

Navordering 2.0

Megan van der Linde

Onlangs is in een wetsvoorstel aangekondigd om de navorderingsbevoegdheid van de inspecteur aanzienlijk te verruimen. De definitieve aanslag krijgt een voorlopig karakter, die naar aanleiding van een ingediende aangifte wordt opgelegd en daar kan een belastingplichtige nagenoeg geen rechten meer aan ontleen. Deze wijziging treedt direct in werking, heeft (materieel) terugwerkende kracht en heeft zodoende onmiddellijke invloed op de praktijk.

Op 2 september 2013 heeft de oudstaatssecretaris Weekers van Financiën het wetsvoorstel 'Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst' ingediend bij de Tweede Kamer. In dit artikel bespreek ik in vogelvlucht een aantal nieuwe regels voor navordering.

Wist of behoorde te weten

Voor de inkomsten-, schenk- en erfbelasting blijft sprake van heffing bij wege van aanslag en is niet gekozen voor het alternatief van heffing bij wege van voldoening op aangifte. Het systeem van heffing bij wege van aanslag legt de verantwoordelijkheid voor de juiste vaststelling van de belastingschuld primair bij de inspecteur. 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 onder meer mogelijk als er sprake is van een nieuw feit; een feit dat de inspecteur bekend was, of redelijkerwijs bekend had kunnen zijn kan geen grond voor navordering zijn. In het wetsvoorstel blijft het vereiste van een nieuw feit als voorwaarde voor navordering ongewijzigd bestaan, maar daarnaast wordt een zeer ruime navorderingsbevoegdheid geïntroduceerd in de gevallen een belastingplichtige 'wist of behoorde te weten' dat ten onrechte geen of te weinig belasting is geheven. De reikwijdte van dit nieuwe criterium is vooralsnog onduidelijk en moet in de praktijk invulling krijgen. Maar hoe ruimer het criterium 'wist of behoorde te weten' zal worden

uitgelegd, hoe beperkter de rol van het nieuwfeitvereiste zal worden. Aangezien een ieder geacht wordt de (belasting)wet te kennen en ook de kennis van een accountant aan een belastingplichtige wordt toegerekend, is al vrij snel sprake van 'wist of behoorde te weten'. Uit de voorbeelden die in de Memorie van Toelichting worden gegeven blijkt dat het kabinet nagenoeg altijd van oordeel is dat een belastingplichtige bekend is (of had moeten zijn) met de onjuistheid van een definitieve aanslag. Bijgevolg heeft het nieuwfeitvereiste, in tegenstelling tot hetgeen in de toelichting bij het wetsvoorstel wordt beweerd, geen reële betekenis meer. De enige geruststellende gedachte bij deze onbeperkte navorderingsbevoegdheid van de inspecteur, is dat bewijslast dat een belastingplichtige iets 'wist of behoorde te weten' op de inspecteur rust en dat in voorkomende gevallen uiteindelijk de (belasting)rechter zal beslissen of de inspecteur zulks aannemelijk heeft gemaakt.

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. Het wetsvoorstel beoogt geen wijziging aan te brengen in 'kwade trouw' als voorwaarde om te kunnen navorderen, maar introduceert verschillende navorderingstermijnen van drie en twaalf jaar voor goedwillende en kwaadwillende belastingplichtigen. De navorderingstermijn voor goed-

willende belastingplichtigen wordt verkort van vijf jaar na afloop van het belastingtijdvak tot drie jaar na ontvangst van de aangifte. Bij belastingplichtigen die te kwader trouw zijn wordt deze termijn verlengd tot twaalf jaar na ontvangst van de aangifte. Echter, wanneer de inspecteur bij 'kwaadwillende' belastingplichtigen eenmaal 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.

Aanvang navorderingstermijn

Voor de inkomsten-, erf- en schenkbelasting vangt de navorderingstermijn aan op de dag van ontvangst van de aangifte. Op het uitgangspunt dat de navorderingstermijn aanvangt op de dag van ontvangst van de aangifte bestaan een tweetal uitzonderingen. Ten aanzien van aangiften inkomstenbelasting 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.¹ Het voorstel voorziet overigens niet in de situatie dat een belastingplichtige in het geheel niet is uitgenodigd om (binnen een termijn) aangifte te doen.

Verlenging navorderingstermijn

De navorderingstermijn wordt verlengd met de periode waarmee de aanslagtermijn is opgeschort en de aanslagtermijn kan in een drietal gevallen worden opgeschort.² 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.³ Daarnaast kan de aanslagtermijn met maximaal zes maanden worden opgeschort met ingang van de dag na die waarop de inspecteur op grond van artikel 47 AWR een vraag stelt, tot de dag waarop de belastingplichtige aan dit verzoek heeft voldaan. Indien volgens de inspecteur na zes maanden nog steeds niet (volledig) aan zijn verzoek is voldaan, dan kan de inspecteur een (termijnopschortende) informatiebeschikking afgeven. Ten slotte wordt de aanslagtermijn opgeschort met ingang van de dag na die waarop de inspecteur de belastingplichtige meedeelt dat redelijkerwijs noodzakelijke informatie aan een buitenlandse instantie is gevraagd, tot de dag waarop deze informatie is ontvangen of verder uitstel niet meer redelijk is.

Directe werking

De nieuwe regels voor navordering treden per direct in werking. Dit zorgt in de praktijk voor veel vragen en onduidelijkheden. De beoogde directe werking zal met name kwaadwillende belastingplichtigen in binnenlandsituaties treffen. Zij worden immers geconfronteerd met een aanzienlijke verlenging van de navorderingstermijn en kunnen alsnog te maken krijgen met navorderingsaanslagen. Goedwillende belastingplichtigen kunnen door de directe werking profiteren van de verkorte navorderingstermijn, maar met het nieuwe criterium 'wist of behoorde te weten' kan er eerder dan onder het huidige recht reden zijn om na te vorderen. Het wetsvoorstel heeft in bepaalde gevallen dus (materieel) terugwerkende kracht, waardoor ook de goedwillende belastingplichtige met (rechts)onzekerheid wordt geconfronteerd. Daarnaast is het volstrekt onduidelijk hoe de terugwerkende kracht zal uitwerken met betrekking tot de aanvang, de verlenging en het einde van de navorderingstermijn.

In 1991 werd bij de invoering van de huidige verlengde navorderingstermijn voor

buitenlandsituaties nog voorzien in een overgangsregeling die als volgt werd gemotiveerd: 'De bedoeling is daarmee te voorkomen dat degenen die hebben mogen aannemen dat te kunnen 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.'⁴

'Goedwillende belastingplichtigen kunnen door de directe werking profiteren van de verkorte navorderingstermijn.'

Het kabinet ziet thans geen enkele reden om kwaadwillende belastingplichtigen op eenzelfde wijze te ontzien en ziet bijgevolg af van een overgangsregeling.

Deze summiere motivering overtuigt alderminst, omdat mag worden aangenomen dat de wetgever in het verleden ook geen mededogen had voor belastingplichtigen te kwader trouw en de terugwerkende kracht van regeling eveneens nadelige gevolgen heeft voor goedwillende belastingplichtigen.

Een verstrekkend gevolg van deze directe werking is bijvoorbeeld dat – indien het wetsvoorstel nog dit jaar wordt aangenomen – een (vermeende) kwaadwillende anno 2013 kan worden geconfronteerd met een navorderingsaanslag inkomstenbelasting over het jaar 2000 in het geval diens aangifte IB 2000 – vanwege Beconuitstel – in de loop van het jaar 2002 is ingediend. Zijn er destijds ook nog wat vragen gesteld door de inspecteur, waardoor de navorderingstermijn met maximaal zes maanden wordt verlengd, dan zou in 2014 navordering over 2002 ook nog mogelijk kunnen zijn.

Ten slotte

In de toekomst zal de definitieve aanslag niet meer de (rechts)zekerheid bieden

dan thans het geval is. Anders gezegd: de definitieve aanslag krijgt – evenals de voorlopige aanslag – een voorlopig karakter, die naar aanleiding van een ingediende aangifte wordt opgelegd en daar kan een belastingplichtige nagenoeg geen rechten meer aan ontleen. Pas na verloop van de navorderingstermijn heeft de belastingplichtige de zekerheid dat zijn fiscale positie ook definitief is afgewikkeld. Maar over de aanvang, de verlenging en de beëindiging van die navorderingstermijn lijkt discussie mogelijk, wat de rechtszekerheid niet ten goede komt. Onduidelijk is hoe de directe werking van het wetsvoorstel in de praktijk zal uitwerken, maar evident is de bedoeling dat reeds geëindigde navorderingsbevoegdheden voor kwaadwillenden gaan herleven. An

1 Zie het voorgestelde artikel 16, tweede en vierde lid AWR in samenhang met artikel 11, derde en vierde lid AWR.

2 Volgens de voorgestelde wettekst lijkt de navorderingstermijn niet zelfstandig opgeschort te kunnen worden, maar is verlenging van de navorderingstermijn mogelijk als de aanslagtermijn is opgeschort. Gezien de MvT is mij onduidelijk of dit wel de bedoeling van het kabinet is.

3 MvT, blz. 28.

4 MvT, Kamerstukken II 1989/90, 21 423, nr. 3, blz. 4.



Megan van der Linde, Jaeger advocaten-belastingkundigen.