst volgt echter dat de meeste besluiten, en voornamelijk die met een rechtsgevolg, zoals aanslagen en uitspraken op bezwaar, momenteel (december 2022) niet uitsluitend digitaal worden verzonden. Op 25 mei 2018 heeft de Hoge Raad daarom bepaald dat verzending per post noodzakelijk is voor een rechtsgeldige bekendmaking daarvan.<sup>7</sup>

Op 5 juli 2018 heeft de Staatssecretaris van Financiën in een brief aan de Tweede Kamer laten weten dat hij vanaf 2021 belastingplichtigen wil laten kiezen tussen correspondentie uitsluitend per post of digitaal via de Berichtenbox. Het gaat dan om alle correspondentie van de Belastingdienst, dus ook die met rechtsgevolg, welke nu nog is uitgezonderd van uitsluitend digitale bekendmaking. Tot op heden is deze keuze echter nog niet voorgelegd aan belastingplichtigen. Hoe uitsluitend digitale correspondentie in de praktijk zal gaan uitwerken is dus nog even afwachten.

Ook belastingplichtigen hebben de mogelijkheid om digitaal te corresponderen. Het gaat dan echter voorlopig alleen om digitaal bezwaar maken. Met digitaal wordt niet bedoeld dat bijvoorbeeld per e-mail kan worden gecorrespondeerd om een bezwaarschrift rechtsgeldig in te dienen.

<sup>5</sup> Hof van Justitie van de Europese Unie, C-545/17, ECLI:EU:C:2019:260 (Pawlak).

<sup>6</sup> N. van den Hoek, Fiscaal thema: 'Bezwaar: het gesloten stelsel van rechtsbescherming', (online in Kluwer Navigator).

<sup>7</sup> HR 25 mei 2018, ECLI:NL:HR:2018:758.

Er moet gebruik worden gemaakt van de online beschikbare bezwaarvoorziening op het beveiligde gedeelte van de site van de Belastingdienst. Voorlopig houden belastingplichtigen echter de mogelijkheid om schriftelijk bezwaar te maken.

### **Conclusie**

In het belastingrecht geldt als hoofdregel dat de bezwaartermijn aanvangt op de dag volgend op de dagtekening van de aanslag. Het bezwaarschrift moet vervolgens binnen zes weken zijn ontvangen door de Belastingdienst. Een uitzondering geldt voor het geval een belastingplichtige aannemelijk maakt dat hij het bezwaarschrift voor het einde van de termijn ter post heeft bezorgd en het stuk niet later dan een week na afloop van de termijn is ontvangen.

Aangezien een bezwaartermijn een fatale termijn is heeft het niet tijdig indienen in beginsel tot gevolg dat het bezwaarschrift niet-ontvankelijk wordt verklaard. In dat geval beoordeelt de belastingdienst de bezwaren niet inhoudelijk. Het is daarom van essentieel belang dat de bezwaartermijn niet wordt overschreden. Mocht een overschrijding van de bezwaartermijn dreigen dan is het raadzaam om het bezwaarschrift per aangetekende post te verzenden. Dan kan worden bewezen dat het bezwaarschrift in ieder geval tijdig op de post is gedaan.

### **Tot slot**

In het tweede deel van dit tweeluik komen de verschoonbare termijnoverschrijding, het premature bezwaar en het verzoek om ambtshalve vermindering aan de orde.