

34. Avas & COVID-19

MR. A.M.E. NUYENS EN MR. R.J.J. MELISSEN

Het is algemeen bekend dat verzuimboetes – ondanks de toch stevige maxima – door middel van een geautomatiseerd systeem van de Belastingdienst worden opgelegd. Iemand van vlees en bloed komt daaraan niet te pas. De geautomatiseerde 'verzuimboeteoplegger' kan – zover is de techniek (nog) niet – niet toetsen of de op te leggen boete passend en geboden is, terwijl er wel sprake is van bestraffing in de zin van art. 6 EVRM.

Dit brengt met zich mee dat argumenten dienaangaande pas in het kader van een bezwaar- en zo nodig vervolgens beroepsprocedure aan de orde kunnen komen.¹ De boeteling zal alsdan verweer kunnen voeren ten aanzien van bijvoorbeeld de draagkracht of een beroep kunnen doen op afwezigheid van alle schuld (hierna ook: avas).

Avas

Bij avas wordt de boeteling geacht niet in verzuim te zijn geweest. Blijkens de jurisprudentie is een geslaagd beroep op avas een zeldzaamheid. Daarvoor is volgens vaste rechtspraak benodigd dat de belasting- of inhoudingsplichtige stelt en bij betwisting aannemelijk maakt dat alle in de gegeven omstandigheden in redelijkheid te vergen zorg is betracht om te bewerkstelligen dat het verzuim niet zou plaatsvinden.²

In 2020 is in slechts vier van de vijftig gepubliceerde uitspraken een beroep op avas gehonoreerd. In één zaak kwam vast te staan dat de aangifte niet tijdig kon worden ingediend als gevolg van een technische storing bij de Belastingdienst.³ Rechtbank Zeeland-West-Brabant overwoog ten aanzien van de opgelegde verzuimboete als volgt:⁴

'Gelet op alle aangedragen omstandigheden is de rechtbank van oordeel dat het in dit geval buiten de redelijkheid ligt als van belanghebbende (en haar echtgenoot) zou zijn verlangd dat zij ter voorkoming van een verzuimboete geheel opnieuw, en dan niet samen, een aangifte moesten invullen en indienen. Dit klemmt te meer omdat de Belastingdienst telefonisch meedeelde niet te weten wanneer de technische storing was opgelost en een storing die langer

dan veertien dagen (de aanmaningstermijn) zou duren, niet in de rede ligt.'

In twee andere, vergelijkbare zaken was sprake van een belanghebbende die tankte bij gerenommeerde bunkerstations, waarbij niet kon worden gezien wat precies werd gebunkerd.⁵ Aan belanghebbende werden naheffingsaanslagen accijns en voorraadheffing opgelegd wegens het voorhanden hebben van onveraccijnsde accijnsgoederen buiten een accijnsschorsingsregeling. Deze aanslagen gingen gepaard met een verzuimboete. Belanghebbende voerde ter zake van de boete aan dat van een schipper niet kan worden gevergd dat hij onderzoek doet naar de samenstelling van de brandstof die wordt getankt, maar dat de schipper erop mag vertrouwen dat de brandstof die wordt getankt aan de voorwaarden voldoet. Hof Arnhem-Leeuwarden besliste in beide gevallen dat het beroep op avas slaagde en overwoog expliciet dat *'belanghebbende in het kader van de boeteoplegging het voordeel van de twijfel'* diende te worden vergund.

In het overgrote deel van de zaken werd avas niet vastgesteld, bijvoorbeeld omdat of de aangifte- dan wel betaalproblemen zich niet voordeden in het verkeer met de Belastingdienst of de belanghebbenden het beroep niet voldoende hadden gesubstantieerd met feiten en omstandigheden. Dat de lat voor het aannemelijk maken dat de boeteling *'geen enkele blaam trof'* hoog ligt, blijkt temeer uit het feit dat de vaststelling dat de belanghebbende te goeder trouw was naar het oordeel van Hof Amsterdam niet afdoende was.⁶ Voor vernietiging van een verzuimboete lijkt dus sprake te moeten zijn van een exceptionele situatie.

1 Par. 6, lid 3 BBBB.

2 HR 15 juli 2007, ECLI:NL:HR:2007:BA7184.

3 Bij invoering van de zoekterm 'AVAS' en 'afwezigheid van alle schuld' op Rechtspraak.nl met selectie Belastingrecht.

4 Rb. Zeeland-West-Brabant 6 maart 2020, ECLI:NL:RBZWB:2020:1046.

5 Hof Arnhem-Leeuwarden 18 februari 2020, ECLI:NL:GHARL:2020:1319, en 7 juli 2020, ECLI:NL:GHARL:2020:5160.

6 Hof Amsterdam 23 juni 2020, ECLI:NL:GHAMS:2020:1672.

Bijzonder uitstel en coronatest

Dat ons land zich sinds maart 2020 in een uitzonderlijke situatie bevindt, staat buiten kijf. Het Ministerie van Financiën heeft bij de uitbraak van de COVID-19-misère een reeks tegemoetkomingen ingevoerd om ondernemers door de verwachte economisch zware tijden te loodsen. Eén van deze tijdelijke regelingen is de verruimde mogelijkheid tot aanvraag van bijzonder uitstel van betaling.⁷ Ten aanzien van diverse belastingen, waaronder de inkomsten-, vennootschaps-, loon- en omzetbelasting, kan de belastingschuldige in één eenvoudig verzoek voor een periode van drie maanden bijzonder uitstel van betaling aanvragen. Vervolgens kan nog om een verlenging worden verzocht. Deze regeling geldt (vooralsnog) tot 1 januari 2021, wat betekent dat nog tot 1 oktober 2020 een verzoek kan worden gedaan of om verlenging kan worden verzocht.⁸

Er lijkt geen ruimte meer te bestaan voor een uitvoerige toets of de betalingsproblemen hun oorzaak vinden in de coronacrisis

Blijkens de website van de Belastingdienst lijkt de aanvraag van bijzonder uitstel alleen bedoeld voor ondernemers die juist door de uitbraak van corona in betalingsproblemen zijn gekomen.⁹ Uit de op 5 juni 2020 openbaar gemaakte (beleids)documenten naar aanleiding van een Wob-verzoek kan evenwel worden opgemaakt dat in de praktijk bij een eerste aanvraag veelal niet daadwerkelijk 'getest' wordt of de betalingsproblemen zijn ontstaan door de uitbraak.¹⁰ Dat is ook een lastige exercitie nu bij het aanvragen van bijzonder uitstel voor een schuld lager dan € 20.000 geen (bewijs)stukken behoeven te worden overgelegd.¹¹ Sterker nog, elk verzoek om uitstel van een ondernemer dient door de invorderingsmedewerker getoetst te worden als ware het een beroep op bijzonder uitstel. Door het gelijktrekken lijkt geen ruimte meer te bestaan voor een uitvoerige toets of de betalingsproblemen al dan niet hun oorzaak vinden in de coronacrisis.

Contra-indicaties kunnen daarentegen wel een reden zijn voor afwijzing van een verzoek om bijzonder uitstel, zo blijkt uit de openbaargemaakte documenten. Schulden die zijn ontstaan vóór de uitbraak van de crisis kunnen nooit het gevolg zijn van COVID-19. De aanvraag van bijzonder

uitstel voor deze schulden zal dan ook hoogstwaarschijnlijk worden afgewezen.

Indien een ondernemer het eerder verkregen uitstel wenst te verlengen of zijn schuld bij eerste aanvraag meer dan € 20.000 betrof, dienen overigens wel bewijsstukken ter onderbouwing te worden meegezonden.¹²

Geen boete tijdens COVID-19

Indien bijzonder uitstel wordt verkregen, is geen sprake van een verzuim. Er kan dan ook geen boete worden opgelegd wegens niet (tijdige) betaling. Parallel aan de bijzondere betalingsuitstelregels is een aanvullende regeling ter zake van betalingsverzuimboeten gecreëerd.

Deze regeling behelst kortgezegd dat de betalingsverzuimboete wordt vernietigd indien sprake is van de volgende omstandigheden:

1. er is bijzonder uitstel van betaling aangevraagd en gekregen voor een naheffingsaanslag met een betalingsverzuimboete omdat de ingediende aangifte niet is betaald; en
2. het betreft een boete voor de periode waarin het versoepelde uitstelbeleid geldt (een boete voor het tijdvak februari 2020 of later).

Uit beantwoording van Kamervragen door de Staatssecretaris van Financiën kan worden afgeleid dat de verwerking van de vernietiging ten aanzien van de omzetbelasting plaatsvindt 'in een geautomatiseerd proces'. Bij het opleggen van naheffingsaanslagen loonbelasting legt de Belastingdienst überhaupt geen betalingsverzuimboete op indien de aangifte wel is ingediend. De reden hiervoor is dat het niet mogelijk is gebleken betalingsverzuimboetes voor de loonheffingen in een geautomatiseerd proces te vernietigen. In de woorden van de staatssecretaris: 'Gegeven de grote aantallen was handmatige vernietiging van opgelegde boetes geen optie.'

Daarnaast zijn er vragen gesteld over de situatie dat een ondernemer geen uitstel van betaling heeft gevraagd. Alsdan geldt de versoepeling ten aanzien van de betaalverzuimboetes in beginsel niet. Ter toelichting wordt nog opgemerkt dat voor de omzetbelasting de vernietiging van de boete de beslissing op het verzoek om uitstel van betaling volgt. Er kan sprake zijn van een situatie waarin een ondernemer niet tijdig heeft kunnen betalen als gevolg van de coronacrisis, maar dat de financiële positie tegen de tijd dat de naheffingsaanslag wordt ontvangen zodanig is verbeterd dat op dat moment geen nader uitstel van betaling meer nodig is en er dus ook niet officieel uitstel van betaling is gevraagd. In die gevallen kiest Financiën er beleidsmatig voor de betalingsverzuimboete ook te (doen) vernietigen, mits de naheffingsaanslag tijdig is voldaan.¹³

7 Deze zijn aangekondigd als onderdeel van het 'Noodpakket banen en economie' dat is beschreven in de brieven van het kabinet aan de voorzitter van de Tweede Kamer van 12, 17, 19 en 27 maart, 2, 14 en 24 april, en 13, 20 en 28 mei 2020. Hierbij is onder meer aangekondigd dat ondernemers een beroep kunnen doen op het bijzondere uitstel in het kader van art. 25.6.2a Leidraad Invordering 2008.

8 Deze opinie is op 30 september afgerond.

9 'Bijzonder uitstel vanwege coronacrisis', Belastingdienst.nl.

10 Besluit Wob-verzoek beleid Belastingdienst formeel recht Covid-19 van de Staatssecretaris van Financiën van 5 juni 2020, nr. 2020-000097766.

11 'Bijzonder uitstel vanwege coronacrisis', Belastingdienst.nl.

12 'Bijzonder uitstel vanwege coronacrisis', Belastingdienst.nl; liquiditeitsprognose en evt. ook verklaring van een derde deskundige.

13 Beantwoording Kamervragen van een schriftelijk overleg over de fiscale maatregelen getroffen i.v.m. het coronavirus en uitstel van betaling voor ondernemers (met een g-rekening) en uitstel heffing EB/ODE van 15 juni 2020, nr. 2020-0000101400.

In het kader van het aanwenden van reguliere rechtsmiddelen staat het de ondernemer, los van het indienen van een verzoek om uitstel van betaling, vrij om bezwaar te maken tegen de opgelegde betaalverzuimboete. Indien de ondernemer uitstel van betaling heeft gevraagd of de naheffingsaanslag omzetbelasting tijdig en volledig betaalt, hoeft er dus geen bezwaar tegen de betaalverzuimboete te worden gemaakt. Deze wordt dan ambtshalve vernietigd. In andere gevallen moet de ondernemer echter wel bezwaar maken.¹⁴

Avas versus COVID-19

Indien vaststaat dat een belastingschuldige niet aan de betaalverplichting heeft voldaan, levert dit in beginsel een verzuim op. Wanneer niet wordt betaald omdat bijzonder uitstel is verkregen, is er geen sprake van een verzuim. Er bestaat dan geen grond voor het opleggen van een verzuimboete. Zoals hiervoor uiteengezet, is de toets of er al dan niet kan worden betaald summier. In de loonbelastingfeer is ervoor gekozen zelfs helemaal geen boetes op te leggen. Wordt na oplegging van de naheffingsaanslag de omzetbelasting met boete direct betaald dan wordt de boete vernietigd. De boeteling behoeft dus niet te stellen en bij betwisting aannemelijk te maken dat alle in de gegeven omstandigheden in redelijkheid te vergen zorg is betracht om te bewerkstelligen dat het verzuim niet zou plaatsvinden. De crisis maakt kennelijk dat het betalingsprobleem wordt verondersteld en de boete niet passend en geboden wordt geacht. Deze in steek, hoe genereus ook, staat in schril contrast tot reguliere verzuimgevallen waarin hemel en aarde dienen te worden bewogen voor een geslaagd beroep op avas. De rechter is blijkens de jurisprudentie veel minder coulant. De belanghebbende die het voordeel van de twijfel wordt vergund, zoals in voornoemde zaken bij Hof Arnhem-Leeuwarden, is nagenoeg een unicum.

Geen bezwaar

Indien aan een belastingschuldige in weerwil van het tijdelijke beleid onbedoeld een verzuimboete wordt opgelegd, is op de website van de Belastingdienst overigens vermeld dat deze dan simpelweg genegeerd mag worden. *‘U hoeft de boete dan niet te betalen. En u hoeft er ook geen bezwaar tegen te maken’*, vermeldt de website.¹⁵ De boeteling zal een vernietiging van de boete verwachten. Een wellicht

gedurfde verwachting, indachtig een eerdere toezegging van de Belastingdienst inzake (automatische) kwijtscheldingen. In maart 2020 verscheen immers nog een brief van de staatssecretaris waarin excuses werden gemaakt voor de ten onrechte niet gecorrigeerde aanmaningskosten met een totaalbedrag van ongeveer € 31 miljoen.¹⁶ De Belastingdienst is gehouden eerder in rekening gebrachte aanmaningskosten te verminderen indien de aanslag uiteindelijk wordt verlaagd. In de gevallen waarin belastingplichtigen deze vervolgingskosten al wel (gedeeltelijk) hadden voldaan, werd de verplichte verlaging bij de Belastingdienst vaak niet uit eigen beweging volbracht. Deze terugbetalingen werden pas uitgevoerd nadat belanghebbenden daar zelf achteraan gingen.

De crisis maakt kennelijk dat het betalingsprobleem wordt verondersteld en de boete niet passend en geboden wordt geacht

In de brief is eveneens de oorzaak van het probleem toegelicht. De oorzaak zou liggen in het eerste (geautomatiseerde) deel van het teruggaveproces. De staatssecretaris benadrukte dat *‘er kunnen en zullen dingen blijven misgaan in de uitvoering bij de Belastingdienst’*.¹⁷

Op gepubliceerde mededelingen van de Belastingdienst mag natuurlijk worden vertrouwd. Dit betekent dat de belastingschuldige aan wie bijzonder uitstel is verleend, indien het automatische proces hapert uiteindelijk in zijn of haar recht zal staan ten aanzien van de vernietiging van de verzuimboete. Of daarvoor een (wederom) actieve houding van de boeteling zal zijn vereist, zal in de toekomst blijken. Dat brengt ons terug bij de eerste woorden van deze bijdrage. Een *real life* inspecteur, hoe idyllisch dat ook moge klinken, geniet vanuit rechtsbeschermingsperspectief op vele fronten nog immer de voorkeur boven robotica, hoe begrijpelijk het ook is dat het in het kader van de uitvoering nu eenmaal niet anders kan.

Over de auteurs

Mr. A.M.E. (Anneke) Nuyens en mr. R.J.J. (Rogier) Melissen
Beiden zijn advocaat bij De Bont Advocaten te Amsterdam.

14 Beantwoording Kamervragen van een schriftelijk overleg over de fiscale maatregelen getroffen i.v.m. het coronavirus en uitstel van betaling voor ondernemers (met een g-rekening) en uitstel heffing EB/ODE van 15 juni 2020, nr. 2020-0000101400.

15 'Bijzonder uitstel vanwege coronacrisis', Belastingdienst.nl.

16 Brief Staatssecretarissen van Financiën van 2 maart 2020, bijlage bij *Kamerstukken II 2019/20*, 31066, nr. 603.

17 Brief Staatssecretarissen van Financiën van 2 maart 2020, bijlage bij *Kamerstukken II 2019/20*, 31066, nr. 603.