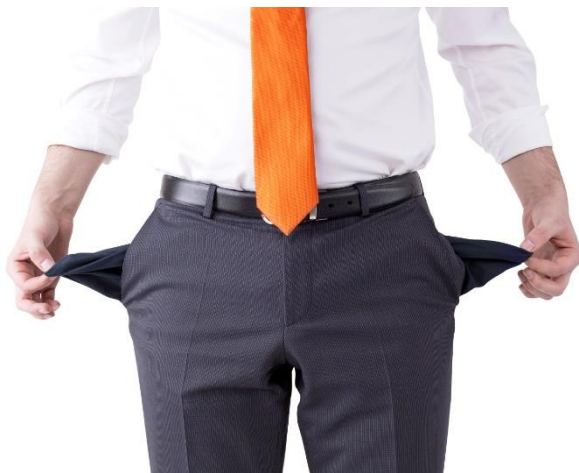


De spelregels bij het navorderen en naheffen van belasting; hoe zat het ook alweer?

Er zijn twee verschillende soorten belastingen; aangiftebelastingen en aanslagbelastingen. Bij aangiftebelastingen, zoals loon-en omzetbelasting, doet de belastingplichtige aangifte van de door hem over een tijdvak verschuldigde belasting en betaalt hij het volgens die aangifte verschuldigde bedrag aan de belastingdienst.

Bij aanslagbelastingen, zoals inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting, doet de belastingplichtige aangifte en stelt de inspecteur vervolgens het verschuldigde bedrag aan belasting vast met een aanslag.

Voor beide soorten belastingen bestaan specifieke spelregels die bepalen wanneer de inspecteur de op aangifte betaalde danwel de bij aanslag geheven belasting kan verhogen (door respectievelijk “naheffen” en “navorderen”). Deze spelregels zal ik hieronder uiteenzetten.



Naheffen bij aangiftebelastingen

Als de inspecteur erachter komt dat te weinig belasting op aangifte is betaald dan kan hij deze belasting alsnog heffen door het opleggen van een naheffingsaanslag. Een naheffingsaanslag moet worden opgelegd binnen 5 jaar na afloop van het tijdvak waarop de belasting betrekking heeft. Na het verstrijken van deze termijn vervalt het recht van de inspecteur om een naheffingsaanslag op te leggen. Indien bijvoorbeeld blijkt dat de omzetbelasting op een factuur uit 2015 niet is betaald dan mag de belastingdienst deze omzetbelasting vanaf 1 januari 2021 niet meer naheffen.

Er zijn verder geen speciale regels die het recht van de inspecteur om een naheffingsaanslag op te leggen, beperken. Als deze dus binnen 5 jaar na afloop van het tijdvak constateert dat te weinig belasting werd betaald dan kan een naheffingsaanslag worden opgelegd. Wel is het mogelijk dat de inspecteur door na te heffen in strijd komt met de zogenoemde algemene beginselen van behoorlijk bestuur, waarvan de bekendste zijn: het vertrouwensbeginsel en het gelijkheidsbeginsel. Mocht de inspecteur bijvoorbeeld aan de belastingplichtige hebben toegezegd in een bepaalde situatie niet te zullen naheffen en hij doet dat toch, dan handelt hij in strijd met het vertrouwensbeginsel en zal de naheffingsaanslag worden vernietigd.

Navorderen bij aanslagbelastingen

Bij aangiftebelastingen zijn de spelregels om belasting bij te kunnen heffen simpel en geniet de inspecteur grote vrijheid. Voor aanslagbelastingen zijn die regels aanzienlijk gecompliceerder en geniet de inspecteur minder vrijheid om een navorderingsaanslag op te leggen. De rationale hierachter is dat bij aangiftebelastingen de belastingplichtige zelf verantwoordelijk is voor het betalen van het juiste belastingbedrag en de inspecteur daarbij geen controletaak heeft. Bij aanslagbelastingen daarentegen

heeft de inspecteur tot taak de juiste belastingschuld vast te stellen na kennisneming van de door de belastingplichtige gedane aangifte. De inspecteur heeft ruim de tijd om de juistheid en volledigheid van de in de aangifte verstrekte gegevens te controleren en heeft in dat kader vergaande bevoegdheden om van de belastingplichtige en derden informatie te verkrijgen. Als de aanslag eenmaal is opgelegd dan kan de inspecteur daar niet zomaar op terugkomen.

Wanneer is navordering mogelijk?

In Artikel 16 van de Algemene wet inzake Rijksbelastingen staat geregeld wanneer de inspecteur bij aanslagbelastingen mag overgaan tot het opleggen van een navorderingsaanslag. Dat mag als zich een van de volgende gevallen voordoet:

1. De inspecteur krijgt kennis van een feit dat hij bij het opleggen van de aanslag niet kende en dat hem toen ook redelijkerwijs niet bekend had kunnen zijn (een nieuw feit). Als de belastingplichtige ter zake van dat feit te kwader trouw is, kan de inspecteur zonder beperkingen navorderen.
2. Een belastingteruggave is voor een te hoog bedrag verrekend met te betalen belasting;
3. Fiscale partners wijzigen de onderlinge verdeling van gezamenlijke inkomensbestanddelen;
4. Het is voor de belastingplichtige redelijkerwijs kenbaar dat de opgelegde aanslag te laag is (de kenbare fout) Daarvan is in elk geval sprake als de aanslag ten minste dertig procent te laag is vastgesteld.

In de praktijk ontstaan met name discussies over het eerste geval, het al dan niet aanwezig zijn van een nieuw feit en de vierde mogelijkheid, de kenbare fout. Deze gevallen zal ik hieronder nader uitwerken.

Nieuw feit

Wil sprake zijn van een nieuw feit waarvoor kan worden nagevorderd, is het noodzakelijk dat de inspecteur ten tijde van het opleggen van de aanslag niet bekend was of redelijkerwijs niet bekend had kunnen zijn met dat feit. De maatstaf die hiervoor wordt aangelegd, is of de inspecteur, na met normale zorgvuldigheid kennis te hebben genomen van de inhoud van de aangifte, aan de juistheid van de daarin opgenomen gegevens behoorde te twijfelen.

De rechter volgt de lijn dat de inspecteur er in het algemeen op mag vertrouwen dat een aangifte juist is. Alleen als het gerechtvaardigd is de juistheid van de in de aangifte vermelde gegevens in twijfel te trekken, moet hij nader onderzoek verrichten. Laat hij dat onderzoek achterwege dan oefent hij zijn taak niet goed uit ('ambtelijk verzuim') en kan hij de door dat tekortschieten misgelopen belasting niet alsnog heffen via een navorderingsaanslag.

Indien sprake is van kwade trouw bij de belastingplichtige dan hoeft de inspecteur voor navordering niet over een nieuw feit te beschikken. Van kwade trouw is sprake als de belastingplichtige de inspecteur opzettelijk onjuist of onvolledig informeert. De inspecteur moet bewijzen dat de belastingplichtige te kwader trouw was.

De kenbare fout

Van een voor de belastingplichtige kenbare fout is sprake als deze als het ware in één oogopslag heeft kunnen zien dat de aanslag te laag werd vastgesteld. Hiervan is in ieder geval sprake indien het belastingbedrag van de aanslag 30% of meer lager is dan het geval zou zijn geweest als de inspecteur over alle relevante informatie had beschikt.

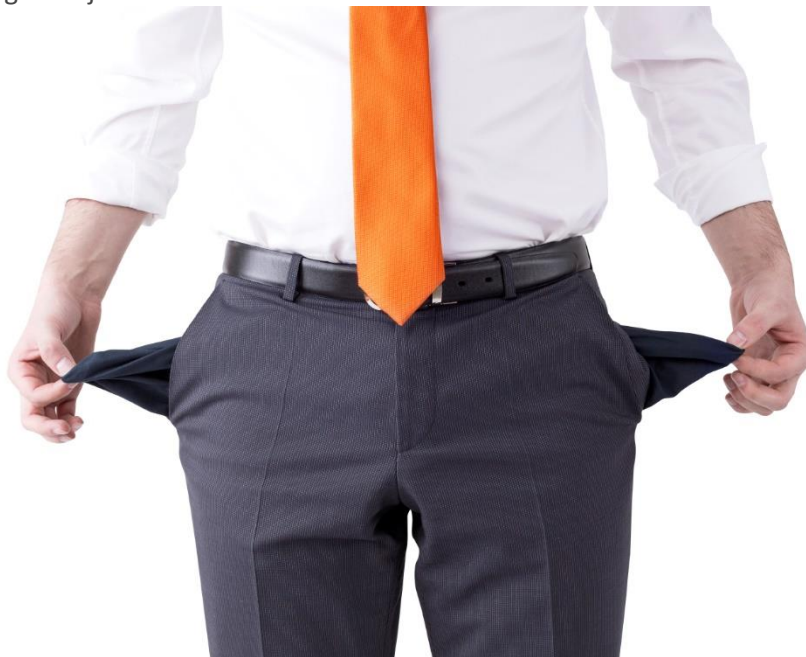
Schrijf-, reken-, overname- en intoetsfouten en fouten door de onjuiste geautomatiseerde verwerking van aangiften zijn fouten die kunnen leiden tot navordering. Als een ingediende aangifte door de inspecteur onjuist is beoordeeld dan is dat geen fout en waarvoor kan worden nagevorderd.

Navorderingstermijn

De termijn om over te kunnen gaan tot naheffing bij aangiftebelastingen is simpel te bepalen. Bij de aanslagbelastingen heeft dat meer voeten in de aarde, hoewel de hoofdregel min of meer hetzelfde is. Bij aanslagbelastingen vervalt de bevoegdheid om na te vorderen 5 jaar na het ontstaan van de (materiële) belastingschuld. Indien in 2015 dus een fout is gemaakt in de aangifte en bijvoorbeeld in de aangifte Bitcoins niet zijn aangegeven dan kan de inspecteur dus in 2021 niet meer navorderen.

Voor inkomen dat is opgekomen in het buitenland (bijvoorbeeld in het buitenland aangehouden banktegoeden of dividenden uit een buitenlandse vennootschap) geldt een langere termijn van 12 jaar. Dit is zo geregeld omdat de inspecteur wordt geacht minder goedzicht te hebben op in het buitenland opgekomen inkomen en vermogen. Als dus in 2008 een buitenlandse bankrekening niet is aangegeven dan kan de inspecteur vanaf 2021 niet meer navorderen.

Tot slot geldt dat de hiervoor genoemde termijnen worden verlengd met het door de belastingdienst verleende uitstel voor het indienen van de aangifte. Die verlenging vindt plaats met de volledige duur van het verleende uitstel, dus ongeacht of daarvan (volledig) gebruik is gemaakt. Enige uitzondering is dat de termijn niet wordt verlengd als weliswaar om uitstel is verzocht maar de aangifte werd ingediend voordat het uitstel begon te lopen. De bewijslast dat uitstel is verleend rust op de inspecteur. Indien dus bijvoorbeeld voor de aangifte 2008 uit het vorige voorbeeld 6 maanden uitstel is verleend dan kan de inspecteur nog tot 1 juli 2021 navorderen.



Conclusie

Als bij aangiftebelastingen te weinig belasting is betaald dan is het nagenoeg altijd mogelijk om na te heffen zolang geen 5 jaren zijn verstreken na afloop van het desbetreffende heffingstijdvak.

De mogelijkheden om na te vorderen bij aanslagbelastingen zijn voor de inspecteur beperkter. Om te kunnen g navorderen moet hij aan voorwaarden voldoen. In de praktijk loont het vaak om ter discussie te stellen of de inspecteur aan die voorwaarden voldoet. Daarnaast dient bij navordering kritisch gekeken te worden of de navorderingstermijn niet verstreken is.

Mr. N. (Niels) Kolste