

# Wanneer is een belasting-aanslag nog tijdig opgelegd?

Igor Thijssen

Een belastingaanslag wordt vastgesteld door de Inspecteur. De vaststelling van de belastingaanslag is in beginsel een administratieve aangelegenheid binnen de Belastingdienst. De Inspecteur stelt de voor de aanslag relevante gegevens (veelal in de vorm van een zogenaamde elementennota) vast en verzendt deze gegevens naar de Centrale belastingadministratie te Apeldoorn. De medewerkers van dit computercentrum maken het aanslagbiljet op en verzenden het vervolgens naar de belastingplichtige.<sup>1</sup> Een vraag die in de praktijk regelmatig opkomt, is wanneer een belastingaanslag nog tijdig is opgelegd.

In het belang van de rechtszekerheid van een belastingplichtige vervalt de bevoegdheid om een belastingaanslag op te leggen door verloop van een bepaalde termijn. De rechtszekerheid krijgt zo na verloop van tijd voorrang boven het beginsel dat materieel verschuldigde belasting betaald moet worden. Voor een primitieve aanslag is deze verjaringstermijn drie jaren, gerekend vanaf het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan<sup>2</sup>. Voor een navorderingsaanslag is die termijn vijf jaren na evengenoemd tijdstip<sup>3</sup>. Ook voor een naheffingsaanslag is de verjaringstermijn vijf jaren<sup>4</sup>. Toch komt het met enige regelmaat voor dat er onduidelijkheid bestaat over de vraag of een belastingaanslag tijdig is opgelegd. Deze onduidelijkheid probeer ik in dit stuk te verhelderen.

## Procedure vaststelling belastingaanslag

Omdat het moment waarop de Inspecteur zijn inhoudelijke beslissing neemt om een belastingaanslag vast te stellen voor buitenstaanders niet kenbaar is, bepaalt artikel 5 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) dat de dagtekening die wordt vermeld op het aanslagbiljet, geldt als het moment van de vaststelling van de belastingaanslag. Daardoor wordt het bij wettelijke fictie moeilijk te controleren moment van de vaststelling van de belastingaanslag gelijkgesteld met de latere dagtekening die de Centrale belastingadministratie te

Apeldoorn op het aanslagbiljet afdrukt. Tijdens de parlementaire behandeling van artikel 5 AWR werd de vrees geuit voor het misbruik dat de Belastingdienst zou kunnen maken, door een te laat vastgestelde belastingaanslag te voorzien van een dagtekening die ligt binnen de toegestane termijn. Deze vrees nam de minister van Financiën weg door zijn toezegging dat er zorg voor zal worden

‘De datum van terpostbezorging geldt als de datum van de vaststelling van de aanslag.’

gedragen dat de datum die op het aanslagbiljet staat, nimmer ligt vóór die van het tijdstip waarop het aanslagbiljet wordt verzonden.

## Moment vaststelling belastingaanslag

Desondanks komt het in de praktijk met enige regelmaat voor dat de terpostbezorging van een aanslagbiljet toch op een later moment plaatsvindt dan de vermelde dagtekening daarop doet vermoeden. De Hoge Raad<sup>5</sup> besliste in 1989 dat in gevallen waarin een belastingaanslag binnen de termijn is vastgesteld – maar pas na afloop van de termijn ter post is bezorgd – de datum van terpostbezorging geldt als de datum van de vaststel-

ling van de betreffende aanslag. Sindsdien geldt de dagtekening of de latere terpostbezorging van het aanslagbiljet als moment van vaststelling van een belastingaanslag.

## Discussie over tijdigheid aanslag

In de praktijk komt de discussie over de tijdigheid van een aanslag vaak voort uit het feit dat een aanslagbiljet pas enige tijd ná de aanslagtermijn door een belastingplichtige wordt ontvangen. De ontvangst buiten de aanslagtermijn heeft op zichzelf geen invloed op de rechtsgeldigheid van de aanslag. In deze gevallen gaat het er dus om of de terpostbezorging door de fiscus vóór of ná de laatste dag van de wettelijke termijn heeft plaatsgevonden.

Het probleem is echter dat het moment van terpostbezorging – evenals het moment van de inhoudelijke vaststelling van de belastingaanslag door de Inspecteur – voor buitenstaanders in het geheel niet kenbaar is. Gezien deze onbekendheid voor een belastingplichtige met het moment van terpostbezorging van een aanslagbiljet is het vreemd dat de Hoge Raad<sup>6</sup> heeft geoordeeld dat de bewijslast van de stelling dat een aanslag te laat ter post is bezorgd bij de belastingplichtige ligt. Het neerleggen van de bewijslast omtrent het tijdstip van terpostbezorging bij de belastingplichtige, in plaats van bij de verzender van het aanslagbiljet, komt mij nogal onredelijk voor. Soortgelijke vragen doen zich bijvoorbeeld ook voor met betrekking tot het tijdstip van indiening van een bezwaarschrift. Daarbij is het echter vaste rechtspraak dat de bewijslast van verzending, terpostbezorging en ontvangst wordt gelegd bij de verzender van het bezwaarschrift.

### Geen vlekkeloze postbezorging

De postbezorging door TPG Post (voorheen: PTT) verloopt niet altijd vlekkeloos. Dit maakt dit het daarom alleen maar moeilijker voor een belastingplichtige om te bewijzen dat een aanslagbiljet te laat door de fiscus op de bus is gedaan. Krijgt een belastingplichtige enige tijd ná verloop van de aanslagtermijn alsnog een aanslagbiljet in de bus, dan betekent dit dus niet automatisch dat ook het aanslagbiljet ná de aanslagtermijn ter post is bezorgd. De late ontvangst kan immers ook te wijten zijn aan gebreken in de postbezorging door TPG Post. Zolang een trage postbezorging door TPG Post een reële mogelijkheid is en het bewijsrisico van te late postbezorging door de fiscus bij de belastingplichtige ligt, is het voor een belastingplichtige praktisch onmogelijk om te bewijzen dat het door hem te laat ontvangen aanslagbiljet veroorzaakt is door een te late terpostbezorging door de Belastingdienst.

### Tijdigheid verifiëren

De vraag is waarom de fiscus aanslagen die tegen het einde van de termijn worden vastgesteld niet aangetekend of per fax naar belastingplichtigen verstuurt? In zo'n situatie is het voor een belastingplichtige eenvoudig te verifiëren of een belastingaanslag binnen de termijn is vastgesteld en kunnen procedures hierover worden voorkomen. Uit rechtspraak blijkt dat de fiscus soms ook naar andere middelen grijpt om de tijdigheid van de vaststelling van een belastingaanslag buiten discussie te stellen. Uit een uitspraak van de Hoge Raad<sup>7</sup> uit 2008 blijkt bijvoorbeeld dat de fiscus, naast de terpostbezorging van de belastingaanslag, het aanslagbiljet tevens heeft laten betekenen aan het parket van de Officier van Justitie voordat de verjaringsstermijn verliep. Aldus kon de belastingplichtige controleren dat de inspecteur tijdig een aanslag had vastgesteld. Die controlemogelijkheid is immers – zoals blijkt uit de wetgeschiedenis en het arrest van de Hoge Raad uit 1989 – wezenlijk voor artikel 5 AWR.

### Foutieve adressering

Het is mogelijk dat een aanslagbiljet weliswaar binnen de termijn is verzonden,

maar dat het aan een verkeerd adres is gericht. Maar is een belastingaanslag in dat geval binnen de wettelijke termijn opgelegd? Is de onjuiste adressering te wijten aan de Belastingdienst, dan is met de enkele verzending de aanslagtermijn nog niet in acht genomen. De aanslag is in dat geval alleen tijdig opgelegd wanneer alsnog binnen de aanslagtermijn een (duplicaat)biljet naar het juiste adres is verzonden. In beginsel ligt het risico van een onjuiste adressering bij de Belastingdienst. Dit is alleen anders, aldus de Hoge Raad<sup>8</sup>, als de onjuiste adressering te wijten is aan de belastingplichtige. Van

'De bewijslast dat een aanslag te laat ter post is bezorgd, ligt bij de belastingplichtige.'

dit laatste kan bijvoorbeeld sprake zijn indien de belastingplichtige niet heeft zorggedragen voor een juiste vermelding in de Gemeentelijke basisadministratie dan wel anderszins niet tijdig een adreswijziging heeft doorgegeven, hetgeen de Inspecteur moet stellen en bewijzen. Als dan geldt als tijdstip van vaststelling van een belastingaanslag: de dagtekening of de latere terpostbezorging van het onjuist geadresseerde aanslagbiljet.

### Oplossingen

In zijn brief van 11 april 2008 heeft de Staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer een herziening van de AWR aangekondigd<sup>9</sup>. Dat is een uitgelezen kans om wat aan de onmogelijke bewijslast van belastingplichtigen te doen die pas een aanslagbiljet enige tijd ná de aanslagtermijn ontvangen. Dat kan door in de AWR de bewijslast van het tijdstip van verzending te laten dragen door degene die het best in staat is dit bewijs te leveren, i.c. de Inspecteur. Slaagt de Inspecteur er niet in te bewijzen dat een aanslagbiljet tijdig is verzonden, dan betekent dit dat er vanuit moet worden gegaan dat de aanslag te laat is opgelegd. Er zijn mijns inziens voldoende mogelijkheden voor de Inspecteur om aan de dan op hem rustende bewijslast te voldoen.

Allereerst kan een Inspecteur op een eerder moment een aanslag opleggen dan aan het einde van een aanslagtermijn. Ten tweede kan de Inspecteur de belastingplichtige – indien om wat voor reden dan ook eerdere aanslagoplegging onmogelijk is – over een aan het einde van de aanslagtermijn verzonden aanslagbiljet tevens op een andere wijze informeren. Bijvoorbeeld door (een kopie van) de aanslag per aangetekende post of per fax – en in de toekomst wellicht per mail – te versturen. Door voornoemde aanpassingen te realiseren, kan de Staatssecretaris een einde maken aan de bestaande rechtsonzekerheid, waardoor onnodige procedures worden voorkomen. An

1. Hoewel het opmaken en verzenden van een aanslagbiljet kan geschieden door een en dezelfde medewerker, geschiedt de opmaking onder de verantwoordelijkheid van de Inspecteur en de verzending onder de verantwoordelijkheid van de Ontvanger [artikel 8, lid 1, Invorderingswet 1990]
2. Artikel 11, lid 3, AWR
3. Artikel 16, lid 3, AWR
4. Artikel 20, lid 3, AWR
5. HR 6 december 1989, nr. 25 888, BNB 1990/176 (m.nt. H.J. Hofstra)
6. HR 7 juni 1995, nr. 29 978, BNB 1995/266
7. HR 29 februari 2008, nr. 43 274, BNB 2008/156 (m.nt. G.J.M.E. de Bont)
8. HR 3 januari 1996, nr. 30 793 [BNB 1996/93]
9. Kamerstukken II 2007/08, 30 645, nr. 13.



Mr. I.R.J. Thijssen is werkzaam bij Jaeger Advocaten-Belastingkundigen te Amsterdam.