

Onbeperkt navorderen: definitieve aanslag wordt voorlopige aanslag

mr. I.R.J. Thijssen



Op Prinsjesdag is een veelheid aan fiscale wetsvoorstellen gelanceerd waartussen een zeer opmerkelijke wijzigingsvoorstel zit verborgen. Deze wijziging moet het voor een inspecteur gemakkelijker maken om foutief door hem vastgestelde belastingaanslagen te corrigeren door middel van het opleggen van navorderingsaanslagen. Het gevolg daarvan is dat vanaf 2010 een definitieve aanslag in feite een voorlopig karakter krijgt en dat een belastingplichtige pas na verloop van vijf jaren zekerheid heeft over de definitieve omvang van zijn belastingsschuld. Op dit moment heeft een belastingplichtige deze zekerheid op het moment dat de definitieve aanslag is opgelegd en in ieder geval na verloop van (de aanslagtermijn van) drie jaren. De rechtsonzekerheid wordt als gevolg van het wetsvoorstel voor alle belastingplichtigen met twee jaren verlengd.

In het huidige stelsel kan een inspecteur slechts in een beperkt aantal gevallen een te laag vastgestelde aanslag achteraf corrigeren. Deze gevallen zijn te vinden in art. 16 AWR. Navordering is bijvoorbeeld niet mogelijk op grond van een feit dat de inspecteur reeds bekend was toen hij de definitieve aanslag vaststelde. Een te laag vastgestelde aanslag wordt in dat geval gezien als een onzorgvuldigheid van de inspecteur en dergelijke onzorgvuldigheden kunnen veelal niet worden hersteld. De achterliggende gedachte is dat een belastingplichtige erop moet kunnen vertrouwen dat de inspecteur op grond van de hem beschikbare feiten een verantwoorde beslissing heeft genomen, en zich niet naderhand op basis van diezelfde feiten bedenkt. Daarnaast stimuleert de bestaande regeling dat een inspecteur zijn taak zorgvuldig uitoefent: fouten kunnen immers niet meer door hem worden hersteld. Aldus is navordering pas mogelijk wanneer de inspecteur de beschikking krijgt over nieuwe informatie (het zogehete 'nieuwe feit'), informatie die hij nog niet had op het moment dat hij de aanslag op een te laag bedrag vaststelde. Thans wordt echter voorgesteld om navordering altijd mogelijk te maken indien een inspecteur in de aanslagregeling een fout heeft gemaakt, welke fout *'de belastingplichtige redelijkerwijs kenbaar is'*.

Al twee keer eerder, in 1966 en 1989, zijn wetsvoorstellen van gelijke strekking ingediend om – kort gezegd – navordering steeds mogelijk te maken in gevallen dat een belastingplichtige wist of in redelijkheid behoorde te weten dat zijn aanslag te laag was vastgesteld. Beide wetsvoorstellen zijn, na een inhoudelijk en openbaar debat, in de Tweede Kamer gesneuveld. Een dergelijke wetswijziging zou er immers toe leiden dat een belastingplichtige na het vaststellen van zijn definitieve aanslag nog jaren (tot het verstrijken van de navorderingstermijn) in onzekerheid wordt gelaten over zijn belastingverplichtingen omdat hij een inspecteur heeft getroffen die zijn aanslag niet zorgvuldig heeft vastgesteld. Het tweede wetsvoorstel uit 1989 sneuvelde uiteindelijk op advies van de Hoge Raad om van een volledig op het vertrouwensbeginsel geënte wetswijziging af te zien. De Hoge Raad¹ had immers in 1973 zelfstandig de bestaande navorderingsregeling al zodanig genuanceerd door navordering ook zonder nieuw feit toe te staan in gevallen van zogenoemde schrijf- en tikfouten.

Nu in de afgelopen jaren het falen van het geautomatiseerde systeem van de Belastingdienst meerdere keren de landelijke pers heeft gehaald, bleef kennelijk de wens bij de staatssecretaris van Financiën bestaan om de bestaande navorderingsmogelijkheden te verruimen. Gezien de ervaringen met de twee gesneuvelde wetsvoorstellen uit het verleden, is dit maal door het Ministerie van Financiën besloten tot een andere aanpak, die een openbaar debat daarover tracht te omzeilen. In 2007 werd een advies² uitgebracht door de Raad voor de Rechtspraak over een niet-openbaar (concept)wetsvoorstel. Uit dit advies bleek – evenals de voorstellen uit 1966 en 1989 – dat het wederom de bedoeling was om navordering mogelijk te maken in gevallen waarin een belastingplichtige wist of behoorde te weten dat er te weinig belasting was geheven. Maar de Raad voor de Rechtspraak had veel kritiek op het conceptwetsvoorstel onder meer omdat met het vervallen van de eis van het 'nieuwe feit' de rechtszekerheid afneemt en omdat het risico van fouten in de (geautomatiseerde) aanslagregeling daarmee geheel zou komen te liggen bij de belastingplichtige.

Het thans aan de Tweede Kamer voorgelegde wetsvoorstel is volgens de memorie van toelichting het gevolg van een uitspraak van de Hoge Raad uit 2007.³ Deze uitspraak haalde destijds alle landelijke dagbladen omdat de Hoge Raad daarin had besloten dat een belastingplichtige die abusievelijk € 3.419.635 in plaats van € 3.419 aan hypotheekrente had afgetrokken, door het ontbreken van een 'nieuw feit' werd beschermd. Een zorgvuldig handelende inspecteur (of diens geautomatiseerde systeem) had immers direct moeten begrijpen dat een dergelijk hoog rentebedrag onjuist was en had vervolgens de ingediende aangifte aan een nader onderzoek moeten onderwerpen. Dat had de betrokken inspecteur – onzorgvuldig als hij kennelijk was – niet gedaan en hij had de definitieve aanslag naar veel een te laag bedrag opgelegd. Een dergelijke onzorgvuldigheid kan – bij gebreke van een nieuw feit – volgens de Hoge Raad niet meer worden gecorrigeerd door het opleggen van een navorderingsaanslag. De Hoge Raad vermeldde – onder verwijzing naar de drie eerder genoemde, maar

gesneuvelde (concept)wetsvoorstellen - aan het slot van zijn uitspraak dat het niet aan hem, maar aan de wetgever is om nieuwe (ruimere) grenzen te stellen aan de mogelijkheid tot navordering door de inspecteur, maar niet eerder dan na een openbaar debat over de daaraan verbonden gevolgen. De staatssecretaris van Financiën leek deze handschoen van de Hoge Raad te hebben opgepakt en kondigde in zijn brief aan de Tweede Kamer van 11 april 2008 een fundamentele herziening van de AWR aan. De aangekondigde fundamentele herziening bleef echter uit (en ik heb begrepen dat die er ook niet meer zal komen), maar het falen van de geautomatiseerde systemen van de Belastingdienst wenst de staatssecretaris desalniettemin te ondervangen door toe te staan dat fouten in de aanslagregeling achteraf mogen worden hersteld. Een dergelijk wetsvoorstel zou echter, evenals in 1966 en in 1989, op de nodige kritiek mogen rekenen omdat het te beschouwen is als een brevet van onvermogen om grip te krijgen op de geautomatiseerde systemen van de Belastingdienst, terwijl het elke prikkel bij de Belastingdienst wegneemt om in de toekomst een aanslag zorgvuldig op te leggen.

Hoe tracht de huidige staatssecretaris een dergelijk onzalig wetsvoorstel ongeschonden door de Tweede Kamer te krijgen? Allereerst door de desbetreffende wetswijziging te verstoppen in het Wetsvoorstel Overige Fiscale Maatregelen 2010 van 15 september 2009, een wetsvoorstel dat hoofdzakelijk betrekking heeft op het verbeteren van de positie van de dga. In één afzonderlijk artikel (artikel XVI) wordt het 'nieuwe feit' als conditie voor navorderen stilletjes overboord gezet. Door deze wijziging niet in een afzonderlijk wetsvoorstel op te nemen, maar het bijna onzichtbaar mee te laten liften met fiscale wetsvoorstellen die op zeer korte termijn (per 1 januari 2010) moeten ingaan, wordt - voor zover dit gedeelte van het wetsvoorstel al aan de Tweede Kamer opvalt - de kans op een openbaar debat verkleind. Een amendement gericht tegen de uitbreiding van de navorderingsbevoegdheid zou immers de nodige andere wetswijzigingen ten behoeve van positie van de dga kunnen frustreren. Zodoende zal staatssecretaris De Jager hoogstwaarschijnlijk het gehele wetsvoorstel zonder noemenswaardig debat door de Kamer loodsen. En als dat gebeurt zullen met ingang van 2010 *alle* belastingplichtigen - niet enkel dga's - twee jaar langer in onzekerheid verkeren over hun fiscale verplichtingen.

De ingrijpende wetswijziging wordt niet alleen verhuld door de opname in een meer omvattend wetsvoorstel, de aanpassing aangaande het 'nieuwe feit' is ook nog eens verhullend geredigeerd. De eis van het 'nieuwe feit' als mogelijkheid voor navordering blijft op zichzelf bestaan, maar daarnaast wordt bepaald dat navordering *altijd* mogelijk is indien ten gevolge van een - voor de belastingplichtige redelijkerwijs kenbare - fout (lees: onzorgvuldigheid) van de inspecteur een definitieve aanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld. In de memorie van toelichting wordt nader ingegaan op het kenbaarheidsvereiste: *'De belastingplichtige moet als het ware in één oogopslag (hebben) kunnen zien dat de belastingaanslag (...) niet juist is. In zo'n geval kan een belastingplichtige aan de onjuiste belastingaanslag (...) geen rechtszekerheid ontnemen.'* en *'Om de rechtszekerheid te dienen, is de kenbaarheid in zekere mate geobjectiveerd door gebruik van het woord redelijkerwijs.'* Hoe geruststellend deze toelichting van de wetgever ook moge klinken, de voorgestelde wettekst is er niet mee in overeenstemming. De voorgestelde wettekst creëert een te ruime navorderingsmogelijkheid waardoor de inspecteur bijna nooit meer over een nieuw feit hoeft te beschikken om tot navordering over te gaan. Een ieder wordt immers geacht de (belasting)wet te kennen en de hoogte van een aanslag vloeit nu eenmaal direct voort uit de (belasting)wet, zodat iedere belastingplichtige *'redelijkerwijs'* op de hoogte moet kunnen zijn van een foutieve aanslag van de inspecteur. Daarbij komt nog dat bij de beoordeling of sprake is van een belastingaanslag die redelijkerwijs kenbaar tot een te laag bedrag is vastgesteld, de kennis en wetenschap van een (belasting)adviseur - overeenkomstig de schrijf- en tikfoutenjurisprudentie - aan de belastingplichtige wordt toegerekend.

Het advies van de Raad van State van 7 september 2009 is om de voornoemde wijziging van art. 16 AWR niet door te zetten, maar opnieuw te bezien. Niet alleen omdat de voorgestelde wettekst afwijkt van de in de memorie van toelichting vervatte bedoelingen van de wetgever, maar mede omdat *'aan de voorgestelde wijziging geen fundamentele beoordeling van de werkwijze van de belastingdienst bij massale processen ten grondslag ligt. In zoverre is de wijziging niet meer dan symptoombestrijding.'* Ondanks deze fundamentele kritiek heeft de regering gemeend het wetsvoorstel aan de Tweede Kamer te moeten voorleggen. Wat hier gebeurt, is in strijd met allerlei voorwaarden voor zorgvuldige wetgeving. Zorgvuldige wetgeving vereist een ernstige voorbereiding, consultatie, transparantie en een integrale belangenafweging. Daarvan lijkt bij het onderhavige wetsvoorstel geen sprake. Inderdaad vergroot de staatssecretaris met deze laakbare aanpak de kans dat zijn wetsvoorstel, ondanks alle haken en ogen, toch door de Tweede Kamer wordt aangenomen. Mocht dat gebeuren dan is het nuttig om te bedenken dat een wet niet goed is louter en alleen omdat een gekozen parlement ermee heeft ingestemd.

1. [HR 6 juni 1973, BNB 1973/161.](#)
2. [Advies Raad voor de Rechtspraak van 16 mei 2007 \(nr. 2007/14\).](#)
3. [HR 7 december 2007, nr. 44.096, NTFR 2007/2249.](#)

© Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers. Alle rechten voorbehouden. Niets uit deze uitgave mag worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand, of openbaar gemaakt, in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen, of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.