

#### 4. Bespreking van het wetsvoorstel door de debaters

*Dr. E.B. Pechler:* Mijnheer de Voorzitter.

1. Ik sta allereerst stil bij de navorderingscriteria. Ze staan op de slide hieronder.

##### Navorderingscriteria wetsvoorstel (K. 33714)

- Nieuw feit (art. 16, lid 1, 2<sup>e</sup> volzin, nieuw AWR)

Een feit, dat de inspecteur bekend was of redelijkerwijs bekend had kunnen zijn, kan geen grond voor navordering opleveren, behoudens in de gevallen waarin de belastingplichtige wist of behoorde te weten dat ten onrechte geen of te weinig belasting is geheven.

- Kwade trouw (art. 16, lid 3 nw)

- Systeemfouten (art. 17 , lid 1 nw)

In lid 1 vinden we de eis van het nieuwe feit terug. Dat vind ik verstandig. Verder zijn er aparte regels over navordering bij kwade trouw en bij, kort gezegd, systeemfouten.

De eerste twee criteria zijn door mevrouw Kaaij genoemd.

De afgelopen 30 jaar is er veel discussie geweest over wanneer navordering ook mogelijk moet zijn: gevallen waarin de rechtszekerheid minder zwaar weegt dan het beginsel dat ieder betaalt wat hij materieel verschuldigd is. De slide hieronder laat zien welke gevallen dat zijn.

Wanneer moet navordering ook mogelijk zijn:

- kwade trouw
- fout belastingplichtige in aangifte, niet door inspecteur onderkend
- fout insp. als gevolg van gekozen werkwijze belastingadministratie

In de eerste plaats bij kwade trouw.

En voorts in bepaalde gevallen waarin de aanslag kenbaar te laag was en die niet werden bestreken door de schrijf- en tikfoutenjurisprudentie van de Hoge Raad: bij een niet door de inspecteur onderkende fout van de belastingplichtige in de aangifte – denkt u aan de hypotheekrenteaftrekzaak – en bij fouten in de gekozen werkwijze van de belastingadministratie. Die fouten kunnen met ingang van 2010 worden hersteld op grond van art. 16, lid 2, letter cAWR. De meeste aanwezigen zal dat bekend zijn. Dat deze bepaling – en hiermee de kenbaarheidsdrempel – gaat vervallen, acht ik een verbetering. Kijkend naar het wetsvoorstel heb ik mij afgevraagd of het beter en in ieder geval eenvoudiger kan. Wat voegen art. 16, lid 3 en art. 17 toe aan art. 16, lid 1? Daarbij zijn vooral van belang de woorden “wist of behoorde te weten” waarop mevrouw Kaaij zo-even ook de nadruk legde. Die woorden omvatten in elk geval situaties waarin de belastingplichtige te kwader trouw is. Iemand die te kwader trouw is weet dat er te weinig belasting is geheven.

Vallen onder “wist of behoorde te weten” ook systeemfouten? Ja, zou ik zeggen, al aarzel ik. De memorie van toelichting brengt mij vooralsnog niet op andere gedachten en vind ik op dit punt verwarrend. Ik doel op een passage op pagina 32 van die toelichting: “Bij incidentele gevallen, zelfs als deze het gevolg zijn van een fout zoals in het voorgestelde artikel bedoeld [dat is art. 17], zal de inspecteur steeds moeten bezien of het mogelijk is op grond van het in artikel 16 van de AWR voorgestelde criterium ‘wist of behoorde te weten’ na te vorderen.” Ik parafreer: bij incidentele fouten, zelfs als deze het gevolg zijn van systeemfouten, zal de inspecteur steeds moeten bezien of navordering mogelijk is op grond van lid 1. Met andere woorden, zal hij moeten nagaan of ze vallen onder ‘wist of behoorde te weten’. Hieruit maak ik op dat bij een systeemfout zonder massale gevolgen navordering alleen mogelijk is op grond van lid 1. De memorie van toelichting vervolgt: “Hetzelfde geldt wanneer de beperkte navorderingstermijn van artikel 17 van de AWR verstreken is.” Wat wordt bedoeld met “Hetzelfde geldt...”? De beperkte navorderingstermijn van art. 17 AWR [dat is 6 maanden na de aanslag] is alleen aan de orde bij een systeemfout mét massale gevolgen. Kan de inspecteur na het verstrijken van die termijn dan gewoon navorderen op grond van lid 1 (navorderingstermijn 3 jaar)? Zo ja, wat is dan het nut van art. 17?

Mijn voorlopige conclusie is dat lid 1 volstaat om te kunnen navorderen in die gevallen waarin je wil navorderen.

Ten slotte, het criterium “wist of behoorde te weten” is al te vinden in een geschrift van de vereniging uit 2005. Mevrouw Kaaij sprak er zo-even over.. Maar het is ook al te vinden in het wetsvoorstel dat heeft geleid tot de invoering van het kwadetrouw criterium in 1994, een tekst gevonden van bijna 25 jaar geleden. Ik heb die tekst onder de voorgestelde tekst gezet:

Een feit, dat de inspecteur bekend was of redelijkerwijs bekend had kunnen zijn, kan geen grond voor navordering opleveren,

behoudens in de gevallen waarin de belastingplichtige wist of behoorde te weten dat ten onrechte geen of te weinig belasting is geheven (voorstel K. 33714)

behoudens in de gevallen waarin de belastingplichtige wist of behoorde te weten dat te weinig belasting is [aanvankelijk: wordt] geheven (voorstel K. 21058, maart 1989)

De formuleringen zijn bijna gelijk, met dit verschil dat de voorgestelde tekst ook de woorden “ten onrechte geen of” bevat. Deze woorden kunnen volgens mij vervallen.

Ik zie de functie er niet van in. Je kunt heel goed uit de voeten met de tekst uit 1989 voor alle gevallen waarin je wilt navorderen.

2. Navorderingstermijn van 12 jaar bij kwade trouw

De aspecten waarover ik iets wil zeggen staan op de slide hieronder.

## Navorderingstermijnen

- Reguliere termijn van 3 jaar (art. 16, lid 2 nw)
- 12 jaar bij kwade trouw
- mogelijkheid opschorting termijn; o.m. info aan buitenland (art. 12 nw)
- verkorting 12 jaarstermijn bij voldoende aanwijzingen (art. 16, lid 5 nw)

De verkorting van de aanslagtermijn tot 15 maanden en van de reguliere navorderingstermijn tot 3 jaar, beide te rekenen vanaf de ontvangst van de aangifte, vind ik uit een oogpunt van rechtszekerheid een aanzienlijke verbetering. Bij de navorderingstermijn van 3 jaar steekt die van 12 jaar wel erg schril af. De twaalfjaarstermijn geldt bij kwade trouw, zowel in buitenlandsituaties als in binnenlandsituaties. Waarom moet die termijn zo lang zijn! Op pagina 12 van de memorie van toelichting staat: “Met belastingplichtigen die te kwader trouw zijn heeft het kabinet geen enkel mededogen. (...)” Dat is ferme taal. Het kabinet gaat verder met: “Belastingplichtigen die willens en wetens niet meewerken, verdienen geen snelle rechtszekerheid. Het kabinet stelt daarom voor de navorderingstermijn bij kwade trouw te verlengen tot 12 jaar na ontvangst van de aangifte.” Ik val over het woord “daarom”. Ik zie het causale verband niet. Dat iemand die te kwader trouw is geen “snelle rechtszekerheid” verdient, akkoord. Maar er volgt niet uit dat hij daar 9 jaar langer op moet wachten dan iemand die niet te kwader trouw is. Langer, akkoord, maar waarom 9 jaar langer?. De rechtvaardiging voor de huidige twaalfjaarstermijn is: gebrek aan toereikende controlemogelijkheden en dat deze termijn aansluit bij de termijn voor strafrechtelijke vervolging<sup>1</sup>. Bij een herziening van de AWR als de voorgestelde mag je toch ook een herbezinning op die termijn verwachten. In de memorie van toelichting is die niet te vinden. Die ontbrak trouwens ook al in het voorontwerp. Argumenten voor het oprekken van de huidige vijfjaarstermijn in binnenlandsituaties tot 12 jaar zult u in de memorie van toelichting niet vinden. Waarom is de termijn die al decennia lang geldt nu ineens niet meer toereikend? En dan de twaalfjaarstermijn zelf. Een relevante factor – in buitenlandsituaties – is de tijd gemoeid met het verkrijgen van inlichtingen uit het buitenland. Daarover zijn 20 jaar geleden bij de invoering van de twaalfjaarstermijn cijfers genoemd: 1,5 tot 2 jaar voor gewone verzoeken en 2 tot 3 jaar voor moeilijke verzoeken<sup>2</sup>. Je zou denken dat het nu in ieder geval niet langzamer gaat dan 20 jaar geleden. Het zal eerder sneller gaan. Wij hebben immers een aangescherpte Bijstandsrichtlijn, die overigens nog maar pas geldt, wellicht nog niet goed werkt en bovendien niet in alle gevallen van toepassing is. Ik ga er echter van uit dat de destijds genoemde termijnen nu niet langer zijn. Volgens mij moet die tellen bij de reguliere navorderingstermijn van drie jaar. Doe je dat, dan kom je bij lange na niet aan de termijn van 12 jaar. Maar misschien komen de argumenten voor die langere termijn nog.

Bij de twaalfjaarstermijn – in buitenlandsituaties – is er nog een ander punt dat klemmt, de mogelijkheid van opschorting. Mevrouw Kaaij heeft gezegd dat je in drie gevallen kunt opschorten, namelijk met instemming van de belastingplichtige, bij een informatieverzoek aan de belastingplichtige zelf en bij een informatieverzoek aan een buitenlandse instantie. Het probleem in het laatste geval is dat de wet geen

---

<sup>1</sup> HR 21 maart 2008, BNB 2008/159.

<sup>2</sup> Kamerstukken II 1990-1991, 21 423, nr. 7, p. 4.

maximumaan de duur stelt. Voor een informatieverzoek aan de belastingplichtige zelf geldt een termijn van maximaal zes maanden. Die geldt niet voor een informatieverzoek aan het buitenland. Er is wel duidelijkheid over het beginpunt: je weet wanneer het verzoek is gedaan – dit wordt meegedeeld aan de belastingplichtige – maar je weet niet wanneer het verzoek is beantwoord. Je kunt de duur van de opschortings dus niet bepalen. Dit nadeel vergroot het gebrek aan motivering van het voorstel alleen maar.

In sommige gevallen wordt de termijn verkort tot twee jaar (art. 16, lid 5). Zijn er voldoende aanwijzingen om na te vorderen, dan geldt een termijn van 2 jaar. Je zou dat uit een oogpunt van rechtszekerheid een tegemoetkoming aan de belastingplichtige kunnen noemen. Ik vraag mij af of die bepaling nodig is en of je het niet kunt overlaten aan de rechter. Mijn indruk is dat de feitenrechter zich goed redt met de bestaande aanwijzingen van het Hof van Justitie en de Hoge Raad. Bovendien kan de tweejaarstermijn in bijzondere omstandigheden worden verlengd. Er is nog een ander kritiekpunt. Stel, een belastingplichtige keert in en verschaft binnen enkele weken alle informatie die nodig is om de aanslagen te kunnen vaststellen. De inspecteur heeft dan twee jaar de tijd om na te vorderen. Het ten volle benutten van die termijn lijkt mij echter niet in overeenstemming met het communautaire evenredigheidsbeginsel. Die termijn heb je dan niet meer nodig om de aanslagen vast te stellen. De inspecteur beschikt immers over alle relevante informatie. De voorgaande opmerkingen hebben met name betrekking op buitenslandsituaties. Pieter Jansen merkt terecht op dat de tweejaarstermijn van art. 16, lid 5 AWR ook geldt voor binnenlandsituaties, waarin het communautaire evenredigheidsbeginsel niet geldt.

### 3. Enkele aspecten van herziening

De memorie van toelichting bevat een aantal interessante punten die in het voorontwerp niet aan de orde kwamen. Op de slide hieronder staan er enkele.

## Herziening (aspecten)

- Beoordeling herzieningsverzoek. Norm
- Aangifteplicht en herziening
- Inspecteur mag aanslag niet uit eigen beweging herzien

Voor zover de tijd het toelaat, ga ik er op in. In de eerste plaats de beoordeling van het herzieningsverzoek. Hiervoor gelden volgens de memorie van toelichting dezelfde regels als voor de beoordeling van de aangifte. De norm is dat alleen een onderzoeksplicht geldt bij redelijke twijfel aan de juistheid van het herzieningsverzoek op enig punt. Dit is dus precies dezelfde norm als voor de beoordeling van de aangifte. Dat lijkt mij ook wel juist als het gaat om herziening van aanslagen. Ik vraag me alleen af of die norm ook in een eerder stadium geldt, bij herziening van voorlopige aanslagen. Door zwaardere eisen aan de inspecteur te stellen werkt het correctiemechanisme mijns inziens niet goed meer. Het lijkt mij niet de bedoeling dat het veel langzamer gaat.

Mijn laatste punt. Iedereen moet volledig en juist aangifte doen. In de memorie van toelichting op het wetsvoorstel staat op pagina 35: “Informatie die later in een verzoek om herziening wordt verstrekt kan niet bewerkstelligen dat een onjuiste of onvolledige aangifte alsnog juist of volledig is. Dit is met name van belang voor de zogenoemde omkering van de bewijslast (...).” Ik vind dat wat kort door de bocht. Volgens mij moet je onderscheid maken tussen twee situaties: die waarin er een definitieve aanslag ligt en die waarin nog geen definitieve aanslag is opgelegd. In het laatste geval kun je moeilijk volhouden dat wanneer de aangifte door herziening wordt hersteld je dat niet zou mogen meenemen en niet aan de

aangifteplicht is voldaan. Ligt er wel een definitieve aanslag, dan kun je een aangifte die niet de vereiste aangifte is, niet herstellen door herziening. Ik verwijs naar de rechtspraak van de Hoge Raad. Je kunt niet aan omkering van de bewijslast ontkomen door pas in bezwaar of beroep met informatie komen die je in een eerdere fase had moeten verstrekken. . (*Applaus*)

*De voorzitter mr. J.A.C.A. Overgaauw:* Al luisterend kreeg ik de indruk dat je groot vertrouwen hebt in de rechterlijke macht. Ik ben daar blij mee, gezien mijn achtergrond. Het is een mooie brug naar het betoog van Ed.