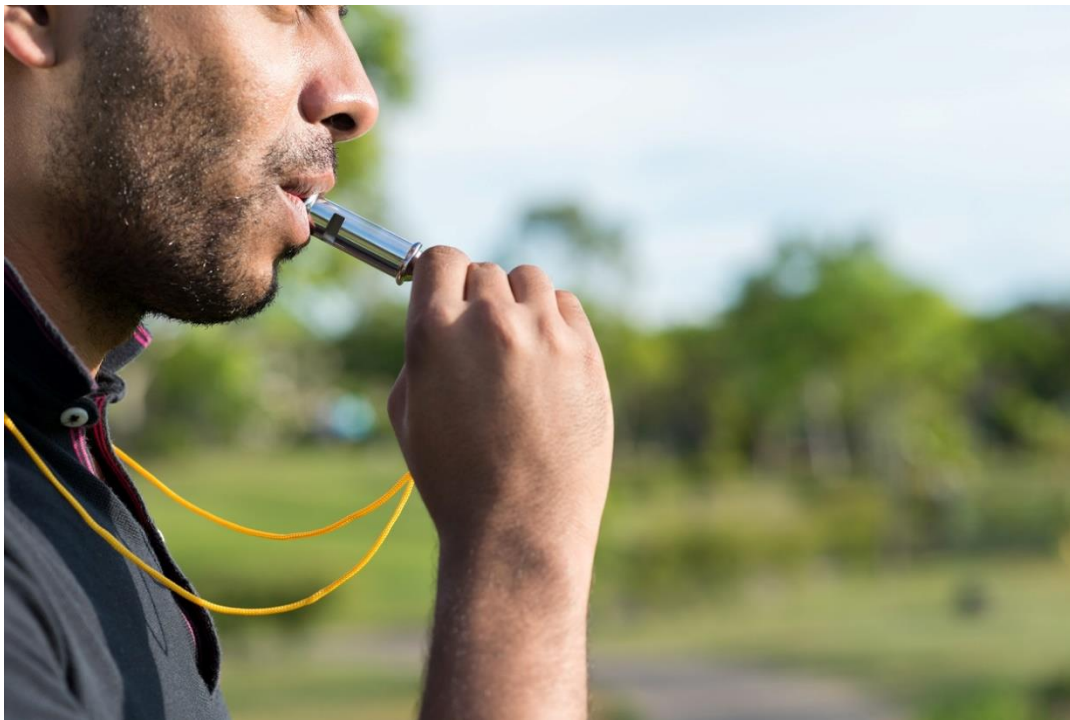


Auteur: mr. N. van den Hoek

24-7-2023

## Wat te doen met een naheffingsaanslag van de Belastingdienst?

De Belastingdienst wordt regelmatig door de rechter teruggefloten omdat er naheffingsaanslagen zijn opgelegd die niet voldoen aan de daaraan te stellen eisen. In sommige gevallen gaat het daarbij om het niet naleven van een wettelijke eis, zoals de termijn waarbinnen een naheffingsaanslag kan worden opgelegd. Vaker gaan geschillen over de vraag of de inspecteur het bewijs heeft geleverd dat de door hem gestelde feiten zich daadwerkelijk hebben voorgedaan. Dit blog geeft meer inzicht wat de spelregels zijn bij naheffing en wat u kunt doen als u een naheffingsaanslag van de Belastingdienst ontvangt.



### **Onderscheid naheffing en navordering**

Voor sommige belastingen stelt de inspecteur van de Belastingdienst de belastingsschuld vast door het opleggen van een aanslag. Daar gaat meestal een aangifte aan vooraf, zoals bij de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting. Als de aanslag te laag blijkt te zijn, dan kan onder voorwaarden een navorderingsaanslag worden opgelegd. De vereisten voor navordering worden in mijn blog 'Wanneer mag de inspecteur navorderen?' uitgelegd.

Bij de zogenoemde zakelijke belastingen, zoals de omzetbelasting en loonheffingen, is de ondernemer veelal zelf verplicht te berekenen welk belastingbedrag hij verschuldigd is. Dat bedrag moet hij tijdig en op eigen initiatief aan de Belastingdienst betalen. Voor die belastingen moet ook aangifte worden gedaan, maar de spontane betaalverplichting staat voorop. Als er te weinig belasting is betaald, kan de fiscus een naheffingsaanslag opleggen.

## Wanneer mag de Belastingdienst een naheffingsaanslag opleggen?

Slechts in twee gevallen mag de Belastingdienst een naheffingsaanslag opleggen. Dit is geregeld in artikel 20 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR). Een naheffingsaanslag mag worden opgelegd als:

1. Belasting die op aangifte behoort te worden voldaan of afgedragen geheel of gedeeltelijk niet is betaald.
2. Ten onrechte tot een te hoog bedrag teruggaaf van belasting is verleend, naar aanleiding van een gedaan verzoek.

Voor te hoge teruggaven is de mogelijkheid tot naheffing op grond van de wettekst beperkt tot het bedrag aan belasting dat u had moeten betalen. Stel dat u € 100 aan belasting had moeten betalen en u vraagt onterecht en met succes € 500 terug. Alleen de € 100 die u had moeten betalen kan dan worden nageheven als te hoge teruggaaf. Voor het terugkrijgen van de resterende € 400 kan de Belastingdienst zich via de burgerlijke rechter tot u wenden met een vordering wegens ongerechtvaardigde verrijking of onverschuldigde betaling.

In een zaak uit 2010 was € 15.821 aan omzetbelasting betaald, maar dat bedrag werd teruggestort omdat de aangifte nog niet was verwerkt. Om de fout te herstellen werd een naheffingsaanslag opgelegd. De Hoge Raad vernietigde de naheffingsaanslag omdat de belasting (aanvankelijk) wel was betaald. Het foutief teruggestorten van betaalde belasting kan niet door naheffing worden hersteld.

### Een teruggave buiten de termijn kan niet worden nageheven

Een zaak uit 2019 liep al net zo slecht af voor de Belastingdienst. In die zaak had de Belastingdienst in strijd met zijn eigen beleid belasting teruggegeven. De vervolgens opgelegde naheffingsaanslag werd door de Hoge Raad vernietigd omdat de belasting – los van het beleid – terecht was teruggegeven. De gedachte daarachter is dat als de Belastingdienst zijn beleid wil toepassen, hij vooraf moet controleren in plaats van achteraf naheffen.

In een zaak uit 2022 had een onderneming via zogenoemde 'correctieberichten' loonheffingen teruggevraagd. De Belastingdienst betaalde vervolgens € 562 meer terug dan waar om was verzocht en corrigeerde dat met het opleggen van een naheffingsaanslag. Omdat om een lagere teruggave was gevraagd, is het meerdere van € 562 in mijn ogen niet betaald naar aanleiding van 'een gedaan verzoek'. Naheffing is dan niet mogelijk. Dit aspect is in de procedure helaas onderbelicht gebleven.

### Aan wie kan een naheffingsaanslag worden opgelegd?

De hoofdregel is dat de naheffingsaanslag wordt opgelegd aan:

3. Degene die de belasting had moeten betalen; of
4. degene die ten onrechte een (te hoge) teruggaaf heeft gehad.

In uitzonderingsgevallen wordt een naheffingsaanslag aan een ander opgelegd dan degene die de belasting had moeten betalen, of degene die een te hoge teruggave heeft gehad. In zo'n uitzonderingsgeval wordt een naheffingsaanslag opgelegd aan degene die de belastingwet niet heeft nageleefd, terwijl een ander, die de belasting had moeten betalen, niet wist of redelijkerwijs behoorde te weten dat de belastingwet niet werd nageleefd.

Bijvoorbeeld het privégebruik van een auto van de zaak, terwijl met de werkgever was

afgesproken dat de auto alleen zakelijk gebruikt zou worden. In dat geval kan bij de werknemer in plaats van de werkgever loonbelasting worden nageheven over het privégebruik.

### **Binnen welke termijn kan een naheffingsaanslag worden opgelegd?**

De termijn waarbinnen een naheffingsaanslag moet zijn opgelegd bedraagt vijf jaar na het einde van het kalenderjaar waarin de belastingschuld is ontstaan of de teruggaaf is verleend. Aan [een arrest uit 2005](#) is in de [literatuur](#) de conclusie verbonden dat voor naheffingen vanwege (onterechte) belastingteruggaven moet worden gekeken naar het jaar waarop de teruggaaf betrekking heeft. Daarvan uitgaande, kan een in 2022 ten onrechte verleende teruggaaf over het jaar 2018 worden gecorrigeerd door het opleggen van een naheffingsaanslag die uiterlijk op 31 december 2023 moet zijn bekendgemaakt (vijf jaar na het einde van 2018). Voor overdrachtsbelasting die verband houdt met bepaalde onroerend goed-transacties bedraagt de termijn voor naheffing twaalf jaar.

### **Wat te doen bij een naheffingsaanslag?**

Gelet op de hiervoor genoemde vereisten voor naheffing, kunt u zich het volgende afvragen als u een naheffingsaanslag ontvangt:

1. Is er te weinig belasting betaald of op verzoek teveel teruggegeven?
2. Is de aanslag terecht aan mij opgelegd?
3. Is de aanslag binnen de daarvoor geldende termijn opgelegd?

Verder is van belang dat een naheffingsaanslag omzetbelasting niet zonder vooraankondiging mag worden opgelegd. U moet altijd eerst in de gelegenheid worden gesteld om op een voornemen tot het opleggen van een naheffingsaanslag omzetbelasting te reageren. De reden hiervoor is dat de omzetbelasting een Europese belasting is, waarop de waarborgen uit het Europees Handvest, zoals het verdedigingsbeginsel, van toepassing zijn. Over de uitwerking van het verdedigingsbeginsel verwijs ik naar mijn [blog over dit specifieke vraagstuk](#).

### **Is te weinig belasting betaald of op verzoek teveel teruggegeven?**

De vraag of er te weinig belasting is betaald, moet vaak worden beantwoord aan de hand van de feiten van het geval. De Belastingdienst kan bijvoorbeeld stellen dat u meer omzet heeft gehad dan is aangegeven. Het kan ook gaan om een meer juridische vraag, bijvoorbeeld of u terecht een laag belastingtarief heeft toegepast. Niet zelden gaat de Belastingdienst bij het beantwoorden van deze vragen te kort door te bocht. Bijvoorbeeld door de resultaten van uw onderneming te vergelijken met branchegegevens van onvergelykbare ondernemingen. Wees daarom kritisch op de feiten en veronderstellingen die de fiscus aan een naheffingsaanslag ten grondslag legt.

### **Is de aanslag terecht aan mij opgelegd?**

Heeft u te weinig belasting betaald of op verzoek een te hoge teruggave gehad? Dan kan die belasting/teruggaaf bij u worden nageheven. Uit een [arrest uit 1999](#) kan worden afgeleid dat u wel belastingplichtig moet zijn voor de betreffende belasting, voordat de Belastingdienst aan u een aanslag kan opleggen.

Dus bij iemand die niets met de omzetbelasting te maken heeft, maar die wel op verzoek – ten onrechte – omzetbelasting krijgt gestort, kan niet worden nageheven. Bijvoorbeeld een frauderende werknemer, die namens zijn werkgever ten onrechte omzetbelasting had teruggevraagd en die had toegeëigend.

Die persoon was zelf niet belastingplichtig voor de omzetbelasting en van hem kan daarom geen belasting worden nageheven, zo oordeelde de Hoge Raad in een [arrest uit 1998](#).

### **Is de aanslag binnen de daarvoor geldende termijn opgelegd?**

Voor het opleggen van een naheffingsaanslag geldt in de meeste gevallen een termijn van vijf jaar. Het einde van het jaar waarop de belasting betrekking heeft, is het startpunt van de termijn. De datum die op de aanslag is vermeld, de zogenoemde dagtekening, is in beginsel leidend bij de vraag of die binnen vijf jaar na het einde van het belastingjaar is opgelegd. Als de aanslag [later bekendgemaakt](#) is dan de dagtekening, dan is de latere datum van bekendmaking het uitgangspunt bij de beoordeling of de aanslag op tijd is opgelegd. Als de Belastingdienst een onjuist adres gebruikt, terwijl de fiscus wel op de hoogte was van het juiste adres, dan is de aanslag niet bekendgemaakt. Als vervolgens een kopie van de aanslag wordt ontvangen, binnen de vijfjaarstermijn, dan geldt de aanslag wel als tijdig bekendgemaakt.

### **Tegen elke nieuwe aanslag en boete kan bezwaar worden gemaakt**

Als een naheffingsaanslag is opgelegd, dan kunt u daartegen bezwaar maken. De termijn daarvoor bedraagt zes weken. In [dit blog](#) leest u meer over het maken van bezwaar. Een modelbezwaarschrift vindt u [hier](#). Meer informatie over het voeren van een beroepsprocedure bij de belastingrechter vindt u in [mijn blog](#) over de beroepsprocedure.

Het is ook mogelijk dat de Belastingdienst een boete oplegt. Een verzuimboete wordt vaak automatisch opgelegd als de belasting te laat is betaald. Een vergrijpboete (van maximaal 100% van de nageheven belasting) kan worden opgelegd als het buiten redelijke twijfel is dat de belasting door opzet of grove schuld van de belastingplichtige niet is betaald. Meer informatie over het bestrijden van verzuim- en vergrijpboetes vindt u [hier](#) en [hier](#). Op 8 april 2022 heeft de [Hoge Raad](#) de vereisten die aan bewijs voor opzet en grove schuld moeten worden gesteld aangescherpt. Er was bij de Belastingdienst (en rechters) enige gemakzucht in geslopen. Bezwaar maken op de grond dat er geen sprake was van opzet of grove, is momenteel kansrijker dan ooit.

### **Beperk kans op aansprakelijkstelling en meld betalingsonmacht**

Als een aanslag wordt opgelegd aan een rechtspersoon (bijvoorbeeld B.V. of N.V.) die de aanslag niet kan betalen, dan dient daarvan melding worden gemaakt bij de Belastingdienst via een formulier '[melding betalingsonmacht](#)'. Deze melding moet worden gedaan [binnen twee weken](#) na het verstrijken van de uiterste betaaltermijn van de aanslag. Als de melding niet (tijdig) is gedaan en de aanslag onbetaald blijft, dan vermoedt [de wet](#) dat de bestuurders de rechtspersoon kennelijk onbehoorlijk hebben bestuurd. De bestuurders zijn dan in beginsel persoonlijk hoofdelijk aansprakelijk voor onder meer de omzet- en loonbelastingsschulden van de onderneming. Meer informatie over fiscale bestuurdersaansprakelijkheid vindt u [hier](#).

Ook vennoten in een VOF of maatschap kunnen aansprakelijk worden gesteld voor onbetaalde naheffingsaanslagen. Op [deze link](#) treft u daarover een artikel aan.

### **Conclusie**

Wie te weinig belasting betaalt, kan op een naheffing of een navordering van de Belastingdienst rekenen. De fiscus moet zich daarbij wel aan de spelregels houden. Regelmatig worden naheffingsaanslagen opgelegd die door de rechter worden vernietigd. In dit blog wordt uitgelegd wat u kunt doen als u een naheffingsaanslag van de Belastingdienst ontvangt.