

#108 Als je niet kan winnen, moet je zorgen dat je niet verliest

Dat blijkt wel uit de recent gepubliceerde uitspraak van het [gerechtshof 's-Hertogenbosch](#), waarin de Inspecteur de deksel op zijn neus krijgt voor het naheffen van ambtshalve teruggegeven btw, omdat per saldo geen sprake was van te weinig betaalde btw. Een terechte uitspraak in onze optiek. Bovendien een uitspraak die weer eens duidelijk de discrepantie weergeeft tussen de termijnen voor naheffing (vijf jaar) en het terugvragen van omzetbelasting (zes weken), en laat zien dat het niet meer dan fair zou zijn om de asymmetrie tussen die twee termijnen op te heffen.

Bezwaar of ambtshalve teruggaafverzoek?

Belanghebbende is dirigent van diverse zangkoren. Zijn diensten bestaan uit het begeleiden van zowel uitvoeringen als repetities. De repetities zijn noodzakelijk voor en hangen nauw samen met de uitvoeringen. De dirigent bracht voor zijn repetities altijd het reguliere btw-tarief¹ in rekening. Op 5 oktober 2011 oordeelde de rechtbank Haarlem² dat repetities die nauw samenhangen met en noodzakelijk zijn voor optredens, ook onder het verlaagde tarief vallen. Achteraf bezien had de dirigent dus jaren te veel btw betaald. Dat wilde hij uiteraard rechtzetten. Dus werd namens de dirigent op 3 december 2012 een bezwaarschrift ingediend tegen de op aangifte voldane omzetbelasting over de periode van 1 januari 2007 tot en met 31 juli 2011.

Maar zo simpel is het helaas niet om de situatie van te veel betaalde te herstellen en dat bedrag terug te krijgen. Een belastingplichtige die meent te veel btw te hebben voldaan op aangifte moet binnen zes weken na de aangifte-/betaaltermijn bezwaar maken tegen de voldoening op aangifte. Alleen binnen die periode wordt een bezwaar of verzoek aangemerkt als een ontvankelijk bezwaar waarop de Inspecteur bij bezwaarvatbare beschikking moet beslissen. Buiten die zes-wekentermijn wordt een dergelijk bezwaar aangemerkt als een verzoek om ambtshalve teruggaaf van btw.

Het bezwaar van 3 december 2012 heeft de Inspecteur op 13 februari 2013 dan ook terecht niet-ontvankelijk verklaard wegens termijnoverschrijding. De Inspecteur heeft het bezwaarschrift overigens wel aangemerkt als een ambtshalve teruggaafverzoek, maar heeft ook in dat kader het verzoek op teruggaaf afgewezen. Tegen de beslissing op een ambtshalve teruggaafverzoek staat geen bezwaar of beroep open. Was het bij dit niet-ontvankelijke bezwaar gebleven, dan was de dirigent in de positie gebleven dat hij te veel btw had betaald.

Als je niet kan winnen...

Dat heeft een nieuwe gemachtigde voor de dirigent weten te voorkomen. Wellicht met de logica van Cruiff in zijn hoofd heeft hij namelijk - nog voor de afwijzing op bezwaar - op 5 februari 2013 suppletieaangiften ingediend over de jaren 2008 tot en met 2012, waarin een correctie werd gemaakt voor het toegepaste tarief. Die suppleties betreffen evenals het eerdere bezwaar, ambtshalve teruggaveverzoeken. In afwijking van het geldende beleid³ - dat naar aanleiding van nieuwe jurisprudentie geen ambtshalve teruggaven worden verleend - zijn de teruggaven naar aanleiding van de suppleties wél toegekend. Met de suppleties heeft de gemachtigde er dus voor gezorgd dat de dirigent niet heeft verloren. Wat de reden is geweest dat de suppleties wel tot teruggaven hebben geleid, blijkt niet uit de uitspraak. Voor de dirigent wordt echter wel de rechtens juiste situatie bereikt: namelijk dat het juiste bedrag aan btw is betaald over de diensten van de dirigent.

¹ Het normale tarief ging op 1 oktober 2012 omhoog van 19% naar 21%. Optredens van een uitvoerend kunstenaar vallen sinds 2002 onder het verlaagde tarief ([Tabel I, post b.17](#)). Voor het antwoord op de vraag of sprake is van een optreden door een uitvoerende kunstenaar is bepalend of sprake is van het verrichten van een artistieke prestatie. Ten aanzien van het begeleiden van repetities is daarvan niet zonder meer sprake. Repetities met een 'vrijtijds karakter' vallen niet onder het verlaagde tarief.

² Rechtbank Haarlem, 5 oktober 2011, [ecli:nl:rbhaa:201:bu9996](#).

³ Destijds het Besluit ambtshalve verminderen of teruggeven van belasting ([BAVT](#)) uit 2010 (DGB2010/6799M); thans het Besluit Fiscaal Bestuursrecht (BF) uit 2017, paragraaf 23 van het [Besluit fiscaal Bestuursrecht \(BFB\)](#).

Inspecteur gaat door

Toch was daarmee de kous niet af. Want naar aanleiding van de teruggaven heeft de Inspecteur een boekenonderzoek ingesteld en vervolgens naheffingsaanslagen opgelegd omdat de teruggaven zouden zijn verleend in strijd met het beleid ten aanzien van ambtshalve teruggaven.

Daarmee blijkt maar weer dat een belastingplichtige in de praktijk minder goed af is dan de Belastingdienst om onjuiste btw-heffing te herstellen. Zoals we zien heeft de Inspecteur immers vijf jaar de bevoegdheid om te weinig betaalde btw na te heffen (of te veel betaalde btw terug te geven, hetgeen de fiscus zelden op eigen initiatief doet), terwijl de belastingplichtige officieel maar zes weken heeft om te veel betaalde btw terug te krijgen, zonder overgeleverd te zijn aan de ambtshalve sfeer waarin rechterlijke toetsing van de beslissing van de Inspecteur is uitgesloten.

Gerechtshof 's-Hertogenbosch

Tegen die naheffingsaanslagen is de dirigent in bezwaar en beroep gegaan. Zowel in eerste aanleg als in hoger beroep wordt de dirigent in het gelijk gesteld. Het Hof stelt vast dat tussen partijen niet in geschil is dat in de periode waar de naheffingsaanslagen op zien het verlaagde tarief van toepassing was op de diensten van de dirigent, ook voor wat betreft de repetities. Als gevolg van de ambtshalve verleende teruggaven heeft de dirigent effectief dus het juiste bedrag aan btw betaald, i.e.: 6% over zijn vergoedingen in plaats van 19% over zijn vergoedingen. Het Hof oordeelt dan ook, evenals de rechtbank deed, dat geen sprake is van te weinig geheven belasting als bedoeld in artikel 20, lid 1 AWR. Om die reden kunnen de ambtshalve teruggegeven bedragen niet worden nageheven.⁴ Ook niet onder het beleid ten aanzien van ambtshalve teruggaven. Dat beleid creëert volgens het hof namelijk geen bevoegdheid tot naheffing van btw. Wat ons betreft een terechte uitspraak. Het beleid gaat immers enkel over het toe- dan wel afwijzen van verzoeken om ambtshalve teruggaaf en breidt de naheffingsbevoegdheid van artikel 20 lid 1 AWR niet uit bij eventuele onjuiste toepassing daarvan.

Genoeg is genoeg

De Inspecteur voert nog aan dat de dirigent doordat hij te laat bezwaar maakte tegen de voldoening op aangifte, zich er niet op kan beroepen dat de heffing ongeldig is. Daarbij verwijst de Inspecteur naar het arrest van de [Hoge Raad van 4 mei 2012](#). Dat argument is in onze ogen vrij onspontief. Eerst worden naheffingsaanslagen opgelegd, waartegen normaalgesproken bezwaar (en beroep) openstaat, en vervolgens wil de Inspecteur de rechtsgang blokkeren door te stellen dat het gaat over een situatie die in feite in de ambtshalve sfeer ligt en waar dus geen rechtsmiddelen tegen open zouden staan. Gelukkig maakt het hof daar korte metten mee. Een naheffingsaanslag is een voor bezwaar vatbare beschikking. Door het opleggen daarvan heeft de Inspecteur voor belanghebbende een rechtsingang geopend, ook al gaat het aan belanghebbende over ambtshalve teruggegeven belasting.

Eind goed al goed in dit geval. Maar zoals wij reeds betoogden in [Hertoghs Beschouwt van 16 juli 2018](#), zou wat ons betreft de asymmetrie tussen de termijnen voor teruggaafverzoeken en naheffingen symmetrisch moeten worden opgeheven door in te voeren dat ook teruggaafverzoeken binnen een termijn van vijf jaar kunnen worden ingediend en dat daarop dan middels voor bezwaar vatbare beschikking moet worden beslist.

⁴ Niet aan de orde is de vraag of ambtshalve teruggaven überhaupt kunnen worden teruggevorderd. Naar aanleiding van een drietal arresten van de Hoge Raad van 16 januari 2009, ([ECLI:NL:HR:2009:BG9874](#); [ECLI:NL:HR:2009:BG9883](#); en [ECLI:NL:HR:2009:BG9887](#)) is artikel 20 lid 1 AWR per 1 januari 2010 zo aangepast dat het sindsdien mogelijk is om ook ambtshalve teruggegeven bedragen na te heffen.