

32. (Becon)uitstel: over de vertegenwoordigingsbevoegdheid van een adviseur en de aanslag- en navorderingstermijn

MR. K.M.G. DEMANDT

Het aanvragen van (becon)uitstel is veelal een 'standaard' werkwijze van adviseurs vanwege de grote hoeveelheid aangiften die moeten worden ingediend. De vraag is of de ongewilde consequentie van het uitstel ook voor rekening van de belastingplichtige moet komen als de adviseur dit (becon)uitstel onbevoegd heeft aangevraagd.

1. Inleiding

Het belastingconsulentenuitstel (beconuitstel) voor het indienen van een aangifte inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting is al meerdere malen onderwerp van discussie geweest. Een punt waar minder aandacht voor is, maar dat wel grote consequenties kan hebben is de vertegenwoordigingsbevoegdheid van een adviseur bij het aanvragen van (becon)uitstel. Verleend beconuitstel verlengt namelijk de aanslag- c.q. navorderingstermijn van artikel 11 en 16 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR).¹ Het aanvragen van dit uitstel is veelal een 'standaard' werkwijze van adviseurs vanwege de grote hoeveelheid aangiften die moeten worden ingediend, maar de vraag is of de ongewilde consequentie (de verlenging van de aanslag- en navorderingstermijn) ook voor rekening van de belastingplichtige moet komen als de adviseur dit (becon)uitstel onbevoegd heeft aangevraagd. Dit is een discussie die in de praktijk regelmatig wordt gevoerd.

2. Verlenging van aanslag- en navorderingstermijn met beconuitstel

2.1. Beconuitstel verlengt de aanslag- en navorderingstermijn van art. 11 en 16 AWR

De aanslag- en navorderingstermijnen (respectievelijk drie, vijf en twaalf jaren) zijn in de wet neergelegd. Dat deze termijnen niet absoluut zijn, blijkt uit de wettekst: "*indien voor het doen van aangifte uitstel is verleend, wordt deze termijn met de duur van dit uitstel verlengd.*" Hoewel deze tekst niet expliciet is opgenomen in het vierde lid van art. 16 AWR, volgt uit de parlementaire geschiedenis dat het wel de bedoeling is geweest om de verlenging ook op de

twaalfjaarstermijn van toepassing te laten zijn.² Dit heeft de Hoge Raad ook bevestigd.³

Dat het uitstel de aanslag- of navorderingstermijn verlengt, is volgens de Hoge Raad ook logisch. De inspecteur kan immers pas met het vaststellen van de aanslag beginnen nadat de termijn van het verleende uitstel voor het indienen van de aangifte is verstreken.⁴

Belastingadviseurs behartigen veelal de belangen van meerdere belastingplichtigen en het is dan ook een onmogelijke opgave om vóór de jaarlijks vastgestelde datum alle aangiften inkomsten- en vennootschapsbelasting over het afgelopen belastingjaar in te dienen. Daarom is in overleg met de Belastingdienst beconuitstel mogelijk. Dit stelt de adviseurs in staat de aangiften van hun cliënten per maand (gespreid over het jaar) in te dienen, met een uiterste datum. Het verleende uitstel wordt berekend vanaf de uiterste datum voor het indienen van de aangifte⁵ (thans 1 mei). De navorderingstermijn wordt verlengd met die termijn gerekend vanaf het einde van het kalenderjaar. Een voorbeeld kan dit nader duiden. Over het jaar 2011 was de algemene inleverdatum van de aangifte inkomstenbelasting 1 april 2012. De belastingschuld over het jaar 2011 wordt geacht te (zijn) ontstaan op 31 december 2011. Op basis van het beconuitstel kan specifiek voor het jaar 2011 uitstel worden verleend tot 1 mei 2013 (dus in totaal dertien maanden, gerekend vanaf 1 april 2012). Die dertien maanden verlengt de aanslag- c.q. navorderingstermijn, gerekend vanaf het moment van ontstaan van de belastingschuld. De uiterste aanslagtermijn over het jaar 2011 eindigt dan

1 HR 14 augustus 2015, ECLI:NL:HR:2015:2164.

2 Hof Den Haag 8 februari 2013, ECLI:NL:GHDHA:2013:CA040 en *Kamerstukken II* 1990/91, 21423, nr. 7, p. 5.

3 HR 14 augustus 2015, ECLI:NL:HR:2015:2164.

4 HR 17 november 1999, ECLI:NL:HR:1999:BI6886, *BNB* 2000/257.

5 Zie in die zin ook: Rb. Noord-Holland 26 augustus 2015, ECLI:NL:RBNHO:2015:7169.

op 31 januari 2016 (drie jaar aanslagtermijn plus dertien maanden beconuitstel).⁶

2.2. Welk uitstel verlengt de aanslag c.q. navorderingstermijn?

De Hoge Raad heeft bepaald dat het gaat om ‘verleend uitstel’, dus uitstel op verzoek van de belastingplichtige. Het is daarbij niet van belang of minder uitstel is *genoten* doordat de aangifte vóór het einde van de termijn is ingediend.⁷ Het moet daarbij daadwerkelijk gaan om uitstel dat is verleend *op verzoek* van de belastingplichtige. Bij een aanmaning voor het doen van aangifte is geen sprake van een verzoek van de belastingplichtige, waardoor dit ‘respijt’ de aanslag- en navorderingstermijn niet verlengt.⁸ Het gaat niet om de duur van het feitelijke genoten uitstel, maar de duur van het uitstel dat *op verzoek* is verleend dat beslissend is voor de verlenging van de aanslag- en navorderingstermijn. Hierbij is nog van belang dat ook de periode tussen het aanvankelijk verkregen uitstel en het verlenen van nieuw uitstel (als de eerste termijn zou zijn verstreken) meetelt als uitstel waarmee de termijn wordt verlengd.⁹

Er moet een onderscheid worden gemaakt tussen ‘normaal’ uitstel en ‘uitstel op basis van de belastingconsulentenregeling’. Normaal uitstel is een individueel verzoek van een belastingplichtige om uitstel.¹⁰ Bij het beconuitstel gaat het om uitstel dat door de adviseur is aangevraagd voor een grotere groep belastingplichtigen, met een uitsteltermijn van veelal twaalf maanden.¹¹ Daarnaast kan ook bijzonder of incidenteel uitstel worden verleend. Bijzonder uitstel wordt aan een adviseur verleend voor maximaal 10% van de aangiften waarvoor beconuitstel is verleend en geldt enkel in specifieke situaties. Het bijzondere uitstel bedraagt voor het jaar 2016 twee maanden. Incidenteel uitstel daarentegen kan langer zijn en wordt verleend bij situaties van overmacht of calamiteiten bij de cliënt of de adviseur.¹²

3. Uitstel moet duidelijk kenbaar zijn

3.1. Duidelijk kenbaar

Het krijgen van uitstel betekent enerzijds dat geen verzuimboete kan worden opgelegd wegens het niet tijdig doen van aangifte (omdat uitstel is verkregen) en anderzijds

dat de termijn waarbinnen een (navorderings)aanslag kan worden opgelegd met de uitsteltermijn wordt verlengd. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat deze gevolgen van zodanig gewicht zijn “dat voor hem duidelijk kenbaar dient te zijn dat en voor welke periode het gevraagde uitstel is verleend”.¹³ Er moet dus i) om het uitstel zijn verzocht en ii) dit uitstel moet voor de belastingplichtige duidelijk kenbaar zijn verleend.¹⁴

In een zaak uit 1997 was niet aan de belastingplichtige kenbaar gemaakt dat uitstel was verleend; er was alleen een interne mededeling verstuurd binnen de Belastingdienst. Verder heeft de belastingplichtige geen herinnering gekregen dat hij de aangifte moest indienen en heeft de belastingplichtige uiteindelijk conform zijn eigen verzoek de aangifte later ingediend en zodoende dus wel het uitstel genoten. Dit betekent volgens de Hoge Raad echter niet dat het verzochte uitstel uitdrukkelijk is verleend, omdat “de enkele omstandigheid dat de belastingplichtige uit de gedragingen van de belastingadministratie heeft kunnen opmaken dat het gevraagde uitstel (stilzwijgend) is verleend, daartoe onvoldoende [is]”. De aanslagtermijn kon in dat geval dus niet met het uitstel worden verlengd.¹⁵ Stilzwijgend verleend uitstel verlengt de aanslag- en navorderingstermijn derhalve niet.

De bewijslast dat een belastingplichtige uitstel heeft genoten dat duidelijk kenbaar voor hem was, rust op de Belastingdienst. Bij een gemotiveerde betwisting van de belastingplichtige dat uitstel is genoten, zijn de door de Belastingdienst aangedragen “omstandigheden dat er blijkens het aangiftebiljet om uitstel is verzocht en dat er in de primitieve aanslag geen verhoging is begrepen wegens het niet tijdig doen van aangifte, (...) daarvoor onvoldoende”, aldus Hof Den Bosch.¹⁶ Op de bewijslast kom ik hierna nog terug.

Volgens de Hoge Raad betekent het enkele achterwege blijven van een boete wegens een te late indiening van de aangifte en het uitblijven van een aanmaning, niet dat het uitstel voor het indienen van de aangifte duidelijk kenbaar is voor de belastingplichtige.¹⁷

Rechtbank Noord-Nederland heeft zich recent over de vraag uitgelaten of uitstel dat is gevraagd en verleend *nadat* de aangifte is ingediend ook de aanslag- of navorderingstermijn verlengt. De rechtbank oordeelde dat als uitstel wordt gevraagd *na* het indienen van de aangifte en *nadat* de inspecteur de aangifte heeft ontvangen geen sprake is van (kenbaar) verleend uitstel.¹⁸ De rechtbank sluit daarbij aan bij doel en strekking van art. 11 lid 3 AWR: rechtsze-

6 Zie ook art. 11 lid 3 AWR. De uiterste navorderingstermijn in een binnenlandse situatie (vijf jaren) is dan 31 januari 2018.

7 HR 5 december 1990, ECLI:NL:HR:1990:BH8001, *BNB* 1991/133.

8 Hof Den Haag 10 februari 1989, ECLI:NL:GHSGR:1989:AW2401, *V-N* 1989, blz. 3106, 7.

9 HR 17 april 1991, ECLI:NL:HR:1991:BH7479, *BNB* 1991/160.

10 Zie voor een verduidelijking van dit onderscheid: M.J.A. Castelijns, ‘De kenbaarheid van uitstel als drempel van afstel’, *WFR* 2000/1008.

11 Het beconuitstel dat per jaar wordt verleend, verschilt per jaar. Dit is onder andere afhankelijk van de datum die per jaar wordt vastgesteld waarop de belastingplichtigen aan hun aangifteverplichtingen moeten hebben voldaan. Het heeft de afgelopen jaren (voor de aangifte inkomstenbelasting) gevarieerd tussen tien, elf, twaalf en dertien maanden. Voor de aangifte vennootschapsbelasting kan dit afwijken.

12 Brochure van de Belastingdienst over de Uitstelregeling belastingconsulenten 2017, p. 12.

13 HR 29 januari 1997, ECLI:NL:HR:1997:AA2092, *BNB* 1997/159.

14 HR 18 maart 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2484, *BNB* 1998/179.

15 HR 29 januari 1997, ECLI:NL:HR:1997:AA2092, *BNB* 1997/159.

16 Hof Den Bosch 5 april 2004, ECLI:NL:GHSHE:2004:AP5268.

17 HR 4 februari 1998, nr. 33 308, ECLI:NL:HR:1998:AA2413, *BNB* 1998/88.

18 Rb. Noord-Nederland 19 april 2018, ECLI:NL:RBNNE:2018:1448.

kerheid. De inspecteur moet de aanslag binnen een redelijke termijn vaststellen. Wil de belastingplichtige meer tijd voor het indienen van de aangifte, dan krijgt de inspecteur meer tijd voor het vaststellen van de aanslag.

3.2. Bewijs dat uitstel duidelijk kenbaar is verleend

Al in 1955 was oog voor het gegeven dat de inspecteur in bewijsproblemen kan komen bij het aantonen van verleend uitstel voor het indienen van de aangiften. Zo is opgemerkt dat de inspecteur aan de belastingplichtige een kennisgeving moet sturen van het verleende uitstel en ook zelf daarvan een aantekening moet bewaren. Op die manier kan de inspecteur eenvoudig nagaan of de aanslag- of navorderingstermijn kan worden verlengd en kan de belastingplichtige dat ook controleren.¹⁹

Het gegeven dat de inspecteur (door tijdsverloop) niet meer over de stukken beschikt waaruit blijkt dat uitstel is verleend, kan niet aan een belastingplichtige worden tegenovergeworpen. Als een (navorderings)aanslag wordt opgelegd buiten de termijn van drie, vijf of twaalf jaren, behoren de stukken met betrekking tot het verleende uitstel tot de op de zaak betrekking hebbende stukken die de inspecteur ordelijk moet bewaren.²⁰ Als de inspecteur ter onderbouwing van zijn stelling dat het verleende uitstel duidelijk kenbaar was schermprints van het interne systeem van de Belastingdienst overlegt, dan is daarmee volgens feitenrechters doorgaans het bewijs geleverd dat het kenbaar is dat uitstel is verleend.²¹ Het ging hier om een adviseur die de opdracht had gekregen voor het doen van aangifte. Zoals later nog wordt besproken, is de kenbaarheid van de adviseur met het uitstel toe te rekenen aan de belastingplichtige. Echter, er kan dan de kanttekening worden gemaakt dat een schermprint niet voldoende bewijs zal zijn dat namens de belastingplichtige door een *bevoegde* adviseur om uitstel is verzocht.

In een andere zaak had de inspecteur de volgende bewijsstukken aangeleverd:

- een print van het uitstelverzoek dat door de belastingconsulent namens de belastingplichtige was ingediend;
- een uitdraai van de gevoerde correspondentie tussen de Belastingdienst en de belastingconsulent over de uitstelverzoeken;
- een uitdraai van het verleende uitstel voor de cliënten van de belastingconsulent; en
- een verklaring van de belastingconsulent dat het aanvragen van beconuitstel zijn gebruikelijke praktijk was.

De rechtbank concludeert – op basis van deze ruime hoeveelheid aan bewijsstukken – al snel dat de inspecteur heeft voldaan aan de op hem rustende bewijslast.²²

Niessen-Cobben heeft in 2013 aandacht gevraagd voor de bewijswaarde van dergelijke systeemuitdraaien van de Belastingdienst. Het ging in die context specifiek om het bewijzen dat een aanmaning voor het doen van aangifte is verzonden. Zij geeft aan dat “*computersystemen (...) manipuleerbaar [zijn], zoals menig belanghebbende heeft ervaren dat alleen een uitdraai van het digitale postboek onvoldoende bewijs is voor de daadwerkelijke verzending van een poststuk. Aangezien een belanghebbende meer moet overleggen dan het digitaal bijgehouden postboek, mag ook van de Belastingdienst worden verlangd dat niet wordt volstaan met een systeemuitdraai.*”²³ Naar analogie kan worden beargumenteerd dat de enkele opname in het systeem van de Belastingdienst dat uitstel zou zijn toegewezen, niet per definitie betekent dat een brief met bevestiging van het (verzochte?) uitstel aan de adviseur is verzonden én is ontvangen. Daarmee staat dan niet vast dat het uitstel duidelijk kenbaar is voor de adviseur (en daarmee de belastingplichtige bij een bevoegde vertegenwoordiging van de adviseur).

3.3. De bewijslast bij bijzonder en incidenteel uitstel

Op de Belastingdienst rust echter een zwaardere bewijslast als sprake is van bijzonder uitstel, ‘bovenop’ het beconuitstel. Een schermprint uit de eigen administratie van de Belastingdienst is dan niet voldoende.²⁴

De Belastingdienst heeft hier zelf ook oog voor, gelet op hetgeen is opgenomen in het Memo ‘Aandachtspunten Vermogen in het Buitenland (ViB-projecten)’ (3 mei 2018, versie 6). Of sprake is geweest van beconuitstel kan door een medewerker van de Belastingdienst intern worden nagevraagd bij een medewerker van de Belastingdienst/kantoor Almelo, afdeling CVU. Voor bijzonder en incidenteel uitstel wordt daarentegen voor de medewerkers van de Belastingdienst het volgende aangeraden: “*ter voorkoming van discussies met betrekking tot het verjaren van de navorderingstermijn wordt geadviseerd om de betreffende navorderingen tijdig op te leggen, zodat deze discussie kan worden voorkomen.*”²⁵ Hieruit leid ik af dat de Belastingdienst inziet dat de bewijslast bij bijzonder en incidenteel uitstel zwaarder is dan bij regulier beconuitstel.

Of het verleende uitstel duidelijk kenbaar is voor de belastingplichtige of diens adviseur is vrij feitelijk en laat zich het beste beoordelen aan de hand van de jurisprudentie.

3.4. Akkoordverklaring overschrijding navorderingstermijn

In zaken waarin de navorderingstermijn dreigt te verlopen, kan aan de belastingplichtige een ‘akkoordverklaring overschrijding navorderingstermijn’ worden toegestuurd met het verzoek om in te stemmen met verlenging van de

19 *Kamerstukken II 1955/56, 4080, nr. 5, p. 8 (MvA).*

20 Hof Den Bosch 5 april 2004, ECLI:NL:GHSHE:2004:AP5268.

21 Hof Den Haag 8 februari 2013, ECLI:NL:GHDHA:2013:CA4040.

22 Rb. Zeeland-West-Brabant 5 maart 2013, ECLI:NL:RBZWB:2013:CA1555.

23 R.M.P.G. Niessen-Cobben, ‘De bewijsfunctie van de ambtsedige verklaring’, *TFB* 2013/6/7-4.

24 Hof Arnhem 22 maart 2007, ECLI:NL:GHARN:2007:BA2451.

25 Memo ‘Aandachtspunten Vermogen in het Buitenland (ViB-projecten)’, versienummer 6, 3 mei 2018, bekend geworden door een Wob-verzoek op 18 juni 2018 (kenmerk 2018-0000133371).

navorderingstermijn. Bij dit verzoek wordt niet standaard bewijs meegestuurd waaruit blijkt dat de Belastingdienst überhaupt nog over een navorderingsbevoegdheid beschikt. Men doet er goed aan eerst te vragen naar bewijsstukken waaruit blijkt dat nog kan worden nagevorderd vóórdat wordt ingestemd met verlenging van de navorderingstermijn. Als immers wordt ingestemd met termijnverlenging terwijl de aanslag- of navorderingstermijn op dat moment is verstreken en de belastingplichtige zelf fiscaal onderlegd is of wordt bijgestaan door een adviseur meent de Hoge Raad dat de belastingplichtige kan worden gehouden aan die termijnverlenging omdat zij *“minst genomen hadden behoren te weten dat de aanslagtermijn ten tijde van het ondertekenen van de verklaring reeds was verstreken”*. Dit wordt mogelijk anders als de belastingplichtige – op wie de bewijslast rust – feiten en omstandigheden aandraagt die dit anders zouden kunnen maken.²⁶

De Hoge Raad heeft bepaald dat een belastingrechter ambtshalve moet toetsen of de bevoegdheid tot het opleggen van een boete door tijdsverloop is vervallen, ook in die situatie dat een belastingplichtige afstand heeft gedaan van een beroep op dat tijdsverloop.²⁷ Het instemmen met verlenging van de (aanslag- of) navorderingstermijn heeft tot gevolg dat geen boete over dat jaar meer kan worden opgelegd.²⁸

4. De vertegenwoordiging van een belastingplichtige

In belastingzaken kan een belastingplichtige worden vertegenwoordigd door een gemachtigde (art. 2:1 Awb). Het (civiele) leerstuk van een volmacht is neergelegd in art. 3:61 jo. 3:62 jo. 3:79 BW. Als een adviseur verzoekt om uitstel voor de indiening van een aangifte van een belastingplichtige, handelt hij als het goed is via een volmacht. Op grond van art. 3:62 BW strekt een volmacht voor een bepaald doel zich uit tot alle daden van beheer en beschikking die dienstig kunnen zijn tot het bereiken van dat doel. De Hoge Raad heeft in 1990 geoordeeld dat het aanvragen van uitstel voor indiening van de aangifte dienstig is aan de opdracht voor het verzorgen van de belastingaangifte. Een belastingplichtige is er immers mee gediend dat de adviseur op een nauwkeurige en zorgvuldige wijze de aangifte kan verzorgen. Als een belastingplichtige bij een uitstelverzoek rechtsgeldig is vertegenwoordigd, dan heeft het verleende uitstel aan de gemachtigde te gelden als een aan de belastingplichtige verleend uitstel.²⁹ Een volmacht wordt in

beginsel als geldig beschouwd, tenzij de belastingplichtige de volmacht betwist. In dat geval rust de bewijslast op de inspecteur om aan te tonen dat wel degelijk sprake is van een geldige volmacht en vertegenwoordiging.³⁰

Dit volgt ook uit de jurisprudentie. Zo heeft in een zaak bij Hof Den Haag de belastingplichtige in de jaren '70 tot en met 2005 gebruikgemaakt van de diensten van de belastingadviseur en is hij vanaf het jaar 2006 zelf de aangiften gaan indienen. De aangifte IB 1997 is ingediend op 30 september 1998, terwijl de aangifte zonder gebruikmaking van het uitstel vóór 1 april 1998 ingediend had moeten zijn. De belastingplichtige betwist primair dat uitstel voor het doen van aangifte is verleend en bepleit subsidiair dat als wel uitstel is verleend hij daar geen weet van heeft gehad. Volgens het hof heeft de inspecteur met schermprints bewezen dat beconuitstel is verleend aan de adviseur van de belastingplichtige. Het is volgens het hof ook niet aanneemelijk dat de belastingplichtige daarvan niet op de hoogte was, omdat immers de aangifte IB na het uiterste inlevertijdstip (van 1 april 1998) is ondertekend door de belastingplichtige (na het gereedmaken daarvan door de adviseur). De navorderingsaanslag blijft in stand.³¹

Eenzelfde situatie deed zich voor bij Hof Amsterdam. De belastingadviseur verzorgde al jaren de aangiften IB van de belastingplichtige en vraagt jaarlijks om beconuitstel. Zo ook voor het indienen van de aangifte IB 1995. Dit verzochte uitstel is door de inspecteur voor meerdere cliënten van de adviseur per brief bevestigd. Het moet – volgens het hof – de adviseur derhalve volstrekt duidelijk zijn geweest dat uitstel voor de indiening is verleend. Volgens het hof moet de kennis van de adviseur omtrent het verleende uitstel aan de belastingplichtige worden toegerekend, nu de adviseur bij het vragen om uitstel voor de belastingplichtige optrad. De Hoge Raad doet de zaak af met art. 81 RO.³²

Als een belastingplichtige een adviseur opdracht geeft voor het indienen van zijn aangifte (in dit geval de aangifte vennootschapsbelasting) en de termijn voor het doen van aangifte geheel aan de adviseur overlaat en geen nadere voorwaarden stelt of speciale afspraken maakt met zijn adviseur omtrent het vragen van (becon)uitstel, dan wordt het ervoor gehouden dat het uitstel bevoegd voor de belastingplichtige is verzocht. Het kenbaar maken van het verleende uitstel aan de adviseur heeft dan tot gevolg dat het uitstel ook voor de belastingplichtige kenbaar is omdat de kennis van de adviseur dan aan de belastingplichtige wordt toegerekend.³³

26 HR 16 januari 2015, ECLI:NL:HR:2015:81.

27 HR 29 april 2011, ECLI:NL:HR:2011:BN9685 en herhaald in HR 10 juni 2011, ECLI:NL:HR:2011:BQ767.

28 Zie ook Memo 'Aandachtspunten Vermogen in het Buitenland (ViB-projecten)', versienummer 6, 3 mei 2018, bekend geworden door een Wob-verzoek op 18 juni 2018 (kenmerk 2018-0000133371), paragraaf 10.4.2.

29 HR 19 december 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4490, BNB 1991/176 en M.J.A. Castelijn, 'De kenbaarheid van uitstel als drempel van afstel', WFR 2000/1008.

30 Hof Den Haag 4 oktober 2016, V-N 2016/67.4.

31 Hof Den Haag 8 februari 2013, ECLI:NL:GHDHA:2013:CA4040.

32 HR 7 januari 2005, V-N 2005/12.1.1. en Hof Amsterdam 15 september 2003, ECLI:NL:GHAMS:2003:AN7677.

33 Conclusie A-G Niessen, ECLI:NL:PHR:2013:BW7750, r.o. 4.1. t/m 4.5 en HR 1 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BW7750.

5. De schijn van vertegenwoordiging van een belastingplichtige

Lastiger wordt het als bijvoorbeeld geen opdracht is gegeven aan de adviseur voor het indienen van de aangiften, maar toch door de adviseur (becon)uitstel wordt gevraagd. Het leerstuk van de vertegenwoordigingsbevoegdheid is helder als het gaat om een opdracht die is gegeven door de belastingplichtige aan de adviseur om de aangifte in te dienen. Die opdracht omvat dan mede het doen van een verzoek om uitstel voor het indienen van de aangifte. Maar hoe om te gaan met het toerekenen van het door de adviseur aangevraagde uitstel in situaties waarbij geen opdracht is gegeven voor het indienen van een aangifte?

Uit de jurisprudentie blijkt dat in bepaalde situaties het door de adviseur onbevoegd gevraagde uitstel toch aan de belastingplichtige kan worden toegerekend. Dit is het geval als sprake is van een 'schijn van volmacht' (art. 3:61 lid 2 BW). In dat geval kan de belastingplichtige geen beroep doen op de onbevoegdheid van zijn adviseur. Daarvan is sprake als een rechtshandeling namens de belastingplichtige wordt verricht en de wederpartij (de Belastingdienst) onder de gegeven omstandigheden redelijkerwijze mocht aannemen dat een toereikende volmacht was verleend. De stelplicht en bewijslast hiervan rust op de inspecteur.³⁴ De schijn van volmacht moet worden gewekt door het handelen van de belastingplichtige *zelf*.³⁵ De schijn kan worden gewekt door een verklaring of ander actief handelen, maar ook door het laten voortbestaan van een bepaalde situatie of ander 'nalaten'.³⁶

De lijn in de jurisprudentie is dat een aan een adviseur verstrekte opdracht tot het indienen van aangifte tevens een volmacht inhoudt voor diezelfde adviseur om uitstel voor de indiening van die aangiften te vragen.³⁷ Als de belastingplichtige de volmacht betwist, moet de inspecteur bewijzen dat de volmacht geldig was of dat sprake is van een schijn van volmacht.³⁸

Een interessante zaak speelde bij Hof Den Haag. De accountant van de belastingplichtige had voor de jaren 2010 tot en met 2014 verzocht om uitstel voor de indiening van de aangiften IB. De aangiften zijn (door de belastingplichtige zelf) telkens vlak na of voor afloop van de met uitstel verlengde termijn ingediend. Het hof overweegt in het algemeen dat als een belastingplichtige niet voor de laatste dag van de reguliere aangiftetermijn een aangifte IB heeft ingediend de reguliere werkwijze van de Belastingdienst inhoudt dat eerst een herinnering en daarna een aanmaning wordt verzonden. In de onderhavige casus heeft de belastingplichtige (fiscaal adviseur van beroep) zelf gewacht met

het indienen van de aangiften en had hij moeten beseffen dat uitstel was verleend omdat hij ook geen herinneringen of aanmaningen heeft ontvangen. Door niet zelf actie te ondernemen om te verifiëren of daadwerkelijk (becon)uitstel was verleend en daadwerkelijk gebruik te maken van het beconuitstel had de belastingplichtige de schijn gewekt dat de accountant bevoegd was om uitstel te vragen voor de aangiften. De belastingplichtige kan dus geen beroep doen op een onbevoegde vertegenwoordiging.³⁹

Bij dit oordeel is een kanttekening te plaatsen. De belastingplichtige beroept zich namelijk erop dat onbevoegd uitstel is gevraagd door de adviseur. De vraag is dan of sprake is van een schijn van volmacht, waardoor de Belastingdienst het verleende uitstel toch kan toerekenen aan de belastingplichtige. Ook 'stilzitten' kan de schijn van volmacht opwekken, maar het gaat wel ver door te stellen dat het niet ondernemen van actie omdat geen herinnering of aanmaning is ontvangen voldoende is voor het creëren van een schijn van volmacht.⁴⁰

Een factor die mee kan spelen is of de belastingplichtige de adviseur expliciet heeft gevraagd om uitstel aan te vragen. In een uitspraak van Hof Den Haag had de belastingplichtige aan de adviseur gevraagd om voor de aangifte IB 2005 uitstel te vragen, gelet op een bijzondere omstandigheid (overdracht onderneming). Dit uitstel voor het indienen van de aangiften IB is in de jaren daarna gecontinueerd. De belastingplichtige heeft zelf binnen de reguliere termijn de aangifte IB 2007 ingediend. Van enige bescheiden waaruit blijkt dat enkel voor 2005 om uitstel zou zijn gevraagd of dat de belastingplichtige heeft gevraagd om het beconuitstel voor andere jaren in te trekken, is niet gebleken. Dat komt volgens het hof voor rekening van de belastingplichtige. De inspecteur hoefde volgens het hof niet te twijfelen aan de vertegenwoordigingsbevoegdheid van de adviseur. Het uitstel is duidelijk kenbaar verleend en verlengt de navorderingstermijn.⁴¹ Ook hier kunnen kanttekeningen bij worden geplaatst. Als de belastingplichtige de adviseur immers geen opdracht heeft gegeven voor het indienen van de aangifte(n) IB over het jaar 2007 en de belastingplichtige vervolgens geen handeling verricht waaruit de Belastingdienst een schijn van volmacht kan afleiden, dan bestaat mijns inziens voor de Belastingdienst geen aanknopingspunt waarop een schijn van volmacht kan worden gebaseerd. Het oordeel van het hof reikt mijns inziens dus te ver.

6. Waar moet op worden gelet?

De Belastingdienst stelt in de praktijk al snel dat over drie, vijf of twaalf jaren plus verleend (becon)uitstel belasting mag worden geheven, zonder daarbij zelf de benodigde bewijsstukken mee te sturen aan de belastingplichtige. Het

34 HR 21 augustus 1991, ECLI:NL:HR:1991:ZC4657, BNB 1991/272.

35 HR 24 december 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC1200, NJ 1994/303.

36 HR 1 maart 1968, NJ 1968/246. Zie *Tekst & Commentaar Burgerlijk Wetboek*, art. 3:61 BW, paragraaf 3.c.

37 HR 19 december 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4490, BNB 1991/176.

38 HR 21 augustus 1991, ECLI:NL:HR:1991:ZC4657, BNB 1991/272.

39 Hof Den Haag 4 oktober 2016, ECLI:NL:GHDHA:2016:3032.

40 Zie in gelijke zin het commentaar van de redactie Vakstudie Nieuws, V-N 2016/67.4 bij Hof Den Haag 4 oktober 2016, ECLI:NL:GHDHA:2016:3032.

41 Hof Den Haag 10 mei 2016, ECLI:NL:GHDHA:2016:1521.

is van belang om hier kritisch naar te kijken. Op grond van de wettelijke aanslag- en navorderingstermijnen is de Belastingdienst in beginsel gebonden aan de drie, vijf of twaalf jaren. Pas nadat de Belastingdienst bewijst dat duidelijk kenbaar uitstel is verleend, mag het verleende uitstel de aanslag- of navorderingstermijn verlengen.

Als een belastingplichtige een adviseur heeft aan wie de opdracht is gegeven voor het indienen van de aangifte(n) IB, dan houdt die opdracht ook een volmacht in voor het aanvragen van uitstel voor het indienen van de aangifte(n) IB. Eenzelfde leer zal gelden voor de aangiften VPB. In zo'n geval kan duidelijk kenbaar verleend uitstel, dat aan de adviseur is verleend, worden toegerekend aan de belastingplichtige.

Het wordt ingewikkelder als de belastingplichtige géén opdracht heeft gegeven voor het indienen van de aangifte IB door de adviseur, maar de adviseur toch uitstel voor het indienen van de aangifte IB heeft aangevraagd. Dit kan zich voordoen indien bijvoorbeeld de opdracht voor één jaar is gegeven of een langlopende opdracht is beëindigd. Het aanvragen van uitstel gebeurt vaak standaard bij advieskantoren, omdat daar veel aangiften moeten worden ingediend. Het aanvragen van uitstel gebeurt veelal zonder dat per belastingplichtige wordt gekeken of dit noodzakelijk of gewenst is en of men daartoe ook de opdracht heeft gekregen. Dit kan echter wel grote gevolgen hebben voor een belastingplichtige. De vraag is dan of sprake is van een schijn van volmacht, waardoor de Belastingdienst erop mag vertrouwen dat het uitstel bevoegd is aangevraagd en aldus de aanslag- of navorderingstermijn mag verlengen.

Uit de jurisprudentie kan de volgende checklist worden gedestilleerd voor de beoordeling of door de adviseur onbevoegd gevraagd uitstel kan worden toegerekend aan de belastingplichtige :

- Heeft de belastingplichtige de adviseur opdracht gegeven tot het verzorgen van de belastingaangifte over het betreffende jaar?
- Heeft de belastingplichtige de aangifte zelf ingediend of heeft de adviseur de aangifte ingediend?

- Is de aangifte voor of na de uiterste (reguliere) aangiftermijn ingediend? Met andere woorden: is gebruikgemaakt van het beconuitstel?
- Is een herinnering of aanmaning ontvangen voor het doen van aangifte?
- Zijn met de adviseur (expliciet) afspraken gemaakt over het wel of niet aanvragen van (becon)uitstel?

Het kan overigens helpen als men in een dergelijke discussie met de Belastingdienst verzeild is geraakt om de belastingadviseur schriftelijk te laten bevestigen dat hij geen opdracht heeft gekregen voor het indienen van de aangiften en dat het uitstel door hen onbevoegd is aangevraagd. Een dergelijk document kan als bewijs dienen.

Tot slot

Als een adviseur de opdracht heeft gekregen voor het indienen van de belastingaangifte(n) en uitstel wordt aangevraagd voor de indiening van de aangifte(n), dan kan het verleende uitstel – mits bewezen door de Belastingdienst – worden toegerekend van de adviseur aan de belastingplichtige. Zodoende kan de aanslag- of navorderingstermijn worden verlengd.

Het ligt gecompliceerder als géén opdracht aan de adviseur is gegeven voor het indienen van de belastingaangiften. Een schijn van volmacht kan niet snel worden aangenomen. De Belastingdienst draagt daarvoor de bewijslast. De enkele stelling dat de belastingadviseur het uitstel heeft aangevraagd, is op grond van de jurisprudentie onvoldoende. De Belastingdienst zal met meer moeten komen om aan te tonen dat sprake is van een schijn van volmacht, waardoor het uitstel en de kenbaarheid van het uitstel aan de belastingplichtige kan worden toegerekend en aldus de aanslag- of navorderingstermijn kan worden opgerekt. De bewijslast ligt aldus waar die thuishoort en het is aan de adviseur en belastingplichtigen om die daar ook te laten liggen en steeds kritisch daarop te blijven.

Over de auteur

Mr. K.M.G. Demandt

Mr. K.M.G. Demandt is advocaat bij Hertoghs advocaten.