

Weekblad voor Fiscaal Recht, Naheffing bij anderen dan de inhoudingsplichtige

Vindplaats: WFR 2008/974

Bijgewerkt tot: 01-01-2008

Auteur: Mr. S.F. van Immerseel [\[1\]](#)

Samenvatting

Naheffing van belastingen kan het gevolg zijn van fouten van de inhoudingsplichtige. Het is echter ook mogelijk dat te weinig belasting is ingehouden omdat een ander dan de inhoudingsplichtige fiscale verplichtingen niet is nagekomen. Naheffing bij die ander is dan gerechtvaardigd. De tweede volzin van art. 20, tweede lid, AWR biedt daarvoor de mogelijkheid. In dit artikel gaat de auteur nader in op de voorwaarden voor naheffing bij een ander dan de inhoudingsplichtige.

1. Inleiding

"Indien belasting die op aangifte behoort te worden voldaan of afgedragen, geheel of gedeeltelijk niet is betaald, kan de inspecteur de te weinig geheven belasting naheffen." Zo luidt de eerste volzin van art. 20, eerste lid, AWR. De reden waarom er te weinig belasting is voldaan of afgedragen, is niet relevant voor de vraag of er kan worden nageheven. [\[2\]](#)

De reden waarom er te weinig belasting is voldaan of afgedragen, is wel relevant voor het antwoord op de vraag aan wie de naheffingsaanslag moet worden opgelegd. Deze tweede vraag wordt beantwoord in de tweede volzin van art. 20, tweede lid, AWR: "In gevallen waarin ten gevolge van het niet naleven van bepalingen van de belastingwet door een ander dan de belastingplichtige, onderscheidenlijk de inhoudingsplichtige, te weinig belasting is geheven, wordt de naheffingsaanslag aan die ander opgelegd." Op het eerste gezicht lijkt deze wettekst eenvoudig en helder. Bij een nadere beschouwing blijkt de tekst toch enige vragen te kunnen oproepen. In dit artikel zal ik deze vragen behandelen.

2. Verplichting of ter keuze van de inspecteur?

2.1. Taalkundige uitleg

Is de inspecteur, gelet op de wettekst, verplicht de aanslag aan de ander op te leggen of is er slechts sprake van een aan de inspecteur geboden keuzerecht?

Bij een letterlijke interpretatie van de tweede volzin, kan de conclusie naar mijn mening geen andere zijn dan dat de inspecteur wettelijk verplicht is de aanslag op te leggen aan de ander. Door het gebruik van

het woord "wordt" heeft de wetgever immers duidelijk gemaakt dat indien zich de in de eerste helft van de tweede volzin beschreven omstandigheid voordoet, daaruit automatisch volgt dat aan die ander de naheffingsaanslag zal worden opgelegd. ^[3] De tweede volzin is niet facultatief geschreven. ^[4]

2.2. Wetshistorische uitleg?

De tweede volzin van art. 20, tweede lid, AWR kent geen parlementaire toelichting. ^[5] In HR 6 oktober 1954, 12 024, *BNB* 1954/320, nam de Hoge Raad de bedoeling van de wetgever bij art. 22 Besluit LB 1940 als uitgangspunt. ^[6] De wetgever wilde de werkgever niet belasten met de gevolgen van de fouten, bewust of onbewust, van diens werknemer. Om die reden diende de navorderingsaanslag ^[7] in de loonbelasting aan de werknemer opgelegd te worden. De Hoge Raad overwoog:

- "dat, indien de loonbelasting niet tot het juiste bedrag is ingehouden, ingevolge artikel 22 de te weinig ingehouden loonbelasting kan worden nagevorderd;

- dat de aanslag daartoe ten name van den werkgever geschiedt tenzij te weinig belasting is ingehouden, doordat de werknemer onjuiste gegevens heeft verstrekt;

dat in dit laatste geval de aanslag ten name van den werknemer wordt opgelegd en het geen verschil maakt, of de werknemer al dan niet buiten zijn schuld onjuiste gegevens heeft verstrekt;

- dat immers de aanslag aan den werknemer wordt opgelegd, niet omdat hij onjuiste gegevens heeft verstrekt, doch omdat in dat geval de wetgever den werkgever niet met den aanslag wilde belasten, zodat het te weinig betaalde rechtstreeks van den werknemer moest worden gevorderd."

Ik leid uit de overwegingen van de Hoge Raad over de bedoelingen van de wetgever twee dingen af:

- de inhoudingsplichtige die zich naar behoren van zijn fiscale verplichtingen heeft geweten, moet niet belast worden met de gevolgen van fouten van anderen;

- voor het opleggen van een naheffingsaanslag aan een werknemer, is het niet vereist dat deze schuld heeft aan het verstrekken van onjuiste gegevens.

Omdat in de parlementaire geschiedenis van art. 20 AWR niets valt te lezen over de tweede volzin van het tweede lid is in de parlementaire geschiedenis ook geen afstand genomen van de eerder bestaande regeling en/of jurisprudentie. De bedoeling van de tweede volzin is, naar mag worden aangenomen, dan ook om inhoudings- en betalingsplichtigen te vrijwaren van naheffingen die het gevolg zijn van het door een ander dan de inhoudingsplichtige niet nakomen van bepalingen van de belastingwet.

2.3. Opvattingen in de literatuur ten aanzien van de verplichte naheffing bij de ander

Literatuur over dit onderwerp is schaars. Voor zover ik heb kunnen nagaan heeft uitsluitend Feteris ^[8] uitgebreid aandacht besteed aan de tweede volzin. Naar zijn mening heeft de inspecteur in de gevallen waarop de tweede volzin betrekking heeft geen keuzemogelijkheid. Hij kan dan dus niet bij de inhoudingsplichtige naheffen omdat deze solvabeler is, of omdat bijvoorbeeld de huidige woon- of verblijfplaats van de (voormalige) werknemer moeilijker te achterhalen is. Dat betekent dat de wettelijke regeling voor naheffing bij een ander dan de inhoudingsplichtige niet altijd gunstig is voor de fiscus.

3. Niet naleven van bepalingen van de belastingwet

Wanneer is sprake van het niet-naleven van bepalingen van de belastingwet? De Hoge Raad legt het

begrip "bepalingen van de belastingwet" ruim uit. De Hoge Raad rekent tot bepalingen van de belastingwet ook beleidsregels waarop belastingplichtigen zich op basis van het vertrouwensbeginsel kunnen beroepen [9] omdat: "het strookt met een redelijke toepassing van deze wetsbepaling om onder het daarin bedoelde "niet naleven van bepalingen van de belastingwet" mede te begrijpen de niet-naleving door personen of lichamen van bepalingen van een ministeriële resolutie, op de toepassing waarvan belastingplichtigen zich krachtens het vertrouwensbeginsel met vrucht jegens de belastingadministratie kunnen beroepen."

Ondanks deze ruime uitleg van de Hoge Raad vormt de voorwaarde dat sprake moet zijn van het niet-naleven van bepalingen van de belastingwet door een ander, de belangrijkste beperking van de tweede volzin. Er bestaan slechts enkele bepalingen op grond die aan een derde verplichtingen opleggen die, bij niet-naleving, ertoe kunnen leiden dat de inhoudingsplichtige te weinig belasting afdraagt of voldoet. A-G Van den Berge wijst er in dit verband op dat bij de totstandkoming van de regeling vermoedelijk met name is gedacht aan de loonbelasting. [10]

Een ander voorbeeld van het gebruik van deze bepaling is te vinden in de dividendbelasting. In het besluit van 10 april 2002, nr. CPP 2002/1172M, wordt, overigens zonder het artikel te noemen, voor de naheffing van dividendbelasting bij dividendstripping aangeknoopt bij de regeling van art. 20, tweede lid, tweede volzin, AWR. Het besluit betreft situaties waarin ten onrechte een vermindering of vrijstelling van dividendbelasting is toegepast. In het besluit staat onder meer:

"Indien dit echter te wijten is aan het niet naleven van bepalingen van de belastingwet door een ander dan de inhoudingsplichtige, kan de naheffingsaanslag worden opgelegd aan die ander. Deze situatie kan zich voordoen indien de dividendontvanger onjuiste informatie heeft verstrekt."

Dat de naheffingsaanslag loonbelasting aan de werknemer wordt opgelegd, zelfs indien hem geen verwijt kan worden gemaakt voor de onjuiste informatieverstrekking, acht ik overigens volkomen gerechtvaardigd. De loonbelasting - als voorbelasting op de inkomstenbelasting - hoort door de werknemer te worden gedragen. Eenzelfde overweging geldt voor de naheffing van dividendenbelasting.

4. Onderzoeksplicht naar juistheid verstrekte gegevens?

Op de inhoudingsplichtige rust ingevolge een uitspraak van Hof Arnhem geen onderzoeksplicht naar de juistheid van de door de werknemer verstrekte gegevens. [11] Dat betekent naar mijn mening overigens niet dat de werkgever alle door de werknemer verstrekte informatie en documentatie voetstoots als waarheid mag aannemen. [12] De inhoudingsplichtige houdt hier een eigen verantwoordelijkheid. Het besluit van 10 april 2002 inzake de naheffing van dividendbelasting bij dividendstripping gaat daar ook van uit door voor naheffing bij de dividendgerechtigde te eisen dat de inhoudingsplichtige te goeder trouw is.

Als de Wet LB 1964 voorschrijft dat het anoniementarief dient te worden toegepast ten aanzien van een werknemer die zich niet heeft gelegitimeerd, of een werknemer die de inhoudingsplichtige niet in de gelegenheid heeft gesteld om een kopie van diens identiteitsbewijs te maken, en de inhoudingsplichtige toepassing van dat tarief achterwege laat, is er geen sprake van te weinig ingehouden loonbelasting als gevolg van het niet naleven van bepalingen van de belastingwet door een ander dan de inhoudingsplichtige. Het gaat hier dan om een inhoudingsplichtige die niet te goeder trouw is.

Wanneer de inhoudingsplichtige ervan op de hoogte is dat de hem door de ander verstrekte informatie onjuist is, maar hij toch op grond van deze informatie belasting inhoudt, is de te weinig ingehouden belasting het gevolg van het handelen van de inhoudingsplichtige zelf. [13] Met bovenstaande wordt gelijkgesteld de situatie waarin de inhoudingsplichtige redelijkerwijs op de hoogte had moeten zijn van

het gegeven dat hem onjuiste informatie wordt verstrekt. [\[14\]](#)

5. Wie kan worden aangemerkt als de ander?

Een vertegenwoordiger van de inhoudingsplichtige of belastingplichtige kan niet worden aangemerkt als een ander in de zin van de regeling. [\[15\]](#) Als een gemachtigde of een werknemer een fout maakt of de belastingwet bewust niet naleeft, wordt deze fout aan de volmachtgever of werkgever toegerekend. Volgens de redactie van de Fiscale encyclopedie De Vakstudie [\[16\]](#) valt onder "een ander" niet alleen de werknemer die een verzoek om vermindering van inhouding loonbelasting heeft gedaan dan wel opzettelijk onjuiste gegevens heeft verstrekt ter verkrijging van een door de inspecteur aan de werkgever af te geven woonplaatsverklaring, maar ook de importeur die ten onrechte geen aangifte BPM heeft gedaan.

Een voorbeeld van de invulling van het begrip "ander" in de jurisprudentie is de buitenlandse impresario die in gebreke was gebleven aan de organisator van een optreden (de inhoudingsplichtige) de vereiste loongegevens te verschaffen. Daardoor kon de organisator niet achterhalen welk deel van de betaalde som als loon aan de orkestleden toekwam. [\[17\]](#) De naheffingsaanslag diende aan de impresario te worden opgelegd.

6. Belang van de regeling voor de praktijk

Met name de Wet LB 1964 legt aan anderen dan de inhoudingsplichtige verplichtingen op. Art. 20, tweede lid, tweede volzin, AWR zal dan ook vooral bij naheffingsaanslagen loonbelasting een rol kunnen spelen. De gevolgen van het niet naleven van de bepalingen van de belastingwet door werknemers kunnen enorm zijn. Een niet juist ingevulde loonbelastingverklaring of een vals identiteitsbewijs brengt immers mee dat inhouding dient plaats te vinden tegen het anoniementarief, dat ook nog eens gebruteerd kan worden. Daar moeten dan nog eens heffingsrente over enkele jaren en een verzuimboete bij opgeteld worden. Ingevolge de tweede volzin van art. 20, tweede lid, AWR dienen deze naheffingsaanslagen echter aan de werknemer opgelegd te worden, mits de werkgever naar behoren aan zijn fiscale verplichtingen heeft voldaan.

Ingevolge art. 29 Wet LB 1964 is de werknemer gehouden volgens bij ministeriële regeling [\[18\]](#) te stellen regels aan de inhoudingsplichtige opgave te verstrekken van gegevens waarvan de kennisneming voor de heffing van de belasting van belang kan zijn en, ingeval de werknemer loon uit tegenwoordige dienstbetrekking geniet, een op hem betrekking hebbend document als bedoeld in art. 1, eerste lid, onder 1° t/m 3°, Wet op de identificatieplicht ter inzage te verstrekken en een afschrift daarvan in de loonadministratie van de inhoudingsplichtige te laten opnemen.

Onmiskenbaar is hier sprake van een bepaling in de belastingwet die voor een derde, de werknemer, verplichtingen schept. Eveneens is onmiskenbaar dat het niet naleven hiervan kan leiden tot te weinig inhouden en afdragen van belasting. Mits sprake is van onjuiste of valse gegevens of documenten, en de inhoudingsplichtige van die onjuistheid niet op de hoogte is of had moeten zijn, moet naheffing bij die betreffende werknemer(s) plaatsvinden.

7. Conclusies

De tekst van art. 20, tweede lid, tweede volzin, AWR kan een aantal vragen oproepen die naar mijn mening als volgt kunnen worden beantwoord.

1. De tweede volzin bevat geen keuzemogelijkheid, maar verplicht de inspecteur de naheffingsaanslag aan de ander op te leggen.
2. Onder "bepalingen van de belastingwet" vallen ook beleidsregels waarop belastingplichtigen zich kunnen beroepen (vertrouwensbeginsel).
3. Er geldt wel een eigen verantwoordelijkheid voor de inhoudingsplichtige, maar deze gaat niet zover dat een inhoudingsplichtige die te goeder trouw is een actieve onderzoeksplicht naar de juistheid van de hem verstrekte informatie heeft.
4. Als een "ander" gelden in ieder geval de werknemer of de dividendgerechtigde. Vertegenwoordigers van de inhoudingsplichtige vallen er niet onder.

De regeling van art. 20, tweede lid, tweede volzin, AWR kan een bijdrage leveren aan een rechtvaardiger belastingheffing. Immers, als sprake is van te weinig ingehouden of afgedragen belasting omdat een ander zijn fiscale verplichtingen niet heeft nageleefd, dan dient deze "ander" daarvan de rekening gepresenteerd te krijgen en niet de inhoudings- of betalingsplichtige te goeder trouw die geen enkel verwijt treft. Dat deze "ander" wellicht minder verhaalsmogelijkheden voor de fiscus biedt, mag daarbij geen rol spelen. Het afwentelen van het debiteurenrisico op inhoudingsplichtigen die te goeder trouw zijn, past niet in een rechtvaardige belastingheffing. Een behoorlijk handelende overheid moet dat ook niet willen. In het bijzonder in gevallen van valse identiteitsbewijzen en onjuist ingevulde loonbelastingverklaringen waaraan de inhoudingsplichtigen part noch deel hebben, en waarvan zij ook redelijkerwijs geen weet kunnen hebben, blijven inhoudingsplichtigen vaak achter met een sterk gevoel onrecht te zijn aangedaan en gestraft te zijn voor de fouten van een ander. Bij een juiste toepassing van art. 20, tweede lid, tweede volzin, AWR hoeft dat niet nodig te zijn.

Voetnoten

- [1] Werkzaam als hoofd van de groep Formeel Recht en Procesvoering van Van den Boomen Advocaten, Belastingadviseurs en Notarissen te Tilburg en tevens verbonden aan de Disciplinegroep Fiscaal Recht van de Universiteit Utrecht.
- [2] In tegenstelling tot art. 16 AWR voor navorderingsaanslagen in de aanslagbelastingen kent art. 20 AWR ook geen nieuw feitens.
- [3] De redactie van de Fiscale encyclopedie De Vakstudie maakt in het artikelsgewijs commentaar dan ook terecht geen melding van een keuzerecht als zij schrijft: "Indien als gevolg van het niet-naleven van fiscale wetsbepalingen door een ander dan de belastingplichtige dan wel de inhoudingsplichtige, te weinig belasting is geheven, wordt de naheffingsaanslag aan die ander opgelegd op grond van art. 20, tweede lid, tweede volzin, AWR. Zo wordt de naheffingsaanslag loonbelasting niet opgelegd aan de werkgever, indien de te weinig ingehouden loonbelasting het gevolg is van buiten de schuld van de werkgever verstrekte onjuiste gegevens."
- [4] Ik neem aan dat de wetgever in dat geval had gekozen voor het woord "kan" in plaats van "wordt".
- [5] Ook A-G Van den Berge concludeerde dit in zijn conclusie bij HR 1 juli 1998, 31 844, *BNB* 1998/323.
- [6] Dit arrest betreft art. 22 Besluit LB 1940.
- [7] Dat was indertijd de geldende terminologie.
- [8] M.W.C. Feteris, *Heffing van belasting door middel van betaling op aangifte* (FM nr. 114), blz. 306 e.v., Deventer: Kluwer 2005.
- [9] HR 18 november 1987, *BNB* 1988/61 en HR 11 januari 1989, 25 412, *BNB* 1989/79.
- [10] HR 1 juli 1998, 31 844, *BNB* 1998/323.
- [11] Hof Arnhem 5 juni 1961, nr. 98/61, *BNB* 1962/39.
- [12] Rb. Haarlem 7 november 2007, AWB 07/349 en AWB 07/350.
- [13] In gelijke zin Feteris, blz. 311-312.
- [14] HR 18 november 1987, *BNB* 1988/61.
- [15] HR 1 juli 1998, *BNB* 1998/323.
- [16] Onderdeel 7.7.7 artikelsgewijs commentaar.

[17] HR 11 maart 1970, nr. 16 316, *BNB* 1970/90.

[18] Art. 65 Uitv.reg. LB 2001.