

Opgekomen: de 12-jaars navorderingstermijn niet langer houdbaar

In juli vorig jaar schreven wij in [Hertoghs Beschouwt](#) over de conclusies van A-G IJzerman in de zogenoemde ijssalon-zaak en de interieurwinkel-zaak. Beide zaken gingen over de bevoegdheid van de inspecteur om na te vorderen met toepassing van de 12 jaarstermijn ex artikel 16, lid 4, AWR. Meer specifiek stond de vraag centraal of winstbestanddelen van de ondernemingen waren ‘opgekomen in het buitenland’ of niet. Daartoe is van belang te weten dat zowel in de ijssalon-zaak als in de interieurwinkel-zaak de belanghebbenden een deel van de winsten uit onderneming niet hadden aangegeven. Bovendien werden de verzwegen winsten in beide zaken op een later moment op een buitenlandse rekening gestort. Daarnaast werd geprocedeerd over de vraag of omkering en verzwaring van de bewijslast mede betrekking heeft op de navorderingsbevoegdheid van de inspecteur. Voor de praktijk zeer relevante thema’s. Afgelopen vrijdag heeft de Hoge Raad in beide zaken arrest gewezen.[1] Daar gaan we nu dan ook graag op in.

De arresten van de Hoge Raad moeten naar onze mening tezamen worden gelezen voor een goed begrip daarvan en om in eventuele toekomstige zaken tot een juist oordeel te komen.

Uit het arrest in de [interieurwinkel-zaak](#) blijkt expliciet dat het beschikken over de bevoegdheid tot navorderen én de termijn die daartoe mag worden gehanteerd apart moeten worden beoordeeld.

Eerst moet komen vast te staan dat de inspecteur bevoegd is na te vorderen. Deze volgorde onderschrijven wij volledig. Bovendien bevestigt de Hoge Raad in het interieurwinkel-arrest dat voor die vaststelling de normale regels van bewijslastverdeling gelden en de omkering en verzwaring van de bewijslast – mocht dat aan de orde zijn – daarop geen betrekking heeft. Dat is gezien de volgorde van beoordelen (eerst de bevoegdheid, dan de termijn) ook logisch. Omkering en verzwaring van de bewijslast is geregeld in de artikelen 25, derde lid en 27e, eerste lid, AWR. Daarin wordt verwezen naar de juistheid van de belastingaanslag. En aan ‘de juistheid van’ een (navorderings-)aanslag wordt pas toegekomen wanneer de inspecteur over de bevoegdheid beschikt een (navorderings-)aanslag op te leggen.

Ook moet worden beoordeeld wat de te hanteren navorderingstermijn is. In onderhavige zaken ging het daartoe om de vraag of de winst die in Nederland was verzwegen en later naar het buitenland was gebracht, moest worden aangemerkt als in het buitenland te zijn opgekomen. De Hoge Raad geeft een eenduidig oordeel.

Wanneer het gaat om winstbestanddelen “waarvan de verwerving en ontvangst geen enkel aanknopingspunt hadden met een ander land dan Nederland”, dan kan niet worden gezegd dat de winstbestanddelen zijn opgekomen in het buitenland. Dat verandert niet indien de bedragen later buiten het zicht van de Belastingdienst op een buitenlandse bankrekening worden gestort.

Volledigheidshalve verduidelijkt de Hoge Raad in dit kader de frase “in Nederland verkregen inkomsten die naar een rekening in het buitenland zijn overgeboekt” uit zijn arrest van 13 augustus 2004[2]. Daarmee werd kennelijk enkel bedoeld op situaties waarin inkomsten uit in Nederland verrichte activiteiten rechtstreeks worden uitbetaald op een in Nederland onbekende rekening in het buitenland.

Overigens laat de Hoge Raad ook geen twijfel bestaan over de reikwijdte van de verlengde navorderingstermijn. In de ijssalon-zaak oordeelt de Hoge Raad dat steeds per bestanddeel van het voorwerp van de desbetreffende belasting moet worden beoordeeld of dat bestanddeel in het buitenland wordt gehouden dan wel is opgekomen. Volgens hem is het namelijk niet de bedoeling van de wetgever geweest om in gevallen waarin de verlengde navorderingstermijn van toepassing is ter zake van één bestanddeel van het vermogen of het inkomen, ook navordering mogelijk te maken ter zake van andere bestanddelen van dat vermogen of dat inkomen. De bestanddeel-benadering in het kader van de reikwijdte van de navorderingsbevoegdheid komt overeen met de aloude jurisprudentie omtrent een ‘nieuw feit’.[3] In 1954 reeds oordeelde de Hoge Raad dat de aanwezigheid van een nieuw feit per post van de aangifte moet worden beoordeeld, maar dat een nieuw feit voor die post niet tevens rechtvaardigt dat ook ten aanzien van andere posten kan worden nagevorderd.

Voor de praktijk is bovendien van belang dat de Hoge Raad expliciet opmerkt dat het tijdsverloop tussen de ontvangst van de bedragen en de storting ervan op een buitenlandse bankrekening voor dit oordeel niet van belang is.

Dat de Hoge Raad met deze opmerking nieuwe discussies omtrent het begrip ‘is opgekomen’ wil voorkomen, is helder. En dat dat nodig is, blijkt hierna.

Inspecteurs zoeken soms de grenzen op wat betreft de toepassing van de verlengde navorderingstermijn. En rechters gaan daar soms in mee. Zo oordeelde rechtbank Gelderland[4] onlangs dat de verlengde navorderingstermijn ook van toepassing is op in Nederland verworven en ontvangen inkomsten die na afoming op een buitenlandse rekening waren gestort. De rechtbank overwoog daartoe dat de inspecteur ten aanzien van

die afgeroomde winsten in alle redelijkheid geen vermoeden hoefde te hebben dat inkomsten werden verzwegen. En dat derhalve, in het licht van de beschreven feiten, de diverse controlemiddelen die de Nederlandse fiscus ten dienste staan niet toereikend waren om de verzwegen inkomsten binnen een termijn van vijf jaren op te sporen. Zo rekt de rechtbank de reikwijdte van de verlengde navorderingstermijn op naar binnenlandse situaties waarin het voor de fiscus lastig is zijn controlebevoegdheid uit te oefenen. Volgens de wetsgeschiedenis en de eerdere jurisprudentie van de Hoge Raad gaat dat echt te ver. Onderhavige arresten maken met de redenering van de rechtbank gelukkig korte metten. Al zal de belanghebbende in die zaak voor zijn gelijk wel in hoger beroep moeten.

De strikte interpretatie die de Hoge Raad hanteert omtrent het begrip ‘opgekomen in het buitenland’ juichen wij toe.

Wat ons betreft benadrukt de Hoge Raad daarmee bovendien het belang van de rechtvaardiging die aan de toepassing van de verlengde navorderingstermijn ten grondslag ligt. Dat oordeel rechtvaardigt onze inziens de stelling dat de verlengde navorderingstermijn zoals die thans luidt niet langer houdbaar is.

De rechtvaardiging van de verlengde navorderingstermijn was bij de invoering in 1991 gelegen in de ontoereikende controlebevoegdheden van de Belastingdienst. Het internationale fiscale speelveld was toen heel anders. Destijds stond het bankgeheim wereldwijd, maar zeker ook in nabijgelegen landen als Zwitserland en Luxemburg als een huis. En de informatie-uitwisseling tussen landen stond nog in de kinderschoenen. Heden ten dage echter staat de Belastingdienst lang niet meer zo machteloos. Inmiddels is de (spontane) informatie-uitwisseling tussen landen sterk toegenomen en bovendien veel vlotter. Daarnaast is het bankgeheim zo goed als verdwenen. Voornoemde rechtvaardiging gaat wat ons betreft daarom niet langer op. Dat onderschrijft ook de staatssecretaris van financiën zelf in zijn brief van 17 januari 2017^[5] aan de Tweede Kamer: *“Toegang tot informatie, uitwisseling van informatie en toezicht op de wijze waarop landen internationale afspraken hierover nakomen, dragen er in belangrijke mate aan bij dat in het buitenland ondergebracht vermogen niet langer buiten het zicht van de (fiscale) autoriteiten blijft en dat uiteindelijk belanghebbenden zich niet achter een verhullende constructie kunnen verbergen.”* Wij gaan de discussie omtrent de houdbaarheid van de verlengde navorderingstermijn dan ook met vertrouwen en plezier aan.

[1] [ECLI:NL:HR:2018:303](#) (ijssalon-zaak) en [ECLI:NL:HR:2018:359](#) (interieurwinkel-zaak). Zie in dit verband ook het [commentaar](#) van mr. K.M.G. Demandt in Taxence 19 maart 2018.

[2] [ECLI:NL:HR:2004:AQ6911](#).

[3] Hoge Raad 20 januari 1954, [ECLI:NL:HR:1954:AY2792](#) (BNB 1954/85).

[4] [ECLI:NL:RBGEL:2018:890](#).

[5] <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2017/01/17/aanpak-van-belastingontduiking>