

Kenbaarheidsvereiste bij navordering

Mw. mr. P. de Haas¹

Het afgelopen jaar zijn diverse publicaties verschenen over de navordering op basis van de kenbare fout, zoals neergelegd in art. 16, lid 2, onderdeel c, Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR).² In die publicaties worden de elementen van dit nieuwe artikellid toegelicht en aangegeven onder welke voorwaarden de inspecteur gebruik kan maken van dit artikel. In de onderhavige bijdrage worden ook de elementen en voorwaarden besproken, waarbij enkele situaties worden behandeld waarin de inspecteur (mogelijk) geen beroep toekomt op navordering wegens een kenbare fout. Daarnaast zal worden beschreven welke invloed art. 16, lid 2, onderdeel c, AWR kan hebben op het leerstuk van de interne compensatie en vice versa. Deze bijdrage eindigt met een conclusie.

1. Kenbaarheidsvereiste

Sinds 1 januari 2010 is art. 16, lid 2, onderdeel c, AWR in de wet opgenomen. Hierin wordt bepaald dat navordering mede kan plaatsvinden in alle gevallen waarin te weinig belasting is geheven, doordat ten gevolge van een fout een aanslag ten onrechte achterwege is gelaten of ten gevolge van een fout een belastingaanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld, hetgeen de belastingplichtige redelijkerwijs kenbaar is, waarvan in elk geval sprake is indien de te weinig geheven belasting ten minste 30% van de ingevolge de belastingwet verschuldigde belasting bedraagt. Dit artikel wordt voor het eerst toegepast ten aanzien van belastingaanslagen of voor bezwaar vatbare beschikkingen die zijn vastgesteld of genomen na 31 december 2009.³

Navordering op grond van het kenbaarheidsvereiste is ingevolge art. 16, lid 3, laatste volzin, AWR alleen mogelijk gedurende twee jaar na het vaststellen van de belastingaanslag dan wel het nemen van het besluit geen aanslag op te leggen. Dit in tegenstelling tot de al bestaande mogelijkheid tot navordering in art. 16, lid 1, AWR, waarvoor in beginsel een termijn van vijf jaar na het ontstaan van de belastingsschuld geldt.

In art. 16, lid 2, onderdeel c, AWR zelf zijn naast de hiervoor genoemde voorwaarde nog vier elementen te onderkennen:

1. de aanslag en verliesbeschikking;
2. in alle gevallen;
3. ten gevolge van een fout;
4. de kenbaarheid met de daarbij behorende fictie van 30%.

1.1. Aanslag en verliesbeschikking

Indien door een fout een aanslag ten onrechte achterwege is gebleven of tot een te laag bedrag is vastgesteld, kan art. 16, lid 2, onderdeel c, AWR worden ingeroepen. Daarnaast kan het voorkomen dat een fout ertoe leidt dat de berekening van het inkomen of de winst leidt tot een negatief bedrag, ofwel een verlies. Dit verlies wordt vastgesteld bij beschikking. Op de herziening van deze verlies(vaststellings)beschikkingen zijn de regels voor navordering van overeenkomstige toepassing, zo ook de navordering zonder nieuw feit. Dat alles om te voorkomen dat een ten gevolge van een fout te laag vastgestelde belastingaanslag wel kan worden gecorrigeerd, maar een door diezelfde fout eveneens ten onrechte of te hoog vastgesteld verlies wellicht nog vele jaren kan worden verrekend.

Een eerste vraag, die zich echter aandient, is: wanneer is sprake van een aanslag die ten onrechte achterwege is gebleven of tot een te laag bedrag vastgesteld? Of beter gesteld, wanneer spreken we over de *vaststelling* van een aanslag? Dient daaronder enkel de vaststelling van de oorspronkelijke aanslag te worden verstaan of ook de vaststelling na (gedeeltelijke) vernietiging bij uitspraak op bezwaar of de verminderingsbeschikking?

Aan de parlementaire geschiedenis van het eerste lid van art. 16 AWR kan worden ontleend dat onder het begrip 'vaststelling' slechts de vaststelling van de oorspronkelijke aanslag wordt verstaan. Tijdens de parlementaire behande-

ling in de jaren vijftig waarbij art. 16 AWR werd ingevoerd, is het volgende aangegeven:⁴

'In art. 16, eerste lid, is anders dan bijv. in art. 38, eerste lid, Wet VB 1892, het geval "dat een aanslag ten onrechte is vernietigd" niet afzonderlijk genoemd, aangezien in dit geval de aanslag als ten onrechte achterwege gelaten moet worden beschouwd. Is een aanslag bij uitspraak op een bezwaarschrift of beroepschrift, dan wel ambtshalve verminderd, dan zal voor de beantwoording van de vraag of hij tot een te laag bedrag is vastgesteld, van het verminderde bedrag moeten worden uitgegaan.'

Uit deze passage kan worden afgeleid dat voor wat betreft het eerste lid de 'tweede of nadere' vaststelling door vernietiging of vermindering gelijk wordt gesteld met de vaststelling van de oorspronkelijke aanslag.

Betekent dit dat deze uitleg *mutatis mutandis* geldt voor de uitleg van art. 16, lid 2, onderdeel c, AWR? Nee. Dat voor de uitleg van het begrip 'vaststelling' de tweede of nadere vaststelling gelijk is gesteld met de eerste vaststelling, heeft slechts te maken met het feit dat voor toepassing van het eerste lid er een nieuw feit is dat navordering rechtvaardigt. Het gaat derhalve om het feit dat ten tijde van de eerste of vervolgvaststellingen niet bekend was en dat ook niet kon zijn.

Tijdens de parlementaire behandeling ter zake van de invoering van art. 16, lid 2, onderdeel c, AWR is niet gesteld dat onder 'vaststelling' tevens de 'tweede of nadere' vaststelling moet worden verstaan en is ook geen link gemaakt naar het eerste lid.

Aangezien in de parlementaire geschiedenis niet is toegelicht wat er (eventueel nog meer) onder de vaststelling in het tweede lid moet worden verstaan, is art. 5 AWR leidend. In het eerste lid van art. 5 AWR is opgenomen dat de vaststelling van een belastingaanslag geschiedt door het ter zake daarvan opmaken van een aanslagbiljet door de inspecteur. De dagtekening van het aanslagbiljet geldt als dagtekening van de vaststelling van de belastingaanslag. De inspecteur stelt het aanslagbiljet ter invordering van de daaruit blijvende belastingaanslag aan de ontvanger ter hand. Het tweede lid van art. 5 AWR bepaalt dat het eerste lid van overeenkomstige toepassing is met betrekking tot het door de inspecteur nemen van een beschikking of het doen van uitspraak strekkende tot – al dan niet *nadere* – vaststelling van een ingevolge de belastingwet verschuldigd of terug te geven bedrag. Met deze bepaling is beoogd een rechtstreeks verband te leggen tussen heffing en invordering. Dit komt tot uitdrukking in art. 2, lid 2, onderdeel c en d, Invorderingswet 1990 (hierna: IW 1990), waar de begrippen 'belastingaanslag' respectievelijk 'aanslagbiljet' zijn gedefinieerd. Onder vaststelling wordt derhalve niet mede de nadere vaststelling begrepen. Art. 11 AWR beperkt de vaststelling van de aanslag eveneens tot de oorspronkelijke vaststelling.

Een ander argument waaraan kan worden ontleend dat onder 'vaststelling' in de zin van art. 16, lid 2, onderdeel c, AWR enkel de oorspronkelijke aanslag (vaststelling) dient te worden verstaan, is de navorderingstermijn in het kader van de kenbare fout. Er kan op grond van art. 16, lid 3, AWR worden nagevorderd tot twee jaar na de vaststelling van de aanslag. Indien de aanslag binnen de vervaltermijn van drie jaar wordt opgelegd, betekent dit dat de navorderingstermijn niet meer dan vijf jaar kan belopen. Indien ook de uitspraak op bezwaar of de verminderingsbeschikking als vaststelling van de belastingaanslag kan worden gezien, zou de navorderingstermijn meer dan vijf jaar kunnen belopen. Dat kan toch niet de bedoeling zijn?

Overigens past bij de navorderingstermijn ter zake van art. 16, lid 2, onderdeel c, AWR nog een opmerking. De bevoegdheid tot het opleggen van de navorderingsaanslag vervalt door verloop van twee jaren na het tijdstip waarop het besluit is genomen geen aanslag op te leggen dan wel de belastingaanslag is vastgesteld. Wat betekent dat in het geval er in het geheel geen besluit is genomen? Stel dat een belastingplichtige wel aangifte heeft gedaan, maar er binnen de termijn van drie jaren in het geheel geen besluit wordt genomen of een aanslag wordt vastgesteld? Of wat als de belastingplichtige geen aangifte heeft gedaan? Navordering op de voet van de kenbare fout is dan niet mogelijk. Het niet nemen van een besluit is in deze immers niet gelijkgesteld met het wel nemen van een besluit.

1.2. In alle gevallen

Een ander bestanddeel dat in art. 16, lid 2, onderdeel c, AWR is terug te vinden, is 'in alle gevallen'. Dit bestanddeel kwam ook al in het oude tweede lid voor en is enigszins misleidend. De Hoge Raad heeft namelijk in 1977⁵ al bepaald dat niet aannemelijk is dat de wetgever onder 'alle gevallen' mede heeft willen begrijpen die gevallen waarin het hanteren van de bevoegdheid tot navorderen in strijd zou komen met enig beginsel van behoorlijk bestuur, waartoe onder meer behoort het geval waarin navordering in strijd zou komen met door de fiscus bij het regelen van de primitieve aanslag opgewekt vertrouwen, waarop belanghebbende zich tegenover hem in redelijkheid mag beroepen.

'In alle gevallen' omvat bovendien niet die situatie waarbij navordering dient tot herstel van inzicht bij de inspecteur. Navordering is nog steeds niet mogelijk om terug te komen op een kwalificatie van een bepaald bestanddeel of de beoordeling van een feitelijke situatie bij de aanslagregeling. Hieraan zou toegevoegd kunnen worden dat het ook niet die situatie omvat waarbij gedurende de bezwaarfase of bij een verzoek om ambtshalve vermindering een fout wordt gemaakt, dit alles in het geval dat de oorspronkelijke aanslag zelf niet tot een te laag bedrag is vastgesteld.

Rechtbank Arnhem heeft op 30 november 2010⁶ in een zaak beslist, waarin twee navorderingsaanslagen waren opgelegd.

Eén ter zake van het ten onrechte verrekende verlies en één ter zake van de (rest van de) correctie. Daarbij was in geschil of de tweede navorderingsaanslag wel kon worden opgelegd. Die vraag werd door de rechtbank bevestigend beantwoord, omdat bij het opleggen van de eerste aanslag een voor de belastingplichtige kenbare fout was gemaakt. Van een onjuist inzicht in het recht was in dit geval geen sprake.

1.3. Ten gevolge van een fout

'Fout' is een enigszins ongrijpbaar begrip. Uit de wetgeschiedenis kan worden opgemaakt dat daaronder in elk geval schrijf-, reken-, overname-, intoetsfouten en de fouten ten gevolge van de geautomatiseerde verwerking van aangiften vallen. Deze laatste fouten konden voorheen niet worden hersteld. Dergelijke fouten werden namelijk aange merkt als ambtelijke verzuimen.

Het begrip 'fout' omvat daarmee meer dan de vergissingen die op basis van de schrijf- en tikfoutjurisprudentie tot navordering kunnen leiden. Tevens doet niet ter zake wie de fout heeft gemaakt. In de memorie van toelichting wordt bijvoorbeeld uitdrukkelijk vermeld dat ook fouten in de aangifte tot toepassing van het voorgestelde art. 16, lid 2, onderdeel c, AWR kunnen leiden.⁷ Tijdens de behandeling in de Tweede Kamer is nog wel een amendement ingediend om de verruiming te beperken tot evidente fouten.⁸ Dat amendement heeft het echter niet gehaald.

1.4. Redelijkerwijs kenbaar en 30%

In de memorie van toelichting komt tot uitdrukking dat onder kenbaarheid moet worden verstaan: kennen, te onderkennen of te onderscheiden.⁹ De belastingplichtige moet in één oogopslag (hebben) kunnen zien dat de belastingaanslag of een beschikking om geen aanslag op te leggen, niet juist is. In het nader rapport wordt gesproken over onjuistheden die de belastingplichtige terstond moet onderkennen.¹⁰ Daarmee lijkt de wetgever aansluiting te zoeken bij het criterium 'aanstonds duidelijk' dat de Hoge Raad in het kader van de schrijf- en tikfoutjurisprudentie hanteerde.¹¹

De kenbaarheid van de fout is in zekere mate geobjectiveerd door het gebruik van het woord 'redelijkerwijs'. Het gaat er derhalve niet om of de onjuistheid voor een concrete belastingplichtige kenbaar is, maar of een belastingplichtige met een gemiddelde kennis van, en een gemiddeld inzicht in het fiscale recht, de onjuistheid onderkent. De kennis en wetenschap van de adviseur wordt bovendien aan de belastingplichtige toegerekend. De bewijslast van de kenbaarheid rust bij de inspecteur.¹²

Indien de geheven belasting ten minste 30% minder is dan de daadwerkelijke – uit de belastingwet voortvloeiende – belastingschuld, is naar de mening van het kabinet de onjuiste vaststelling van de aanslag in elk geval redelijkerwijs kenbaar. De grens van 30% is daarmee een niet weer-

legbaar bewijsvermoeden. Indien de belastingaanslag ten minste 30% afwijkt van de uit de belastingwet voortvloeiende belastingschuld, wordt aangenomen dat het de belastingplichtige redelijkerwijs kenbaar is dat de belastingaanslag te laag is vastgesteld. Een afzonderlijke toetsing aan het kenbaarheids criterium behoeft dan niet meer plaats te vinden.

2. Interne compensatie

Interne compensatie kan zich voordoen bij de behandeling van een bezwaar- of beroepschrift tegen een belastingaanslag. Wanneer het bezwaar of beroep op zichzelf geheel of gedeeltelijk gegrond is en normaliter tot verlaging van de aanslag zou leiden, kan de inspecteur ontdekken dat hij bij het vaststellen van de aanslag een fout in het voordeel van de belastingplichtige heeft gemaakt. De Hoge Raad acht interne compensatie geoorloofd, zowel in de bezwaarfase als in de beroepsfase. Bovendien is interne compensatie ook mogelijk bij het ontbreken van een nieuw feit.

In het arrest van 25 juni 2004¹³ overwoog de Hoge Raad immers:

'Indien aan 's Hof's oordeel de opvatting ten grondslag ligt dat een feit dat de inspecteur bekend was of redelijkerwijs bekend had kunnen zijn, geen grond voor "interne compensatie" kan opleveren, berust het op een onjuiste rechtsopvatting (vgl. HR 9 december 1998, nr. 33.370, BNB 1999/68).'

Indien de inspecteur tijdens de behandeling van een bezwaarschrift achter een nieuw feit komt, is hij zelfs verplicht daarmee door toepassing van interne compensatie rekening te houden bij de uitspraak op bezwaar. Laat hij dat na, dan kan hij dat verzuim niet herstellen bij navordering.¹⁴ Herstel is dan slechts mogelijk indien de belastingplichtige te kwader trouw is. Betekent dat dat als de inspecteur nalaat intern te compenseren, hij toch van art. 16, lid 2, onderdeel c, AWR gebruik kan maken?

Voor het antwoord op die vraag draait het opnieuw om de vraag of de oorspronkelijke aanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld. Indien de oorspronkelijke aanslag niet tot een te laag bedrag is vastgesteld, kan de inspecteur mijns inziens in het geheel geen gebruik maken van art. 16, lid 2, onderdeel c, AWR. Is die aanslag wel tot een te laag bedrag vastgesteld, dan kan de inspecteur voor het meerdere navorderen. Wat de toets van het 30%-criterium betreft, dient te worden uitgegaan van de relatie tot de oorspronkelijke aanslag.

De vraag is echter wel of bij een fout in de bezwaarfase de beginselen van behoorlijk bestuur navordering op grond van art. 16, lid 2, onderdeel c, AWR niet zouden moeten verhinderen. Poelmann¹⁵ merkt in zijn artikel op dat de Hoge Raad in het verleden heeft geoordeeld dat een navorderingsaanslag niet meer met een beroep op het zorgvuldigheidsbeginsel kan worden bestreden,¹⁶ maar dat hij toch verwacht dat de Hoge Raad scherp de hand zal houden aan

procedurele waarborgen bij de totstandkoming van een kenbaarheidsnavordering. Die verwachting deel ik, zeker indien er niet (alleen) bij de aanslagoplegging zelf ambtelijke verzuimen zijn begaan, maar in een later stadium, zoals bij de uitspraak op bezwaar of ambtshalve vermindering. Op zo'n moment mag immers worden verwacht dat de aangifte zeer nauwgezet is bekeken.

3. Samenloop binnen art. 16 AWR

Van Amersfoort en De Bleeck¹⁷ hebben in hun bijdrage aan de vriendenbundel voor Bartel aandacht gevraagd voor de samenloop tussen navordering op basis van de kwade trouw, het nieuwe feit en de kenbare fout. Zij menen dat als gevolg van de formulering in de wet 'ter zake van dat feit' feitelijk sprake is van twee navorderingsaanslagen al dan niet gecombineerd in een navorderingsaanslag. Indien de inspecteur alsdan een beroep doet op een kenbare fout, dient de 30% enkel te worden gerelateerd aan die fout.

In dat standpunt kan ik mij vinden, maar ik heb daarbij toch een kleine kanttekening. Indien de belanghebbende te kwader trouw is, bijvoorbeeld omdat hij buitenlands vermogen niet heeft aangegeven, weet hij dat zijn aangifte op dat punt onjuist is. Ook fouten van de zijde van de belastingplichtige in de aangifte rechtvaardigen toepassing van art. 16, lid 2, onderdeel c, AWR. Bij verzwijging van vermogen is er geen sprake van een vergissing, maar van een bewuste fout. De wettekst lijkt bewuste fouten van de belastingplichtige echter niet (geheel) uit te sluiten. In de parlementaire geschiedenis is slechts aangegeven dat daarvoor zonder meer het eerste lid kan worden toegepast. Indien een belastingplichtige met (voorwaardelijk) opzet bepaalde gegevens achterhoudt, is het voor hem redelijkerwijs kenbaar dat de aanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld. Zou het in een dergelijk geval niet passen dat voor de toets van 30% dit bedrag wordt meegenomen? Als de inspecteur niet slaagt in het bewijs van de kwade trouw, zou hij dan ook niet kunnen terugvallen op de kenbare fout? Ik meen dat deze vragen bevestigend beantwoord dienen te worden.

Een vraag die bovendien opkomt, is hoe de toets aan het 30%-criterium zou moeten plaatsvinden indien er meer fouten bij de aanslagregeling zijn gemaakt. Moet de toets dan per fout plaatsvinden of kunnen deze fouten dan gezamenlijk worden getoetst aan het 30%-criterium? De wettekst lijkt een gezamenlijke toets niet te verhinderen.

4. Ten slotte

Bij de toelichting van de elementen van art. 16, lid 2, onderdeel c, AWR zijn ook enkele uitzonderingsgevallen besproken, waarbij de inspecteur mogelijk geen beroep toekomt op het artikel(lid). Van een onbeperkte navorderingsbevoegdheid, waarvan geregeld wordt gesproken, is dan ook (vooralsnog) geen sprake.

De situaties waarin de inspecteur (mogelijk) geen beroep toekomt op de kenbare navordering kunnen als volgt worden omschreven:

1. Indien de (oorspronkelijke) aanslag niet tot een te laag bedrag is vastgesteld en de aanslag nadien is verminderd, komt de inspecteur geen beroep toe op art. 16, lid 2, onderdeel c, AWR.
2. Indien de (oorspronkelijke) aanslag wel tot een te laag bedrag is vastgesteld en deze nadien is verminderd, kan alleen het meerdere ten opzichte van de (oorspronkelijke) aanslag worden nagevorderd.
3. Indien tijdens de bezwaarfase geen gebruik is gemaakt van interne compensatie ter zake van een kenbare fout, verhinderen de beginselen van behoorlijk bestuur en meer in het bijzonder het zorgvuldigheidsbeginsel (mogelijk) navordering op grond van art. 16, lid 2, onderdeel c, AWR.
4. Indien er geen besluit is genomen om geen aanslag op te leggen, kan van art. 16, lid 2, onderdeel c, AWR geen gebruik worden gemaakt.

Naast deze situaties is er ook nog een aantal andere vragen waarop de wettekst zelf of de parlementaire geschiedenis geen antwoord geeft. Die elementen zullen in de jurisprudentie moeten worden uitgekristalliseerd.

Kortom: er resteren – zij het wellicht in de marge – voor belastingplichtigen nog mogelijkheden tot verweer tegen een opgelegde navorderingsaanslag op grond van art. 16, lid 2, onderdeel c, AWR.

- 1 advocaat-belastingkundige bij De Bont Advocaten te Amsterdam en buitenpromovenda aan de Erasmus Universiteit Rotterdam.
- 2 Zoals van R.E.C.M. Niessen, 'Navordering zonder nieuw feit bij kenbare fout', *NTRF Beschouwingen* 2010/21, alsmede zijn artikel, 'Nieuwe regels bij navordering', *TFB* 2011/02. Verder nog E. Poelmann, Navorderen op grond van het kenbaarheidsvereiste, *FED* 2010/82 en P.J. van Amersfoort en L.A. de Bleeck, 'Navordering ter zake van fouten', in: *Wetgevingskunsten, vriendenbundel Jan Kees Bartel, de fiscale kunstenaar*, Sdu Uitgevers, Den Haag 2010 en Bartels reactie in *MBB* 2011, nr. 3.
- 3 Aldus art. XXI, lid 1 en 2, Wet overige fiscale maatregelen 2010 en Kamerstukken II, 2009-2010, 32 129, nr. 3, par. 12.1.
- 4 Kamerstukken II, 1954-1955, 4080, nr. 3.
- 5 HR 22 juni 1977, nr. 18.395, *BNB* 1977/284.
- 6 Rb. Arnhem 30 november 2010, nr. AWB 10/1393, *V-N* 2011/6.3.4.
- 7 Kamerstukken II, 2009-2010, 32 129, nr. 3.
- 8 Kamerstukken II, 2009-2010, 32 129, nr. 10.
- 9 Kamerstukken II, 2009-2010, 32 129, nr. 3.
- 10 Kamerstukken II, 2009-2010, 32 129, nr. 4.
- 11 Zie HR 12 december 1979, nr. 19 252, *BNB* 1980/85, *V-N* 1980, p. 839.
- 12 Kamerstukken II, 2009-2010, 32 129, nr. 4.
- 13 HR 25 juni 2004, nr. 38.997, *BNB* 2004/343, *V-N* 2004/32.5.
- 14 HR 19 juni 1931, B. 4995 en Hof Den Haag 3 mei 1985, *V-N* 1986, p. 124 e.v.
- 15 E. Poelmann, 'Navorderen op grond van het kenbaarheidsvereiste', *FED* 2010/82.
- 16 HR 19 februari 1992, nr. 27.662, *BNB* 1992/150 en HR 26 mei 1993, nr. 28.341, *BNB* 1993/295.
- 17 P.J. van Amersfoort en L.A. de Bleeck, 'Navordering ter zake van fouten', in: *Wetgevingskunsten, vriendenbundel Jan Kees Bartel, de fiscale kunstenaar*, Sdu Uitgevers, Den Haag 2010, p. 18.