

# Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst: uitbreiding navorderingsmogelijkheden

Mr. A.J.C. Perdaems<sup>1</sup>

In deze bijdrage wordt een aantal aspecten uit het huidige wetsvoorstel besproken.<sup>2</sup> Daarbij zal ik allereerst het nieuwe heffingssysteem<sup>3</sup> toelichten. Daarna worden de nieuwe navorderingsregels uitgebreid besproken. Hierbij ga ik na in hoeverre naast de verlenging van de termijn sprake is van een verruiming van de navorderingsregels door het invoeren van nieuwe criteria. Tot slot bespreek ik de rechtsongelijkheid die door invoering van de voorgestelde navorderingsregels ontstaat tussen IB- en VPB-ondernemers.

## 1. Inleiding

Op 2 september jl. heeft de staatssecretaris van Financiën het wetsvoorstel 'Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst' aan de Tweede Kamer aangeboden. Hij heeft van deze gelegenheid gebruikgemaakt om een tijdelijke versoepeling van het inkeerbeleid aan te kondigen.<sup>4</sup> Hier is direct veel aandacht naar uitgegaan. Ook het voorgestelde nieuwe heffingssysteem staat volop in de belangstelling. De Vereniging van Hogere ambtenaren bij het Ministerie van Financiën heeft op 16 oktober jl. publiekelijk laten weten het wetsvoorstel, waarbij de aanslagtermijn van 3 jaar naar 15 maanden wordt teruggebracht, niet te steunen. De staatssecretaris heeft laten weten dat hij niet van plan is zijn voorstel te wijzigen.

Vorig jaar is een conceptwetsvoorstel voor een nieuw heffingssysteem ter consultatie aangeboden. In *NTRF* 2012/2620<sup>5</sup> heb ik dit wetsvoorstel besproken en een aantal vragen opgeworpen. Waar relevant zal ik daarnaar verwijzen.

Het huidige wetsvoorstel is eigenlijk driedelig. Er wordt een grondslag geboden voor elektronisch berichtenverkeer van en met de Belastingdienst en er wordt een nieuw hef-

figingssysteem voor aanslagbelastingen ingevoerd waarbij en passant van de gelegenheid gebruik wordt gemaakt om de vereisten en de termijnen voor navordering aan te passen.

## 2. Nieuw heffingssysteem

### 2.1. Uitgangspunt

Uitgangspunt van het nieuwe heffingssysteem is een digitale werkwijze. In het nieuwe heffingssysteem wordt onderscheid gemaakt tussen goedwillende en kwaadwillende belastingplichtigen. Voor goedwillende belastingplichtigen beoogt het kabinet de rechtszekerheid te verbeteren. Echter, voor degenen die hun fiscale verplichtingen onvoldoende nauw nemen wil het kabinet de bevoegdheden van de Belastingdienst juist verruimen.<sup>6</sup> Voor belastingplichtigen die te kwader trouw zijn, wordt daarom een navorderingstermijn voorgesteld van 12 jaar, voor zowel binnenlandse als buitenlandse inkomsten.

### 2.2. Aanvang termijnen

Het nieuwe heffingssysteem bestaat uit het sneller opleggen van een aanslag, waarna herziening van de aanslag mogelijk is. De thans bestaande mogelijkheid tot herziening van de voorlopige aanslag wordt gehandhaafd.<sup>7</sup> Onder bepaalde omstandigheden kan een navorderingsaanslag worden opgelegd. Voor de aanslagtermijn, de herzieningstermijn en de navorderingstermijn geldt dat deze termijnen aanvangen op de dag van de ontvangst van de aangifte. In het voorgestelde art. 8, lid 3, AWR is bepaald dat de inspecteur de ontvangst van de aangifte voor de inkomstenbelasting bevestigt en daarbij de dag van ontvangst mededeelt. Op deze wijze wordt ervoor gezorgd dat deze dag ook voor de belastingplichtige kenbaar is.<sup>8</sup> Gelet op het aantal fatale termijnen die afhankelijk zijn van de dag van ontvangst is het noodzakelijk dat deze termijn duidelijk kenbaar wordt gemaakt. Het bepalen van een einddatum van een termijn zal door de ontvangstdatum als uitgangspunt te nemen veel bewerklijker worden en nog meer discussie op gaan leveren dan thans het geval is. Bij elke aanslag en elk herzieningsverzoek zal moeten worden nagegaan wat de ontvangstdatum van de betreffende termijn is.

### 2.3. De herzieningstermijn

Onder herziening wordt verstaan het aanvullen van de aanslag.<sup>9</sup> De herzieningstermijn eindigt 18 maanden na de dag waarop de aangifte is ontvangen. Hiermee loopt

1 Advocaat bij Hertoghs advocaten-belastingkundigen.

2 Er wordt niet gestreefd naar een volledige bespreking van het wetsvoorstel.

3 Het wetsvoorstel ziet ook op de schenk- en erfbelasting. Deze belastingen worden in dit artikel niet besproken.

4 Op dit beleid zal ik in deze bijdrage niet ingaan. Zie daarover A.M.E. Nuyens, 'Goochelen met boetepercentages bij inkeer!', [www.taxlive.nl/columns](http://www.taxlive.nl/columns).

5 Mr. A.J.C. Perdaems, 'Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst. Ingewikkelder kunnen ze het niet maken?!', *NTRF* 2012/2620.

6 Kamerstukken II, 2012-2013, 33 714, nr. 3, p. 3.

7 Herziening van een voorlopige aanslag is thans geregeld in art. 9.5 Wet IB 2001.

8 Kamerstukken II, 2012-2013, 33 714, nr. 3, p. 24.

9 Kamerstukken II, 2012-2013, 33 714, nr. 3, p. 33.

deze termijn nadat de aanslag is vastgesteld op zijn minst nog 3 maanden door. Op deze wijze wordt ervoor gezorgd dat de belastingplichtige nadat de aanslag is opgelegd nog een verzoek om herziening kan doen. Indien de aanslag onderwerp wordt van een bezwaar- of beroepsprocedure of wanneer de inspecteur een navorderingsaanslag vaststelt, eindigt op grond van het voorgestelde art. 22e AWR de herzieningstermijn. In tegenstelling tot het consultatiewetsvoorstel kan de aanslag nu slechts op verzoek van de belastingplichtige worden aangevuld. Hiermee wordt ten opzichte van het consultatiewetsvoorstel de rechtsbescherming verbeterd. Nadat de aanslag is opgelegd, kan de belastingplichtige niet worden geconfronteerd met een herziening op initiatief van de inspecteur.

#### 2.4. De aanslagtermijn

De aanslagtermijn wordt ingevolge het voorgestelde art. 11 AWR verkort tot 15 maanden. Deze termijn vangt aan op de dag na de dag van de ontvangst van de aangifte. Als de aangifte over het jaar 2012 voor 1 april 2013 wordt ingediend dan loopt de aanslagtermijn derhalve tot 1 juli 2014. Hierna kan de belastingplichtige dan nog gedurende 3 maanden een verzoek om herziening indienen.

#### 2.5. De navorderingstermijn

In het voorgestelde art. 16, lid 2, AWR is de navorderingstermijn voor de zogenoemde goedwillende belastingplichtigen vastgesteld op 3 jaar na de dag van ontvangst van de aangifte. Als de aangifte over het jaar 2012 voor 1 april 2013 wordt ingediend dan loopt de navorderingstermijn derhalve tot 1 april 2016. Voor belastingplichtigen te kwader trouw is een navorderingstermijn van 12 jaar voorgesteld. De navorderingstermijn en de vereisten voor navordering worden in paragraaf 3 van deze bijdrage nader besproken.

#### 2.6. Opschorting van de termijnen

In het voorgestelde art. 12 AWR is de opschorting van de aanslag- en herzieningstermijn geregeld. Op grond van het voorgestelde art. 16, lid 6, AWR wordt ook de navorderingstermijn verlengd met de duur van de termijn van opschorting.

Opschorting van de termijnen kan plaatsvinden in drie gevallen:

##### 1. Schriftelijke instemming

De belastingplichtige stemt schriftelijk in met opschorting. De termijnen worden dan opgeschort gedurende de termijn waarvoor de belastingplichtige schriftelijk met de opschorting heeft ingestemd.

##### 2. Informatieverzoek ex art. 47 AWR

De inspecteur doet een informatieverzoek op grond van art. 47 AWR. De termijnen worden opgeschort met ingang van de dag na die waarop de inspecteur een informatieverzoek ex art. 47 AWR doet. De opschortingstermijn loopt dan tot de dag waarop de belastingplichtige aan de vraag heeft voldaan. In het voorgestelde art. 12, lid 3, AWR is bepaald dat deze termijn maximaal 6 maanden bedraagt. Indien niet aan het informatieverzoek wordt voldaan, kan de inspecteur een informatiebeschikking in de zin van art. 52a AWR nemen. De termijn van opschorting eindigt dan op de dag van bekendmaking van de informatiebeschikking. In de memorie van toelichting (hierna: MvT) is vermeld dat de opschorting voor vragen in binnenland-situaties kan worden gemaximeerd omdat de inspecteur dan meer bevoegdheden heeft om een spoedige verstrekking van de gevraagde informatie te bewerkstelligen.<sup>10</sup> Dit is een verbetering ten opzichte van het wetsvoorstel dat vorig jaar ter consultatie werd aangeboden. Daarin was sprake van een onbeperkte termijn. Het is echter nog maar de vraag hoe dit uitwerkt als over eenzelfde belastingjaar meerdere informatieverzoeken worden gedaan. Geldt dan per informatieverzoek een maximale opschortingstermijn van 6 maanden of kan de opschorting maximaal 6 maanden bedragen? Zowel de tekst van het wetsvoorstel als de tekst van de MvT geven hierover geen duidelijkheid.

##### 3. Informatieverzoek aan buitenlandse instantie

Indien de inspecteur voor het vaststellen van de aanslag redelijkerwijs noodzakelijke informatie aan een buitenlandse instantie heeft gevraagd, vangt de opschortingstermijn aan met ingang van de dag na die waarop de inspecteur de belastingplichtige mededeelt dat hij die informatie aan een buitenlandse instantie heeft gevraagd. De termijn loopt tot de dag waarop deze informatie is ontvangen of verder uitstel niet meer redelijk is. Voor deze situatie is geen maximale opschortingstermijn bepaald. De formulering dat de termijn wordt opgeschort tot de dag waarop deze informatie is ontvangen of verder uitstel niet meer redelijk is, is niet nader uitgewerkt. In de MvT is hierover vermeld dat geen termijn kan worden gegeven waarbinnen de aan het buitenland gevraagde informatie wordt verkregen of redelijkerwijs ontvangen zou moeten worden. Dit hangt aldus de MvT naast de aard van de gevraagde informatie onder meer af van de mogelijkheden van de buitenlandse instantie om die informatie te bemachtigen.<sup>11</sup> Hierdoor geldt nog steeds dat voor buitenlandse situaties een langere navorderingstermijn kan ontstaan dan voor binnenlandssituaties, aangezien voor buitenlandsituaties geen maximale termijn is bepaald.

<sup>10</sup> Kamerstukken II, 2012-2013, 33 714, nr. 3, p. 27.

<sup>11</sup> Kamerstukken II, 2012-2013, 33 714, nr. 3, p. 27.

## 2.7. Rechtsbescherming

Op grond van de voorgestelde wijzigingen in art. 26 AWR zijn aanslagen inkomstenbelasting niet meer voor bezwaar en beroep vatbaar. Volgens de MvT betekent dit niet dat de belastingplichtige rechtsbescherming wordt ontnomen.<sup>12</sup> De afwijzing van een herzieningsverzoek vindt namelijk plaats bij voor bezwaar vatbare beschikking. Wanneer een definitieve aanslag inkomstenbelasting wordt opgelegd waar de belastingplichtige het niet mee eens is, kan hij daartegen geen bezwaar maken. Wel kan een verzoek om herziening worden ingediend. Als dit verzoek wordt afgewezen, gebeurt dit via een voor bezwaar vatbare beschikking. Daarnaast voorziet het voorgestelde art. 22a AWR in de mogelijkheid dat de inspecteur, indien hem is gebleken dat er een geschil bestaat direct bij de vaststelling van de aanslag, een voor bezwaar vatbare beschikking neemt.

Met dit nieuwe systeem ontstaat derhalve een onderscheid tussen aanslagen en navorderingsaanslagen. Wanneer een aanslag wordt betwist, moet binnen de herzieningstermijn een verzoek om herziening worden ingediend en wanneer een navorderingsaanslag wordt betwist, moet binnen 6 weken bezwaar worden gemaakt. Dit komt de duidelijkheid niet ten goede. Mijns inziens zal de inspecteur een bezwaar dat tegen een aanslag wordt gemaakt als een verzoek om herziening moeten aanmerken. Oplettendheid is geboden in verband met de afwijkende termijnen van 6 weken of 3 maanden.

Daarnaast is voor zogenoemde gemengde beschikkingen, zoals boetebeschikkingen, bepaald dat de met de aanslag samenhangende grondslag wordt aangepast via herziening. Tegen de andere elementen van deze beschikking moet bezwaar worden gemaakt. Indien bijvoorbeeld wordt betwist dat sprake is van opzet moet daarvoor bezwaar worden gemaakt tegen de boetebeschikking. Als ook de hoogte van de grondslag van de boete wordt betwist, verloopt dit via een herzieningsverzoek van de aanslag. Hierdoor gaan ten aanzien van één beschikking twee procedures naast elkaar lopen. Van een vereenvoudiging kan dan toch niet worden gesproken.<sup>13</sup>

## 3. Nieuwe vereisten navordering goedwillende belastingplichtigen

### 3.1. Termijn

De navorderingsmogelijkheden bij goedwillende belastingplichtigen zijn geregeld in het voorgestelde art. 16,

lid 1 en 2, AWR. In het eerste lid zijn de voorwaarden voor navordering geregeld. Het tweede lid bepaalt de termijn. Deze termijn bedraagt 3 jaar na de dag van ontvangst van de aangifte. Hiermee is sprake van een verkorting van de navorderingstermijn ten opzichte van de huidige situatie. Thans kan namelijk bij goedwillende belastingplichtigen 5 jaar worden nagevorderd waarbij de hoofdregel is dat die termijn aanvangt na afloop van het belastingjaar. Als de aangifte voor 1 april na afloop van het belastingjaar wordt ingediend, is de navorderingstermijn straks 3 jaar en 3 maanden. De voorwaarden voor navordering bij goedwillende belastingplichtigen worden hierna afzonderlijk besproken. Daarbij wordt nagegaan in hoeverre sprake is van een uitbreiding van de navorderingsmogelijkheden ten opzichte van de huidige situatie.

### 3.2. Nieuw feit

De eis dat sprake moet zijn van een nieuw feit om tot navordering over te kunnen gaan blijft bestaan. De jurisprudentie over de vraag of sprake is van een nieuw feit zal dan ook van toepassing blijven. De gevallen waarin als geen sprake is van een nieuw feit toch kan worden nagevorderd zijn gewijzigd. In het voorgestelde art. 16, lid 1, AWR wordt gesproken over 'gevallen waarin de belastingplichtige wist of behoorde te weten dat ten onrechte geen of te weinig belasting is geheven'. Doorslaggevend voor het doorbreken van het nieuwfeitvereiste is, aldus de MvT, dat de belastingplichtige niet beschermd hoeft te worden bij misslagen die hem bekend zijn of bekend zouden moeten zijn.<sup>14</sup>

### 3.3. De huidige gevallen waarin navordering mogelijk is bij ontbreken van een nieuw feit

In de huidige navorderingsregels is navordering wanneer een nieuw feit ontbreekt en geen sprake is van kwade trouw mogelijk als sprake is van een zogenoemde schrijf- en/of tikfout. Hierbij gaat het om fouten die niet voortvloeien uit een onjuist inzicht in de feiten of in het recht. Er moet sprake zijn van een vergissing die heeft geleid tot een discrepantie tussen wat de inspecteur wilde en wat in het aanslagbiljet is vastgelegd waarbij het voor de belastingplichtige redelijkerwijs kenbaar was dat bij de totstandkoming van de aanslag een fout is gemaakt.<sup>15</sup> Deze leer is in de jurisprudentie ontwikkeld en is met ingang van 1 januari 2010 deels gecodificeerd doordat in art. 16, lid 2, onderdeel c, AWR navordering bij een kenbare fout mogelijk is gemaakt. Er wordt thans verondersteld dat sprake is van een kenbare fout als de te weinig geheven belasting ten minste 30 procent van de ingevolge de belastingwet verschuldigde belas-

<sup>12</sup> Kamerstukken II, 2012-2013, 33 714, nr. 3, p. 40.

<sup>13</sup> Zie voor een nadere uiteenzetting D. Jansen, 'Wetsvoorstel Wet vereenvoudiging formeel verkeer belastingdienst: Nu wordt het echt eenvoudig!', [www.taxlive.nl/columns](http://www.taxlive.nl/columns).

<sup>14</sup> Kamerstukken II, 2012-2013, 33 714, nr. 3, p. 28.

<sup>15</sup> HR 8 augustus 2003, nr. 37.570, ECLI:NL:HR:2003:AI0921, *NFR* 2003/1399, *BNB* 2003/345.

ting bedraagt. Onduidelijk is echter of deze bepaling zich ook uitstrekt tot fouten als gevolg van een onjuist inzicht van de inspecteur in de feiten of in het recht.<sup>16</sup>

### 3.4. Wist of behoorde te weten

Het voorstel om het criterium 'wist of behoorde te weten' voor navordering in te voeren is niet nieuw. Dit kwam aan de orde tijdens de bijeenkomst van de Vereniging van Belastingwetenschap van 30 september jl., waarin dit wetsvoorstel werd besproken.<sup>17</sup> Nu is dit voorstel derhalve weer uit de kast gehaald. In de MvT is vermeld dat het criterium 'wist of behoorde te weten' in de praktijk nader zal moeten worden ingevuld. Dit betreft derhalve een open norm waaraan de rechter nadere invulling zal moeten gaan geven. Daarbij spelen, aldus de MvT, objectief kenbare factoren een rol zoals het kennisniveau van de belastingplichtige, de grootte van de correctie of de aard en complexiteit van de in het geding zijnde regeling.<sup>18</sup> In de MvT is onder verwijzing naar jurisprudentie van de Hoge Raad nadrukkelijk vermeld dat op navordering strafrechtelijke beginselen niet van toepassing zijn waardoor kennis en inzicht van personen aan wie een belastingplichtige het doen van aangifte overlaat aan die belastingplichtige dienen te worden toegerekend.<sup>19</sup> De vraag of navordering mogelijk is, wordt dan mede bepaald door de vraag of de aangifte door een adviseur is ingediend. Van de adviseur zal immers sneller kunnen worden geoordeeld dat hij 'wist of behoorde te weten' dat een aangifte onjuist is.

In de MvT is een aantal voorbeelden genoemd van gevallen waarin sprake is van wist of behoorde te weten, zoals:

- het op de aanslag te betalen of terug te ontvangen bedrag wijkt sterk af van wat de belastingplichtige verwachtte of had berekend, zoals bijvoorbeeld wanneer het loon en de ingehouden loonbelasting worden omgewisseld of wanneer een komma verkeerd is geplaatst;
- indien een beroep wordt gedaan op een fiscale faciliteit of tegemoetkoming mag worden verwacht dat de belastingplichtige met extra zorgvuldigheid nagaat of aan de daaraan verbonden voorwaarden is voldaan;
- de gebruikte commerciële software bevat fouten. Volgens de MvT kan dan worden nagevorderd op grond van het criterium 'wist of behoorde te weten' omdat de kennis van de toeleverancier kan worden toegerekend

aan de belanghebbende.<sup>20</sup> Mijns inziens gaat deze toerekening wel erg ver. Als ik de MvT goed begrijp, kan een fout die in de software zit als het ware door middel van dubbele toerekening aan de belastingplichtige worden toegerekend. Van de leverancier naar de adviseur naar de belastingplichtige. Mijns inziens is bij dergelijke fouten navordering op grond van het voorgestelde art. 17 AWR meer voor de hand liggend.

### 3.5. Is sprake van een uitbreiding?

#### 3.5.1. Fouten die voortvloeien uit een onjuist inzicht in de feiten of het recht

De vraag is of met het criterium 'wist of behoorde te weten' een ruimere navorderingsbevoegdheid wordt gecreëerd dan onder het huidige art. 16 AWR geldt. Het lijkt erop dat dit wel het geval is. Het vereiste van een nieuw feit kan worden doorbroken als sprake is van 'wist of behoorde te weten'. In tegenstelling tot de schrijf- en tikfoutenjurisprudentie lijkt hier in bepaalde gevallen ook sprake van te zijn bij fouten die voortvloeien uit een onjuist inzicht in de feiten of in het recht. Dit leid ik af uit het zojuist besproken tweede voorbeeld dat in de MvT is genoemd.

Van de belastingplichtige wordt verwacht dat wanneer een beroep wordt gedaan op een fiscale faciliteit of tegemoetkoming hij met extra zorgvuldigheid nagaat of aan de daaraan verbonden voorwaarden is voldaan. Een beroep doen op een fiscale faciliteit of tegemoetkoming is mijns inziens een toepassing van het recht die samenhangt met inzicht in de feiten. Ik begrijp de MvT zo dat wanneer een belastingplichtige een beroep doet op een voor hem voordelige regeling en achteraf blijkt dat hij daar geen beroep op kon doen door het vereiste van de extra zorgvuldigheid snel zal worden aangenomen dat hij daardoor 'wist of behoorde te weten' dat hij daarop geen beroep kon doen. In deze gevallen wordt dan snel aan de vereisten voor navordering voldaan, ook al is vaak sprake van complexe regelingen. De vraag is of wanneer een beroep wordt gedaan op een complexe regeling kan worden gezegd dat sprake is van 'had moeten weten' doordat in het kader van de extra zorgvuldigheid een adviseur had moeten worden geraadpleegd.

#### 3.5.2. 'Kenbaar is' vervangen door 'wist of had moeten weten'

De met ingang van 1 januari 2010 ingevoerde navorderingsmogelijkheid bij een kenbare fout komt door de invoering van de nieuwe navorderingsregels te vervallen. In de MvT is vermeld dat de redelijkerwijs kenbare fout is begrepen in 'wist of behoorde te weten'.<sup>21</sup> Hierbij is het kenbaarsvermoeden van 30 procent niet opgenomen. Hiermee lijkt sprake van een versoepeling aangezien mijns inziens

<sup>16</sup> Zie daarover P.J. van Amersfoort en L.A. de Blicke, 'Navordering ter zake van fouten', *MBB* 2011 nr. 3.

<sup>17</sup> Reeds in 1989 was dit criterium opgenomen in het wetsvoorstel 'Wijzigingen van de Algemene wet inzake Rijksbelastingen in verband met de herziening van de bevoegdheid tot navorderen', Kamerstukken II, 1988-1989, 21 058, nr. 3. Ook in Geschrift 225 van de Vereniging voor Belastingwetenschap, *Nieuw feit en navordering*, is dit criterium besproken.

<sup>18</sup> Kamerstukken II, 2012-2013, 33 714, nr. 3, p. 28.

<sup>19</sup> Kamerstukken II, 2012-2013, 33 714, nr. 3, p. 28.

<sup>20</sup> Kamerstukken II, 2012-2013, 33 714, nr. 3, p. 29.

<sup>21</sup> Kamerstukken II, 2012-2013, 33 714, nr. 3, p. 29.

aan het criterium 'had moeten weten' eerder is voldaan dan aan 'redelijkerwijs kenbaar is'. Bij 'redelijkerwijs kenbaar is', gaat het erom dat de onjuistheid bekend is. Dit is een strengere toets dan de toets of de belastingplichtige 'had moeten weten' dat sprake is van een onjuistheid. Doordat het kenbaarheidsvermoeden van 30 procent niet meer in de wet wordt opgenomen, lijkt het percentage van de te weinig geheven belasting ten opzichte van de ingevolge de belastingwet verschuldigde belasting niet meer relevant. Mijns inziens blijft dit echter wel van belang bij de beoordeling of sprake is van 'wist of behoorde te weten'. Hoe lager dit percentage is, des te minder aannemelijk zal het in een aantal gevallen zijn dat de belastingplichtige 'wist of behoorde te weten' dat te weinig belasting is geheven.

### 3.5.3. Fouten die voortvloeien uit gekozen werkwijze Belastingdienst

Het is vaste jurisprudentie van de Hoge Raad dat geen sprake is van een discrepantie tussen wat de inspecteur wilde en wat in het aanslagbiljet is vastgelegd als sprake is van fouten die het gevolg zijn van een onjuiste gegevensverwerking die voortvloeit uit een werkwijze waarvoor binnen de Belastingdienst is gekozen.<sup>22</sup> In zijn arrest van 7 december 2007 oordeelde de Hoge Raad dat het niet op zijn weg ligt om de uitleg van art. 16 AWR te herzien in verband met de werkwijze van de Belastingdienst.<sup>23</sup> Uit jurisprudentie volgt dat onder fouten die het gevolg zijn van een gekozen werkwijze onder andere wordt verstaan het in een onjuiste volgorde intoetsen van gegevens in een systeem,<sup>24</sup> de keuze voor een onzorgvuldige werkwijze met beperkte controle<sup>25</sup> en het laten invoeren van gegevens in een systeem door personen met onvoldoende kennis en zonder voldoende instructie.<sup>26</sup> Met de invoering van navordering bij een kenbare fout heeft de wetgever navordering voor deze situaties mogelijk gemaakt als de fout de belastingplichtige redelijkerwijs kenbaar is. Met de invoering van 'wist of behoorde te weten' wordt de navorderingsbevoegdheid mijns inziens verder uitgebreid, aangezien sprake is van een minder strenge toets dan bij 'kenbaar is'. Fouten die het gevolg zijn van een gekozen werkwijze door de Belastingdienst staan dan niet meer aan navordering in de weg als de belastingplichtige behoorde te weten dat een fout is gemaakt. De vraag of de belastingplichtige dit behoorde te weten moet volgens de MvT naar objectief kenbare factoren worden beoordeeld.<sup>27</sup> De vraag of sprake is van 'wist of behoorde te weten' is

van feitelijke aard en zal voor de nodige discussie tussen belastingplichtige en inspecteur gaan zorgen, waar de rechter uiteindelijk een invulling aan zal moeten geven. Mijns inziens ligt de bewijslast dat sprake is van 'wist of behoorde te weten' bij betwisting door belanghebbende daarvan bij de inspecteur. Dit is in lijn met de bewijslastverdeling bij de vraag of sprake is van een nieuw feit. De bewijslast ligt dan ook in eerste instantie bij de inspecteur.<sup>28</sup>

## 4. Navordering belastingplichtigen die te kwader trouw zijn

### 4.1. Termijn

In art. 16, lid 3 tot en met 5, AWR, is de navordering geregeld voor de gevallen waarin de belastingplichtige te kwader trouw is. Het derde lid bepaalt de voorwaarde en het vierde en vijfde lid bepalen de termijn. Op grond van lid 4 geldt een navorderingstermijn van 12 jaar. In lid 5 is een zogenoemde voortvarendheidseis opgenomen. Daarin is bepaald dat de inspecteur de navorderingsaanslag vaststelt binnen 2 jaar nadat hij voldoende aanwijzingen heeft dat ten onrechte geen of te weinig belasting is geheven. Een uitzondering hierop is wanneer bijzondere omstandigheden aanwezig zijn die nopen tot een langere termijn.

### 4.2. Termijn: Voortvarendheidseis

In de MvT is vermeld dat de voortvarendheidseis die de Hoge Raad naar aanleiding van het arrest van het Hof van Justitie van 11 juni 2009<sup>29</sup> in zijn arrest van 26 februari 2010<sup>30</sup> heeft geformuleerd is gecodificeerd.<sup>31</sup> Dat arrest was gebaseerd op de vraag of het onderscheid van verschillende navorderingstermijnen voor binnenlandse en buitenlandse tegoeden gerechtvaardigd was. Dit onderscheid is straks niet meer aanwezig. Desalniettemin ben ik van mening dat het opnemen van een voortvarendheidseis gelet op de rechtszekerheid van belastingplichtigen van belang is. Wanneer de inspecteur over een navorderingstermijn van 12 jaar beschikt is het goed dat er een wettelijke waarborg is die ervoor zorgt dat de inspecteur niet onnodig lang kan wachten met het ondernemen van actie aan de hand van informatie waarover hij beschikt. De algemene beginselen van behoorlijk bestuur en meer in het bijzonder het zorgvuldigheidsbeginsel dwingen de inspecteur er ook thans toe dat hij voortvarend dient te handelen. Het opnemen van dit criterium in de wet komt de duidelijkheid hierover ten goede.

22 HR 14 april 2006, nr. 40.958, ECLI:NL:HR:2006:AT7225, *NtFR* 2006/546, *BNB* 2006/315.

23 HR 7 december 2007, nr. 44.096, ECLI:NL:HR:2007:BA9393, *NtFR* 2007/2249, *BNB* 2008/178.

24 HR 26 maart 2010, nr. 09/02804, ECLI:NL:HR:2010:BL8877, *NtFR* 2010/786, *BNB* 2010/181.

25 HR 9 juli 2004, nr. 38.980, ECLI:NL:HR:2004:AP9662, *NtFR* 2004/1055, *BNB* 2004/351.

26 HR 25 februari 2005, nr. 40.456, ECLI:NL:HR:2005:AS7932, *NtFR* 2005/295, *BNB* 2005/173.

27 Kamerstukken II, 2012-2013, 33 714, nr. 3, p. 28.

28 Zie bijvoorbeeld HR 15 december 1999, nr. 34.940, *NtFR* 2000/118, *BNB* 2000/114.

29 HvJ 11 juni 2009, zaken C-155/08 en C-157/08, *NtFR* 2009/1742, *BNB* 2009/222.

30 HR 26 februari 2010, nr. 43.050bis, *NtFR* 2010/1006, *BNB* 2010/199.

31 Kamerstukken II, 2012-2013, 33 714, nr. 3, p. 31.

Vermoedelijk zal dit discussie gaan oproepen over de vraag wanneer de inspecteur over voldoende aanwijzingen beschikt en hij derhalve binnen 2 jaar een navorderingsaanslag dient vast te stellen. Daarnaast is het voor de belastingplichtige niet inzichtelijk op welk moment de inspecteur over aanwijzingen beschikt. Daarover zal dan ook de nodige discussie kunnen ontstaan.

Daarnaast is in de MvT vermeld dat voor een termijn van 2 jaar is gekozen omdat dit een redelijk gemiddelde is van de termijn die gemoeid is met het verkrijgen van de noodzakelijke informatie en het voorbereiden en vaststellen van de aanslag met inbegrip van eventueel overleg met de belastingplichtige.<sup>32</sup> In de huidige jurisprudentie over de voortvarendheidseis wordt juist beoordeeld of een bepaalde periode van 'stilstaan' door de inspecteur nog voldoende voortvarend is.<sup>33</sup> Recent heeft de Hoge Raad<sup>34</sup> geoordeeld dat de inspecteur niet de vereiste voortvarendheid in acht heeft genomen, aangezien een onverklaarbare vertraging van meer dan 6 maanden is opgetreden. De periode van 2 jaar die wordt voorgesteld, is mijns inziens te lang. Zodra de inspecteur de informatie voorhanden heeft, dient hij ermee aan de slag te gaan en is het niet geoorloofd dat hij 'stil gaat zitten' en wacht tot het einde van de tweejaarstermijn nadert.

#### 4.3. Kwade trouw

In de MvT is uitdrukkelijk vermeld dat de kwade trouw aanwezig moet zijn ter zake van het feit dat grond oplevert voor het vermoeden dat ten onrechte geen of te weinig belasting is geheven. Ter toelichting hierop is vermeld dat wanneer de belastingplichtige uitsluitend informatie bij de aangifte heeft verstrekt de gedraging naar het moment van de aangifte moet worden beoordeeld. Wanneer de belastingplichtige om herziening heeft verzocht en daarbij opzettelijk onjuiste informatie heeft verstrekt of informatie heeft achtergehouden is de belastingplichtige ook te kwader trouw.<sup>35</sup> Ook onder de huidige wetgeving is navordering mogelijk bij kwade trouw. De criteria die daarvoor zijn ontwikkeld in de jurisprudentie blijven daardoor van toepassing.

## 5. Navordering bij automatiseringsfouten

### 5.1. Termijn

In het nieuwe art. 17 AWR wordt navordering mogelijk gemaakt indien massaal aanslagen onjuist worden vastge-

steld. Deze navorderingstermijn verloopt 6 maanden na de dagtekening van de aanslag.

### 5.2. Aanslagen worden massaal onjuist vastgesteld

Navordering is mogelijk indien massaal aanslagen onjuist worden vastgesteld. Wanneer dit het gevolg is van een fout of verstoring in de systemen van gegevensverwerking van de Belastingdienst is navordering mogelijk. Daaronder wordt begrepen een fout of verstoring in van derden afkomstige informatie. In de MvT is vermeld dat het gelet op doel en strekking van het thans voorliggende wetsvoorstel redelijk is dat de Belastingdienst dergelijke fouten op eenvoudige wijze kan herstellen.<sup>36</sup> Een nadere onderbouwing hiervan is niet gegeven.

In de MvT is vermeld dat deze bepaling is te beschouwen als een eigentijdse codificatie van de schrijf- en tikfoutenjurisprudentie. Het risico dat de vroegere schrijf- en tikfout doorwerkt naar vele belastingplichtigen is aldus de MvT door de steeds verdergaande automatisering van de belastingheffing evenredig toegenomen. De fout of verstoring in de systemen van gegevensverwerking van de Belastingdienst kan plaatsvinden binnen deze systemen zelf, maar kan ook worden veroorzaakt door van derden afkomstige informatie. Ook in die gevallen is navordering op grond van art. 17 AWR mogelijk. In de MvT worden de volgende voorbeelden genoemd van fouten of verstoringen waarop art. 17 AWR van toepassing is:

- foutief aangeleverde renseignementen of verkeerde interpretatie van gerenseigneerde gegevens door systeemfouten of automatiseringsproblemen;
- onjuiste berekening van belastingbedragen door systeemfouten of automatiseringsproblemen;
- onvoorzien onjuistheden in de programmatuur bij het implementeren van nieuwe wetgeving;
- fouten in aangifteprogramma's van externe softwareleveranciers, of "communicatieproblemen" tussen deze programma's en de programmatuur van de Belastingdienst.

Deze navorderingsbevoegdheid vormt een aanvulling op de navorderingsmogelijkheden van art. 16 AWR. Hierbij geldt geen toets of sprake is van een nieuw feit of van 'wist of behoorde te weten'. In deze gevallen kan gedurende een halfjaar worden nagevorderd. Daarnaast gelden de navorderingscriteria en termijnen van art. 16 AWR. De vraag wanneer sprake is van *massaal* onjuist vastgestelde aanslagen is in de MvT niet beantwoord. Gelet op de toenemende digitalisering is een in de tijd beperkte navorderingsmoge-

32 Kamerstukken II, 2012-2013, 33 714, nr. 3, p. 31.

33 Zie mr. dr. A.J.H. van Suijlen, 'Met redelijke voortvarendheid', *NTRF-B* 2012/35.

34 HR 27 september 2013, nr. 12/00738, ECLI:NL:HR:2013:717, *NTRF* 2013/1954.

35 Kamerstukken II, 2012-2013, 33 714, nr. 3, p. 30.

36 Kamerstukken II, 2012-2013, 33 714, nr. 3, p. 32.

lijkheid voor deze fouten mijns inziens een logische ontwikkeling.

## 6. Voor wie gelden de nieuwe regels voor navordering?

In de MvT<sup>37</sup> is bepaald dat de voorgestelde wijzigingen gaan gelden voor de inkomstenbelasting en de schenk- en erfbelasting. Voor de vennootschapsbelasting ligt vormgeving als een aangiftebelasting meer voor de hand. Het kabinet gaat nader onderzoeken of bij de vennootschapsbelasting aanleiding bestaat over te gaan op een andere wijze van heffing. In de MvT is vermeld dat de kans bestaat dat dit onderzoek en het wetgevingstraject dat bij de te kiezen optie hoort nog niet is afgerond bij inwerkingtreding van dit wetsvoorstel. In de periode tussen de inwerkingtreding van dit wetsvoorstel en de inwerkingtreding van nieuwe wetgeving in het kader van de heffing van de vennootschapsbelasting zullen de huidige formeelrechtelijke bepalingen van toepassing blijven. Daartoe zal een afzonderlijk wetsvoorstel worden ingediend.

Aangezien voor de vennootschapsbelasting nog onderzoek moet worden verricht en daarna het wetgevingstraject nog moet worden doorlopen, lijkt de mogelijkheid reëel dat gedurende een bepaalde periode voor de aanslagbelasting vennootschapsbelasting een ander formeelrechtelijk kader van toepassing is dan voor de aanslagbelasting inkomstenbelasting.

Dit heeft tot gevolg dat wanneer een winstcorrectie wordt toegepast de vraag of navordering mogelijk is en zo ja, over hoeveel jaren afhankelijk is van de vraag of de ondernemer een IB-ondernemer of een VPB-ondernemer is. Bij een IB-ondernemer gelden de nieuwe vereisten voor navordering die op het eerste gezicht verder lijken te gaan dan de huidige vereisten voor navordering. Daarnaast kan dan bij een IB-ondernemer als sprake is van kwade trouw over 12 jaar worden nagevorderd en bij de VPB-ondernemer over 5 jaar.

Mijns inziens is dit aan de IB-ondernemer niet uit te leggen. Voor beide ondernemers geldt op grond van art. 8.1 Wet VPB 1969 hetzelfde winstregime. Echter, wat betreft de navorderingsmogelijkheid gelden twee zeer afwijkende termijnen. Wanneer over 7 jaar wel navorderingsaanslagen worden opgelegd, heeft dit vergaande financiële consequenties. Ook levert dit bijvoorbeeld bij correcties in verband met een uitdeling het vreemde gevolg op dat voor de VPB de correctie over 5 jaar kan worden nagevorderd en voor de IB over 12 jaar.

In dit kader kan worden gewezen op de tariefsverlaging in de vennootschapsbelasting die gepaard ging met het invoeren van een MKB-winstvrijstelling in de inkomstenbelasting. Hierbij werd ernaar gestreefd een maatregel te treffen die een incentive vormt voor ondernemersactiviteiten. Daarbij verwijs ik ook nog naar het arrest van het Hof van Justitie van 10 januari 2010.<sup>38</sup> Het HvJ oordeelde dat sprake is van selectiviteit indien een belastingvoordeel dat aan bepaalde ondernemingen wordt toegekend met inachtneming van hun rechtsvorm niet geldt voor alle deelnemers aan het economische verkeer. Volgens het HvJ kan dan het belastingvoordeel immers niet worden aangemerkt als algemene maatregel van fiscaal of economisch beleid. Ondanks dat in het onderhavige geval geen sprake is van begunstigend beleid volgt uit het oordeel van het HvJ wel dat discriminatie naar rechtsvorm niet is toegestaan.

Bovendien is opvallend dat aan kwade trouw in het kader van de inkomstenbelasting kennelijk zwaardere consequenties worden verbonden dan aan kwade trouw in het kader van de vennootschapsbelasting, de loonbelasting en de omzetbelasting. Blijkbaar acht de staatssecretaris het gerechtvaardigd dat een particulier en een IB-ondernemer die te kwader trouw zijn gedurende een langere periode geen rechtszekerheid verkrijgen dan een VPB-ondernemer die te kwader trouw is. Een principiële onderbouwing van deze gevolgen wordt niet gegeven. Slechts is vermeld dat voor de omzetbelasting en loonbelasting een naheffingstermijn van 5 jaar blijft gelden.<sup>39</sup> Mijns inziens maakt het invoeren van een navorderingstermijn van 12 jaar of langer indien opschorting van de termijn plaatsvindt voor binnenlandse inkomsten een te ver gaande inbreuk op de rechtszekerheid. Er ontstaat tevens een te groot onderscheid in de termijn waarna rechtszekerheid ontstaat voor de inkomstenbelasting en bijvoorbeeld de vennootschapsbelasting, loonbelasting en omzetbelasting. Gelet op de verstrekkende gevolgen van de verlenging van de navorderingstermijn dient op zijn minst een onderbouwing voor dit onderscheid te worden gegeven.

## 7. Conclusie

De wetgever grijpt het invoeren van een nieuw heffingssysteem aan om de criteria voor navordering te versoepelen en de termijnen te wijzigen. Met de invoering van de navorderingsmogelijkheid bij een kenbare fout waren de navorderingscriteria reeds versoepeld. Mijns inziens worden deze verder versoepeld door opnieuw voor te stellen het criterium 'wist of behoorde te weten' in te voeren. Het is afwachten of dit criterium het nu wel haalt en daadwerkelijk wordt ingevoerd.

37 Kamerstukken II, 2012-2013, 33 714, nr. 3, p. 16.

38 HvJ 10 januari 2010, zaak C-222/04 (Cassa di Risparmio di Firenze SpA).

39 Kamerstukken II, 2012-2013, 33 714, nr. 3, p. 31.

Invoering van de nieuwe navorderingsregels voor de inkomstenbelasting heeft tot gevolg dat – tijdelijk – een verschil ontstaat in de navorderingsregels die gelden voor de IB-ondernemer en de VPB-ondernemer. Daarnaast bestaat een verschil in termijnen die gelden voor de zakelijke belastingen zoals de loonbelasting en de omzetbelasting en de niet-zakelijke belasting zoals de inkomstenbelasting. Een rechtvaardiging voor dit onderscheid wordt mijns inziens ten onrechte niet gegeven.