

mr. I.R. J. Thijssen
mr. A.A. Kan*

De nieuwe regels voor navordering



1. Inleiding

In vervolg op onder meer reacties uit een internetconsultatie¹ en het advies van de Raad van State,² heeft de staatssecretaris van Financiën op 2 september 2013 het wetsvoorstel 'Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst' ingediend bij de Tweede Kamer (hierna: 'het wetsvoorstel').³ Het wetsvoorstel introduceert enerzijds een nieuw heffingssysteem voor aanslagbelastingen en anderzijds een grondslag voor elektronisch berichtenverkeer met de Belastingdienst.⁴ De voorgestelde wijzigingen moeten resulteren in een laagdrempelige procedure, waarbij de belastingplichtige op eenvoudige wijze om herziening van de vastgestelde (voorlopige) aanslag kan verzoeken. Een belangrijk onderdeel binnen dit kader is dat de navorderingsbevoegdheid van de inspecteur aanzienlijk wordt verruimd. Een wijziging die direct in werking treedt en daarom bijzondere aandacht verdient. In dit artikel bespreken wij in vogelvlucht de voorgestelde regels voor navordering en voorzien wij die van enige kanttekeningen.⁵

2. Aanslagbelasting

Het kabinet heeft meerdere alternatieven voor een nieuw heffingssysteem ten behoeve van de inkomstenbelasting en erf- en schenkbelasting afgewogen, maar daarbij is het alternatief van heffing bij wege van voldoening op aangifte verworpen.⁶ Aldus blijft voor deze belastingsoorten sprake van heffing bij wege van aanslag. Het systeem van heffing bij wege van aanslag legt de verantwoordelijkheid voor de juiste vaststelling van de belastingschuld primair bij de inspecteur. Op de belastingplichtige rust weliswaar de plicht om aangifte te doen, maar niet om – zoals bij aangiftebelastingen – zelf zijn belastingschuld uit te rekenen en deze uit eigen beweging te betalen. Een definitieve aanslag behoort de belastingplichtige dan ook de (rechts)zekerheid te bieden dat daarmee zijn fiscale positie definitief is geregeld.

Navordering maakt een inbreuk op dit principe en is in beginsel slechts mogelijk indien de inspecteur niet het verwijt treft een ambtelijk verzuim te hebben begaan; een feit dat de inspecteur bekend was, of redelijkerwijs bekend had kunnen zijn kan geen grond voor navordering zijn. Bij de beoordeling van deze voorwaarde verlangt de Hoge Raad niet het uiterste en het beste van de inspecteur, maar van hem wordt wel verwacht dat hij de aanslag met een normale zorgvuldigheid vaststelt.⁷

Blijkens de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel onderschrijft het kabinet dit uitgangspunt thans nog steeds en bevestigt het bovendien dat de rechtszekerheid eist dat de belastingplichtige met de aanslag weet waar hij aan toe is. Naar de mening van het kabinet is navordering dan ook gerechtvaardigd 'indien het niet alleen aan de inspecteur valt toe te rekenen dat de oorspronkelijke vaststelling van de belastingschuld onjuist was.'⁸ Desalniettemin wordt met het wetsvoorstel de bevoegdheid tot navordering verruimd tot de gevallen waarin de belastingplichtige 'wist of behoorde te weten' dat ten onrechte te weinig belasting is geheven en de gevallen waarin als gevolg van verstoringen in het computersysteem van de Belastingdienst belastingaanslagen massaal onjuist worden vastgesteld.

3. Navorderingsbevoegdheden

3.1. Wist of behoorde te weten

In het wetsvoorstel blijft het vereiste van een nieuw feit als voorwaarde voor navordering ongewijzigd bestaan. De huidige doorbreking van het nieuwe feit bij een voor de

* De auteurs zijn beide als advocaat werkzaam bij Jaeger Advocaten-belastingkundigen te Amsterdam.

1 Nieuwsbericht staatssecretaris van Financiën van 7 september 2012, NTFR 2012/2141 met commentaar van Thomas.

2 RvS 23 mei 2013, advies W06.13.0061/III, Kamerstukken II, 2012-2013, 33 714, nr. 4.

3 Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst, NTFR 2013/1756 met commentaar van Thomas.

4 Het nieuwe heffingssysteem wordt vooralsnog alleen ingevoerd voor de inkomstenbelasting en erf- en schenkbelasting.

5 Voor een algemene beschouwing van het wetsvoorstel zie in dit nummer J. Berns, 'Nieuwe tijden, nieuwe heffingsvormen', NTFR 2013/21.

6 MvT, p. 15.

7 HR 12 maart 2010, nr. 08/04868, NTFR 2010/737 met commentaar van P.G.M. Jansen.

8 MvT, p. 12.

belastingplichtige redelijkerwijs kenbare fout verval.⁹ Daarvoor in de plaats komt de bevoegdheid tot navordering indien de belastingplichtige wist of behoorde te weten dat ten onrechte geen of te weinig belasting is geheven. Anders dan de huidige navorderingsbevoegdheid bij een redelijkerwijs kenbare fout, is de voorgestelde bevoegdheid niet beperkt tot fouten. Daarnaast ontbreekt een drempel waarboven kenbaarheid wordt aangenomen. De reikwijdte van het nieuwe criterium is voornamelijk onduidelijk en moet in de praktijk invulling krijgen. De bewijslast van de (geobjectiverde) wetenschap van de belastingplichtige rust op de inspecteur.¹⁰ Objectief kenbare factoren spelen hierbij 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.¹¹ De kennis van een (belasting)adviseur wordt aan de belastingplichtige toegerekend.

Uit de voorbeelden die in de memorie van toelichting worden geschetst blijkt dat het kabinet een eenvoudig te bewijzen criterium voor ogen heeft. Een aantal van deze voorbeelden staan naar onze mening haaks op het uitgangspunt dat de belastingplichtige in beginsel mag vertrouwen op de aanslag. Het is te hopen dat in de loop van het wetgevingstraject hier enige nuances worden aangebracht. Immers, hoe ruimer het criterium 'wist of behoorde te weten' in de praktijk zal worden uitgelegd, des te meer zal de betekenis van het vereiste van een nieuw feit aan betekenis inboeten.

3.2. Navordering bij massale verstoringen

In het wetsvoorstel is voorts een regeling opgenomen die navordering steeds mogelijk maakt indien sprake is van een fout of verstoring in de geautomatiseerde systemen van de Belastingdienst, als gevolg waarvan massaal definitieve aanslagen onjuist worden vastgesteld.¹² Het begrip 'massaal' wordt niet toegelicht. Navordering wordt dus ook mogelijk in het – ons inziens zeldzame – geval de belastingplichtige niet wist en ook niet behoorde te weten dat aanvankelijk te weinig belasting is geheven. Onduidelijk is waarom de memorie van toelichting dit voorstel betitelt als een 'eigen-tijdse codificatie van de schrijf- en tikfoutenjurisprudentie', aangezien de Hoge Raad navordering in dergelijke situaties juist niet toestaat.¹³

3.3. Kwade trouw

Sinds 1994 is navordering niet alleen mogelijk bij een nieuw feit, maar ook indien een belastingplichtige te kwader trouw is ter zake van het feit dat tot navordering leidt.¹⁴ Destijds werd beoogd de precieze betekenis van het begrip 'kwade trouw' over te laten aan de rechtspraak en in de afgelopen 20 jaar heeft de Hoge Raad deze taak op zich genomen. Van kwade trouw is volgens vaste jurisprudentie sprake indien de belastingplichtige opzettelijk de juiste inlichtingen heeft onthouden of opzettelijk onjuiste inlichtingen heeft verstrekt.¹⁵ Onder opzet valt ook voorwaardelijke opzet. Dit vereist dat de belastingplichtige wetenschap had van de

aanmerkelijke kans dat hierdoor te weinig belasting zou worden geheven én dat hij die kans bewust heeft aanvaard.¹⁶ Kwade trouw bij de (belasting)adviseur wordt toegerekend aan de belastingplichtige.¹⁷ Het wetsvoorstel beoogt geen wijziging aan te brengen in 'kwade trouw' als voorwaarde om te kunnen navorderen. De mogelijkheid tot herziening van de aanslag brengt overigens niet met zich mee dat sprake is van kwade trouw indien de belastingplichtige nalaat om een verzoek tot herziening in te dienen als hij weet dat de aanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld.¹⁸

4. Navorderingstermijnen

4.1. *Onderscheid goedwillende en kwaadwillende belastingplichtigen*
Het wetsvoorstel introduceert een verschillende navorderingstermijn van drie en twaalf jaar voor respectievelijk goedwillende en kwaadwillende belastingplichtigen. Het onderscheidend criterium in dezen is of de belastingplichtige te kwade trouw is. De navorderingstermijn voor goedwillende belastingplichtigen wordt verkort van vijf jaar na afloop van het belastingtijdvak tot drie jaar na ontvangst van de aangifte. In het overgrote deel van de gevallen (waarin aangifte wordt gedaan vóór 1 april) betekent dit een verkorting van de navorderingstermijn met 1¾ jaar.

Hoewel in de memorie van toelichting wordt opgemerkt dat de Belastingdienst niet tot in lengte van dagen op belastingplichtigen moet kunnen jagen, wordt voor kwaadwillende belastingplichtigen de navorderingstermijn verlengd van vijf jaar na afloop van het belastingtijdvak tot twaalf jaar na de ontvangst van de aangifte. Dit betekent een verlenging van de navorderingstermijn met 7¼ jaar. Uit de memorie van toelichting volgt dat de navorderingstermijn van twaalf jaar – evenals de huidige verlengde navorderingstermijn voor buitensituaties – is gebaseerd op de termijn waarbinnen vervolging voor belastingfraude mogelijk is.¹⁹ Het onderscheid tussen binnenland- en buitensituaties komt in het wetsvoorstel te vervallen.²⁰ Voor navordering bij massale verstoringen geldt een aparte termijn van zes maanden na dagtekening van de aanslag.

4.2. Voortvarendheidseis

In de memorie van toelichting wordt vermeld dat de termijn van twaalf jaar is bedoeld om de Belastingdienst de tijd te geven om belastingplichtigen die te kwader trouw zijn op te sporen.²¹ Deze lange termijn geeft de inspecteur evenwel geen vrijbrief om nodeloos lang met het vaststellen van een navorderingsaanslag te wachten. Wanneer de inspecteur beschikt over 'voldoende aanwijzingen' dat ten onrechte geen of te weinig belastingheffing is geheven, dient hij uiterlijk binnen twee jaar een navorderingsaanslag vast te stellen, tenzij er bijzondere omstandigheden zijn die nopen tot een langere termijn. Blijkens de memorie van toelichting²² betreft deze 'voortvarendheidseis' de codificatie van

9 Het huidige art. 16, lid 2, onderdeel c, AWR.

10 MvT, p. 13 en 31: Bij 'wist of behoorde te weten' gaat het uitsluitend om wat de belastingplichtige kenbaar was of had moeten zijn bij de ontvangst van de aanslag of het uitblijven daarvan.

11 MvT, p. 30.

12 Het voorgestelde art. 17 AWR.

13 HR 14 april 2006, nr. 40.958, NTFR 2006, 546, met commentaar van Thomas.

14 Wet van 21 april 1994, Stb. 1994, 301.

15 HR 11 juni 1997, nr. 32.299, LJN: AA2160.

16 HR 3 december 2010, nr. 09/04514, NTFR 2010, 2830 met commentaar van Jansen.

17 HR 23 januari 2009, nr. 07/10942, NTFR 2009, 259 met commentaar van Kors.

18 MvT, p. 32. hoewel in de toekomst een 'herzieningsverplichting' eenvoudig (bij AMVB) geregeld zou kunnen worden ex art. 10a AWR.

19 Art. 70 Wetboek van Strafrecht.

20 De onbeperkte navorderingsbevoegdheid voor buitensituaties in de erfbelasting blijft bestaan: art. 66, lid 3, SW 1956.

21 MvT, p. 13.

22 MvT, p. 33.

jurisprudentie van het Hof van Justitie²³ en de hierop gebaseerde rechtspraak van de Hoge Raad.²⁴ Uit deze rechtspraak vloeit voort dat de inspecteur de twaalfjaarstermijn niet ten volle kan benutten wanneer het communautaire evenredigheidsbeginsel zich daartegen verzet.

Als een inspecteur eenmaal over aanwijzingen beschikt, dan moet de navorderingsaanslag worden opgelegd 'met inachtneming van het tijdsverloop dat na het opkomen van die aanwijzingen noodzakelijkerwijs is gemeoid met (i) het verkrijgen van de inlichtingen benodigd voor het bepalen van de verschuldigde belasting, én (ii) het met redelijke voortvarendheid voorbereiden en vaststellen van een aanslag aan de hand van de gegevens die de inspecteur ter beschikking staan.' Uit deze jurisprudentie vloeit dus geen vaste termijn voort en al helemaal geen termijn van twee jaar. Uit de memorie van toelichting blijkt dat de maximale termijn van twee jaar is gekozen als een 'redelijk gemiddelde' van de tijd die gemeoid is met het verkrijgen van de noodzakelijke informatie zowel in binnenland- als in buitensituaties en het voorbereiden en vaststellen van de navorderingsaanslag, met inbegrip van eventueel overleg met de belastingplichtige.²⁵

4.3. Aanvang navorderingstermijn

Voor de inkomsten-, erf- en schenkbelasting vangt de navorderingstermijn aan op de dag van ontvangst van de aangifte. De inspecteur wordt op basis van het wetsvoorstel verplicht de datum van ontvangst van de aangifte uit eigen beweging te bevestigen.²⁶ Op het uitgangspunt dat de navorderingstermijn aanvangt op de dag van ontvangst van de aangifte bestaan een tweetal uitzonderingen. Ten aanzien van aangiften IB die vóór 1 april van het kalenderjaar volgend op het belastingtijdvak zijn ontvangen, vangt de navorderingstermijn pas op 1 april van dat volgende kalenderjaar aan. Daarnaast is in het wetsvoorstel bepaald dat indien de aangifte niet of niet tijdig is ontvangen, de navorderingstermijn aanvangt op de dag na die waarop de gestelde of verlengde termijn is geëindigd.²⁷

Het voorstel voorziet niet in de situatie dat een belastingplichtige in het geheel niet is uitgenodigd om (binnen een termijn) aangifte te doen. Het verdient aanbeveling dat in een dergelijk geval de navorderingstermijn een aanvang neemt op enig objectief te bepalen tijdstip na het ontstaan van de belastingschuld. Aansluiting zou kunnen worden gezocht bij de verplichting voor een niet genodigde belastingplichtige om binnen een bepaalde termijn (zes maanden) na het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan zelfstandig te verzoeken om een uitnodiging tot het doen van aangifte.²⁸ De navorderingstermijn zou dan kunnen aanvangen op het moment waarop een belastingplichtige uiterlijk had moeten verzoeken om uitreiking van een aangifte om zodoende de navorderingstermijn toch op enig moment te laten aanvangen.

4.4. Opschorting navorderingstermijn

De aanslagtermijn kan in een drietal gevallen worden opgeschort. Volgens de (letterlijke) tekst van het wetsvoorstel is verlenging van de *navorderingstermijn* pas aan de orde in geval de *aanslagtermijn* is opgeschort.²⁹ Het is de vraag of dit wel de bedoeling is van de staatssecretaris van Financiën. Zo kan volgens het wetsvoorstel opschorting van de aanslagtermijn (en daarmee verlenging van de navorderingstermijn) plaatsvinden gedurende de periode dat de belastingplichtige daarmee schriftelijk heeft ingestemd, bijvoorbeeld wanneer er overleg plaatsvindt tussen de belastingplichtige en de inspecteur.³⁰ Wij veronderstellen evenwel dat het de bedoeling zal zijn om in een dergelijke situatie de navorderingstermijn zelfstandig op te kunnen schorten, bijvoorbeeld wanneer tegen het einde van de navorderingstermijn nog overleg plaatsvindt tussen de belastingplichtige en de inspecteur.³¹

De navorderingstermijn wordt verder opgeschort met ingang van de dag na die waarop de inspecteur op grond van art. 47 AWR een vraag stelt, tot de dag waarop de belastingplichtige aan dit verzoek heeft voldaan. Daarnaast wordt de termijn opgeschort met ingang van de dag na die waarop de inspecteur de belastingplichtige mededeelt dat redelijkerwijs noodzakelijke informatie aan een buitenlandse instantie is gevraagd, tot de dag waarop deze informatie is ontvangen of verstel uitstel niet meer redelijk is. Blijkens de memorie van toelichting geschiedt de mededeling van opschorting door de inspecteur in beide gevallen schriftelijk.³² Ook in deze twee gevallen is het overigens niet eenduidig of het de bedoeling is om de navorderingstermijn zelfstandig op te kunnen schorten ingeval de inspecteur ten behoeve van de vaststelling van een navorderingsaanslag nadere informatie nodig heeft. Indien dat wel het bedoeling is, verdient het naar onze mening aanbeveling dat in de regels voor navordering eigen opschortingsbepalingen worden opgenomen.

Een verbetering ten opzichte van het eerdere conceptwetsvoorstel, is dat een 'vraag' van de inspecteur op grond van art. 47 AWR de termijn voor de duur van maximaal zes maanden kan opschorten.³³ Als de vraag naar de mening van de inspecteur dan nog niet (volledig) is beantwoord, kan hij vervolgens een informatiebeschikking nemen, waartegen de belastingplichtige bezwaar kan maken.³⁴ Nu veelal niet duidelijk is of aan het door de inspecteur gedane informatieverzoek is voldaan, bewerkstelligt deze beperking dat de termijn niet zelfstandig door de inspecteur tot in de lengte der dagen kan worden opgeschort. De memorie van toelichting merkt in dit verband op dat het kabinet daarmee verwacht te zijn tegemoetgekomen aan de geuite vrees 'dat de inspecteur de termijnen blijft opschorten door telkens nieuwe vragen te stellen'.³⁵ Hoewel deze opmerking aan duidelijkheid niets te wensen overlaat, is de tekst van het voorgestelde wetsartikel hiermee niet in lijn. De gebezigde

23 HvJ 11 juni 2009, zaak C-155/08 (X) en zaak 157/08 (Passenheim-Van Schoot), *NtFR* 2009/1742 met commentaar van Barmiento.

24 Zie onder meer HR 20 april 2012, nr. 11/03542, *NtFR* 2012/1158, met commentaar van Jansen.

25 MvT, p. 33.

26 Zie het voorgestelde art. 8, lid 3, AWR.

27 Zie het voorgestelde art. 16, lid 2 en 4 AWR in samenhang met art. 11, lid 3 en 4 AWR.

28 Art. 6, lid 3, AWR jo. art. 2 Uitv.reg. AWR.

29 Zie het voorgestelde art. 16, lid 6 AWR jo. art. 12 AWR.

30 MvT, p. 28.

31 Het bijkomende gevolg van een wettelijk regeling is dat de bevoegdheid tot het opleggen van een boete niet door tijdsverloop kan vervallen. Vgl. HR 29 april 2011, nr. 09/05158, *NtFR* 2011/1201 met commentaar van D. Jansen.

32 MvT, p. 28.

33 Zie het voorgestelde art. 12, lid 3, AWR.

34 Een informatiebeschikking heeft in voorkomend geval ook tot gevolg dat de navorderingstermijn wordt opgeschort. Zie art. 52a, lid 2, AWR.

35 MvT, p. 16.

term 'vraag' lijkt ruimte te geven voor interpretatie, in die zin dat wanneer een inspecteur naderhand een andere vraag stelt die geen (directe) betrekking heeft op de initiële vraag, er opnieuw een termijn van zes maanden kan gaan lopen. Tevens is niet zonder meer duidelijk op welk moment de opschorting eindigt indien (de inspecteur van oordeel is dat) de belastingplichtige aan het verzoek om informatie heeft voldaan.

Ter zake van het verzoek om redelijkerwijs noodzakelijke informatie aan een buitenlandse instantie, sluit de aanvang van de opschortingstermijn aan bij de schriftelijke mededeling van de inspecteur aan de belastingplichtige en niet bij de dagtekening van het informatieverzoek aan de buitenlandse instantie. Het criterium 'redelijkerwijs noodzakelijke informatie' is vaag, onduidelijk is wanneer verder uitstel niet meer redelijk is en een voortvarendheidseis is in dit verband niet vastgelegd.³⁶ Het wetsvoorstel voorziet bovendien niet in de verplichting dat de inspecteur schriftelijk aan de belastingplichtige kenbaar maakt wanneer de buitenlandse informatie is ontvangen of uitstel niet meer redelijk is, en derhalve wanneer de termijn van opschorting is beëindigd.

5. Einde herziening bij vaststelling navorderingsaanslag

Op basis van het wetsvoorstel legt de inspecteur de belastingplichtige in beginsel binnen drie maanden na ontvangst van de aangifte de aanslag op.³⁷ Gedurende een aanzienlijke periode loopt de navorderingsbevoegdheid (van drie jaar) dus parallel aan de herzieningstermijn (van 1½ jaar) voor aanslagen, aangezien beide een aanvang nemen op de dag van ontvangst van de aangifte.³⁸

Opmerkelijk is dat de herzieningstermijn voor een definitieve aanslag eindigt, zodra de inspecteur in die periode een navorderingsaanslag vaststelt. Dit brengt met zich mee dat niet langer een rechtsingang openstaat tegen de aanslag. Immers, voorlopige en definitieve aanslagen inkomsten- en erf- en schenkbelasting worden uitgesloten van bezwaar en beroep. Alleen tegen de (gedeeltelijke) afwijzing van een verzoek om herziening staat het recht van bezwaar en beroep open.³⁹

De memorie van toelichting merkt in dit verband op:⁴⁰ 'Herziening heeft betrekking op de aanslag. Deze aanslag is bij het vaststellen van een navorderingsaanslag achterhaald; de navorderingsaanslag bepaalt de belastingschuld. De belastingplichtige heeft rechtsbescherming. Hij kan tegen de navorderingsaanslag binnen 6 weken bezwaar maken.' Onduidelijk is wat het kabinet hiermee bedoeld. Met de opmerking 'deze aanslag is bij het opleggen van een navorderingsaanslag achterhaald' wordt gesuggereerd alsof een aanslag wordt verrekend met de navorderingsaanslag (zoals een voorlopige aanslag wordt verrekend met een definitieve aanslag). Met de opmerking 'de navorderingsaanslag bepaalt de belastingschuld' lijkt het kabinet te suggereren dat de navorderingsaanslag bij vaststelling de (poten-

tiële) rechtsgevolgen van de aanslag overneemt. Als dit inderdaad de bedoeling is, zou dit naar onze mening expliciet in de wet moeten worden opgenomen. Op grond van het huidige stelsel vloeit immers uit elke (voorlopige) aanslag een zelfstandige betalingsverplichting voort, die door de ontvanger zo nodig met wettelijke dwangmiddelen kan worden afgedwongen. Dat wordt niet anders indien naderhand een navorderingsaanslag wordt opgelegd.⁴¹

Indien de navorderingsaanslag uiteindelijk geen stand houdt, kan de situatie zich aldus voordoen dat de belastingplichtige lopende de herzieningsperiode onvoldoende gelegenheid heeft gehad om tegen een te hoge aanslag op te komen. Door oplegging van de navorderingsaanslag maakt de inspecteur de definitieve aanslag onherroepelijk en in dat kader is de opmerking 'de belastingplichtige heeft rechtsbescherming' onbegrijpelijk. Ten slotte is niet duidelijk wat er dient te gebeuren indien lopende een herzieningsprocedure een navorderingsaanslag wordt opgelegd. Is in een dergelijk geval de (definitieve) aanslag eveneens achterhaald?

6. Directe werking

In de memorie van toelichting wordt aangegeven dat het kabinet ernaar streeft om het nieuwe heffingssysteem in werking te laten treden voor (voorlopige) aanslagen met betrekking tot tijdvakken die aanvangen op of met ingang van 1 januari 2016.⁴² De nieuwe regels voor navordering treden evenwel direct in werking. De beoogde directe werking zal met name kwaadwillende belastingplichtigen in binnenlandssituaties treffen. Die worden immers geconfronteerd met een aanzienlijke verlenging van de navorderingsstermijn en kunnen derhalve alsnog te maken krijgen met navorderingsaanslagen. Goedwillende belastingplichtigen kunnen door de directe werking profiteren van de verkorte navorderingstermijn, maar in de memorie van toelichting wordt niet vermeld dat het nieuwe criterium 'wist of behoorde te weten' eerder dan onder het huidige recht reden kan zijn om bij hen na te vorderen. Het wetsvoorstel heeft in bepaalde gevallen dus (materieel) terugwerkende kracht.

In 1991 werd bij de invoering van de huidige verlengde navorderingstermijn voor buitenslandssituaties nog voorzien in een overgangsregeling die als volgt werd gemotiveerd: 'De bedoeling is daarmee te voorkomen dat degenen die hebben mogen aannemen dat te hunnen aanzien de bevoegdheid tot navordering vervallen was, geconfronteerd zouden worden met een verlengde navorderingstermijn, teruggaande tot twaalf jaren voor de inwerkingtreding van deze wet. Met andere woorden: de overgangsregeling voorkomt dat de bevoegdheid tot navordering herleeft in de gevallen waarin men op grond van de huidige wettekst mocht menen dat die bevoegdheid geëindigd was.'⁴³ Het kabinet ziet thans geen enkele reden om kwaadwillende belastingplichtigen op eenzelfde wijze te ontzien en ziet bijgevolg af van een overgangsregeling. Deze summier motivering overtuigt allerminst omdat mag worden aange-

36 Zie hieromtrent reeds eerder A.J.C. Perdaems, 'Wetsvoorstel AWR: ingewikkelder kunnen ze het niet maken?!', *NTFR* 2012/2620.

37 MvT, p. 9. Deze hoofdregel staat (vooralsnog) niet in de wet. De maximale aanslagtermijn bedraagt vijftien maanden na ontvangst van de aangifte.

38 Zie het voorgestelde art. 22c, lid 2, AWR.

39 Zie het voorgestelde art. 26, lid 1, onderdeel a, AWR en art. 22a, lid 2, AWR.

40 MvT, p. 40.

41 Vgl. HR 19 februari 2010, nr. 08/03784, *NTFR* 2010/533 met commentaar van Van Amersfoort.

42 MvT, p. 18.

43 MvT, Kamerstukken II, 1989-1990, 21 423, nr. 3, p. 4.

nomen dat de wetgever in het verleden ook geen mededogen had voor belastingplichtigen te kwade trouw. Bovendien negeert het wetsvoorstel het feit dat rechtszekerheid er niet alleen is voor goedwillende belastingplichtigen, maar ook (of juist) bestaat voor kwaadwillende belastingplichtigen.

Uit het rechtszekerheidsbeginsel vloeit voort dat regels die direct in werking treden, niet met terugwerkende kracht ten nadele van de burger mogen strekken. Voorts zal een behoorlijke overheid onder omstandigheden in overgangsrecht moeten voorzien. Op grond van het in art. 120 Grondwet opgenomen toetsingsverbod is het de rechter echter niet toegestaan om formele wetgeving te toetsen aan ongeschreven rechtsbeginselen, waaronder het rechtszekerheidsbeginsel. Toetsing aan art. 1, Eerste Protocol (bij het EVRM) is wel mogelijk. Het gaat het bestek van dit artikel te buiten om hier uitgebreid op in te gaan.

In zijn algemeenheid kan worden opgemerkt dat aan de fiscale wetgever een ruime beoordelingsvrijheid toekomt, in die zin dat diens oordeel moet worden geëerbiedigd, tenzij dat van redelijke grond ontbloomt is. Terugwerkende kracht van fiscale wetgeving ten nadele van een belastingplichtige vormt op zichzelf geen inbreuk op art. 1, Eerste Protocol (bij het EVRM). Dit is pas het geval indien bij de betrokkene een gerechtvaardigde verwachting bestond dat de bestaande wet niet met terugwerkende kracht zou worden gewijzigd. In dit verband is beslissend of de terugwerkende kracht in de specifieke omstandigheden van het geval een onredelijke last ('excessive burdens') legt op de betrokkene, met als gevolg dat er geen evenwicht ('fair balance')

meer is tussen de te beschermen individuele rechten van de betrokkene en het algemeen belang.⁴⁴ Hoewel een belanghebbende onder de nieuwe regels voor navordering alsnog met terugwerkende kracht kan worden aangeslagen en verweer tegen de veronderstelde kwade trouw daardoor in voorkomend geval wordt bemoeilijkt, lijkt het wetsvoorstel binnen de ruime beoordelingsvrijheid van de wetgever te blijven.

7. Conclusie

De rechtszekerheid gebiedt dat de belastingplichtige met de definitieve aanslag weet waar hij aan toe is. De voorgestelde regels voor navordering maken hier een inbreuk op. De vooralsnog onduidelijke reikwijdte van het criterium 'wist of behoorde te weten' en de (on)betrouwbaarheid van de geautomatiseerde systemen van de Belastingdienst zullen in de toekomst moeten uitmaken in hoeverre het vereiste van een nieuw feit wordt ingeperkt. Bij de richting die het kabinet lijkt voor te staan, kwalificeert dat wat onder het huidige recht de (nadere) voorlopige aanslag is die naar aanleiding van een aangifte wordt opgelegd, onder het nieuwe systeem als definitieve aanslag. Daarnaast komt de rechtszekerheid van de belastingplichtige in het gedrang doordat onduidelijkheden bestaan over de aanvang, opschorting en einde van de navorderingstermijn. Het wetsvoorstel schiet op deze punten tekort en vormt daardoor een potentiële bron van discussie. Tot slot gaat de rechtsbescherming er ook op achteruit, doordat met de vaststelling van de navorderingsaanslag niet langer een rechtsingang openstaat om de rechtmatigheid van de aanslag aan de rechter voor te leggen.

⁴⁴ Zie EHRM, 10 juni 2003, nr. 27793/95, zaak M.A. e.a. tegen Finland, HR 2 oktober 2009, nr. 07/13624, NTFR 2009/2094 met commentaar

van Van Mulbregt en M.R.T. Pauwels, 'Terugwerkende kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen', NTFR-B 2010/13.