

Termijnen, navorderingsbevoegdheid, verplichte informatieverstrekking, meewerken en bestuurdersaansprakelijkheid

Actualiteit formeel belastingrecht

Arthur Kan en Igor Thijssen

Recente ontwikkelingen op het gebied van het formele belastingrecht: de termijn waarbinnen een belastingaanslag moet zijn vastgesteld, de navorderingsbevoegdheid van de inspecteur bij afwezigheid van een nieuw feit en het spanningsveld tussen de verplichting informatie te verstrekken ten behoeve van de belastingheffing en het recht niet mee te werken aan zelfincriminatie. Daarnaast is er aandacht voor de meldingsregeling bestuurdersaansprakelijkheid.

Aanscherping aanslagtermijn

De Hoge Raad heeft de criteria voor inachtneming van de aanslagtermijn aanscherpt; een belastingaanslag is vernietigbaar indien het aanslagbiljet weliswaar binnen de daarvoor geldende termijn is opgemaakt, maar niet binnen die termijn op de voorgeschreven wijze bekend is gemaakt.

De bevoegdheid tot het vaststellen van een belastingaanslag vervalt door verloop van tijd; voor reguliere aanslagen na 3 jaren en voor naheffings- en navorderingsaanslagen in beginsel na 5 jaren. Artikel 5 van de AWR bepaalt dat de dagtekening van het aanslagbiljet geldt als dagtekening van de vaststelling van de belastingaanslag. Hiermee is beoogd het voor een belastingplichtige mogelijk te maken om na te gaan of de termijn waarbinnen de belastingaanslag moet zijn opgelegd in acht is genomen. Indien echter onverkort zou worden vastgehouden aan de dagtekening van het aanslagbiljet, ook in gevallen waarin de belastingaanslag ná de aanslagtermijn door de Belastingdienst bekend wordt gemaakt, zou tekort worden gedaan aan de strekking van de aanslagtermijn. Die termijn strekt er namelijk toe om aan belastingplichtigen een waarborg te bieden dat zij binnen een redelijke termijn hun belastingafrekening ontvangen. De Hoge Raad heeft daarom geoordeeld dat een belastingaanslag niet

binnen de aanslagtermijn is vastgesteld indien de aanslag niet binnen die termijn aan het juiste adres van de belastingplichtige of zijn vertegenwoordiger is toegezonden.¹ De belastingplichtige doet er in het algemeen dus goed aan de tijdige bekendmaking van een belastingaanslag te betwisten, ingeval een tijdig gedateerde aanslag na afloop van de aanslagtermijn wordt ontvangen. De bewijslast met betrekking tot het tijdstip van de juiste bekendmaking van de belastingaanslag rust bij de Belastingdienst.

Geen nieuw feit, wel navorderingsbevoegdheid

Minder streng is de Hoge Raad als het gaat om de navorderingsbevoegdheid van de inspecteur. Navordering is sinds enkele jaren ook mogelijk als de inspecteur niet beschikt over een nieuw feit. Er dient slechts sprake te zijn van een voor de belastingplichtige kenbare fout in de aanslagregeling. Doordat het begrip 'fout' neutraal en ruim wordt uitgelegd, staat onzorgvuldig handelen van de inspecteur niet snel aan navordering in de weg. Navordering is mogelijk indien de inspecteur over een nieuw feit beschikt; een feit dat hij bij het vaststellen van de aanslag niet bekend was of redelijkerwijs niet bekend had kunnen zijn. Hieruit volgt dat de inspecteur bij het vaststellen van de aanslag een zekere onderzoeks-

plicht heeft; hij dient bij het opleggen van de aanslag kennis te nemen van de hem ter beschikking staande informatie. Op 1 januari 2010 is artikel 16, lid 2, onderdeel c van de AWR ingevoerd om navordering ook mogelijk te maken indien de inspecteur niet beschikt over een nieuw feit. Als sprake is van een fout die voor de belastingplichtige redelijkerwijs kenbaar is kan navordering binnen 2 jaren plaatsvinden. Volgens de Hoge Raad moet onder het begrip 'fout' elke misslag worden verstaan die bij de Belastingdienst optreedt in verband met de aanslagregeling. Dus niet alleen schrijf-, reken-, overname- en intoetsfouten, maar ook fouten ten gevolge van de geautomatiseerde verwerking van de aangiften kunnen met een navorderingsaanslag worden gecorrigeerd. Een uitzondering maakt de Hoge Raad nog wel voor beoordelingsfouten; fouten als gevolg van een verwijtbaar onjuist inzicht van de inspecteur in de feiten of het recht kunnen niet worden hersteld, ook niet indien zij voor de belastingplichtige redelijkerwijs kenbaar waren.² De Hoge Raad heeft eerder dit jaar geoordeeld dat een fout '**redelijkerwijs kenbaar**' is, als het de belastingplichtige in één oogopslag duidelijk had moeten zijn dat de aanslag onjuist is.³ Het bij de Hoge Raad voorliggende geval betrof echter een belastingplichtige die niet werd bijgestaan door een accountant of belastingadviseur waarvan de kennis zou kunnen worden toegerekend aan de belastingplichtige. Bovendien wordt een fout in ieder geval kenbaar geacht als de geheven belasting 30% lager is dan op grond van de belastingwetgeving is verschuldigd. De verruimde navorderingsbevoegdheid heeft dan ook tot gevolg dat

een definitieve aanslag niet langer de zekerheid biedt dat de fiscale positie van de belastingplichtige definitief is vastgesteld.

Bewijsrestrictie niet vereist bij een informatiebeschikking?

Naast verruiming van de mogelijkheden tot navordering is er de tendens dat in toenemende mate volledige fiscale transparantie van de belastingplichtige wordt verwacht. In dat kader worstelt de Hoge Raad met het spanningsveld tussen enerzijds de correcte naleving van de informatieverplichting ten behoeve van een juiste belastingheffing, en anderzijds het uit artikel 6 EVRM voortvloeiende recht niet mee te hoeven werken aan zelfincriminatie. Uit de jurisprudentie van het EHRM is af te leiden dat iemand niet gedwongen mag worden fiscaal relevante informatie te verstrekken indien niet is uit te sluiten dat die informatie als bewijs tegen hem wordt gebruikt in een boete- of strafprocedure.⁴ Deze jurisprudentie is aanleiding geweest voor de vraag of het onder dwangsom afdwingen van informatie in strijd komt met artikel 6 EVRM. De Hoge Raad heeft deze vraag ontkennend beantwoord en beslist dat een belastingplichtige in een civielrechtelijk kort geding onder last van een dwangsom kan worden veroordeeld al het materiaal te verschaffen dat van belang kan zijn voor een juiste belastingheffing, onder de restrictie dat het wilsafhankelijke materiaal uitsluitend mag worden gebruikt ten behoeve van de belastingheffing en dus niet voor strafachtige doeleinden.⁵ Hoewel de Hoge Raad niet duidelijk maakt wat onder wilsafhankelijk materiaal moet worden verstaan, lijken bankafschriften niet onder deze categorie te kunnen worden geschaard. Meer recent heeft de Hoge Raad geoordeeld dat een informatiebeschikking geen maatregel vormt waarmee de verstrekking van informatie wordt afgedwongen.⁶ Dit betekent dat een inspecteur bij het opleggen van zo'n beschikking geen restrictie hoeft af te geven, en achteraf, nadat het verzochte materiaal is verstrekt, kan worden bezien wat de eventuele gevolgen zijn indien het wilsafhankelijke materiaal is gebruikt voor strafachtige doeleinden.

Naar onze mening volgt uit de jurisprudentie van het EHRM dat de 'enkele' dreiging met boetes of straf voldoende is om te kunnen spreken van dwang. Aangezien een informatiebeschikking per definitie gepaard gaat met strafrechtelijke dreiging – schending van de informatieverplichting is immers strafrechtelijk gesanctioneerd – vormt dit wel degelijk een maatregel waarmee informatie wordt afgedwongen. Ook zou het EHRM weleens anders kunnen denken over de reikwijdte van de restrictie en deze niet beperken tot louter wilsafhankelijk materiaal. Nu de leer van de Hoge Raad impliceert dat een

Navordering is ook mogelijk als de inspecteur niet beschikt over een nieuw feit. Er dient sprake te zijn van een voor de belastingplichtige kenbare fout.

(beperkte) restrictie alleen kan worden verkregen in een civiele dwangsom-procedure – veelal nádat de informatiebeschikking onherroepelijk is geworden en omkering en verzwaring van de bewijslast is ingetreden – is het zaak dat het EHRM hier snel duidelijkheid overschept.

Bestuurdersaansprakelijkheid vereist een persoonlijk verwijt

Goed nieuws is er voor de bestuurder van de vennootschap die niet tijdig haar betalingsonmacht heeft gemeld. Voor bestuurdersaansprakelijkheid dient de bestuurder een persoonlijk verwijt te kunnen worden gemaakt dat niet rechtsgeldig namens de vennootschap is gemeld. Uitgangspunt is dat de bestuurder van een vennootschap aansprakelijk is voor diens belastingschulden, als aannemelijk is dat het niet betalen van de belastingschulden het gevolg is van aan de bestuurder te wijten kennelijk onbehoorlijk bestuur. De bewijslast dat hiervan sprake is ligt in beginsel bij de Belastingdienst. Bij niet tijdige melding van de betalingsonmacht wordt evenwel aangemen dat het niet betalen van de belastingschuld aan de bestuurder te wijten is. Tot weerlegging van dit wettelijk

vermoeden wordt slechts toegelaten de bestuurder die aannemelijk maakt dat het niet aan hem is te wijten dat niet tijdig is gemeld door de vennootschap. In de praktijk bleek deze dubbele bewijslast een onmogelijke opgave, te meer nu een vennootschap ingevolge artikel 7, lid 2, Uittv.besl IW 1990 niet rechtsgeldig betalingsonmacht kan melden ter zake van een naheffingsaanslag die is te wijten aan opzet of grove schuld. De Hoge Raad heeft recentelijk echter geoordeeld dat de bestuurder een persoonlijk verwijt moet kunnen worden gemaakt dat niet tijdig is gemeld namens de vennootschap.⁷ In het door de Hoge Raad besliste geval hield het niet tijdig melden verband met de nalatigheid van een door de vennootschap ingeschakeld accountantskantoor. De grove schuld van het accountantskantoor werd aan de vennootschap toegerekend, zodat die vennootschap ten aanzien van de aan haar opgelegde naheffingsaanslagen niet rechtsgeldig betalingsonmacht kon melden. Die toerekening kan de bestuurder niet worden tegengeworpen, hetgeen betekent dat de bestuurder van aansprakelijkheid is bevrijd indien hij aannemelijk maakt dat hem geen verwijt treft. Voor persoonlijke disculpatie doet de bestuurder er dus verstandig aan de verplichting om betalingsonmacht tijdig te melden bij voorbaat uit te besteden aan een accountants- of belastingadvieskantoor. An

Noten

1. HR 18 april 2014, ECLI:NL:HR:2014:930.
2. HR 27 juni 2014, ECLI:NL:HR:2014:1529.
3. HR 10 januari 2014, ECLI:NL:HR:2014:8.
4. Bijv. EHRM 3 mei 2001, ECLI:NL:XX:2001:1323 (J.B. tegen Zwitserland) en EHRM 5 april 2012, ECLI:NL:XX:2012:BW5997 (Chambaz tegen Zwitserland).
5. HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640.
6. HR 8 augustus 2014, ECLI:NL:HR:2014:2144.
7. HR 8 augustus 2014, ECLI:NL:HR:2014:2149.

Mr. A.A. Kan en mr. I.R.J. Thijssen zijn als advocaat werkzaam bij KanPiek Fiscale Advocatuur te Amsterdam.