

Precieze definities en aandachtspunten

Bezwaarschrift tijdig indienen volgens de regels van het spel Igor Thijssen

De regeling die in de Algemene wet bestuursrecht is opgenomen met betrekking tot het indienen van een bezwaarschrift lijkt eenvoudig: binnen zes weken na de dagtekening van een aanslagbiljet moet een bezwaarschrift worden ingediend.¹ Maar de almaar voortdurende stroom jurisprudentie over deze bezwaartermijn van zes weken lijkt het tegendeel te bewijzen: voor zowel belastingplichtigen als inspecteurs lijkt hierover toch nog onduidelijkheid te bestaan. De vraag is daarom: wanneer is een bezwaarschrift nog tijdig ingediend, en welke maatregelen moeten daartoe worden genomen?

De bezwaartermijn van zes weken is van dwingend recht en overschrijding van deze termijn leidt ertoe dat een bezwaarschrift niet-ontvankelijk wordt verklaard. Alsdan wordt het bezwaarschrift strikt genomen niet in behandeling genomen. In de praktijk zal de inspecteur een niet-tijdig bezwaarschrift echter behandelen als een verzoek om ambtshalve de discutabele belastingaanslag te herzien.² Tegen een afwijzende beslissing van een inspecteur om de betreffende belastingaanslag uiteindelijk niet ambtshalve te herzien, staat echter geen beroep meer open bij een belastingrechter. De belastingaanslag staat alsdan definitief vast en kan ook worden ingevorderd. Bij een afwijzende uitspraak op bezwaar op een tijdig ingediend bezwaarschrift bestaat wel de mogelijkheid om daartegen in beroep te gaan bij een belastingrechter. De belastingaanslag staat dan immers niet onherroepelijk vast en de belastingrechter zal zich vervolgens inhoudelijk uitlaten over de rechtmatigheid en hoogte van de betreffende belastingaanslag. Daarmee is dan ook tevens het belang aangegeven van het tijdig indienen van een bezwaarschrift.

Aanvang bezwaartermijn

De bezwaartermijn bedraagt zes weken, maar vanaf welk moment begint deze termijn? In het algemene bestuursrecht begint deze bezwaartermijn te lopen de dag

nadat het besluit op de voorgescreven wijze is bekendgemaakt (6:8 jo 3:41 Awb). In afwijking hiervan vangt in het belastingrecht de termijn voor het indienen van een bezwaarschrift aan op de dag na de dagtekening van het aanslagbiljet (22j AWR). Dit geldt ook wanneer het aanslagbiljet eerder wordt ontvangen dan de (veelal postgedateerde) dagtekening die daarop vermeld staat; ook dan vangt de bezwaartermijn (pas) aan op de dag die is gelegen na de op het aanslagbiljet vermelde dagtekening. De bezwaartermijn is in dat geval dus langer dan zes weken.

‘In het belastingrecht begint de termijn voor het indienen van een bezwaarschrift op de dag na de dagtekening van het aanslagbiljet.’

Problemen kunnen zich echter voordoen wanneer het aanslagbiljet pas op de voorgescreven wijze bekend wordt gemaakt op een dag die is gelegen na de daarop vermelde dagtekening.³ Wanneer in een dergelijk geval eveneens aansluiting zou worden gezocht bij de dagtekening van het aanslagbiljet, wordt de belanghebbende geschaad in zijn rechtsbescherming, omdat zijn bezwaartermijn dan korter zou zijn dan zes weken.

In dergelijke gevallen heeft de Hoge Raad⁴ beslist dat dan de hoofdregel van het algemene bestuursrecht herleeft en dat de bezwaartermijn begint op de dag waarop de belastingaanslag op de voorgescreven wijze bekend is gemaakt. Bekendmaking betekent (vrijwel altijd) toezending en toezending betekent terpostbezorging. Van groot belang is dat de bezwaartermijn in dergelijke gevallen reeds begint te lopen op de dag van terpostbezorging en dus niet op de dag van (veelal latere) ontvangst van het aanslagbiljet door de belastingplichtige. Bezorgt de fiscus het aanslagbiljet op correcte wijze ter post, dan begint de bezwaartermijn dus al te lopen wanneer het aanslagbiljet (nog) niet door de belastingplichtige is ontvangen. In geval van een aan de Belastingdienst te wijten onjuiste adressering van een aanslagbiljet, zal de bezwaartermijn pas beginnen te lopen nadat het aanslagbiljet alsnog aan het juiste adres is verzonden. Een enkele keer wordt een aanslagbiljet bekendgemaakt door uitreiking ervan door een belastingdeurwaarder. In zulke gevallen begint – indien de dagtekening is gelegen vóór de datum van uitreiking – de bezwaartermijn op de dag van uitreiking.

Tijdigheid

In artikel 6:9, eerste lid, Awb is bepaald dat een bezwaarschrift tijdig is ingediend indien het voor het einde van de termijn is ontvangen. Aldus is de ontvangst van een bezwaarschrift binnen zes weken tijdig. Wordt een bezwaarschrift echter per post wordt verzonden, dan bevat artikel 6:9, tweede lid, Awb een soepeler regeling (de zogenaamde gemitigeerde verzendtheorie). Het gaat om de situatie dat een bezwaarschrift niet binnen de zes-weken-termijn is ontvangen, maar wel binnen

deze termijn ter post is bezorgd en binnen zeven weken door de Belastingdienst is ontvangen. In dergelijke gevallen wordt een bezwaarschrift geacht tijdig te zijn ingediend. Van groot belang is echter dat de belastingplichtige moet bewijzen dat hij het bezwaarschrift binnen de bezwaartermijn ter post heeft bezorgd.⁵ Van terpostbezorging is enkel sprake indien gebruik wordt gemaakt van de postdiensten van TPG-post. Allereerst is de dagtekening van het bezwaarschrift van belang. Daarnaast is de datum van het poststempel van belang, mits aanwezig en leesbaar, maar dit laat ruimte voor twijfel.

Volgens de Hoge Raad is een poststuk reeds ter post bezorgd op het moment dat het in de brievenbus is gedeponerd. Indien bijvoorbeeld de brievenbus om 19:00 uur wordt geleegd en het bezwaarschrift wordt later op die avond in de brievenbus gedeponerd, is het tijdig ter post bezorgd. Overigens is de vraag of een bezwaarschrift voor het einde van de bezwaartermijn ter post is bezorgd een feitelijke vraag. Als partijen deze vraag bevestigend beantwoorden, staat procesueel ook vast dat het bezwaarschrift voor het einde van de termijn is verzonden. Er is dan voor een eigen beoordeling van de rechter geen plaats meer. Pas wanneer partijen het niet eens zijn over de dag van terpostbezorging zal de rechter zelf de ontvankelijkheid van het bezwaarschrift moeten beoordelen. Gezien deze gemitigeerde verzendtheorie voor terpost bezorgde bezwaarschriften, is het raadzaam om een bezwaarschrift dat tegen het einde van de bezwaartermijn wordt ingediend, in te dienen door deze per TPG-post te versturen. Om een discussie over het tijdstip van terpostbezorging bij TPG-post nog verder te beperken, is het ook raadzaam om dit bezwaarschrift tevens per fax te verzenden. Hoewel een bezwaarschrift per fax niet door de Belastingdienst als zodanig wordt geaccepteerd, krijgt de indiener wel een ontvangstbevestiging en de mogelijkheid om dit verzuim te herstellen door het bezwaarschrift (nogmaals) per post in te dienen. Alsdan weet de indiener dat het bezwaarschrift door de Belastingdienst is ontvangen. Als de verzender vervolgens dit verzuim herstelt, wordt

voor de beoordeling van de tijdigheid uitgegaan van het tijdstip dat het faxbericht bij de Belastingdienst is binnengekomen. Met andere woorden: een bezwaarschrift per fax is handig om de bezwaartermijn veilig te stellen.

Verschoonbare termijnoverschrijding

Wanneer iemand een bezwaarschrift na afloop van de bezwaartermijn indient, wordt hij in de regel niet-ontvankelijk verklaard. Niet-ontvankelijkheid blijft ingevolge 6:11 Awb achterwege wanneer in redelijkheid niet kan worden geoordeeld dat de indiener van een bezwaarschrift in verzuim is geweest. Alsdan is de termijnoverschrijding verschoonbaar. Ziekte behoeft iemand in het algemeen niet te beletten om tijdig een (pro forma) bezwaarschrift in te dienen. Gaat het daarentegen om een zeer ernstige ziekte, dan kan dat anders liggen, met name wanneer

‘Heel belangrijk is dat de belastingplichtige moet bewijzen dat hij het bezwaarschrift binnen de bezwaartermijn ter post heeft bezorgd.’

die ziekte aan het einde van de bezwaartermijn opkomt. Daarnaast kan het zijn dat een belastingaanslag geen rechtsmiddelverwijzing bevat waarin wordt vermeld dat daartegen binnen zes weken bezwaar mogelijk is. Alsdan is het mogelijk dat de belastingplichtige die te laat een bezwaarschrift indient, toch ontvankelijk is. Dit geldt echter niet wanneer de belastingplichtige (of zijn gemachtigde) desondanks wist dat tegen de aanslag binnen zes weken bezwaar openstond. Verzuimen van een gemachtigde (accountant) worden in dit verband overigens aan de belastingplichtige toegerekend. Met andere woorden: van verschoonbare termijnoverschrijding is minder snel sprake in het geval dat een (zieke of onwetende) belastingplichtige gebruikmaakt van een professionele gemachtigde (accountant of belastingadviseur). Een verschoonbare termijnoverschrijding kan ook aan de orde zijn als gevolg van

het feit dat een door de Inspecteur correct geadresseerd aanslagbiljet niet of te laat bij de belastingplichtige is bezorgd. Met een correcte terpostbezorging start (zoals hierboven reeds besproken) weliswaar de bezwaartermijn, maar indien het aanslagbiljet niet of pas na de bezwaartermijn door de belastingplichtige wordt ontvangen, kan bij een alsnog (te laat) ingediend bezwaarschrift sprake zijn van verschoonbare termijnoverschrijding. Is er naast de belastingaanslag ook een boete in het geding, dan rust op de belastingplichtige slechts een zeer beperkte stel- en bewijsplicht dienaangaande. De belastingplichtige kan volgens de Hoge Raad bij een belastingaanslag met boetebeschikking ermee volstaan enkel te stellen dat – en waarom (trage of onjuiste postbezorging) – de termijnoverschrijding hem niet valt toe te rekenen. Deze (veelal onmogelijke) bewijslast voor het tegendeel rust vervolgens bij de inspecteur en bijgevolg wordt het bezwaarschrift veelal ontvankelijk geacht. Het is tenslotte ook mogelijk dat sprake is van verschoonbare termijnoverschrijding indien een belastingplichtige een bezwaarschrift tijdig ter post heeft bezorgd, maar dat de Belastingdienst het als gevolg van een abnormale vertraging bij TPG-post pas ontvangt na afloop van de termijn van zeven weken. An

1. Artikel 6:7 en 6:8 Awb jo 22j AWR

2. Zie paragraaf 4 van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht.

3. HR 12 januari 2007 (BNB 2007/99): Indien een belanghebbende gemotiveerd betwist dat een aanslagbiljet is verzonden uiterlijk op de dag van dagtekening, dan rust de bewijslast op de inspecteur de bewijslast dat dit ook in casu het geval is geweest.

4. HR 6 december 1989 (BNB 1990/176).

5. o.a. HR 23 oktober 1992, NJ 1993, 640.



Igor Thijssen is verbonden aan Jaeger advocaten-belastingkundigen te Amsterdam.