

# Navorderen, aanpassing gewenst?

---

Het voorgestelde navorderingsregime getoetst voor belastingplichtigen

Naam: L.E. Zevenbergen  
Studentnummer: 358441  
Begeleider: Mr. M.P.L. Adriaansen  
Erasmus Universiteit Rotterdam  
Masterscriptie Fiscale Economie  
20 september 2017

## **Voorwoord**

Voor u ligt mijn scriptie 'Navorderen, aanpassing gewenst?'. Deze scriptie onderzoekt of het Wetsvoorstel 'Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst' moet worden doorgevoerd of niet. Dit onderzoek vormt de afronding van mijn master Fiscale Economie aan de Erasmus Universiteit Rotterdam.

Door het volgen van de colleges in de bachelor en master Fiscale Economie bleek mijn interesse uit te gaan naar het formele belastingrecht. Daarom heb ik het onderwerp navorderen voor mijn masterscriptie gekozen. Door een wetsvoorstel te onderzoeken wat in behandeling is, heb ik aansluiting gevonden bij de huidige stand van zaken in de fiscaliteit.

Graag wil ik mijn scriptiebegeleider, mr. M.P.L. Adriaansen, bedanken voor de goede begeleiding. De uitgebreide en duidelijke feedback hebben me geholpen dit scriptieproces te kunnen voltooien. Daarnaast wil ik mijn ouders bijzonder bedanken voor hun inzet en ondersteuning tijdens het schrijven van deze masterscriptie. Ook mijn zus en broer bedank ik voor het geduld en de steun in deze schrijfperiode.

Veel leesplezier toegewenst!

Leonie Zevenbergen

Sliedrecht, 19 september 2017

# Inhoudsopgave

Voorwoord .....	2
Hoofdstuk 1 Inleiding .....	6
1.1 Formeel verkeer Belastingdienst.....	6
1.2 Probleemstelling.....	7
1.3 Toetsingscriteria .....	8
1.3.1 Rechtszekerheid .....	8
1.3.2 Rechtsgelijkheid.....	9
1.3.3 Eenvoud.....	9
1.4 Onderzoeksmethode.....	10
1.5 Afbakening.....	10
1.6 Leeswijzer .....	10
Hoofdstuk 2 Het huidige regime voor navordering.....	12
2.1 Inleiding .....	12
2.2 Voorwaarden navorderingsaanslag.....	12
2.2.1 Te weinig belasting.....	12
2.2.2 Nieuw feit .....	14
2.2.3 Te kwader trouw .....	16
2.2.4 Situaties art. 16 lid 2 AWR.....	18
2.3 Termijnen navorderen.....	20
2.3.1 Binnenlandse situatie .....	20
2.3.2 Buitenlandse situatie .....	21
2.4 Boetes.....	23
2.5 Kritiek op het huidige regime .....	24
2.5.1 Verhouding tussen rechtsbeginselen .....	24
2.5.2 Begrippen ter discussie .....	26
2.5.3 Kenbare fouten en 30%-criterium.....	26
2.5.4 Verlengde navorderingstermijn .....	28

2.5.5 Complexiteit en duidelijkheid.....	28
2.6 Conclusie .....	28
Hoofdstuk 3 Het voorgestelde regime voor navorderen .....	30
3.1 Inleiding .....	30
3.2 Voorgestelde voorwaarden.....	30
3.2.1 Geen of te weinig belasting.....	30
3.2.2 Nieuw feit ongewijzigd .....	30
3.2.3 Te kwader trouw aangepakt.....	31
3.2.4 Situaties huidig art. 16 lid 2 AWR .....	31
3.2.5 Massale verstoringen in systemen .....	34
3.3 Voorgestelde navorderingstermijnen .....	35
3.3.1 Navorderingstermijn bij een nieuw feit .....	35
3.3.2 Navorderingstermijn bij kwade trouw .....	36
3.3.3 Navorderingstermijn bij massale verstoringen in het systeem.....	36
3.4 Het voorgestelde systeem en boetes.....	36
3.5 Conclusie .....	37
Hoofdstuk 4 Toetsing en vergelijking wetsvoorstel .....	38
4.1 Inleiding.....	38
4.2 Het voorgestelde navorderingsregime getoetst .....	38
4.2.1 Een nieuw regime of niet?.....	38
4.2.2 Omvorming tot aangiftebelasting .....	39
4.3 Voorgestelde voorwaarden getoetst .....	39
4.3.1 Geen of te weinig belasting materieel ongewijzigd .....	39
4.3.2 Nieuw feit getoetst.....	40
4.3.3 ‘Wist of behoorde te weten’ criterium getoetst .....	41
4.3.4 Inhoud te kwader trouw.....	47
4.3.5 Toetsing navorderen bij massale verstoringen .....	48
4.4 Voorgestelde navorderingstermijnen getoetst .....	51

4.4.1 Termijn voor goedwillenden onderzocht .....	51
4.4.2 Termijn te kwader trouw getoetst .....	52
4.4.3 Termijn massale verstoringen onderzocht.....	55
4.4.4 Aanvang navorderingstermijn .....	56
4.5 Boetewetgeving getoetst .....	56
4.6 Directe werking .....	57
4.7 Vereenvoudiging .....	58
4.8 Kritiek huidige systeem opgelost?.....	58
4.9 Conclusie .....	59
Hoofdstuk 5 Conclusies .....	60
Bronnenlijst .....	63
Literatuur .....	63
Jurisprudentie.....	66
Kamerstukken.....	68

# Hoofdstuk 1 Inleiding

## 1.1 Formeel verkeer Belastingdienst

Het vaststellen van de belastingsschuld van de belastingplichtigen, zeker voor de inkomstenbelasting, is elk jaar een massaal proces.<sup>1</sup> Om het formele verkeer tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst beter te laten verlopen is in augustus 2013 het wetsvoorstel ‘Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst’ (hierna: het wetsvoorstel) ingediend.<sup>2</sup> Voorafgaand aan dit wetsvoorstel is een voorontwerp ter consultatie online gepubliceerd.<sup>3</sup> Het wetsvoorstel bestaat uit twee delen. Ten eerste bevat het een plan voor het elektronische verkeer tussen belastingplichtigen en Belastingdienst.<sup>4</sup> Het oorspronkelijke wetsvoorstel is in 2015 gesplitst, dit eerste onderdeel is toen ondergebracht in een ander wetsvoorstel.<sup>5</sup> Ten tweede bestaat het voorstel uit een nieuw heffingssysteem voor aanslagbelastingen. Dit onderdeel bevat een nieuw regime voor navordering.<sup>6</sup> De nadruk ligt in het wetsvoorstel op het feit of de belastingplichtige te goeder of te kwader trouw is. Degenen die te goeder trouw zijn, moeten meer zekerheid hebben en bij de aanslag weten waar ze aan toe zijn. Degenen die te kwader trouw zijn, moeten strenger worden aangepakt.<sup>7</sup> In het huidige regime wordt geen onderscheid tussen belastingplichtigen gemaakt (art. 16 AWR). Enkel voor de navorderingstermijn is het van belang of het bestandsdeel waarover de belasting wordt geheven, in het binnenland of het buitenland is gelegen of verkregen, volgens art. 16 lid 3 en 4 AWR. In een Kamerbrief van 10 mei 2017 heeft de Staatssecretaris van Financiën laten weten dat het wetsvoorstel ‘Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst’ niet meer wenselijk is.<sup>8</sup> De reden hiervoor was dat de doelstellingen op een andere wijze moeten worden bereikt. Het huidige wetsvoorstel brengt grote investeringen mee en is te complex. Het is aan het toekomstige kabinet om een definitief besluit te nemen over intrekking van het wetsvoorstel.<sup>9</sup> Interessant is de vraag of intrekking van dit wetsvoorstel juist is of niet. Zijn belastingplichtigen gebaat bij deze voorgestelde regels? Of heeft het

---

<sup>1</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 11.*

<sup>2</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 1-3.*

<sup>3</sup> Ministerie van Financiën, ‘Internetconsultatie, Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst’, *Overheid* 6 september 2012, [internetconsultatie.nl/herz/details](http://internetconsultatie.nl/herz/details).

<sup>4</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 2.*

<sup>5</sup> *Kamerstukken II 2014/15, 34196, 1-3.*

<sup>6</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3.*

<sup>7</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 11-13.*

<sup>8</sup> Ministerie van Financiën, ‘Kamerbrief stand van zaken geruime tijd aanhangige wetsvoorstellen’, *Rijksoverheid* 10 mei 2017, [rijksoverheid.nl/ministeries/ministerie-van-financien/documenten/kamerstukken/2017/05/10/kamerbrief-stand-van-zaken-geruime-tijd-aanhangige-wetsvoorstellen](http://rijksoverheid.nl/ministeries/ministerie-van-financien/documenten/kamerstukken/2017/05/10/kamerbrief-stand-van-zaken-geruime-tijd-aanhangige-wetsvoorstellen), p. 1-2.

<sup>9</sup> Ministerie van Financiën, ‘Kamerbrief stand van zaken geruime tijd aanhangige wetsvoorstellen’, *Rijksoverheid* 10 mei 2017, [rijksoverheid.nl/ministeries/ministerie-van-financien/documenten/kamerstukken/2017/05/10/kamerbrief-stand-van-zaken-geruime-tijd-aanhangige-wetsvoorstellen](http://rijksoverheid.nl/ministeries/ministerie-van-financien/documenten/kamerstukken/2017/05/10/kamerbrief-stand-van-zaken-geruime-tijd-aanhangige-wetsvoorstellen), p. 1-2.

alleen nadelige gevolgen? En hoe belangrijk is het wetsvoorstel in de discussie<sup>10</sup> omtrent een mogelijke omvorming van de inkomstenbelasting tot aangiftebelasting?

## 1.2 Probleemstelling

Het wetsvoorstel heeft gevolgen op het gebied van het formele belastingrecht. De voorgestelde veranderingen zijn eveneens voor het regime van navorderen van grote omvang.<sup>11</sup> De vraag is of de voorgestelde wijzigingen een vooruitgang vormen ten opzichte van het huidige stelsel. De veranderingen moeten de belastingplichtigen meer rechtszekerheid en rechtsgelijkheid bieden,<sup>12</sup> waarbij het de vraag is of deze twee beginselen tegelijk opgaan. En welke invloed hebben deze beginselen op de vereenvoudiging van het navorderingsregime?<sup>13</sup> De belangrijkste vraag die hieruit volgt is of het voorgestelde navorderingsregime een verbetering oplevert voor de belastingplichtigen ten opzichte van het huidige systeem. Daarnaast moet de invoering van het nieuwe stelsel een verbetering zijn voor de Belastingdienst. In deze scriptie wordt het voorgestelde navorderingsregime onderzocht vanuit het oogpunt van belastingplichtigen. Vanwege de omvang blijft het beperkt tot belastingplichtigen in de inkomstenbelasting. Het onderzoek wordt gedaan aan de hand van de volgende centrale vraag:

*In hoeverre is intrekking van het wetsvoorstel Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst voor belastingplichtigen in de inkomstenbelasting juist op het gebied van rechtsgelijkheid, rechtszekerheid en eenvoud ten opzichte van het huidige navorderingsregime?*

Gekozen is om vanuit rechtsgelijkheid, rechtszekerheid en eenvoud naar het navorderingsregime te kijken. De reden hiervoor volgt uit de Memorie van Toelichting (hierna: MvT) waarin het kabinet toelicht dat het wetsvoorstel de rechtszekerheid en de rechtsgelijkheid moet bevorderen, maar dat tegelijkertijd ook een zo goed mogelijk evenwicht tussen deze twee beginselen moet ontstaan.<sup>14</sup> Daarnaast is een doel van het kabinet om het heffingssysteem en de uitvoering daarvan eenvoudiger te maken.<sup>15</sup> Intrekking van het wetsvoorstel is juist indien het wetsvoorstel geen verbetering of een verslechtering vormt op het gebied van rechtsgelijkheid, rechtszekerheid en eenvoud voor belastingplichtigen. De beginselen worden verder uitgewerkt in de volgende paragraaf. Om tot een antwoord te komen op de centrale vraag, behandelt de scriptie de volgende deelvragen:

- Hoe werkt het huidige regime van navordering?

---

<sup>10</sup> O.a. M.J. Pelinck, 'Wetsvoorstel vereenvoudiging formeel verkeer: het kan eenvoudiger', *TFB* 2013/08, §5.3; Redactie Vakstudie Nieuws, 'Memorie van toelichting', *V-N* 2013/41.3, p. 20; E.P. Hageman, 'Herziening in ruil voor onbegrensde navorderingsmogelijkheden?', *TFB* 2013/08, §1.

<sup>11</sup> M.J. Hamer & J.A.R. van Eijdsden, 'Vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst? (deel 1)', *WFR* 2014/336, §3.

<sup>12</sup> *Kamerstukken II* 2012/13, 33714, 3, p. 11.

<sup>13</sup> *Kamerstukken II* 2012/13, 33714, 3, p. 2-3.

<sup>14</sup> *Kamerstukken II* 2012/13, 33714, 3, p. 11.

<sup>15</sup> *Kamerstukken II* 2012/13, 33714, 3, p. 3-4.

- Wat zijn de problemen en tekortkomingen voor belastingplichtigen op het gebied van rechtsgelijkheid, rechtszekerheid en eenvoudigheid van het huidige regime?
- Wat houdt het voorgestelde navorderingsregime in?
- Leidt het voorgestelde regime tot meer rechtsgelijkheid, rechtszekerheid en eenvoud voor de belastingplichtigen?

### 1.3 Toetsingscriteria

Het navorderingsregime, dat wordt uitgewerkt in het wetsvoorstel, wordt in dit onderzoek getoetst aan drie fiscale beginselen: *rechtszekerheid*, *rechtsgelijkheid* en *eenvoud*. Deze beginselen worden hierna uitgewerkt.

#### 1.3.1 Rechtszekerheid

Ten eerste wordt het voorstel getoetst aan *rechtszekerheid*. Het kabinet verstaat onder rechtszekerheid de eis of het belastingregime de belastingplichtigen genoeg zekerheid geeft van een goede aanslag en een juiste behandeling wanneer fouten aanwezig zijn.<sup>16</sup> Onder rechtszekerheid wordt ook duidelijkheid verstaan, volgens de MvT. Dit betekent dat belastingplichtigen enkele maanden na het doen van aangifte, door middel van een aanslag, moeten weten waar ze aan toe zijn.<sup>17</sup>

In de literatuur wordt onderscheid gemaakt tussen formele rechtszekerheid en materiële rechtszekerheid.<sup>18</sup> Formele rechtszekerheid komt voort uit de rechtspraak.<sup>19</sup> Wetten en de gevolgen die uit deze wetten voortvloeien, vereisen bekendmaking en mogen niet van kracht zijn zolang deze wetten niet zijn bekendgemaakt.<sup>20</sup> Materiële rechtszekerheid houdt in dat wetten niet mogen worden ingevoerd met terugwerkende kracht, indien dit in het nadeel is van de belastingplichtige. Eventueel moet de wetgever in overgangsrecht voorzien.<sup>21</sup> De voorwaarde voor materiële rechtszekerheid is dat de belastingplichtige een gerechtvaardigde verwachting heeft dat de belastingwet niet wordt gewijzigd.<sup>22</sup> Het vertrouwensbeginsel is een onderdeel van het rechtszekerheidsbeginsel.<sup>23</sup> Het vertrouwensbeginsel houdt in dat de belastingplichtige in beginsel mag vertrouwen dat de overheid handelt volgens de regels, toezeggingen en gewekte verwachtingen, die zij eerder heeft gedaan.<sup>24</sup> De wetgever doelt hier op het feit, dat de belastingplichtige een juiste behandeling wordt beloofd,

<sup>16</sup> Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 1-13.

<sup>17</sup> Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 3.

<sup>18</sup> E. Poelmann, *Cursus Belastingrecht FBR.4.1.1.B*, Deventer: Kluwer 2016 (online, laatst bijgewerkt tot 26 februari 2017).

<sup>19</sup> O.a. HR 23 september 2005, nr. 39704, *BNB* 2006/4; HR 29 juni 2007, nr. 42549, *BNB* 2007/236; HR 8 augustus 2008, nr. 42972, *BNB* 2008/285.

<sup>20</sup> E. Poelmann, *Cursus Belastingrecht FBR.4.1.1.B*, Deventer: Kluwer 2016 (online, laatst bijgewerkt tot 26 februari 2017).

<sup>21</sup> E. Poelmann, *Cursus Belastingrecht FBR.4.1.1.B*, Deventer: Kluwer 2016 (online, laatst bijgewerkt tot 26 februari 2017).

<sup>22</sup> O.a. HR 1 april 2005, nr. 40341 en 40342, *BNB* 2005/227; HR 27 juni 2008, nr. 42790, *BNB* 2008/232; HR 16 januari 2009, nr. 07/12243, *BNB* 2009/113.

<sup>23</sup> A. Haasnoot & P.G.M. Jansen, *NDFR deel Formeel Belastingrecht, Commentaar bij Algemene beginselen van behoorlijk bestuur en fiscaal compromis - Vertrouwensbeginsel*, Den Haag: Sdu uitgevers (online, laatst bijgewerkt tot 7 augustus 2017).

<sup>24</sup> A. Haasnoot & P.G.M. Jansen, *NDFR deel Formeel Belastingrecht, Commentaar bij Algemene beginselen van behoorlijk bestuur en fiscaal compromis - Vertrouwensbeginsel*, Den Haag: Sdu uitgevers (online, laatst bijgewerkt tot 7 augustus 2017).



wanneer iets fout gaat.<sup>25</sup> Voor de toetsing wordt de definitie van rechtszekerheid uit de MvT gebruikt, maar naar mijn mening dekt deze niet de gehele inhoud van het rechtszekerheidsbeginsel. Het scherpe onderscheid tussen formele en materiële rechtszekerheid wordt gemist. Daarom zal ook worden getoetst of het wetsvoorstel voldoet aan deze invulling van het rechtszekerheidsbeginsel uit de literatuur. Wanneer de definitie uit de literatuur wordt gebruikt om een regeling te toetsen, zal dit worden aangegeven.

### 1.3.2 Rechtsgelijkheid

Als tweede wordt getoetst aan *rechtsgelijkheid*. Het kabinet verstaat hieronder dat iedere belastingplichtige het belastingbedrag afdraagt overeenkomstig het bedrag dat volgt uit de belastingwet, dit resulteert in een hoog belastingmoraal.<sup>26</sup> Onderscheid wordt gemaakt tussen formele en materiële rechtsgelijkheid.<sup>27</sup> Formele rechtsgelijkheid houdt in dat gelijke gevallen een gelijke behandeling moeten krijgen en ongelijke gevallen een ongelijke behandeling, in het laatste geval in hoeverre ze aan elkaar ongelijk zijn.<sup>28</sup> Materiële rechtsgelijkheid (in het belastingrecht) betekent dat de belastingschuld van belastingplichtigen met een vergelijkbare situatie even groot is.<sup>29</sup> Navordering moet zorgen voor een correctie die de belastingschuld gelijk maakt aan de belastingschuld van een belastingplichtige met een juiste aanslag, volgens Gribnau.<sup>30</sup> Het wetsvoorstel wordt getoetst aan materiële rechtsgelijkheid. Dit is de praktische invulling van het formele rechtsgelijkheidsbeginsel. De definitie van het kabinet is naar mijn mening een algemene beschrijving van het materiële rechtsgelijkheidsbeginsel, waardoor wordt uitgegaan van geen verschil in opvatting (tussen kabinet en Gribnau) over de definitie rechtsgelijkheid.

Tussen de beginselen van rechtszekerheid en rechtsgelijkheid bestaat een spanningsveld. Rechtsgelijkheid gaat in beginsel boven rechtszekerheid, mits de belastinginspecteur met zorgvuldigheid heeft gehandeld, anders is rechtszekerheid belangrijker.<sup>31</sup> In de literatuur bestaat discussie over de afweging van deze twee beginselen, die ook van belang is voor dit onderzoek, zie paragraaf 2.5.1.<sup>32</sup>

### 1.3.3 Eenvoud

Tot slot wordt bekeken of het voorgestelde regime aan het criterium *eenvoud* voldoet. Het kabinet verstaat onder eenvoud dat het nieuwe regime het proces sneller en soepeler moet laten verlopen.

---

<sup>25</sup> Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 1-13.

<sup>26</sup> Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 11.

<sup>27</sup> J.L.M. Gribnau, 'Perspectieven op het gelijkheidsbeginsel', *WFR* 2000/902, §2.

<sup>28</sup> J.L.M. Gribnau, 'Perspectieven op het gelijkheidsbeginsel', *WFR* 2000/902, §2.

<sup>29</sup> J.L.M. Gribnau, 'Navordering en een betrouwbare Belastingdienst', *NTFR* 2009/614.

<sup>30</sup> J.L.M. Gribnau, 'Navordering en een betrouwbare Belastingdienst', *NTFR* 2009/614.

<sup>31</sup> J.L.M. Gribnau, 'Navordering en een betrouwbare Belastingdienst', *NTFR* 2009/614.

<sup>32</sup> O.a. J.L.M. Gribnau, 'Navordering en een betrouwbare Belastingdienst', *NTFR* 2009/614; R.E.C.M. Niessen & R.M.P.G. Niessen-Cobben, 'Naheffing, navordering en ambtshalve vermindering', *TFO* 2012/123.4.

Een doel van de Belastingdienst is de bevordering van een hedendaagse, efficiënte en vlotte uitvoering van de processen van aangiften en aanslagen.<sup>33</sup> Pelinck & Poelmann verstaan onder vereenvoudiging minder complexiteit voor belastingplichtigen.<sup>34</sup> Zij bekijken het meer vanuit het oogpunt van de belastingplichtigen.<sup>35</sup> In deze scriptie wordt onder eenvoud minder complexiteit als maatstaf genomen, omdat deze scriptie toetst of het wetsvoorstel leidt tot meer eenvoud voor belastingplichtigen.

## 1.4 Onderzoeksmethode

Het onderzoek wordt gedaan door middel van literatuurstudie. De bronnen waarvan gebruik wordt gemaakt zijn wetenschappelijke literatuur, belastingwetgeving en Kamerstukken. Door de beperking van dergelijk onderzoek kan het niet of nauwelijks gebaseerd worden op statistische gegevens, terwijl statistische gegevens bruikbaar kunnen zijn om wetsvoorstellen te beoordelen.<sup>36</sup> Op basis van statische gegevens is het mogelijk om (risico)analyses te maken en waarschijnlijkheden te berekenen van de gevolgen van het wetsvoorstel.<sup>37</sup> Hierdoor geeft de conclusie van dit onderzoek enkel aan in hoeverre het wetsvoorstel (g)een bevordering is van de fiscale beginselen, maar is het geen analyse van de cijfermatige gevolgen in de belastingpraktijk. Het gevolg daarvan is dat geen inschatting kan worden gemaakt hoeveel belastingplichtigen baat hebben bij de intrekking van het wetsvoorstel.

## 1.5 Afbakening

Hoewel het wetsvoorstel Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst een vernieuwing van het gehele heffingssysteem voorstelt,<sup>38</sup> handelt deze scriptie alleen over het proces van navorderen.

Het wetsvoorstel bevat een nieuwe regeling met betrekking tot opschorting van de termijnen (voorgestelde art. 12 AWR). De voorgestelde navorderingstermijnen worden met deze tijd van opschorting verlengd. Deze scriptie zal hier niet verder op ingaan.

Bij het opleggen van boetes (§2.4) wordt onderscheid gemaakt tussen opzet en grove schuld. Voor deze scriptie is het onderscheid niet relevant en wordt daarom niet verder uitgewerkt.

## 1.6 Leeswijzer

In hoofdstuk 2 wordt het huidige navorderingsregime besproken om een goede vergelijking te maken met het voorgestelde regime. Ook wordt in dit hoofdstuk ingegaan op de tekortkomingen van en de problemen met het huidige regime. Hoofdstuk 3 geeft het voorgestelde regime weer. Dit is nodig om

---

<sup>33</sup> Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 3-8.

<sup>34</sup> M.J. Pelinck & E. Poelmann, 'Ontwerp-wetsvoorstel invoering herziening bij aanslagbelastingen: het kan eenvoudiger', *TFB* 2012/7, §4.

<sup>35</sup> M.J. Pelinck & E. Poelmann, 'Ontwerp-wetsvoorstel invoering herziening bij aanslagbelastingen: het kan eenvoudiger', *TFB* 2012/7.

<sup>36</sup> A.M.A. Bijvoet, 'Statistiek in de fiscaliteit', *Forfaitair* 2005/151, §6.

<sup>37</sup> A.M.A. Bijvoet, 'Statistiek in de fiscaliteit', *Forfaitair* 2005/151.

<sup>38</sup> Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 8-9.

inzicht te krijgen in de veranderingen die het wetsvoorstel creëert. In hoofdstuk 4 wordt het voorgestelde regime getoetst aan de toetsingscriteria en vergeleken met het huidige regime. Uit dit hoofdstuk blijken de resultaten van het onderzoek. De scriptie wordt in hoofdstuk 5 afgesloten met een conclusie die antwoord geeft op de centrale vraag.

## Hoofdstuk 2 Het huidige regime voor navordering

### 2.1 Inleiding

Een correctie van een belastingaanslag door de belastinginspecteur is enkel mogelijk door een navorderingsaanslag op te leggen volgens art. 16 AWR. Dit tweede hoofdstuk geeft een beschrijving van het huidige regime voor navordering. Paragraaf 2.2 handelt over de voorwaarden voor navordering. Vervolgens komen in paragraaf 2.3 de termijnen voor navorderen aan de orde. Paragraaf 2.4 behandelt de boete die gepaard kan gaan met een navorderingsaanslag. In paragraaf 2.5 komt de kritiek op het huidige regime aan de orde. Hierbij worden de belangrijkste knelpunten besproken vanuit het perspectief van *rechtsgelijkheid*, *rechtszekerheid* en *eenvoud*. Het hoofdstuk sluit af met een conclusie in paragraaf 2.6.

### 2.2 Voorwaarden navorderingsaanslag

Voor het opleggen van een navorderingsaanslag is de belastinginspecteur aan enkele voorwaarden gebonden.<sup>39</sup> Dit vanwege het feit dat een belastingplichtige rechtsbescherming geniet. De belastinginspecteur heeft namelijk door de aangifte die voorafgaat aan de aanslag de mogelijkheid gehad om een besluit te nemen over de materiële belastingschuld.<sup>40</sup> Daar dient een afweging te worden gemaakt tussen het rechtszekerheidsbeginsel en het feit dat een belastingplichtige behoort te betalen wat de materiële belastingschuld is.<sup>41</sup>

Om te kunnen navorderen moet de belastinginspecteur constateren dat te weinig belasting is geheven.<sup>42</sup> Vervolgens bestaan drie alternatieve voorwaarden die ieder apart aanleiding geven voor de belastinginspecteur om belasting na te vorderen. De belangrijkste voorwaarde is dat de belastinginspecteur beschikt over een nieuw feit. Als tweede voorwaarde geldt de situatie waarin de belastingplichtige te kwader trouw is. Ten derde in de gevallen die de wetgever heeft laten opnemen in art. 16 lid 2 AWR.<sup>43</sup> In alle gevallen geldt dat navordering alleen mogelijk is binnen een bepaalde termijn (§ 2.3).<sup>44</sup>

#### 2.2.1 Te weinig belasting

De wetgever heeft in art. 16 lid 1 AWR vastgelegd wanneer sprake kan zijn van het feit dat te weinig belasting is geheven. Ten eerste is dit het geval wanneer ten onrechte geen aanslag is vastgesteld en opgelegd. Ten tweede komt het aan de orde wanneer de aanslag voor een te laag bedrag is vastgesteld.

---

<sup>39</sup> P.G.H. Albert, *Hoofdstukken Formeel belastingrecht* (Fiscale geschriften nr. 16), Den Haag: Sdu Uitgevers 2005 (online).

<sup>40</sup> P.G.H. Albert, *Hoofdstukken Formeel belastingrecht* (Fiscale geschriften nr. 16), Den Haag: Sdu Uitgevers 2005 (online).

<sup>41</sup> P.J.G. Tiemessen, *NDFR deel Formeel Belastingrecht, Commentaar bij artikel 16 AWR Navordering en nieuw feit*, Den Haag: Sdu uitgevers (online, laatst bijgewerkt tot 4 augustus 2017).

<sup>42</sup> Vakstudie Algemeen Deel, art. 16 AWR, aant. 4 (online, laatst bijgewerkt tot 12 september 2017).

<sup>43</sup> Vakstudie Algemeen Deel, art. 16 AWR, aant. 3 (online, laatst bijgewerkt tot 12 september 2017).

<sup>44</sup> Vakstudie Algemeen Deel, art. 16 AWR, aant. 3 (online, laatst bijgewerkt tot 12 september 2017).

Verder kan ook te weinig belasting zijn geheven, wanneer een vermindering, ontheffing, teruggaaf of heffingskorting van belasting, onrechtmatig of voor een te hoog bedrag is verleend. Deze komen hierna aan de orde.

Een aanslag kan in twee gevallen niet zijn opgelegd.<sup>45</sup> Ten eerste wanneer de belastinginspecteur de termijn waarbinnen de aanslag moet worden opgelegd, heeft laten verstrijken. Een aanslag moet uiterlijk drie jaar na het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan, volgens art. 11 lid 1 AWR zijn opgelegd. In het tweede geval besluit de belastinginspecteur bij beschikking. Deze beschikking houdt in dat geen aanslag wordt opgelegd naar aanleiding van de gedane aangifte. Een belastingplichtige kan bezwaar indienen tegen de beschikking (art. 12 AWR).<sup>46</sup>

Navordering komt in de praktijk het meest voor, wanneer wel een aanslag is opgelegd, maar waarin de belastingschuld te laag is vastgesteld.<sup>47</sup> Uit V-N 2013/15.23.7 blijkt dat de belastinginspecteur moet aantonen dat hetgeen waarom wordt nagevorderd, niet al betrokken was in de aanslag.<sup>48</sup> De belastinginspecteur moet hiervoor bewijzen overleggen. In de bovenstaande kwestie had de Belastingdienst de papieren vernietigd en kon niet aannemelijk worden gemaakt, dat het niet in de aanslag betrokken was geweest. Hierdoor werd de navorderingsaanslag vernietigd.

De onjuiste toepassing van een vermindering, ontheffing, teruggaaf of heffingskorting, die volgt uit de belastingwetgeving, kan leiden tot een aanslag waarbij de belastingschuld te laag is vastgesteld volgens art. 16 lid 1 AWR. Van een vermindering in de belastingwetgeving is onder andere sprake bij achterwaartse verliesmogelijkheden in de inkomstenbelasting (art. 3.152 Wet IB 2001).<sup>49</sup> Een voorbeeld van een rechtszaak over een ten onrechte verkregen vermindering is de zaak BNB 1987/293.<sup>50</sup> De Hoge Raad besliste in deze zaak dat een verkeerde beschikking, waarin voor de tweede keer een vermindering werd verleend, deze vermindering ten onrechte was verleend.

Het ten onrechte of voor een te hoog bedrag toepassen van een ontheffing komt niet voor.<sup>51</sup> De ontheffing is met de invoering van de AWR opgenomen voor een geval in de Wet op de personele belasting 1950.<sup>52</sup> Hoewel deze belasting in 1979 is afgeschaft, is de AWR nooit van toepassing geweest op de personele belasting.<sup>53</sup> Van een teruggave in de belastingwetgeving is sprake bij de

---

<sup>45</sup> R.M.P.G. Niessen-Cobben, *Wegwijs in de Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Den Haag: Sdu uitgevers 2014, §4.2.5 (online, laatst bijgewerkt tot en met 1 augustus 2016).

<sup>46</sup> R.M.P.G. Niessen-Cobben, *Wegwijs in de Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Den Haag: Sdu uitgevers 2014, §4.2.5 (online, laatst bijgewerkt tot en met 1 augustus 2016).

<sup>47</sup> Vakstudie Algemeen Deel, art. 16 AWR, aant. 4.4 (online, laatst bijgewerkt tot 12 september 2017).

<sup>48</sup> Rechtbank Breda 6 december 2012, nr. 11/4181, V-N 2013/15.23.7.

<sup>49</sup> Vakstudie Algemeen Deel, art. 16 AWR, aant. 4.5 (online, laatst bijgewerkt tot 12 september 2017).

<sup>50</sup> HR 2 september 1987, nr. 24061, BNB 1987/293.

<sup>51</sup> Vakstudie Algemeen Deel, art. 16 AWR, aant. 4.5 (online, laatst bijgewerkt tot 12 september 2017).

<sup>52</sup> *Kamerstukken II 1954/55*, 4080, 3, p. 15.

<sup>53</sup> Vakstudie Algemeen Deel, art. 16 AWR, aant. 4.5 (online, laatst bijgewerkt tot 12 september 2017).

middelingsregeling in de inkomstenbelasting.<sup>54</sup> Deze regeling zorgt ervoor dat belastingplichtigen, met een inkomen dat jaarlijks sterk varieert, hun inkomen kunnen middelen. Het doel hiervan is om het inkomen zo te belasten alsof het gelijkmatig genoten is en belastingplichtigen minder worden geraakt door het progressieve belastingtarief van de inkomstenbelasting.<sup>55</sup> Een ten onrechte of te hoog verleende heffingskorting kan eveneens een aanleiding vormen voor een navorderingsaanslag.<sup>56</sup> Omdat de heffingskorting in wezen een belastingvermindering is en om misverstanden te vermijden is de heffingskorting sinds 1 januari 2001 opgenomen in art. 16 AWR. Hierdoor kan een verkeerd vastgestelde heffingskorting een grond vormen voor navordering. De wetgever heeft dit nadrukkelijk willen vermelden.<sup>57</sup>

### **2.2.2 Nieuw feit**

In de hierboven beschreven situaties waar te weinig belasting is geheven, kan navordering plaatsvinden, als de belastinginspecteur over een nieuw feit beschikt. Een nieuw feit is een gegeven waarvan de belastinginspecteur niet op de hoogte was of redelijkerwijs niet bekend mee had kunnen zijn, volgens art. 16 lid 1 AWR. Dit vereiste voorkomt dat niet zomaar navordering kan plaatsvinden en hieruit blijkt dat de belastinginspecteur zijn taak goed en verantwoordelijk dient uit te voeren. Wanneer een belastinginspecteur zijn taak niet naar behoren heeft vervuld, ontstaat een ambtelijk verzuim en is navorderen niet mogelijk.<sup>58</sup> Hierna wordt ingegaan op de vraag in hoeverre de belastinginspecteur onderzoek moet doen.

#### ***2.2.2.1 De taak van de belastinginspecteur***

Bij het vaststellen van de aanslag ligt bij de belastinginspecteur een zekere onderzoeksplicht. Navordering is niet mogelijk indien de belastinginspecteur een ander inzicht krijgt in de gegevens van de aangifte. Dit kan zowel betrekking hebben op de uitleg van de feiten waarop de aanslag is gebaseerd of een andere interpretatie van het (belasting)recht.<sup>59</sup> Dit blijkt uit de jurisprudentie over geschillen waarin de belastinginspecteur tot een veranderd inzicht was gekomen.<sup>60</sup> Een wetswijziging, een ander inzicht in de wet of naar nieuwe jurisprudentie vormt ook geen basis voor navordering.<sup>61</sup>

Het algemene punt waar een belastinginspecteur vanuit mag gaan, is dat de aangifte de juiste gegevens bevat. Enkel wanneer gerechtvaardigde twijfel bestaat, is de belastinginspecteur verplicht

---

<sup>54</sup> Vakstudie Algemeen Deel, art. 16 AWR, aant. 4.5 (online, laatst bijgewerkt tot 12 september 2017).

<sup>55</sup> Vakstudie IB 2001, art. 3.154 IB, aant. 1.1 (online, laatst bijgewerkt tot 16 september 2017).

<sup>56</sup> Vakstudie Algemeen Deel, art. 16 AWR, aant. 4.5 (online, laatst bijgewerkt tot 12 september 2017).

<sup>57</sup> *Kamerstukken II 1998/99*, 26728, 3, p. 23.

<sup>58</sup> W.A.P. van Roij, *Cursus Belastingrecht FBR.2.1.3.B*, Deventer: Kluwer 2013 (online, laatst bijgewerkt tot 17 april 2017).

<sup>59</sup> P.J.G. Tiemessen, *NDFR deel Formeel Belastingrecht, Commentaar bij artikel 16 AWR Navordering en nieuw feit*, Den Haag: Sdu uitgevers (online, laatst bijgewerkt tot 4 augustus 2017).

<sup>60</sup> O.a. HR 23 oktober 1957, nr. 13247, *BNB* 1957/316; HR 21 november 1973, nr. 17193, *BNB* 1974/4; HR 27 november 1985, nr. 22978, *BNB* 1986/121.

<sup>61</sup> Vakstudie Algemeen Deel, art. 16 AWR, aant. 6.2.3-6.2.4 (online, laatst bijgewerkt tot 12 september 2017).

om nader onderzoek te doen.<sup>62</sup> Wanneer de belastinginspecteur verder onderzoek nalaat, is in algemene zin sprake van een ambtelijk verzuim. Navordering is dan niet mogelijk. In welke specifieke gevallen de belastinginspecteur onderzoek moet doen is zeer casuïstisch van aard.<sup>63</sup> Dit blijkt meerdere malen uit de jurisprudentie.<sup>64</sup> Dat een vermoeden tot onjuistheid van de aangifte en het ontbreken van onderzoek toch kan leiden tot navordering en geen ambtelijk verzuim, blijkt uit BNB 2010/155. In deze zaak had een belanghebbende lijfrentepremies als aftrekpost opgevoerd. Voor een deel van deze premies was slechts een renseignement van een verzekeraar aanwezig bij de Belastingdienst. Dit kon wijzen op een foute aangifte, maar de Hoge Raad zag ook nog een andere mogelijkheid. De renseignering kon nog niet volledig zijn of de polis moest nog worden veranderd. De belastinginspecteur werd hier niet veroordeeld tot een ambtelijk verzuim, maar werd in het gelijk gesteld dat de aanslag was opgelegd volgens de gegevens in de aangifte. De navorderingsaanslag was terecht opgelegd in deze zaak.<sup>65</sup>

De aangifte moet worden vergeleken met het (elektronisch) dossier dat de Belastingdienst beschikbaar heeft over een belastingplichtige.<sup>66</sup> Opvallende veranderingen dienen te worden onderzocht, anders pleegt de belastinginspecteur een ambtelijk verzuim. Dit is bepaald in HR 25 juni 1958, nr. 13596, BNB 1958/255.

Wanneer de belastinginspecteur besluit over te gaan tot een boekenonderzoek is het geheel afhankelijk van de uitkomsten of dit onderzoek een nieuw feit oplevert. Uit de jurisprudentie, die hierover is verschenen, zijn geen eenduidige conclusies te trekken.<sup>67</sup> Verder moet een belastinginspecteur zich houden aan de aanslagregeling. Dit betekent dat de belastinginspecteur bijvoorbeeld een boekenonderzoek moet afwachten om een aanslag op te kunnen leggen. Wanneer de belastinginspecteur toch een aanslag vaststelt, zonder het onderzoek af te wachten, kan dit een ambtelijk verzuim opleveren, hetgeen navorderen niet mogelijk maakt.<sup>68</sup> Ook het wachten op een vermogensoverzicht, successiememorie en het definitief worden van een eerdere aanslag kunnen grond opleveren voor de belastinginspecteur om de aanslag te moeten uitstellen.<sup>69</sup>

Wanneer de belastinginspecteur beschikt over een nieuw feit en geen ambtelijk verzuim is begaan, is navordering mogelijk. Toch zijn op deze algemene regel enkele uitzonderingen.<sup>70</sup> Deze uitzonderingen

---

<sup>62</sup> Vakstudie Algemeen Deel, art. 16 AWR, aant. 6.3.1 (online, laatst bijgewerkt tot 12 september 2017).

<sup>63</sup> Vakstudie Algemeen Deel, art. 16 AWR, aant. 6.3.1 (online, laatst bijgewerkt tot 12 september 2017).

<sup>64</sup> O.a. HR 3 oktober 2003, nr. 37513, *BNB* 2004/264; HR 11 juni 2004, nr. 39375, *V-N* 2004/35.3; HR 7 december 2007, nr. 43489, *BNB* 2008/281; HR 9 januari 2009, nr. 07/10292, *V-N* 2009/3.7; HR 16 april 2010, nr. 08/05088, *BNB* 2010/227.

<sup>65</sup> HR 12 maart 2010, nr. 08/04868, *BNB* 2010/155.

<sup>66</sup> Vakstudie Algemeen Deel, art. 16 AWR, aant. 6.4.1 (online, laatst bijgewerkt tot 12 september 2017).

<sup>67</sup> Vakstudie Algemeen Deel, art. 16 AWR, aant. 6.5 (online, laatst bijgewerkt tot 12 september 2017).

<sup>68</sup> Vakstudie Algemeen Deel, art. 16 AWR, aant. 6.7 (online, laatst bijgewerkt tot 12 september 2017).

<sup>69</sup> Vakstudie Algemeen Deel, art. 16 AWR, aant. 6.7 (online, laatst bijgewerkt tot 12 september 2017).

<sup>70</sup> Vakstudie Algemeen Deel, art. 16 AWR, aant. 5.2.1 (online, laatst bijgewerkt tot 12 september 2017).

zijn: bijkomende factoren die navordering in de weg staan,<sup>71</sup> te kwader trouw van een belastingplichtige (art. 16 lid 1 AWR) en de situaties beschreven in art. 16 lid 2 AWR. Deze uitzonderingen worden in de volgende paragrafen uitgewerkt.

### **2.2.2.2 Nieuw feit; geen navordering**

Ondanks dat een nieuw feit aan het licht is gekomen en geen ambtelijk verzuim aanwezig is, bestaan enkele redenen waardoor navordering niet is toegestaan. Ten eerste is dit het geval wanneer de navorderingstermijn is verstreken.<sup>72</sup> De navorderingstermijn komt in paragraaf 2.3 aan bod. Ten tweede kan een navorderingsaanslag worden getoetst aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.<sup>73</sup> Dit is geregeld in de Algemene wet bestuursrecht, die van toepassing is op het belastingrecht. Wanneer de navorderingsaanslag in strijd is met één van de beginselen van behoorlijk bestuur, waaronder het vertrouwens- en zorgvuldigheidsbeginsel vallen, kan dit leiden tot het vernietigen van de navorderingsaanslag.<sup>74</sup> Toetsing aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur bij het gebruik van onrechtmatige verkregen bewijs is een voorbeeld.<sup>75</sup> Ten derde is navordering ook niet mogelijk, wanneer belastingplichtige en de belastinginspecteur een overeenkomst hebben getekend, om een verschilpunt te voorkomen of op te lossen. Navordering mag niet wat in de overeenkomst is bepaald veranderen.<sup>76</sup> Ten vierde kan navordering, al bestaat een nieuw feit, niet plaatshebben wanneer sprake is van goed koopmansgebruik. Goed koopmansgebruik vereist dat de jaarwinst wordt bepaald volgens de situatie op de balansdatum. Nieuwe inzichten na balansdatum mogen geen grond vormen voor een navorderingsaanslag.<sup>77</sup>

### **2.2.3 Te kwader trouw**

In art. 16 lid 1 AWR is opgenomen dat een belastinginspecteur mag navorderen indien de belastingplichtige te kwader trouw is. Hierbij is geen nieuw feit vereist.<sup>78</sup> De invulling en afbakening van het begrip te kwader trouw heeft de wetgever overgelaten aan de rechtspraak.<sup>79</sup> Invulling van het begrip heeft de Hoge Raad gegeven in de zaak BNB 1997/384. Te kwader trouw is een belastingplichtige die 'de Belastinginspecteur opzettelijk de juiste inlichtingen heeft onthouden of opzettelijk onjuiste inlichtingen heeft verstrekt.'<sup>80</sup> In deze zaak, waarin sprake was van kwade trouw, bleef de navorderingsaanslag in stand. Een verzoek van de belastingplichtige om de

---

<sup>71</sup> Vakstudie Algemeen Deel, art. 16 AWR, aant. 5.2.1 (online, laatst bijgewerkt tot 12 september 2017).

<sup>72</sup> Vakstudie Algemeen Deel, art. 16 AWR, aant. 5.2.1 (online, laatst bijgewerkt tot 12 september 2017).

<sup>73</sup> Vakstudie Algemeen Deel, art. 16 AWR, aant. 5.2.2 (online, laatst bijgewerkt tot 12 september 2017).

<sup>74</sup> Vakstudie Algemeen Deel, art. 16 AWR, aant. 5.2.2 (online, laatst bijgewerkt tot 12 september 2017).

<sup>75</sup> P.J.G. Tiemessen, *NDFR deel Formeel Belastingrecht, Commentaar bij artikel 16 AWR Navordering en nieuw feit*, Den Haag: Sdu uitgevers (online, laatst bijgewerkt tot 20 mei 2017).

<sup>76</sup> Vakstudie Algemeen Deel, art. 16 AWR, aant. 5.2.3 (online, laatst bijgewerkt tot 12 september 2017).

<sup>77</sup> Vakstudie Algemeen Deel, art. 16 AWR, aant. 5.2.4 (online, laatst bijgewerkt tot 12 september 2017).

<sup>78</sup> Vakstudie Algemeen Deel, art. 16 AWR, aant. 10.4.1 (online, laatst bijgewerkt tot 12 september 2017).

<sup>79</sup> *Kamerstukken II 1993/94*, 21058, 16, p. 2.

<sup>80</sup> HR 11 juni 1997, nr. 32299, *BNB 1997/384*, r.o. 3.4.



navorderingsaanslag te vernietigen, omdat deze in strijd zou zijn met het zorgvuldigheids- en rechtszekerheidsbeginsel, werd niet gehonoreerd. Ook het argument dat de belastinginspecteur van de juiste informatie op de hoogte was of had kunnen zijn, is geen reden voor vernietiging.<sup>81</sup>

Uit BNB 1999/300 blijkt dat de scheidslijn tussen de juiste informatie onthouden en de onjuiste informatie verstrekken heel dun is.<sup>82</sup> In deze zaak was de belastingplichtige te kwader trouw, omdat nagelaten was aangifte te doen van het feit dat ondernemingsactiviteiten, die werden gedreven in een eenmanszaak, in te brengen in een BV. Door het nalaten van deze aangifte had de belastingplichtige, volgens de Hoge Raad, onjuiste informatie verstrekt aan de belastinginspecteur.<sup>83</sup> In sommige gevallen kan de belastinginspecteur de belastingplichtige twee zaken verwijten. Met opzet informatie niet verstrekken heeft als gevolg dat de belastingplichtige ook de onjuiste inlichtingen verstrekt. Omdat de belastinginspecteur van de niet aangevulde, dus onjuiste inlichtingen, uitgaat.<sup>84</sup>

De redactie van Vakstudie is van mening dat het opzettelijk onthouden van de gegevens door de belastingplichtige aan de orde is, wanneer de belastingplichtige verplicht is om informatie te verstrekken aan de Belastingdienst.<sup>85</sup> Het niet of niet juist verstrekken van gegevens aan de Belastingdienst kan voor het eerst verweten worden op het moment van aangifte. Hierdoor is dit ook het toetsmoment van kwade trouw.<sup>86</sup> De belastinginspecteur moet bewijzen dat de belastingplichtige opzettelijk heeft gezorgd dat de aanslag te laag is vastgesteld.<sup>87</sup> Bij opzet weet de belastingplichtige dat de aangifte onjuiste gegevens bevat of dat gegevens ontbreken.<sup>88</sup> Voorwaardelijke opzet is ook genoeg om beschuldigd te worden van kwade trouw.<sup>89</sup> Voorwaardelijk opzet bestaat indien de belastingplichtige door 'de juiste inlichtingen te onthouden zich willens en wetens heeft blootgesteld aan de aanmerkelijke kans'<sup>90</sup> dat de aangifte te laag wordt vastgesteld.<sup>91</sup> Onachtzaamheid of grove schuld zijn geen aanleiding om de belastingplichtige kwade trouw te verwijten, het moet om opzet en bewustheid gaan.<sup>92</sup> Wanneer kwade trouw is geconstateerd, kan een belastingplichtige zich niet meer beroepen op de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.<sup>93</sup> Het vereiste van een nieuw feit is deels de concrete invulling van het vertrouwens- en zorgvuldigheidsbeginsel. Zoals hierboven beschreven vormt kwade trouw een uitzondering op het vereiste van een nieuw feit. Wanneer kwade trouw is

---

<sup>81</sup> HR 11 juni 1997, nr. 32299, *BNB* 1997/384.

<sup>82</sup> Vakstudie Algemeen Deel, art. 16 AWR, aant. 10.5.1 (online, laatst bijgewerkt tot 12 september 2017).

<sup>83</sup> HR 30 juni 1999, nr. 34433, *BNB* 1999/300.

<sup>84</sup> Vakstudie Algemeen Deel, art. 16 AWR, aant. 10.5.1 (online, laatst bijgewerkt tot 12 september 2017).

<sup>85</sup> Vakstudie Algemeen Deel, art. 16 AWR, aant. 10.5.2 (online, laatst bijgewerkt tot 12 september 2017).

<sup>86</sup> W.A.P. van Roij, *Cursus Belastingrecht FBR.2.1.4.C.*, Deventer: Kluwer 2013 (online, laatst bijgewerkt tot 17 april 2017).

<sup>87</sup> W.A.P. van Roij, *Cursus Belastingrecht FBR.2.1.4.A.*, Deventer: Kluwer 2013 (online, laatst bijgewerkt tot 17 april 2017).

<sup>88</sup> HR 13 augustus 2010, nr. 08/03431, *BNB* 2010/296 (m.nt. P.G.H. Albert).

<sup>89</sup> Vakstudie Algemeen Deel, art. 16 AWR, aant. 10.5.6 (online, laatst bijgewerkt tot 12 september 2017).

<sup>90</sup> HR 14 juni 2000, nr. 35263, *BNB* 2000/299, r.o. 3.2.

<sup>91</sup> HR 14 juni 2000, nr. 35263, *BNB* 2000/299. Ook relevant in deze kwestie: HR 31 januari 2003, nr. 37511, *BNB* 2003/124 en HR 3 december 2010, nr. 09/04514, *BNB* 2011/59.

<sup>92</sup> Vakstudie Algemeen Deel, art. 16 AWR, aant. 10.5.7, (online, laatst bijgewerkt tot 12 september 2017).

<sup>93</sup> Vakstudie Algemeen Deel, art. 16 AWR, aant. 10.5.25, (online, laatst bijgewerkt tot 12 september 2017).

geconstateerd, kan de belastingplichtige hier niet tegen inbrengen dat de inspecteur het vertrouwen heeft gewekt dat de eerste aanslag zorgde voor een definitieve belastingschuld of dat de belastinginspecteur niet met de nodige zorgvuldigheid heeft gewerkt.<sup>94</sup>

#### **2.2.4 Situaties art. 16 lid 2 AWR**

De wetgever heeft in artikel 16 lid 2 AWR drie situaties opgenomen, waarin navordering plaats kan hebben zonder dat sprake is van een nieuw feit of kwade trouw.<sup>95</sup> Dit zijn achtereenvolgens: ‘wanneer een voorlopige aanslag, voorheffing, voorlopige teruggaaf of voorlopige verliesverrekening ten onrechte of tot een onjuist bedrag is verrekend (art. 16 lid 2 a AWR).’ Een incorrecte toerekening van vermogensbestanddelen bestaat tussen partners in de inkomstenbelasting (art. 16 lid 2 b AWR) en wanneer een te lage of geen aanslag is opgelegd, waarvan de belastingplichtige redelijkerwijs kon weten dat dit onjuist was (art. 16 lid 2 c AWR). De enige voorwaarde die in de jurisprudentie is gesteld, betreft het feit dat navordering in één van deze drie situaties niet in strijd mag zijn met een algemeen beginsel van behoorlijk bestuur.<sup>96</sup>

Wanneer een voorlopige aanslag, voorheffing, voorlopige teruggaaf of voorlopige verliesverrekening foutief of onterecht is verrekend, is correctie door navordering gewenst. Dit zorgt ervoor dat de Belastingdienst een juiste materiële belastingschuld kan innen. Met dit doel is deze uitzondering op de hoofdregel van het nieuwe feit ingevoerd.<sup>97</sup>

De tweede uitzondering van artikel 16 lid 2 AWR ziet op navorderen in de situatie dat te weinig inkomstenbelasting is geheven, door een onjuiste toerekening van vermogensbestanddelen tussen partners of een herziening hiervan. Volgens art. 2.17 lid 1 Wet IB 2001 mogen partners hun gemeenschappelijke inkomensbestanddelen verdelen. Wanneer partners niet tot een verdeling komen, wordt van een 50%-50% verdeling uitgegaan, hetgeen volgt uit art. 2.17 lid 3 Wet IB 2001. Een eventueel gemaakte toerekeningskeuze kan onder bepaalde voorwaarden worden herzien (art. 2.17 lid 4 Wet IB 2001). De belastinginspecteur moet de aangiftes van beide partners onafhankelijk kunnen behandelen. Hierbij past de optie wanneer achteraf blijkt dat te weinig belasting is geheven, navordering kan plaatshebben zonder het vereiste van een nieuw feit.<sup>98</sup>

De derde mogelijkheid voor de belastinginspecteur om na te vorderen zonder nieuw feit of kwade trouw is in het geval van een kenbare fout. Deze mogelijkheid is sinds 1 januari 2010 ingevoerd en is

---

<sup>94</sup> Vakstudie Algemeen Deel, art. 16 AWR, aant. 10.5.25, (online, laatst bijgewerkt tot 12 september 2017).

<sup>95</sup> Vakstudie Algemeen Deel, art. 16 AWR, aant. 11, (online, laatst bijgewerkt tot 12 september 2017).

<sup>96</sup> HR 22 juni 1977, nr. 18395, *BNB* 1977/284; Vakstudie Algemeen Deel, art. 16 AWR, aant. 11.3, (online, laatst bijgewerkt tot 12 september 2017).

<sup>97</sup> Vakstudie Algemeen Deel, art. 16 AWR, aant. 11.4.1 (online, laatst bijgewerkt tot 12 september 2017).

<sup>98</sup> Vakstudie Algemeen Deel, art. 16 AWR, aant. 11.5 (online, laatst bijgewerkt tot 12 september 2017).

onder andere een codificatie van de schrijf- en tikfoutenjurisprudentie.<sup>99</sup> Deze jurisprudentie begon met HR 6 juni 1973, nr. 17106, BNB 1973/161. In deze zaak besliste de Hoge Raad dat navordering mogelijk was, omdat het belastbaar inkomen in de aanslag zo laag was vastgesteld, dat duidelijk was dat de foutieve aanslag was gebaseerd op een schrijf- of tikfout of een soortgelijke vergissing. Vervolgens zijn meer zaken geweest, waarin duidelijk werd dat navordering mogelijk is, wanneer de belastingplichtige bij het ontvangen van de foutieve aanslag inziet dat iets mis is gegaan in de administratie van de Belastingdienst.<sup>100</sup>

In HR 8 augustus 2003, nr. 37570, BNB 2003/345 heeft de Hoge Raad de schrijf- en tikfoutenjurisprudentie geherformuleerd. Hierbij zijn twee eisen gesteld. Ten eerste moet het gaan om een fout van de belastinginspecteur die is ontstaan tussen het oordeel van de belastinginspecteur en de vastlegging van dat oordeel in de aanslag. Hierbij wordt gedacht aan een reken-, schrijf-, overname- of intikfout. Ten tweede moet het voor de belastingplichtige redelijkerwijs kenbaar zijn dat de aanslag onjuistheden bevat.<sup>101</sup>

Het begrip fout in het tweede lid van art. 16 AWR omvat zowel de gevallen uit de schrijf- en de tikfoutenjurisprudentie als andere fouten, bijvoorbeeld die zijn ontstaan door de geautomatiseerde processen bij de Belastingdienst. Hierdoor is fout een ruim begrip geworden.<sup>102</sup> Ook een onbedoelde fout van de belastingplichtige, die niet ontdekt is door de belastinginspecteur, mag door middel van dit lid worden nagevorderd. Evenals een onjuistheid van de kant van de belastinginspecteur, als gevolg van een foutieve methode van geautomatiseerde administratievoering bij de Belastingdienst.<sup>103</sup> Voorheen kon in deze gevallen geen navordering plaatshebben, omdat dit werd tegengehouden met het argument dat sprake is van ambtelijk verzuim van de belastinginspecteur.<sup>104</sup> Volgens Niessen zorgt de codificatie van de schrijf- en tikfoutenjurisprudentie in de wet dat de jurisprudentie over dit onderwerp niet meer nodig is.<sup>105</sup> Relevant hierbij is dat voor deze bepaling een termijn is gesteld, zie paragraaf 2.3. Het is de vraag of de schrijf- en tikfoutenjurisprudentie nog geldt voor de periode buiten de termijnen.<sup>106</sup>

---

<sup>99</sup> P.J.G. Tiemessen, *NDFR deel Formeel Belastingrecht, Commentaar bij artikel 16 AWR Navordering en nieuw feit*, Den Haag: Sdu uitgevers (online, laatst bijgewerkt tot 4 augustus 2017).

<sup>100</sup> O.a. HR 12 december 1979, nr. 19252, BNB 1980/85; HR 19 september 1990, nr. 26973, BNB 1990/311 en HR 26 mei 1993, nr. 27905, BNB 1993/294.

<sup>101</sup> P.J.G. Tiemessen, *NDFR deel Formeel Belastingrecht, Commentaar bij artikel 16 AWR Navordering en nieuw feit*, Den Haag: Sdu uitgevers (online, laatst bijgewerkt tot 4 augustus 2017).

<sup>102</sup> Vakstudie Algemeen Deel, art. 16 AWR, aant. 11.7 (online, laatst bijgewerkt tot 12 september 2017).

<sup>103</sup> P.J.G. Tiemessen, *NDFR deel Formeel Belastingrecht, Commentaar bij artikel 16 AWR Navordering en nieuw feit*, Den Haag: Sdu uitgevers (online, laatst bijgewerkt tot 4 augustus 2017).

<sup>104</sup> P.J.G. Tiemessen, *NDFR deel Formeel Belastingrecht, Commentaar bij artikel 16 AWR Navordering en nieuw feit*, Den Haag: Sdu uitgevers (online, laatst bijgewerkt tot 4 augustus 2017).

<sup>105</sup> R.E.C.M. Niessen, 'Navordering zonder nieuw feit bij kenbare fout', *NTFR-B* 2010/21, §6.

<sup>106</sup> Vakstudie Algemeen Deel, art. 16 AWR, aant. 11.8 (online, laatst bijgewerkt tot 12 september 2017).

Tijdens de parlementaire behandeling van de invoering van art. 16 lid 2 c AWR is besproken dat het zorgvuldigheidsbeginsel van belang blijft. De belastingplichtige moet kunnen vertrouwen dat de Belastingdienst op het oog heeft de juiste aanslagen op te leggen en nauwkeurig te werk gaat.<sup>107</sup>

Het feit dat de fout bij de belastingplichtige redelijkerwijs kenbaar moet zijn, wordt de kenbaarheidseis genoemd. Voor de belastingplichtige moet in één blik op de aanslag duidelijk zijn, dat deze onjuist is of fouten bevat.<sup>108</sup> Hierbij wordt uitgegaan van een belastingplichtige met een gemiddelde kennis. Dit lijkt een redelijk subjectieve benadering te zijn.<sup>109</sup> Het is aan de belastinginspecteur om te bewijzen dat aan de kenbaarheidseis is voldaan.<sup>110</sup> Aan de kenbaarheidseis wordt in ieder geval voldaan, indien de aanslag 30% of meer verschilt van de materiële belastingschuld.<sup>111</sup> Dit 30%-criterium wordt in paragraaf 2.5.3 besproken.

## 2.3 Termijnen navorderen

Om de rechtszekerheid van belastingplichtigen te waarborgen is navordering enkel toegestaan binnen een bepaalde termijn. De termijn waarin navordering mag plaatsvinden is afhankelijk van het feit of navordering plaatsheeft in een binnenlandse of een buitenlandse situatie.<sup>112</sup>

### 2.3.1 Binnenlandse situatie

In een binnenlandse situatie heeft een belastinginspecteur vijf jaar na het tijdstip van het ontstaan van de belastingschuld de mogelijkheid om een navorderingsaanslag op te leggen volgens art. 16 lid 3 AWR. Het feit of een belasting een tijdvak- of tijdstipbelasting is, is beslissend voor het tijdstip waarop de belastingschuld ontstaat.<sup>113</sup> De inkomstenbelasting wordt geheven over een kalenderjaar, het is een tijdvakbelasting (art. 2.3 Wet IB 2001). De belastingschuld ontstaat na afloop van het kalenderjaar. De navorderingstermijn van vijf jaar vangt dan ook aan na afloop van het kalenderjaar.<sup>114</sup> Wanneer uitstel van het doen van aangifte wordt verleend, verandert de navorderingstermijn.<sup>115</sup> De navorderingstermijn wordt uitgebreid met de tijd van het verleende uitstel, zie art. 16 lid 3 AWR.

De vijfjaarstermijn geldt niet in gevallen dat navordering plaatsheeft naar aanleiding van een wijziging van de onderlinge verhouding van inkomens- en vermogensbestanddelen tussen partners in de inkomstenbelasting, zoals is geregeld in art. 2.17 lid 4 Wet IB 2001. In dit geval kent de wet geen

---

<sup>107</sup> *Kamerstukken II 2009/10, 32129, 8, p. 49.*

<sup>108</sup> Vakstudie Algemeen Deel, art. 16 AWR, aant. 11.9 (online, laatst bijgewerkt tot 12 september 2017).

<sup>109</sup> Vakstudie Algemeen Deel, art. 16 AWR, aant. 11.9 (online, laatst bijgewerkt tot 12 september 2017).

<sup>110</sup> Vakstudie Algemeen Deel, art. 16 AWR, aant. 11.9 (online, laatst bijgewerkt tot 12 september 2017).

<sup>111</sup> Vakstudie Algemeen Deel, art. 16 AWR, aant. 11.10 (online, laatst bijgewerkt tot 12 september 2017).

<sup>112</sup> W.A.P. van Roij, *Cursus Belastingrecht FBR.2.1.9.A.*, Deventer: Kluwer 2013, (online, laatst bijgewerkt tot 17 april 2017).

<sup>113</sup> R.M.P.G. Niessen-Cobben, *Wegwijs in de Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Den Haag: Sdu uitgevers 2014, §4.2.5 (online, laatst bijgewerkt tot 1 augustus 2016).

<sup>114</sup> R.M.P.G. Niessen-Cobben, *Wegwijs in de Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Den Haag: Sdu uitgevers 2014, §4.2.5 (online, laatst bijgewerkt tot 1 augustus 2016).

<sup>115</sup> R.M.P.G. Niessen-Cobben, *Wegwijs in de Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Den Haag: Sdu uitgevers 2014, §4.2.5 (online, laatst bijgewerkt tot 1 augustus 2016).

vastgesteld termijn, maar blijft navordering onbeperkt in de tijd mogelijk (art. 16 lid 3 AWR). Als de partner van een belastingplichtige zich in een procedure bevindt, heeft deze na de uitspraak van de Hoge Raad nog zes weken de tijd om de onderlinge verhoudingen te wijzigen (art. 2.17 lid 4 Wet IB 2001). Dan zou ten tijde van de uitspraak de aanslag van de belastingplichtige al onherroepelijk vaststaan. Om dit te voorkomen is de wettelijke bepaling van onbeperkt navorderen opgenomen.<sup>116</sup> De vijfjaarstermijn geldt ook niet als wordt nagevorderd op grond van een kenbare fout. Art. 16 lid 3 AWR bepaalt dat de navorderingstermijn dan twee jaar is, die ingaat op het moment dat de aanslag is opgelegd of wanneer is besloten dat geen aanslag wordt opgelegd. Dit is om de rechtszekerheid van de belastingplichtige te bevorderen.<sup>117</sup>

De navorderingstermijn kan worden uitgebreid wanneer achterwaartse verliesverrekening mogelijk is. In de inkomstenbelasting (art. 3.150, 3.152, 4.49 en 4.51 Wet IB 2001) is achterwaartse verliesverrekening mogelijk.<sup>118</sup> Navordering mag in dit geval plaatshebben, voor het jaar waarmee het verlies achterwaarts wordt verrekend, vijf jaar lang vanaf het jaar waarin het verlies wordt geleden, dit volgt uit art. 16 lid 5 AWR.

Op grond van artikel 8.9 Wet IB 2001 heeft de minstverdienende partner onder bepaalde voorwaarden recht op uitbetaling van de algemene heffingskorting, indien de meestverdienende partner genoeg inkomstenbelasting betaalt en de minstverdienende partner de heffingskorting niet kan verrekenen met inkomen.<sup>119</sup> De belastingaanslag van de partner is van belang voor de heffingskorting van de andere partner.<sup>120</sup> Indien de meestverdienende partner een zaak heeft lopen over de belastingaanslag, dan blijft navorderen bij de andere partner mogelijk tot acht weken nadat de beschikking of uitspraak onherroepelijk is geworden (art. 16 lid 6 AWR). De beschikking of uitspraak kan invloed hebben op de algemene heffingskorting, die de minstverdienende partner krijgt uitbetaald.<sup>121</sup>

### **2.3.2 Buitenlandse situatie**

In een buitenlandse situatie wordt afgeweken van de vijfjaarstermijn. Er geldt een navorderingstermijn van twaalf jaar, vanaf het tijdstip dat de belastingschuld is ontstaan. De omschrijving van een buitenlandse situatie is gegeven in art. 16 lid 4 AWR: 'dat een bestanddeel van het voorwerp van enige belasting in het buitenland wordt gehouden of is opgekomen.' In HR 7 oktober 2005, nr. 40988, BNB 2006/63, is bepaald dat de verlengde navorderingstermijn voor buitenlandse situaties enkel geldt voor

---

<sup>116</sup> Kamerstukken II 2007/08, 31404, 3, p. 21-22.

<sup>117</sup> Kamerstukken II 2009/10, 32129, 3, p. 25.

<sup>118</sup> P.J.G. Tiemessen, *NDFR deel Formeel Belastingrecht, Commentaar bij artikel 16 AWR Navordering en nieuw feit*, Den Haag: Sdu uitgevers (online, laatst bijgewerkt tot 4 augustus 2017).

<sup>119</sup> Vakstudie IB 2001, art. 8.9, aant. 2.1 (online, laatst bijgewerkt tot 1 september 2017).

<sup>120</sup> P.J.G. Tiemessen, *NDFR deel Formeel Belastingrecht, Commentaar bij artikel 16 AWR Navordering en nieuw feit*, Den Haag: Sdu uitgevers (online, laatst bijgewerkt tot 4 augustus 2017).

<sup>121</sup> Vakstudie Algemeen Deel, art. 16 AWR, aant. 15 (online, laatst bijgewerkt tot 12 september 2017).

opbrengsten die buiten het zicht van de Nederlandse fiscus worden gehouden. Wanneer belastingplichtigen de buitenlandse voordelen bijvoorbeeld naar een Nederlandse bankrekening over laat maken en aan de fiscus toont, geldt de navorderingstermijn van twaalf jaar niet. Andersom geldt dat opbrengsten uit Nederland, die via bepaalde betalingen in het buitenland terechtkomen en niet aan de Nederlandse Belastingdienst worden getoond, wel onder de twaalfjaarstermijn vallen.<sup>122</sup> Wanneer uitstel wordt verleend voor het doen van aangifte in buitenlandse situaties zoals hierboven beschreven, wordt de navorderingstermijn van twaalf jaar ook met dit uitstel verlengd.<sup>123</sup>

De verlengde navorderingstermijn is ingevoerd om de naar het buitenland overgebrachte spaargeld en andere bezittingen te kunnen opsporen en belasten. Een periode van vijf jaar is hiervoor te kort, omdat niet met alle landen informatie wordt uitgewisseld, sommige landen een bankgeheim kennen en de praktische uitvoerbaarheid veel tijd kost.<sup>124</sup> Een navorderingstermijn van vijf jaar voor buitenlandse bestanddelen is niet doeltreffend en de controlemiddelen ontbreken hiervoor. Een termijn van twaalf jaar is dan gerechtvaardigd. Voor een termijn van twaalf jaar is gekozen, omdat belastingontduiking twaalf jaar strafrechtelijk vervolgbaar is.<sup>125</sup>

De afgelopen jaren zijn rechtelijke procedures geweest of de verlengde navorderingstermijn niet in strijd was met het Europese recht, omdat een onderscheid wordt gemaakt tussen binnenlandse en buitenlandse situaties.<sup>126</sup> Het Hof van Justitie (verder: HvJ) heeft hierover geoordeeld in de gevoegde zaken X en Passenheim-van Schoot, zie HvJ EG 11 juni 2009, C-155/08 en C-157/08, BNB 2009/222. De bestrijding van belastingfraude en het garanderen van doeltreffende fiscale controles rechtvaardigen een navorderingstermijn van twaalf jaar voor buitenlandse bestanddelen. Voor de vraag of de regeling proportioneel is, maakt het HvJ onderscheid tussen twee situaties. Ten eerste is een langere termijn gerechtvaardigd wanneer de Belastingdienst totaal geen aanwijzingen heeft over buitenlandse bestanddelen. Ten tweede wanneer inlichtingen aanwezig zijn die buitenlandse bestanddelen vermoeden, is enkel de navorderingstijd gerechtvaardigd, die nodig is om onderzoek te doen.<sup>127</sup> De Belastingdienst is geboden voortvarend te werk te gaan en enkel de noodzakelijke tijd te gebruiken.<sup>128</sup>

Inmiddels zijn enkele arresten gewezen over het feit of de fiscus voortvarend te werk is gegaan in bepaalde situaties.<sup>129</sup> De toetsing is streng, dit wordt veroorzaakt door het feit dat de tijd die wordt

---

<sup>122</sup> Vakstudie Algemeen Deel, art. 16 AWR, aant. 13.3 (online, laatst bijgewerkt tot 12 september 2017).

<sup>123</sup> Vakstudie Algemeen Deel, art. 16 AWR, aant. 13.4 (online, laatst bijgewerkt tot 12 september 2017).

<sup>124</sup> *Kamerstukken II* 1989/90, 21423, 3, p. 2-3.

<sup>125</sup> *Kamerstukken II* 1989/90, 21423, 3, p. 2-3.

<sup>126</sup> J.M. van der Vegt, 'De twaalfjaarstermijn: continuing the story', *TFB* 2010/03.

<sup>127</sup> HvJ EG 11 juni 2009, C-155/08 en C-157/08, *BNB* 2009/222.

<sup>128</sup> J.M. van der Vegt, 'De twaalfjaarstermijn: continuing the story', *TFB* 2010/03.

<sup>129</sup> O.a. HR 18 februari 2011, nr. 09/05204, *BNB* 2011/120; HR 20 april 2012, nr. 11/03542, *BNB* 2012/173; HR 13 juli 2012, nr. 11/01171, *BNB* 2012/291; HR 27 september 2013, nr. 12/00738, *BNB* 2013/234; HR 2 mei 2014, nr. 13/04726, *V-N* 2014/25.20.9 en HR 24 oktober 2014, nr. 14/03408, *V-N* 2014/61.1.1.

gebruikt, noodzakelijk moet zijn. Wanneer de belastinginspecteur een periode van zes maanden niets aan de zaak doet, moet de belastinginspecteur hiervoor een verklaring geven. Meer dan zes maanden niets doen, kan leiden tot de conclusie niet voortvarend te werk zijn gegaan.<sup>130</sup> Dit moet worden beoordeeld aan de hand van de (projectmatige) aanpak van de Belastingdienst en de (aanwezige) verklaring voor een periode langer dan zes maanden waarin niet is gehandeld.<sup>131</sup> De bewijslast dat de belastinginspecteur niet voortvarend te werk is gegaan, ligt bij de belastingplichtige. Dit is een redelijk zware en moeilijke taak, omdat de belastingplichtige geen inzicht heeft in het onderzoek van de belastinginspecteur.<sup>132</sup> Een belastinginspecteur mag niet te snel een navorderingsaanslag opleggen, wanneer niet alle feiten nauwkeurig zijn onderzocht.<sup>133</sup>

## 2.4 Boetes

De belastinginspecteur kan tegelijk met de navorderingsaanslag een boete opleggen, wanneer te weinig belasting is geheven door opzet of grove schuld van de belastingplichtige, volgens art. 67e lid 1 AWR. Deze vergrijpboete bedraagt maximaal 100% van het bedrag dat moet worden nagevorderd (art. 67e lid 2 AWR). Wanneer een boete wordt opgelegd vanwege (verzwegen) inkomen uit sparen en beleggen in de inkomstenbelasting, bedraagt de boete maximaal 300% (art. 67e lid 6 AWR).

Een vergrijpboete mag enkel worden opgelegd als sprake is van opzet of grove schuld door de belastingplichtige (§25 lid 1 BBBB). Opzet was gedefinieerd in §25 lid 3 BBBB (oud, geldend tot 1 juli 2016): 'Opzet is het willens en wetens handelen of nalaten, leidend tot het niet of niet binnen de daarvoor gestelde termijn heffen of betalen van belasting.' Vanwege de leesbaarheid heeft het kabinet de definitie uit de wettekst geschrapt, maar met de redactie van Vakstudie ga ik ervan uit dat de inhoud van opzet niet is veranderd.<sup>134</sup>

Onder opzet valt ook voorwaardelijk opzet. Dit betekent dat een aanmerkelijke kans bestaat dat door het handelen van de belastingplichtige te weinig belasting wordt betaald.<sup>135</sup> Grove schuld was gedefinieerd in §25 lid 1 BBBB<sup>136</sup>: 'een in laakbaarheid aan opzet grenzende mate van verwijtbaarheid en omvat mede grove onachtzaamheid.' Ook deze definitie is vanwege de leesbaarheid verwijderd. Een inhoudelijke wijziging is niet beoogd.<sup>137</sup>

---

<sup>130</sup> Vakstudie Algemeen Deel, art. 16 AWR, aant. 13.6.2 (online, laatst bijgewerkt tot 12 september 2017).

<sup>131</sup> HR 28 maart 2014, nr. 13/03554, *BNB* 2014/137.

<sup>132</sup> Vakstudie Algemeen Deel, art. 16 AWR, aant. 13.6.4 (online, laatst bijgewerkt tot 12 september 2017).

<sup>133</sup> Vakstudie Algemeen Deel, art. 16 AWR, aant. 13.6.5 (online, laatst bijgewerkt tot 12 september 2017).

<sup>134</sup> Vakstudie Algemeen Deel, art. 67e AWR, aant. 4.2 (online, laatst bijgewerkt tot 1 september 2017).

<sup>135</sup> Vakstudie Algemeen Deel, art. 67e AWR, aant. 4.2.2 (online, laatst bijgewerkt tot 1 september 2017).

<sup>136</sup> Geldend tot 23 december 2015.

<sup>137</sup> Staatssecretaris van Financiën, 'Algemene wet inzake rijksbelastingen. Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst, nr. BLKB2015/1429M', *Overheid* 23 december 2015, zoek.officiëlebekeendmakingen.nl/stcrt-2015-46501.html.

De vergrijpboete moet tegelijk met de navorderingsaanslag worden vastgesteld. Hierop zijn wel enkele uitzonderingen gemaakt, onder andere wanneer voor het eerst aan het einde van de navorderingstermijn bepaalde gegevens bekend worden.<sup>138</sup> In dat geval heeft de belastinginspecteur nog zes maanden na de afloop van de navorderingstermijn de kans om een boete op te leggen. Dat de boete in het algemeen dus gelijktijdig met de navorderingsaanslag wordt opgelegd, brengt rechtszekerheid mee voor de belastingplichtige.<sup>139</sup> In het geval dat de belastinginspecteur gebruik wil maken van de uitzondering van zes maanden, moet de belastinginspecteur wel aangeven welke feiten nog moeten worden onderzocht om te beslissen of een boete wordt opgelegd. Dit komt de rechtszekerheid van de belastingplichtige ten goede.<sup>140</sup> Wanneer een verlengde navorderingstermijn bestaat, wordt ook de mogelijkheid tot het opleggen van een vergrijpboete verlengd.<sup>141</sup>

Op grond van artikel 5:1 lid 2 Awb en artikel 67o AWR kan een medepleger ook een boete krijgen opgelegd. Iemand die nauw heeft samengewerkt met diegene die door opzet of grove schuld een onjuiste aangifte heeft ingediend, wordt als medepleger aangemerkt.<sup>142</sup> Voorbeelden hiervan zijn een belastingadviseur, een boekhouder of iemand die geholpen heeft bij het opstellen van de aangifte. De Belastingdienst is wel voorzichtig met het opleggen van een boete aan medeplegers.<sup>143</sup>

## 2.5 Kritiek op het huidige regime

In de literatuur is kritiek gekomen op (aspecten van) het huidige navorderingsregime. In deze paragraaf komt de belangrijkste kritiek aan de orde. Namelijk de verhouding tussen de rechtsbeginselen in paragraaf 2.5.1. In paragraaf 2.5.2 staan enkele begrippen ter discussie. Paragraaf 2.5.3 gaat over kenbare fouten en het 30%-criterium. In paragraaf 2.5.4 wordt de verlengde navorderingstermijn behandeld. Paragraaf 2.5.5 gaat over complexiteit en duidelijkheid van het huidige navorderingsregime.

### 2.5.1 Verhouding tussen rechtsbeginselen

In de problematiek omtrent navordering strijden twee rechtsbeginselen met elkaar die in paragraaf 1.3 zijn besproken. Aan de ene kant staat het rechtsgelijkheidsbeginsel, aan de andere kant het rechtszekerheidsbeginsel.<sup>144</sup> Een goede afweging tussen deze beginselen is noodzakelijk om een rechtvaardig navorderingsregime te krijgen, omdat een rechtvaardig regime het draagvlak van

---

<sup>138</sup> J.M. Sitsen, *NDFR deel Formeel Belastingrecht, Commentaar bij artikel 67e AWR Aanslagbelastingen; door opzet of grove schuld te weinig belasting geheven*, Den Haag: Sdu uitgevers (online, laatst bijgewerkt tot 26 augustus 2017).

<sup>139</sup> J.M. Sitsen, *NDFR deel Formeel Belastingrecht, Commentaar bij artikel 67e AWR Aanslagbelastingen; door opzet of grove schuld te weinig belasting geheven*, Den Haag: Sdu uitgevers (online, laatst bijgewerkt tot 26 augustus 2017).

<sup>140</sup> J.M. Sitsen, *NDFR deel Formeel Belastingrecht, Commentaar bij artikel 67e AWR Aanslagbelastingen; door opzet of grove schuld te weinig belasting geheven*, Den Haag: Sdu uitgevers (online, laatst bijgewerkt tot 26 augustus 2017).

<sup>141</sup> Vakstudie Algemeen Deel, art. 16 AWR, aant. 13.7 (online, laatst bijgewerkt tot 12 september 2017).

<sup>142</sup> Vakstudie Algemeen Deel, art. 67e AWR, aant. 3.2.2 (online, laatst bijgewerkt tot 1 september 2017).

<sup>143</sup> Vakstudie Algemeen Deel, art. 67e AWR, aant. 3.2.2 (online, laatst bijgewerkt tot 1 september 2017).

<sup>144</sup> R.H. Happé, 'Navordering in de 21e eeuw: een principiële uitdaging', *WFR* 2008/825, §2.



belastingheffing verbetert onder belastingplichtigen.<sup>145</sup> In de rechtspraak zijn verschillende definities die voorkomen in het navorderingsregime, zoals het nieuwe feit en kwade trouw, uitgewerkt. In de ene zaak is meer nadruk gelegd op rechtsgelijkheid en in de andere zaak op rechtszekerheid. Maar volgens Happé is geen sprake van een evenwichtig geheel.<sup>146</sup> Hij noemt drie oorzaken.<sup>147</sup>

Ten eerste zijn veel rechtszaken geweest over belangrijke definities en zaken uit het navorderingsregime.<sup>148</sup> Voorbeelden hiervan zijn de uitleg van het nieuwe feit, kwade trouw als ook de navorderingstermijn en de schrijf- en tikfoutenjurisprudentie. Door deze rechtszaken is een gedetailleerd en gecompliceerd navorderingsregime ontstaan, dat alleen toegankelijk is voor fiscale specialisten.<sup>149</sup> Ten tweede krijgen in een tijd waarin de belastingaanslag grotendeels wordt geautomatiseerd, andere aspecten meer nadruk. Schrijf- en tikfouten nemen bijvoorbeeld af, maar de kans op systeemfouten neemt toe. Ten derde is de belangrijke afweging van het rechtszekerheidsbeginsel en rechtsgelijkheidsbeginsel ontstaan in een periode waarin de verhouding tussen de belastinginspecteur en de belastingplichtige anders lag.<sup>150</sup> De belastinginspecteur had meer gezag, omdat de belastingplichtigen ervan uitgingen dat de overheid wist wat het beste was voor de burgers.<sup>151</sup> Daar tegenover stond dat de belastingplichtige mocht vertrouwen dat de belastinginspecteur eerst onderzoek naar de aangifte uitvoerde, voordat de aanslag werd opgelegd.<sup>152</sup> Rechtszekerheid stond hierbij hoog in het vaandel, enkel een nieuw feit kon leiden tot navordering. In 1994 is het begrip kwade trouw ingevoerd, een belastingplichtige die met opzet een onjuiste aangifte indiende verdiende het vertrouwen en de bescherming van het nieuwe feit niet.<sup>153</sup>

In de huidige tijd zijn de verantwoordelijkheden in meerdere mate verdeeld tussen belastinginspecteur en belastingplichtige. De samenleving is complexer.<sup>154</sup> Dit komt onder andere door de automatisering en massale processen.<sup>155</sup> Veel verschillende belangen, van zowel burgers als overheid, zijn opgenomen in de wetgeving.<sup>156</sup> Verder zijn de belastingplichtigen mondiger geworden. Belastingplichtigen aanvaarden de Belastingdienst niet als hun meerdere, maar zien de Belastingdienst als hun tegenspeler.<sup>157</sup> Rechtszekerheid, zoals voorheen werd vormgegeven, past niet meer in het rechtsgevoel van de huidige samenleving. Deze ontwikkelingen vragen om een andere verdeling van

---

<sup>145</sup> R.H. Happé, 'Navordering in de 21e eeuw: een principiële uitdaging', *WFR* 2008/825, §2-3.

<sup>146</sup> R.H. Happé, 'Navordering in de 21e eeuw: een principiële uitdaging', *WFR* 2008/825, §2.

<sup>147</sup> R.H. Happé, 'Navordering in de 21e eeuw: een principiële uitdaging', *WFR* 2008/825, §3.

<sup>148</sup> O.a. HR 11 juni 1997, nr. 32236, *BNB* 1997/383; HR 11 juni 1997, nr. 32299, *BNB* 1997/384; HR 14 juni 2000, nr. 35263, *BNB* 2000/299; HR 31 januari 2003, nr. 37511, *BNB* 2003/124; HR 13 februari 2004, nr. 39477, *BNB* 2004/160.

<sup>149</sup> R.H. Happé, 'Navordering in de 21e eeuw: een principiële uitdaging', *WFR* 2008/825, §3.

<sup>150</sup> R.H. Happé, 'Navordering in de 21e eeuw: een principiële uitdaging', *WFR* 2008/825, §3.

<sup>151</sup> R.H. Happé, 'Navordering in de 21e eeuw: een principiële uitdaging', *WFR* 2008/825, §3.

<sup>152</sup> H.J. Hofstra, A.M. Donner, Ch.P.A. Geppaart, 'Navordering en administratieve boete', *WFR* 1985/517, §2.

<sup>153</sup> R.H. Happé, 'Navordering in de 21e eeuw: een principiële uitdaging', *WFR* 2008/825, §3.3.

<sup>154</sup> R.H. Happé, 'Navordering in de 21e eeuw: een principiële uitdaging', *WFR* 2008/825, §3.3.

<sup>155</sup> L.G.M. Stevens, 'Rechtsbedeling anno 2009', *WFR* 2009/33, §6.

<sup>156</sup> R.H. Happé, 'Navordering in de 21e eeuw: een principiële uitdaging', *WFR* 2008/825, §3.3.

<sup>157</sup> R.H. Happé, 'Navordering in de 21e eeuw: een principiële uitdaging', *WFR* 2008/825, §3.3.

de verantwoordelijkheden, waarbij van de belastingplichtige onder andere wordt verwacht om de juistheid van de aanslag te controleren.<sup>158</sup>

### 2.5.2 Begrippen ter discussie

Volgens Hemels staat door de discussie over de beginselen van rechtszekerheid en rechtsgelijkheid, die ter afweging liggen aan navordering, het begrip nieuw feit ter discussie, omdat dit begrip tussen de beide beginselen in staat.<sup>159</sup> Aan de ene kant biedt een nieuw feit de belastingplichtige rechtszekerheid. Enkel met een nieuw feit kan navordering plaatshebben.<sup>160</sup> Aan de andere zijde kan door het vereiste van een nieuw feit de rechtsgelijkheid in gevaar komen. Omdat in bepaalde zaken navordering gerechtvaardigd kan zijn, om de belastingschuld van belastingplichtigen met dezelfde kenmerken gelijk te maken, maar door het ontbreken van een nieuw feit dit niet mogelijk is.<sup>161/162</sup> Thomas concludeert dat de afgelopen jaren de begrippen *nieuw feit* en *kwade trouw* in het nadeel van de belastingplichtige zijn verruimd.<sup>163</sup> Nieuw feit is uitgebreid door de schrijf- en tikfoutenjurisprudentie. De wetgever heeft het nieuwe feit verruimd door de kenbaarheidseis van artikel 16 lid 2 c AWR in te voeren. Het begrip kwade trouw is in de jurisprudentie<sup>164</sup> in het nadeel van de belastingplichtige uitgebreid.<sup>165</sup> Thomas noemt hierbij vier uitbreidingen, waardoor kwade trouw eerder aanwezig is.<sup>166</sup> Ten eerste is niet van belang hoe hoog de belastingschuld is. In de tweede plaats is een persoonlijke verhooring van de belastingplichtige niet noodzakelijk om kwade trouw vast te stellen. Ten derde is kwade trouw in de zin van opzet ook aanwezig als de belastingplichtige iets niet (juist) opgeeft, omdat de belastingplichtige overtuigd is dat de belastinginspecteur van het feit via een andere weg wel op de hoogte wordt gesteld. In de vierde plaats in het geval dat degene aan wie de belastingplichtige zijn aangifte heeft overgelaten te kwader trouw is, deze kwade trouw aan de belastingplichtige kan worden toegerekend.<sup>167</sup>

### 2.5.3 Kenbare fouten en 30%-criterium

Veel kritiek is gekomen op het redelijk nieuwe artikel 16 lid 2c AWR, waar de belastinginspecteur mag navorderen bij kenbare fouten. Volgens Niessen is niet duidelijk gemaakt in de toelichting bij de invoering van het nieuwe artikel wanneer een fout aanwezig is. Ook is de kenbaarheid van de belastingplichtige onduidelijk en onjuist beschreven.<sup>168</sup> Kenbaarheid blijkt af te hangen van een

<sup>158</sup> R.H. Happé, 'Navordering in de 21e eeuw: een principiële uitdaging', *WFR* 2008/825, §3.3.

<sup>159</sup> S.J.C. Hemels, 'Het nieuwe feit bij navordering in discussie', *WFR* 2009/17, §1-3.

<sup>160</sup> S.J.C. Hemels, 'Het nieuwe feit bij navordering in discussie', *WFR* 2009/17, §2-3.

<sup>161</sup> S.J.C. Hemels, 'Het nieuwe feit bij navordering in discussie', *WFR* 2009/17, §3-4.

<sup>162</sup> Hemels illustreert deze kwestie door middel van vier voorbeelden, hiervoor wordt verwezen naar *WFR* 2009/17.

<sup>163</sup> E. Thomas, 'Kwade trouw en navordering: het vervolg', *TFB* 2012/05, §3.

<sup>164</sup> O.a. HR 23 januari 2009, nr. 07/10942, *FED* 2009/21; HR 30 september 2011, nr. 10/01297, *BNB* 2012/13.

<sup>165</sup> E. Thomas, 'Kwade trouw en navordering: het vervolg', *TFB* 2012/05, §2.

<sup>166</sup> E. Thomas, 'Kwade trouw en navordering: het vervolg', *TFB* 2012/05, §3.

<sup>167</sup> E. Thomas, 'Kwade trouw en navordering: het vervolg', *TFB* 2012/05, §2.

<sup>168</sup> R.E.C.M. Niessen, 'Navordering zonder nieuw feit bij kenbare fout', *NTFR-B* 2010/21, §6.

belastingplichtige met een gemiddelde kennis. Maar eventuele fouten van een adviseur worden een belastingplichtige aangerekend. Hierbij blijkt het te gaan om de kennis van de belastingplichtige, volgens Niessen.<sup>169</sup> Poelmann vindt het opvallend dat de criteria voor een kenbare fout zowel objectieve als subjectieve elementen bevatten, de criteria leiden hierdoor niet tot een verbetering van de rechtsgelijkheid en een minimale aantasting van de rechtszekerheid, wat de bedoeling was bij de invoering van deze bepaling.<sup>170</sup>

Wanneer de belastingaanslag 30% of meer afwijkt van de materiële belastingschuld is in elk geval sprake van een kenbare fout, volgens art. 16 lid 2c AWR. Dit 30%-criterium is in de literatuur bekritiseerd. Poelmann vindt dit criterium, dat afhangt van een percentage of bedrag, te willekeurig.<sup>171</sup> Ter illustratie het volgende voorbeeld. 100 euro voor iemand met een laag bedrag op de aanslag, kan wel worden nagevorderd, omdat het bij die belastingplichtige binnen het 30%-criterium valt. Maar 1000 euro voor iemand met een hoog bedrag op de aanslag, hoeft niet worden nagevorderd, omdat het niet binnen het 30%-criterium valt.<sup>172</sup> Niessen is dezelfde mening toegedaan en vindt het 30%-criterium, door de uitkomst van situaties gelijksoortig aan bovenstaande voorbeeld, niet rechtvaardig.<sup>173</sup>

De Haas vraagt zich af hoe wordt omgegaan met het 30%-criterium indien meer fouten aanwezig zijn in de aanslag. De vraag is of per fout wordt getoetst of alle fouten bijeen.<sup>174</sup> De redactie van Vakstudie Nieuws is van mening dat het 30%-criterium een vergroving is van de fiscale wetgeving.<sup>175</sup> Hierbij wordt niet meer uitgegaan van de belastingschuld van een individuele belastingplichtige, maar bepaalt een criterium of wel of niet een kenbare fout aanwezig is. De Belastingdienst gaat grootschaliger te werk en dat kan in het nadeel van de individuele belastingplichtige zijn.<sup>176</sup> Van Amersfoort & De Blicck betwisten de rechtvaardigheid van het 30%-criterium.<sup>177</sup> Als de aangifte meer dan dertig procent afwijkt van de belastingschuld, hoeft dit niet direct kenbaar te zijn voor een belastingplichtige, bijvoorbeeld wanneer de belastingplichtige uitgaat van een incorrecte maar verdedigbare opvatting. Van Amersfoort & De Blicck vragen zich af of dit 30%-criterium niet meer zinloze rechtszaken met zich meebrengt, terwijl ze het een goede ontwikkeling vinden dat kenbare fouten door navordering worden hersteld.<sup>178</sup>

---

<sup>169</sup> R.E.C.M. Niessen, 'Navordering zonder nieuw feit bij kenbare fout', *NTR-B* 2010/21, §6.

<sup>170</sup> E. Poelmann, 'Navorderen op grond van het kenbaarheidsvereiste', *FED* 2010/82.

<sup>171</sup> E. Poelmann, 'Navorderen op grond van het kenbaarheidsvereiste', *FED* 2010/82.

<sup>172</sup> Voorbeeld naar aanleiding van: E. Poelmann, 'Navorderen op grond van het kenbaarheidsvereiste', *FED* 2010/82.

<sup>173</sup> R.E.C.M. Niessen, 'Navordering zonder nieuw feit bij kenbare fout', *NTR-B* 2010/21, §6.

<sup>174</sup> P. de Haas, 'Kenbaarheidsvereiste bij navordering', *TFB* 2011/5, §3.

<sup>175</sup> Redactie Vakstudie Nieuws, 'Kan tweede navorderingsaanslag worden opgelegd op basis van art. 16 AWR?', *V-N* 2012/15.35.

<sup>176</sup> Redactie Vakstudie Nieuws, 'Kan tweede navorderingsaanslag worden opgelegd op basis van art. 16 AWR?', *V-N* 2012/15.35.

<sup>177</sup> P.J. van Amersfoort & L.A. de Blicck, 'Navordering ter zake van fouten', *MBB* 2011/3, §5.

<sup>178</sup> P.J. van Amersfoort & L.A. de Blicck, 'Navordering ter zake van fouten', *MBB* 2011/3, §5 en 8.

#### **2.5.4 Verlengde navorderingstermijn**

In het arrest van het HvJ over de verlengde navorderingstermijn (§ 2.3.2) wordt onderscheid gemaakt tussen twee situaties. De situatie waarin geen aanwijzingen zijn voor de buitenlandse bestanddelen en de tweede situatie wanneer inlichtingen vermoeden dat buitenlandse bestanddelen aanwezig zijn. Litjens & Rutten doen een aanbeveling om dit onderscheid over te nemen in de wetgeving inzake navorderen.<sup>179</sup> De voortvarendheids eis, die in de tweede situatie wordt geëist, brengt volgens Asbreuk onduidelijkheid met zich mee voor de belastingplichtige en de belastinginspecteur.<sup>180</sup> De belastingplichtige weet niet welke voortvarendheid van de belastinginspecteur moet worden verwacht. De belastinginspecteur weet niet hoe snel dient te worden gehandeld.<sup>181</sup> Van der Vegt is van mening, dat na het arrest van het HvJ de problematiek rondom de verlengde navorderingstermijn niet is vereenvoudigd.<sup>182</sup> Van der Vegt verwacht rechtspraak over de voortvarendheids eis.<sup>183</sup>

#### **2.5.5 Complexiteit en duidelijkheid**

Bovenstaande kritiekpunten laten zien dat het huidige navorderingsregime lang niet even duidelijk is en een zekere mate van complexiteit bevat. Gribnau is van mening dat complexiteit onvermijdelijk is in een complexe samenleving.<sup>184</sup> Hij is van mening dat structuur moet worden aangebracht en meer inzicht moet worden gegeven in de navorderingswetgeving. Dit leidt niet tot vereenvoudiging, maar wel tot inzicht in de systematiek van het navorderingsregime.<sup>185</sup>

### **2.6 Conclusie**

In dit hoofdstuk is het huidige navorderingsregime behandeld. Navorderen geschiedt bij aanslagbelastingen. De belastinginspecteur mag enkel navorderen als aan bepaalde voorwaarden is voldaan. In alle gevallen moet sprake zijn van het feit dat te weinig belasting is geheven. Verder vormt voor een belastinginspecteur een nieuw feit, kwade trouw van de belastingplichtige of wanneer één van de situaties zich voordoet die de wetgever in art. 16 lid 2 AWR heeft opgetekend, een grondslag om een navorderingsaanslag te mogen opleggen. In 2010 is in art. 16 lid 2c AWR opgenomen dat navordering is toegestaan bij een kenbare fout. Een kenbare fout houdt in dat de belastingplichtige weet, dat de aanslag onjuistheden bevat.

Een navorderingsaanslag kan alleen worden opgelegd binnen de navorderingstermijn. De standaard navorderingstermijn is vijf jaar. Navorderen over buitenlandse vermogensbestanddelen is twaalf jaar toegestaan. Wanneer navordering noodzakelijk is vanwege opzet of grove schuld van de

---

<sup>179</sup> J.W.E. Litjens & M.H.H. Rutten, 'De stortvloed aan wet- en regelgeving over witwassen en zwart geld', *WFR* 2010/436, §3.3.4.

<sup>180</sup> J.H. Asbreuk, 'Beperking verlengde navorderingstermijn', *NTFR-B* 2010/17, §3-4.

<sup>181</sup> J.H. Asbreuk, 'Beperking verlengde navorderingstermijn', *NTFR-B* 2010/17, §3-4.

<sup>182</sup> J.M. van der Vegt, 'De twaalfjaarstermijn: continuing the story', *TFB* 2010/3, §5.

<sup>183</sup> J.M. van der Vegt, 'De twaalfjaarstermijn: continuing the story', *TFB* 2010/3, §5.

<sup>184</sup> J.L.M. Gribnau, 'Navordering en een betrouwbare Belastingdienst', *NTFR* 2009/614, §4.

<sup>185</sup> J.L.M. Gribnau, 'Navordering en een betrouwbare Belastingdienst', *NTFR* 2009/614, §4.

belastingplichtige, kan tegelijk met de navorderingsaanslag een vergrijpboete worden opgelegd. In de literatuur is het huidige navorderingsregime op verschillende aspecten bekritiseerd. De kritiek is gericht op de verhouding tussen de rechtsbeginselen, rechtsgelijkheid en rechtszekerheid en belangrijke begrippen uit het navorderingsregime. Daarnaast is ook kritiek op het navorderen ter zake van kenbare fouten, de verlengde navorderingstermijn en de complexiteit van het regime.

## Hoofdstuk 3 Het voorgestelde regime voor navorderen

### 3.1 Inleiding

Het voorstel voor de verandering van het navorderingsregime maakt deel uit van het wetsvoorstel Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst dat tot doel heeft het formele verkeer tussen Belastingdienst en belastingplichtigen te vereenvoudigen.<sup>186</sup> In dit hoofdstuk wordt het voorgestelde navorderingsregime uiteengezet. Hierbij wordt ook behandeld wat het doel was van de veranderingen. Dit hoofdstuk handelt vooral over de redenen en de mening van het kabinet. In paragraaf 3.2 worden navordering en de (voorgestelde) voorwaarden behandeld. In paragraaf 3.3 komen de voorgestelde navorderingstermijnen aan de orde. Paragraaf 3.4 handelt over het voorgestelde systeem en boetes. Het hoofdstuk sluit af met een conclusie in paragraaf 3.5.

### 3.2 Voorgestelde voorwaarden

De voorwaarden voor het navorderen van belasting wilde de wetgever grotendeels hetzelfde houden.<sup>187</sup> Hierdoor zijn vooral redactionele wijzigingen voorgesteld, waaronder het schrappen van beschrijvingen van situaties waarin geen of te weinig belasting is geheven.<sup>188</sup> Verder wordt voorgesteld een nieuw artikel in te voeren, dat een hedendaagse codificatie van de schrijf- en tikfoutenjurisprudentie bevat.<sup>189</sup> In de volgende deelparagrafen komen de voorgestelde voorwaarden aan de orde.

#### 3.2.1 Geen of te weinig belasting

De eerste voorwaarde voor navorderen is het feit dat te weinig of geen belasting is geheven. Lid 1 en 2 van het huidige art. 16 AWR beschrijven alle situaties waarin ten onrechte te weinig belasting is geheven of geen aanslag is opgelegd. In het wetsvoorstel worden deze situaties geschrapt en vervangen door de zinsnede 'dat ten onrechte geen of te weinig belasting is geheven.'<sup>190</sup> Dit is een redactionele wijziging, het dekt alle situaties die in de huidige tekst zijn uitgeschreven.<sup>191</sup> De inhoud is dan ook niet gewijzigd.<sup>192</sup>

#### 3.2.2 Nieuw feit ongewijzigd

De eis van een nieuw feit blijft bestaan als voorwaarde voor navordering.<sup>193</sup> Ook aan de inhoud wordt niets veranderd.<sup>194</sup> De reden hiervoor ligt in het feit dat het de taak van de belastinginspecteur blijft

---

<sup>186</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 1-3.*

<sup>187</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 27-28.*

<sup>188</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 27.*

<sup>189</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 31.*

<sup>190</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 27.*

<sup>191</sup> *Idem.*

<sup>192</sup> *Idem.*

<sup>193</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 28.*

<sup>194</sup> *Idem.*

om de aanslag vast te stellen.<sup>195</sup> Wel is enige verandering aangebracht in de uitzonderingen op het nieuwe feit.<sup>196</sup> Deze worden besproken in paragraaf 3.2.4.

Het vaststellen van een juiste aanslag blijft een taak van de belastinginspecteur.<sup>197</sup> De onderzoeksplicht van de belastinginspecteur blijft door het wetsvoorstel ongewijzigd.<sup>198</sup> De verzameling van de juiste en essentiële informatie is de verantwoordelijkheid van de belastinginspecteur en belastingplichtige samen.<sup>199</sup> In paragraaf 2.2.2.2 zijn vier situaties behandeld waarin navordering niet mogelijk is, terwijl wel een nieuw feit is ontdekt. Het wetsvoorstel gaat niet specifiek in op deze situaties.

### **3.2.3 Te kwader trouw aangepakt**

Kwade trouw blijft in het wetsvoorstel een reden voor navordering zonder nieuw feit. Het wetsvoorstel voert verandering aan in de aanpak van kwaadwillenden.<sup>200</sup> Rechtsgelijkheid eist dat iedereen zijn of haar deel, wat volgt uit de belastingwetgeving, afstaat.<sup>201</sup> Rechtsgelijkheid heeft een positieve invloed op het belastingmoraal.<sup>202</sup> Om het belastingmoraal hoog te houden, is een strenge aanpak van degene die te kwader trouw zijn noodzakelijk. De belangrijkste maatregel die is voorgesteld betreft de termijn waar binnen kwaadwillenden mogen worden aangepakt, hierover gaat het in paragraaf 3.3.<sup>203</sup> De inhoud en voorwaarden van kwade trouw blijven hetzelfde als onder het huidige navorderingsregime. Het blijft ook van de bijzonderheden van de situatie afhangen of de belastingplichtige kwaadwillend is.<sup>204</sup> In het wetsvoorstel heeft het kabinet aangegeven dat wordt uitgegaan van de bijzonderheden van het moment van aangifte doen of bij het verlenen van extra informatie, als de belastinginspecteur hierom heeft gevraagd.<sup>205</sup> Geen kwade trouw bestaat in het geval dat een belastingplichtige, na het ontvangen van aanslag ontdekt dat deze te laag is, maar niet overgaat tot een verzoek om het aanvullen van de belastingaanslag. Navordering kan in dit geval wel plaatshebben op grond van het criterium 'wist of behoorde te weten' (zie par. 3.2.4.3).<sup>206</sup>

### **3.2.4 Situaties huidig art. 16 lid 2 AWR**

Het huidige art. 16 lid 2 AWR beschrijft drie gevallen waarin navordering mogelijk is zonder het vereiste van een nieuw feit. Deze komen niet in het voorgestelde wetsartikel te staan, maar worden door andere omschrijvingen gedekt.<sup>207</sup> Hierna volgt een uiteenzetting van deze situaties. Ten eerste de

---

<sup>195</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 28.*

<sup>196</sup> *Idem.*

<sup>197</sup> *Idem.*

<sup>198</sup> *Idem.*

<sup>199</sup> *Idem.*

<sup>200</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3.*

<sup>201</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 11.*

<sup>202</sup> *Idem.*

<sup>203</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 12.*

<sup>204</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 30.*

<sup>205</sup> *Idem.*

<sup>206</sup> *Idem.*

<sup>207</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3.*

onterechte of onjuiste voorlopige aanslag. Ten tweede de onjuiste toerekening van vermogensbestanddelen tussen partners, het huidige art. 16 lid 2 b AWR. En ten derde het ‘wist of behoorde te weten’ criterium.

Een onterechte of onjuiste voorlopige aanslag, voorheffing, voorlopige teruggaaf of verliesverrekening die leidt tot te weinig belastingheffing, vormt een grond voor navordering. Hierbij is een nieuw feit niet noodzakelijk (art. 16 lid 2 AWR), zie par. 2.2.4. Het kabinet is van mening dat deze situatie van navordering kan worden geschaard onder de voorgestelde algemene voorwaarde voor navordering ‘dat ten onrechte geen of te weinig belasting is geheven.’<sup>208</sup> Deze is wettelijk opgetekend in het voorgestelde art. 16 lid 1 AWR.<sup>209</sup> Hoewel het kabinet in de MvT<sup>210</sup> aangaf geen inhoudelijke wijziging te beogen, eist het voorgestelde art. 16 lid 1 AWR een nieuw feit als voorwaarde voor navordering.<sup>211</sup>

Dezelfde situatie als bij het huidige art. 16 lid 2 a AWR doet zich voor bij navordering op grond van het feit dat te weinig belasting is geheven door een onjuiste toerekening van vermogensbestanddelen tussen partners in de inkomstenbelasting. Navordering bij een onjuiste toerekening in het huidige navorderingsregime is mogelijk zonder dat de belastinginspecteur beschikt over een nieuw feit (art. 16 lid 2 b AWR). De uiteenzetting van de situatie in de wettekst komt te vervallen. Navordering van dit feit vindt plaats in het voorgestelde regime onder de algemene situatie ‘dat ten onrechte geen of te weinig belasting is geheven.’<sup>212</sup> Hier wordt de voorwaarde van een nieuw feit bij gesteld.<sup>213</sup> Ook in deze situatie heeft de wetgever geen inhoudelijke wijziging beoogd.<sup>214</sup>

De toevoeging van het ‘wist of behoorde te weten’ criterium is een van de belangrijkste onderwerpen in het voorgestelde navorderingsregime. Dit is een grondige herziening van de navordering op grond van een kenbare fout (art. 16 lid 2 c AWR).<sup>215</sup> Het kabinet geeft in de MvT aan dat het criterium ‘wist of behoorde te weten’ sterk overeenkomt met de kenbare fout en hierdoor niet geheel nieuw is. De grootste veranderingen zijn dat de mogelijkheid tot navorderen niet begrensd is tot fouten, maar geldt in meer situaties, en de kenbaarheidsdrempel is vervallen.<sup>216</sup> Deze veranderingen worden eveneens in deze paragraaf besproken.

---

<sup>208</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 27.*

<sup>209</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 2, p. 3.*

<sup>210</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 27.*

<sup>211</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 2, p. 3.*

<sup>212</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 27.*

<sup>213</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 2, p. 3.*

<sup>214</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 27.*

<sup>215</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 28.*

<sup>216</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 12.*



Het kabinet noemt drie redenen voor de invoering van het criterium.<sup>217</sup> Ten eerste is in de literatuur gepleit voor een ‘wist of behoorde te weten’ criterium in het navorderingsregime.<sup>218</sup> Ten tweede is het criterium ook van toepassing bij toeslagen (art. 21 Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen) en subsidies (art. 4:49 Awb). Ten derde was jurisprudentie<sup>219</sup> een aanleiding om een discussie over de uitbreiding van de navorderingsmogelijkheid te starten.<sup>220</sup>

Wanneer het voor een belastingplichtige duidelijk is of kan zijn dat ten onrechte geen aanslag is opgelegd of de aanslag een te laag bedrag bevat, mag de belastinginspecteur navorderen op grond van het ‘wist of behoorde te weten’ criterium. Hiervoor is geen nieuw feit noodzakelijk. De invulling van het criterium moet in de praktijk plaatsvinden, waarbij de feiten van de zaak leidend zijn.<sup>221</sup> Bij het aantonen of sprake is van ‘wist of behoorde te weten’ wordt uitgegaan van objectief kenbare factoren, enkele voorbeelden hiervan zijn het kennisniveau van de belastingplichtige, omvang van de navorderingsaanslag en de soort en mate van complexiteit van de belastingregeling.<sup>222</sup> De MvT geeft vier voorbeelden van situaties waarin wordt voldaan aan het criterium ‘wist of behoorde te weten’.<sup>223</sup> Ter verduidelijking worden hierna deze voorbeelden uitgewerkt.

Het ‘wist of behoorde te weten’ criterium is onder andere van toepassing in de volgende gevallen:

- Voorbeeld 1: De belastingplichtige een bedrag moet betalen of terugkrijgt, dat heel anders is dan het verwachte of berekende bedrag. De onderliggende oorzaak van deze fout kan zijn het omkeren van het loon en de ingehouden loonbelasting of het gebruik van een komma op een onjuiste plaats.<sup>224</sup>
- Voorbeeld 2: Bij een aanspraak maken op een faciliteit of aftrekpost wordt van de belastingplichtige verwacht dat de voorwaarden nauwkeurig zijn onderzocht. Bij de giftenaftrek betekent dit het controleren of de instelling waaraan de gift is geschonken op de gepubliceerde lijst van ANBI’s staat.<sup>225</sup>
- Voorbeeld 3: De uitgekeerde heffingskorting (bij partnerschap) is meer dan de verschuldigde belasting van de fiscale partner of het partnerschap is voor minder dan zes maanden aangegaan. In beide gevallen is sprake van ‘wist of behoorde te weten’.<sup>226</sup>

---

<sup>217</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 28.*

<sup>218</sup> O.a. R.H. Happé, ‘Navordering in de 21<sup>e</sup> eeuw: een principiële uitdaging’, *WFR* 2008/825.

<sup>219</sup> HR 7 december 2007, nr. 44096, *BNB* 2008/178, r.o. 3.6.4-3.6.5.

<sup>220</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 28.*

<sup>221</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 28.*

<sup>222</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 28.*

<sup>223</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 28-29.*

<sup>224</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 28.*

<sup>225</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 29.*

<sup>226</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 29.*

- Voorbeeld 4: De commerciële software die de belastingplichtige gebruikt om aangifte te doen bevat fouten. De fouten van de softwareontwikkelaar worden toegerekend aan de belastingplichtige.<sup>227</sup>

De bewijslast voor het ‘wist of behoorde te weten’ criterium ligt geheel bij de belastinginspecteur.<sup>228</sup>

In het voorgestelde regime is geen sprake van een drempel waarboven zeker aan het criterium wordt voldaan. Dit is wel bij de kenbare fout in het huidige navorderingsregime aan de orde.<sup>229</sup> Ook is de term redelijkerwijs kenbare fout volledig verdwenen, omdat deze geheel wordt gedekt door het ‘wist of behoorde te weten’ criterium.<sup>230</sup>

De invoering van het ‘wist of behoorde te weten’ criterium raakt de rechtsgelijkheid tussen belastingplichtigen. Het criterium zorgt dat een juiste belastingheffing kan plaatsvinden, volgens het kabinet.<sup>231</sup> Daarnaast heeft de invoering ook gevolgen voor de rechtszekerheid van belastingplichtigen. In principe blijft het uitgangspunt dat de belastingplichtige mag vertrouwen op de aanslag die is opgelegd. Het vertrouwen wordt verbroken door het ingevoerde criterium, wanneer het vertrouwen niet verantwoord is, omdat belastingplichtige wist of behoorde te weten dat geen of te weinig belasting is betaald.<sup>232</sup> De invulling van het begrip ‘wist of behoorde te weten’ wordt overgelaten aan de praktijk en heeft een tijdelijke negatieve invloed op de rechtszekerheid. Volgens het kabinet is de invulling van het criterium niet alleen afhankelijk van de Belastingdienst, maar ook van belastingplichtigen, wetenschap en jurisprudentie.<sup>233</sup>

### **3.2.5 Massale verstoringen in systemen**

In het wetsvoorstel wordt een nieuwe navorderingsbevoegdheid voorgesteld, namelijk de navordering bij massale verstoringen. Deze maatregel wordt aangevoerd om de risico's van storingen en fouten door automatisering op te vangen.<sup>234</sup> De Belastingdienst is bezig om de belastingheffing zover mogelijk te automatiseren. Fouten of storingen in de systemen kunnen leiden tot massaal onjuist vastgestelde aanslagen.<sup>235</sup> De nieuwe navorderingsbevoegdheid maakt het mogelijk om een navorderingsaanslag op te leggen bij een onjuiste aanslag door een fout of storing in het systeem, zonder dat sprake hoeft te zijn van een nieuw feit. Het gaat om fouten die zich voordoen in het systeem van de Belastingdienst of die bestanden van derden met zich meebrengen. Hierbij wordt bedoeld op bestanden die derden

---

<sup>227</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 29.*

<sup>228</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 12.*

<sup>229</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 12.*

<sup>230</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 29.*

<sup>231</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 28.*

<sup>232</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 11 en 28.*

<sup>233</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 4, p. 17.*

<sup>234</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 12-13.*

<sup>235</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 12-13.*

aan de Belastingdienst verstrekken vanwege hun renseigneringsplicht.<sup>236</sup> Deze maatregel kan gezien worden als een hedendaagse codificatie van de schrijf- en tikfoutenjurisprudentie (§2.2.4). Waar in vroegere tijden risico op een schrijf- of tikfout bestond, bestaat nu het risico van een fout of storing in systemen.<sup>237</sup> Het kabinet is overtuigd dat een correctie van de massale onjuiste aanslagen vanwege deze fouten en storingen eenvoudig moet kunnen plaatshebben, wat de reden is van deze maatregel.<sup>238</sup> In het geval dat de fout of de storing niet massaal plaatsheeft, maar enkele belastingplichtigen treft, moet de belastinginspecteur bekijken of navordering mogelijk is op grond van het ‘wist of behoorde te weten’ criterium.<sup>239</sup>

### **3.3 Voorgestelde navorderingstermijnen**

Het wetsvoorstel bevat aangepaste navorderingstermijnen. Daarnaast is het tijdstip, waarop de navorderingstermijn aanvangt, veranderd. Onderscheid wordt gemaakt tussen drie verschillende termijnen. Ten eerste de termijn voor navordering op grond van een nieuw feit. Ten tweede de termijn voor navordering bij kwade trouw. Ten derde de termijn voor navordering op grond van massale verstoringen in het systeem.<sup>240</sup>

#### **3.3.1 Navorderingstermijn bij een nieuw feit**

In het wetsvoorstel wordt voorgesteld om de navorderingstermijn bij een nieuw feit te beperken tot drie jaar. Deze drie jaar vangt aan op het tijdstip van ontvangst van de aangifte bij de Belastingdienst. De belastingplichtige bepaalt hierdoor zelf wanneer de termijn begint en eindigt, naar aanleiding van het indienen van de aangifte.<sup>241</sup>

Op het tijdstip van aanvang zijn twee uitzonderingen.<sup>242</sup> Ten eerste wanneer de aangifte wordt ontvangen voor 1 april van het kalenderjaar, dat volgt op het tijdvak waarover aangifte is gedaan. In dat geval begint de navorderingstermijn op 1 april. Deze uitzondering is om te voorkomen dat van een grote hoeveelheid aangiften op verschillende dagen de aanslagtermijn begint en eindigt.<sup>243</sup> De tweede uitzondering is voor belastingplichtigen die hun aangifte niet of niet tijdig indienen. De navorderingstermijn begint dan op de dag na die waarop de (verlengde) aangiftetermijn afloopt.<sup>244</sup> In vergelijking met het huidige systeem wordt de navorderingstermijn 21 maanden korter, mits een belastingplichtige zijn aangifte indient voor 1 april.<sup>245</sup>

---

<sup>236</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 13.*

<sup>237</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 31-32.*

<sup>238</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 31-32.*

<sup>239</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 32.*

<sup>240</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3.*

<sup>241</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 11-12.*

<sup>242</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 29.*

<sup>243</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 29.*

<sup>244</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 29.*

<sup>245</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 12.*

### 3.3.2 Navorderingstermijn bij kwade trouw

Het wetsvoorstel bevat een verlengde navorderingstermijn voor belastingplichtigen die te kwader trouw zijn. Bij kwade trouw mag de belastinginspecteur twaalf jaar na de ontvangstdatum van de aangifte navorderen.<sup>246</sup> Het onderscheid tussen binnenlandse en buitenlandse situaties komt te vervallen.<sup>247</sup> Toch mag een belastinginspecteur niet onnodig wachten met het opleggen van een navorderingsaanslag bij kwade trouw. Onder het huidige regime wordt het lang uitstellen van het opleggen van een navorderingsaanslag voorkomen door de voortvarendheidseis uit de jurisprudentie (§ 2.3.2). In het wetsvoorstel wordt de voortvarendheidseis gecodificeerd.<sup>248</sup> De belastinginspecteur moet op zijn laatst twee jaar nadat voldoende aanwijzingen aanwezig zijn dat geen of te weinig belasting is geheven, de navorderingsaanslag opleggen. Met uitzondering van bijzondere omstandigheden.<sup>249</sup> Voldoende aanwijzingen moet worden gebaseerd op de feiten van de betreffende zaak.<sup>250</sup> Een termijn van twee jaar is besloten, omdat dit volgens het kabinet de gemiddelde tijd is om het hele proces van informatiewinning, zowel in het binnen- als buitenland, en de vaststelling van de navorderingsaanslag te omvatten.<sup>251</sup>

### 3.3.3 Navorderingstermijn bij massale verstoringen in het systeem

Navorderen naar aanleiding van massale verstoringen in het systeem van de Belastingdienst mag tot zes maanden na de dagtekening van de belastingaanslag. Wanneer deze termijn voorbij is, kan de belastinginspecteur onderzoeken of navordering nog mogelijk is met een beroep op het ‘wist of behoorde te weten’ criterium.<sup>252</sup>

## 3.4 Het voorgestelde systeem en boetes

In het wetsvoorstel zijn geen wijzigingen te vinden omtrent navordering en het opleggen van boetes.<sup>253</sup> Het kabinet heeft duidelijk gemaakt dat navordering op basis van het ‘wist of behoorde te weten’ criterium op zichzelf geen reden vormt om een fiscale boete of straf toe te passen. De belastinginspecteur moet bewijzen dat sprake is van grove schuld of opzet waardoor de heffing onjuist was, voordat een vergrijpboete wordt opgelegd.<sup>254</sup> De voorgestelde verandering in de navorderingstermijnen werkt door in de termijn voor het opleggen van een vergrijpboete. Een vergrijpboete moet gelijktijdig met de navorderingsaanslag worden opgelegd (art. 67e lid 1 AWR). De reden van het gelijktijdig opleggen van de navorderingsaanslag en de boete is rechtszekerheid voor

---

<sup>246</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 30.*

<sup>247</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 30-31.*

<sup>248</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 30-31.*

<sup>249</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 2, p. 4.*

<sup>250</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 31.*

<sup>251</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 31.*

<sup>252</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 32.*

<sup>253</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3.*

<sup>254</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 29.*

belastingplichtigen. Voor een belastingplichtige moet bij een navorderingsaanslag duidelijk zijn of ook een boete wordt opgelegd.<sup>255</sup> Aangezien het kabinet in het wetsvoorstel geen veranderingen of toelichting heeft opgenomen,<sup>256</sup> zal het veranderen van de navorderingstermijnen tot gevolg hebben dat hiermee automatisch de termijn voor het opleggen van een boete verandert. De MvT bij de invoering van art. 67 AWR geeft aan dat de navorderingsaanslag en de vergrijpboete aan elkaar zijn gekoppeld.<sup>257</sup> De verandering van de navorderingstermijn werkt dus door in de termijn om een vergrijpboete op te leggen.

### 3.5 Conclusie

Het voorgestelde navorderingsregime kent een aantal belangrijke wijzigingen ten opzichte van het huidige regime. Het wetsvoorstel benadrukt dat de inhoud van het nieuwe feit niet wijzigt. Een nieuwe toevoeging is het 'wist of behoorde te weten' criterium. Wanneer het voor een belastingplichtige duidelijk is of kan zijn dat de aanslag een onjuistheid bevat, is navordering toegestaan. Daarnaast is een aantal redactionele wijzigingen, waarmee geen inhoudelijke wijzigingen worden beoogd.

Een nieuw punt in het wetsvoorstel is dat navordering zes maanden is toegestaan bij massale verstoringen in het systeem van de Belastingdienst. Dit is een hedendaagse codificatie van de schrijven tikfoutenjurisprudentie.

Voorgesteld wordt om de navorderingstermijnen aan te passen. Navordering op basis van een nieuw feit mag tot drie jaar na het ontvangst van de aangifte bij de Belastingdienst. Navordering bij kwade trouw mag tot twaalf jaar na het ontvangst van de aangifte. Deze verlenging is om kwaadwillenden streng aan te pakken, wat één van de belangrijkste doelen van het voorgestelde navorderingsregime is. Het onderscheid tussen binnenlandse en buitenlandse situaties komt te vervallen. Om onnodig wachten met het opleggen van de navorderingsaanslag bij kwade trouw te voorkomen, is de voortvarendheidseis gecodificeerd.

Aan het opleggen van boetes bij een navorderingsaanslag is volgens het kabinet niets veranderd.

---

<sup>255</sup> *Kamerstukken II 1993/94, 23470, 3, p. 46.*

<sup>256</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 1-3.*

<sup>257</sup> *Kamerstukken II 1993/94, 23470, 3, p. 45-46.*

## Hoofdstuk 4 Toetsing en vergelijking wetsvoorstel

### 4.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt de voorgestelde wet vergeleken met de huidige wetgeving en getoetst aan de beginselen van *rechtszekerheid*, *rechtsgelijkheid* en *eenvoud*. In paragraaf 4.2 staan twee onderwerpen, die voor het gehele beleid van belang zijn, centraal. Ten eerste de vraag of dit wetsvoorstel wel een nieuw regime voorstelt. Ten tweede of het wetsvoorstel bruikbaar is bij de discussie voor het eventueel omvormen van de inkomstenbelasting tot een aangiftebelasting. In paragraaf 4.3 worden de voorgestelde voorwaarden voor navordering onderzocht. In paragraaf 4.4 komt de toetsing van de navorderingstermijnen aan de orde. Paragraaf 4.5 beoordeelt het boetebeleid. In paragraaf 4.6 wordt de directe werking van het wetsvoorstel onderzocht. Paragraaf 4.7 gaat specifiek in op vereenvoudiging. In paragraaf 4.8 wordt gekeken of het wetsvoorstel de kritiek van het huidige systeem oplost. Het hoofdstuk wordt afgesloten met een conclusie in paragraaf 4.9.

### 4.2 Het voorgestelde navorderingsregime getoetst

Deze paragraaf handelt over de vraag of het wetsvoorstel een nieuw regime inhoudt of niet en de discussie omtrent de omvorming tot een aanslagbelasting.

#### 4.2.1 Een nieuw regime of niet?

In de MvT wordt gesproken over het invoeren van een nieuw heffingssysteem. De vraag is of het wetsvoorstel daadwerkelijk nieuw is. In de literatuur is dit betwist.<sup>258</sup> Pelinck is van mening dat een nieuw heffingssysteem een zware term is, het systeem blijft hetzelfde.<sup>259</sup> Namelijk de volgorde van het proces dat begint bij de aangifte, vervolgens de voorlopige aanslag, daarna de aanslag, eventueel gevolgd door navordering.<sup>260</sup> Van der Wal concludeert ook dat het wetsvoorstel geen principiële systeemverandering voor navorderen bevat, maar dat de huidige regels opnieuw worden opgeknapt.<sup>261</sup> Hoewel De Bont de doelen van het wetsvoorstel prijst, constateert hij eveneens dat geen nieuw heffingssysteem wordt voorgedragen.<sup>262</sup> Hamer & van Eijsden spreken over een drastische wijziging van het navorderingsbeleid, maar zeggen eveneens niets over een vernieuwing.<sup>263</sup> Uit bovenstaande concluderend dat hoewel meerdere wijzigingen voor het navorderingsregime zijn

---

<sup>258</sup> O.a. M.J. Pelinck, 'Wetsvoorstel vereenvoudiging formeel verkeer: het kan eenvoudiger', *TFB* 2013/08, §1; P. van der Wal, 'Navordering revisited: de nieuwe regels voor navordering', *FED* 2013/106, p. 1; G.J.M.E. de Bont, 'Mooie doelstellingen; discutabele uitwerking', *FED* 2013/103, §7.

<sup>259</sup> M.J. Pelinck, 'Wetsvoorstel vereenvoudiging formeel verkeer: het kan eenvoudiger', *TFB* 2013/08, §1.

<sup>260</sup> M.J. Pelinck, 'Wetsvoorstel vereenvoudiging formeel verkeer: het kan eenvoudiger', *TFB* 2013/08, §1.

<sup>261</sup> P. van der Wal, 'Navordering revisited: de nieuwe regels voor navordering', *FED* 2013/106, p. 1.

<sup>262</sup> G.J.M.E. de Bont, 'Mooie doelstellingen; discutabele uitwerking', *FED* 2013/103, §7.

<sup>263</sup> M.J. Hamer & J.A.R. van Eijsden, 'Vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst? (deel 1)', *WFR* 2014/336, §3.

voorgesteld (hoofdstuk 3), volgens diverse auteurs geen essentiële veranderingen worden aangebracht in het heffingssysteem.

#### **4.2.2 Omvorming tot aangiftebelasting**

Omvorming van de inkomstenbelasting van aanslagbelasting tot aangiftebelasting is volgens sommigen een reële optie.<sup>264</sup> Het kabinet geeft in de MvT aan dat omvorming nog een stap te ver gaat.<sup>265</sup> Volgens Pelinck bestaat een reële kans op omvorming tot een aangiftebelasting binnen vijf tot tien jaar.<sup>266</sup> De redactie van Vakstudie Nieuws onderschrijft een omvorming tot aangiftebelasting, waarbij in de overgangsfase van een keuzeregeling kan worden gebruikgemaakt door de belastingplichtige.<sup>267</sup> Aan de andere zijde zijn ook tegenstanders van het idee tot omvorming te vinden.<sup>268</sup> Hageman is van mening dat de inkomstenbelasting te ingewikkeld is en de fiscale kennis van de gemiddelde belastingplichtige nog niet genoeg is voor een omvorming tot aangiftebelasting.<sup>269</sup> De Raad van State heeft aangegeven dat de wijzigingen in het huidige wetsvoorstel vergaand en moeilijk terug te draaien zijn.<sup>270</sup> Zij adviseert een eventuele omvorming van de inkomstenbelasting tot aangiftebelasting in de toekomst de nodige aandacht te geven.<sup>271</sup>

Uit bovenstaande blijkt dat omvorming niet zomaar kan plaatshebben, maar wel een mogelijkheid vormt. Omvorming tot een aangiftebelasting zorgt ervoor dat navordering verdwijnt. Voordat omvorming eventueel kan plaatshebben, is eerst grondig onderzoek nodig.

### **4.3 Voorgestelde voorwaarden getoetst**

In deze paragraaf worden de voorgestelde voorwaarden getoetst. Het gaat hierbij om nieuwe en bestaande voorwaarden.

#### **4.3.1 Geen of te weinig belasting materieel ongewijzigd**

De voorwaarde 'dat ten onrechte geen of te weinig belasting is geheven' is niet gewijzigd van inhoud. Een redactionele wijziging is het feit dat alle uitgeschreven tekortkomingen van de belastingheffing zijn weggelaten.<sup>272</sup> In deze voorwaarde ligt de grond voor navordering. Een inhoudelijke wijziging is dan ook niet gewenst. Redactionele wijzigingen zijn van belang voor de structuur van de wetteksten, maar hebben hier geen invloed op de toetsingscriteria.

---

<sup>264</sup> O.a. M.J. Pelinck, 'Wetsvoorstel vereenvoudiging formeel verkeer: het kan eenvoudiger', *TFB* 2013/08, §5.3; Redactie Vakstudie Nieuws, 'Memorie van toelichting', *V-N* 2013/41.3, p. 20.

<sup>265</sup> *Kamerstukken II* 2012/13, 33714, 3, p. 14-15.

<sup>266</sup> M.J. Pelinck, 'Wetsvoorstel vereenvoudiging formeel verkeer: het kan eenvoudiger', *TFB* 2013/08, §5.3.

<sup>267</sup> Redactie Vakstudie Nieuws, 'Memorie van toelichting', *V-N* 2013/41.3, p. 20.

<sup>268</sup> O.a. E.P. Hageman, 'Herziening in ruil voor onbegrensde navorderingsmogelijkheden?', *TFB* 2013/08, §1; *Kamerstukken II* 2012/13, 33714, 4, p. 3.

<sup>269</sup> E.P. Hageman, 'Herziening in ruil voor onbegrensde navorderingsmogelijkheden?', *TFB* 2013/08, §1.

<sup>270</sup> *Kamerstukken II* 2012/13, 33714, 4, p. 3.

<sup>271</sup> *Kamerstukken II* 2012/13, 33714, 4, p. 3.

<sup>272</sup> *Kamerstukken II* 2012/13, 33714, 3, p. 27.

### **4.3.2 Nieuw feit getoetst**

Volgens de MvT is het nieuwe feit als voorwaarde voor navordering niet gewijzigd.<sup>273</sup> Hier valt heel wat tegen in te brengen, vooral bij het criterium ‘wist of behoorde te weten.’ Dit wordt in paragraaf 4.3.3 uitgewerkt. De taak van de belastinginspecteur blijft ongewijzigd in het wetsvoorstel.<sup>274</sup> In de literatuur wordt de taak van de inspecteur ook niet bekritiseerd. De taak van de inspecteur verandert niet, maar de wettelijke regelingen die de belastinginspecteur moet toepassen veranderen.

#### **4.3.2.1 Gevolg situaties geen navordering, wel nieuw feit**

In paragraaf 2.2.2.2 zijn vier situaties behandeld waarin navordering niet mogelijk is, terwijl wel een nieuw feit aanwezig is. Het wetsvoorstel gaat niet in op deze situaties. Omdat geen verandering plaatsheeft aan het criteria van een nieuw feit, blijven deze situaties, net als onder het huidige stelsel, uitgesloten voor navordering. Rechtszekerheid biedt het wetsvoorstel niet, omdat het voorstel de situaties niet expliciet uitsluit. Hierbij kan ik me vinden in de opmerking van de Raad van State, die constateert dat een grondige analyse van de problematiek in het wetsvoorstel ontbreekt.<sup>275</sup>

#### **4.3.2.2 Gevolg situaties geen nieuw feit, wel navordering**

Een onterechte of onjuiste voorlopige aanslag, voorheffing, voorlopige teruggaaf of verliesverrekening die leidt tot te weinig belastingheffing, vormt in de huidige wetgeving een grond voor navordering zonder het vereiste van een nieuw feit (art. 16 lid 2 a AWR).<sup>276</sup> In het wetsvoorstel valt deze situatie onder de algemene voorwaarde voor navordering ‘dat ten onrechte geen of te weinig belasting is geheven.’<sup>277</sup> Opmerkelijk is wanneer de voorgestelde wettekst wordt gevolgd, art. 16 lid 1 AWR een nieuw feit eist als voorwaarde voor navordering in deze situatie.<sup>278</sup> Dit zal tot meer rechtszekerheid leiden voor een belastingplichtige, aangezien de inspecteur eerst een nieuw feit moet hebben om tot navordering over te gaan, dit leidt tot een goede aanslag en een juiste behandeling.

Een vergelijkbare situatie doet zich voor bij navordering door een onjuiste toerekening van vermogensbestanddelen tussen partners in de inkomstenbelasting (zie §2.2.4).<sup>279</sup> Deze valt in het voorgestelde navorderingsregime ook onder ‘dat ten onrechte geen of te weinig belasting is geheven.’ Hierbij is eveneens geen inhoudelijke verandering bedoeld.<sup>280</sup> Maar ook in deze situatie is in navolging van de voorgestelde wettekst een nieuw feit vereist. De rechtsgelijkheid is in het geding. Waar navordering niet mogelijk is, door het ontbreken van een nieuw feit, kan het voor de partner van een

---

<sup>273</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 28.*

<sup>274</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 12.*

<sup>275</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 4, p. 2.*

<sup>276</sup> Vakstudie Algemeen Deel, art. 16 AWR, aant. 11.4.1 (online, laatst bijgewerkt tot 12 september 2017).

<sup>277</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 27.*

<sup>278</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 2, p. 3.*

<sup>279</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 27.*

<sup>280</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 27.*



belastingplichtige voordelig uitvallen na een rechtspraak, terwijl andere belastingplichtigen in dezelfde situatie (meer) belasting zijn verschuldigd. In dit soort situaties is de belastingschuld van vergelijkbare belastingplichtigen niet even groot.

Het kabinet stelt voor het nieuwfeitvereiste te doorbreken met het ‘wist of behoorde te weten’ criterium (zie §3.2.4). Het kabinet is van mening dat dit criterium sterk overeenkomt met de redelijkerwijs kenbare fout,<sup>281</sup> maar in de literatuur is veel kritiek geleverd op het ‘wist of behoorde te weten’ criterium.<sup>282</sup> In de volgende paragraaf komt deze kritiek aan de orde. Belangrijk is dat de omvang van het criterium invloed heeft op de rechtszekerheid die het vereiste van een nieuw feit biedt.

### **4.3.3 ‘Wist of behoorde te weten’ criterium getoetst**

De kritiek op het ‘wist of behoorde te weten’ criterium is te verdelen in de volgende categorieën: voorbeelden uit de MvT, algemene invulling, kennis van een adviseur, vervallen kenbare fout en de uitbreiding van de navorderingsbevoegdheid. Deze onderwerpen komen hierna aan de orde.

#### **4.3.3.1 Voorbeelden MvT**

De kritiek op de voorbeelden waarin sprake is van ‘wist of behoorde te weten’ uit de MvT (§3.2.4) is als volgt:

Bij het eerste voorbeeld is kritiek gekomen op het feit wanneer een bedrag sterk afwijkt van wat verwacht of berekend was. Pelinck zegt hierover dat geen enkele uitleg is gegeven en dit in de rechtspraak moet worden uitgekristalliseerd.<sup>283</sup>

In het geval van het beroep doen op een fiscale faciliteit of tegemoetkoming, de situatie in voorbeeld twee, is volgens Perdaems snel navordering mogelijk op grond van het ‘wist en behoorde te weten’ criterium, wanneer de interpretatie van de MvT wordt gevolgd.<sup>284</sup> Voor de verschillende complexe regelingen kan makkelijk worden betoogd dat een adviseur moet worden ingeschakeld.<sup>285</sup>

Op het vierde voorbeeld is eveneens kritiek gegeven. De toerekening van fouten uit de commerciële software aan belastingplichtigen vindt Perdaems erg ver gaan.<sup>286</sup> Dan is sprake van een dubbele toerekening, namelijk van softwareleverancier via adviseur naar belastingplichtige. Perdaems is van

---

<sup>281</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 12.*

<sup>282</sup> O.a. E.P. Hageman, ‘Herziening in ruil voor onbegrensde navorderingsmogelijkheden’, *TFB 2013/08*; E.B. Pechler, ‘Kanttekeningen bij de voorgestelde herzienings- en navorderingsregeling’, *FED 2013/104*; A.J.C. Perdaems, ‘Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst: uitbreiding navorderingsmogelijkheden’, *MBB 2013/11*.

<sup>283</sup> M.J. Pelinck, ‘Wetsvoorstel vereenvoudiging formeel verkeer: het kan eenvoudiger’, *TFB 2013/08, §4.3-4.4.*

<sup>284</sup> A.J.C. Perdaems, ‘Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst: uitbreiding navorderingsmogelijkheden’, *MBB 2013/11, §3.5.1.*

<sup>285</sup> A.J.C. Perdaems, ‘Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst: uitbreiding navorderingsmogelijkheden’, *MBB 2013/11, §3.5.1.*

<sup>286</sup> A.J.C. Perdaems, ‘Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst: uitbreiding navorderingsmogelijkheden’, *MBB 2013/11, §3.4.*

mening dat softwarefouten onder het voorgestelde artikel 17 AWR horen te vallen.<sup>287</sup> Naar mijn mening is dat niet juist, omdat het voorgestelde artikel 17 AWR ziet op massale verstoringen bij de Belastingdienst en niet bij diegene die de aangifte doet (§3.2.5). Volgens Van der Wal gaat het toerekenen van fouten uit de commerciële software ook te ver.<sup>288</sup> Ten eerste is de vraag wie de kennis moet hebben bij de softwareleverancier en hoe dit toe te rekenen is aan de belastingplichtige. Ten tweede wil het kabinet de fouten in de software van de Belastingdienst ook aan de belastingplichtige toerekenen (voorgestelde art. 17 AWR). Ten derde kan een belastingplichtige pas software voor de aangifte gebruiken, wanneer de Belastingdienst deze software heeft goedgekeurd.<sup>289</sup>

Thijssen & Kan zijn van mening dat de situaties uit de MvT die navordering toestaan het vertrouwen, dat een belastingplichtige mag hebben in de aanslag, doorbreekt. Zij hopen dat nuances in het wetsvoorstel worden aangebracht, anders verliest het nieuwe feit steeds meer zijn betekenis.<sup>290</sup> Van der Wal concludeert dat, gelet op de voorbeelden in de MvT, alle situaties waarbij de Belastingdienst in het huidige systeem geen navordering kan inzetten, nu zijn ingedekt.<sup>291</sup>

Uit de kritiek op de voorbeelden blijkt dat de opvatting heerst dat de inspecteur ruim de mogelijkheid heeft voor navordering, waardoor het vertrouwensbeginsel wordt aangetast. De gewekte verwachting wordt immers doorbroken. De rechtsgelijkheid lijkt bij meer navorderingsmogelijkheden te verbeteren, omdat de belastingschuld van belastingplichtigen in vergelijkbare situaties zoveel mogelijk gelijk wordt getrokken. Hier wordt alleen weer inbreuk op gemaakt rondom de situatie adviseur en belastingplichtige, hierover gaat het in paragraaf 4.3.3.3.

#### **4.3.3.2 Algemene invulling**

De Raad van State heeft aangegeven dat het ‘wist of behoorde te weten’ criterium te onduidelijk is en hiermee ook de werking van het nieuwe feit in de praktijk.<sup>292</sup> Om zowel de rechtszekerheid, hieronder verstaat de Raad van State vooral duidelijkheid, als de rechtsgelijkheid recht te doen, dient een meer uitgebreide analyse te worden gemaakt van het criterium, voordat het criterium wordt ingevoerd.<sup>293</sup> Het kabinet wijst op het feit dat het ‘wist of behoorde te weten’ criterium nog niet is uitgekristalliseerd, maar dit wordt overgegeven aan de praktijk. Eventuele rechtsonzekerheid na invoering van het wetsvoorstel is tijdelijk en onvermijdelijk.<sup>294</sup>

---

<sup>287</sup> A.J.C. Perdaems, ‘Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst: uitbreiding navorderingsmogelijkheden’, *MBB* 2013/11, §3.4.

<sup>288</sup> P. van der Wal, ‘Navordering revisited: de nieuwe regels voor navordering’, *FED* 2013/106, p. 6.

<sup>289</sup> P. van der Wal, ‘Navordering revisited: de nieuwe regels voor navordering’, *FED* 2013/106, p. 6.

<sup>290</sup> I.R.J. Thijssen & A.A. Kan, ‘De nieuwe regels voor navordering’, *NTRF-A* 2013/22, §3.1.

<sup>291</sup> P. van der Wal, ‘Navordering revisited: de nieuwe regels voor navordering’, *FED* 2013/106, p. 4.

<sup>292</sup> *Kamerstukken II* 2012/13, 33714, 4, p. 13.

<sup>293</sup> *Kamerstukken II* 2012/13, 33714, 4, p. 5, 7 en 14.

<sup>294</sup> *Kamerstukken II* 2012/13, 33714, 4, p. 17.

De reikwijdte van het 'wist of behoorde te weten' criterium is onduidelijk en roept vragen op volgens Hageman.<sup>295</sup> Hageman is ook teleurgesteld over de onduidelijkheid, omdat dit criterium al eens eerder is besproken in de parlementaire geschiedenis. Hageman is van mening dat de ruime uitleg van het 'wist of behoorde te weten' criterium kan leiden tot een aantasting van de rechtszekerheid.<sup>296</sup> Hier stelt Hageman tegenover dat de Hoge Raad uitzonderingen op het nieuwe feit vaak restrictief uitlegt.<sup>297</sup> Ook Thijssen & Kan zijn van mening dat de reikwijdte van het 'wist of behoorde te weten' criterium onduidelijk is en uit de praktijk moet blijken.<sup>298</sup> Kastelein & Van der Vegt zijn eveneens van mening dat het criterium een heel beperkte toelichting heeft.<sup>299</sup>

Van der Wal is van mening dat het 'wist of behoorde te weten' criterium meer bereik heeft dan de (huidige) kenbare fout.<sup>300</sup> Daarnaast is het niet gewenst dat de reikwijdte van het criterium onduidelijk is, een oplossing is om het criterium te definiëren in de wet. Volgens Van der Wal kunnen belastingplichtigen deze uitzondering op het nieuwe feit oneerlijk vinden, omdat de verantwoordelijkheid van de belastingplichtigen groter is.<sup>301</sup> Belangrijk is dat de bewijslast bij de belastinginspecteur ligt.<sup>302</sup>

Pechler vindt dat het 'wist of behoorde te weten' criterium een vereenvoudiging mogelijk kan maken. Kwade trouw kan uit de wettekst worden gehaald, omdat dit valt onder 'wist of behoorde te weten'.<sup>303</sup> De vraag hierbij is hoe verschillende navorderingstermijnen kunnen worden toegepast, omdat elk geval onder dezelfde noemer valt. Een vraag die volgens Pechler overblijft, is of het criterium ook geldt voor situaties waarbij navorderen onder het huidige recht niet mogelijk is. Indien dit mogelijk is, gaat het ten koste van de rechtszekerheid ten opzichte van de rechtsgelijkheid.<sup>304</sup>

Omdat het 'wist of behoorde te weten' criterium nieuw is en een subjectief element bevat, zal dit in het begin rechtsonzekerheid met zich mee brengen volgens Berns.<sup>305</sup> Berns is van mening dat het criterium de voorwaarde nieuw feit en de onderzoeksplicht van de belastinginspecteur tot een lege huls maken. De belastinginspecteur zal namelijk gemakkelijk aan kunnen tonen dat een belastingplichtige het 'behoorde te weten'.<sup>306</sup> Het 'wist of behoorde te weten' criterium is feitelijk van aard, omdat het (volgens de MvT) wordt beoordeeld met objectief kenbare factoren. Perdaems is van

---

<sup>295</sup> E.P. Hageman, 'Herziening in ruil voor onbegrensde navorderingsmogelijkheden', *TFB* 2013/08, §4.2.

<sup>296</sup> E.P. Hageman, 'Herziening in ruil voor onbegrensde navorderingsmogelijkheden', *TFB* 2013/08, §4.2 en 6.

<sup>297</sup> E.P. Hageman, 'Herziening in ruil voor onbegrensde navorderingsmogelijkheden', *TFB* 2013/08, §4.5.

<sup>298</sup> I.R.J. Thijssen & A.A. Kan, 'De nieuwe regels voor navordering', *NTFR-A* 2013/22, §3.1.

<sup>299</sup> J. Kastelein & J.M. van der Vegt, 'Wetsvoorstel Vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst: makkelijker kunnen we het wel maken?', *FTV* 2014/13, §2.5.1.

<sup>300</sup> P. van der Wal, 'Navordering revisited: de nieuwe regels voor navordering', *FED* 2013/106, p. 3-4.

<sup>301</sup> P. van der Wal, 'Navordering revisited: de nieuwe regels voor navordering', *FED* 2013/106, p. 4.

<sup>302</sup> P. van der Wal, 'Navordering revisited: de nieuwe regels voor navordering', *FED* 2013/106, p. 4.

<sup>303</sup> E.B. Pechler, 'Kanttekeningen bij de voorgestelde herzienings- en navorderingsregeling', *FED* 2013/104, §3.1.

<sup>304</sup> E.B. Pechler, 'Kanttekeningen bij de voorgestelde herzienings- en navorderingsregeling', *FED* 2013/104, §3.1.

<sup>305</sup> J. Berns, 'Nieuwe tijden, nieuwe heffingsvormen', *NTFR-A* 2013/21, §3.

<sup>306</sup> J. Berns, 'Nieuwe tijden, nieuwe heffingsvormen', *NTFR-A* 2013/21, §3.

mening dat op lange termijn de rechtspraak hieraan invulling moet geven.<sup>307</sup> Ook Pelinck betoogt dat het van de rechtspraak afhangt hoe dit criterium wordt ingevuld.<sup>308</sup> Hamer & Van Eijsden denken dat dit criterium tot veel jurisprudentie zal leiden.<sup>309</sup>

Door de onduidelijkheid over de invulling van het 'wist of behoorde te weten' criterium, blijft de reikwijdte onzeker. Uit bovengenoemde literatuur blijkt dat veel onduidelijkheid bestaat. Dit doet af aan de rechtszekerheid van belastingplichtige, het vertrouwensbeginsel wordt aangetast. De belastingplichtige kan niet vertrouwen op de aangifte, omdat de invulling van het criterium niet duidelijk is voor de belastingplichtige. Wanneer een ruime uitleg wordt gevolgd, zal dit in ieder geval de rechtszekerheid aantasten. Navordering is dan bijna altijd mogelijk, de belastingplichtige kan niet meer vertrouwen op de aanslag. De rechtszekerheid wordt eveneens aangetast door de invulling van het criterium over te laten aan de rechtspraak, dit geeft onzekerheid voor de belastingplichtigen. Dat de bewijslast bij de inspecteur ligt en de rechtspraak uitzonderingen op het nieuw feit restrictief uitlegt, heft naar mijn mening de rechtsonzekerheid niet op. Rechtspraak moet geen middel worden dat gebruikt wordt om rechtszekerheid te creëren, dit is een taak van de overheid. Door het ruime 'wist of behoorde te weten' criterium is de bewijslast voor de belastinginspecteur niet ingewikkeld en uit de voorbeelden in de MvT blijkt dat mogelijk veel situaties vallen onder het criterium.

#### **4.3.3.3 Kennis van de adviseur**

Perdaems is van mening dat indien een adviseur de aangifte voor iemand verzorgt, sneller wordt toegekomen aan het 'wist of behoorde te weten' criterium.<sup>310</sup> Van een adviseur wordt verondersteld dat hij meer kennis en inzicht heeft.<sup>311</sup> Volgens Pelinck wordt de lat hoog gelegd, omdat bij het raadplegen van een adviseur, alle kennis die een adviseur wordt verondersteld te weten, ook meetelt voor het 'wist of behoorde te weten' criterium.<sup>312</sup> Volgens Van der Wal is het toerekenen van de kennis van de adviseur aan de belastingplichtige een verruiming van het 'wist of behoorde te weten' criterium.<sup>313</sup> Maar hij is ook van mening dat het in de praktijk voor de belastinginspecteur lastig zal zijn om te bewijzen dat de belastingadviseur wist of behoorde te weten dat de aanslag te laag was, gezien het complexe belastingrecht en de verschillende soorten adviseurs. Van der Wal verwacht dat het criterium minder ruim is dan wordt voorgesteld.<sup>314</sup> Kastelein & Van der Vegt komen, naar aanleiding van de MvT,<sup>315</sup> tot de conclusie dat een belastingplichtige die een adviseur inschakelt, eerder met

---

<sup>307</sup> A.J.C. Perdaems, 'Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst: uitbreiding navorderingsmogelijkheden', *MBB* 2013/11, §3.5.3.

<sup>308</sup> M.J. Pelinck, 'Wetsvoorstel vereenvoudiging formeel verkeer: het kan eenvoudiger', *TFB* 2013/08, §4.4.

<sup>309</sup> M.J. Hamer & J.A.R. van Eijsden, 'Vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst? (deel 1)', *WFR* 2014/336, §3.1.

<sup>310</sup> A.J.C. Perdaems, 'Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst: uitbreiding navorderingsmogelijkheden', *MBB* 2013/11, §3.4.

<sup>311</sup> A.J.C. Perdaems, 'Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst: uitbreiding navorderingsmogelijkheden', *MBB* 2013/11, §3.4.

<sup>312</sup> M.J. Pelinck, 'Wetsvoorstel vereenvoudiging formeel verkeer: het kan eenvoudiger', *TFB* 2013/08, §4.3.

<sup>313</sup> P. van der Wal, 'Navordering revisited: de nieuwe regels voor navordering', *FED* 2013/106, p. 5-6.

<sup>314</sup> P. van der Wal, 'Navordering revisited: de nieuwe regels voor navordering', *FED* 2013/106, p. 5-6.

<sup>315</sup> J. Kastelein & J.M. van der Vegt, 'Wetsvoorstel Vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst: makkelijker kunnen we het wel maken?', *FTV* 2014/13, §2.6.

navordering op grond van het ‘wist of behoorde te weten’ criterium te maken krijgt, dan een belastingplichtige zonder adviseur. Dit is in strijd met het rechtsgelijkheidsbeginsel.<sup>316</sup>

Uit de literatuur blijkt dat de kennis van de adviseur toerekenen aan de belastingplichtigen een verruiming is van binnen het ‘wist of behoorde te weten’ criterium. Ik ben het eens met Kastelein & Van der Vegt dat in deze problematiek de rechtsgelijkheid wordt aangetast. Het inschakelen van een adviseur brengt eerder navordering op grond van het criterium met zich mee. Dit is nadelig voor een belastingplichtige die een adviseur inschakelt ten opzichte van een belastingplichtige die geen adviseur inschakelt. Daarbij kan wel worden afgevraagd in hoeverre de inspecteur kan betogen dat een belastingplichtige zonder adviseur een adviseur had moeten inschakelen en daarom toch onder het ‘wist of behoorde te weten’ criterium valt. Maar het volgen van de uitleg van de MvT<sup>317</sup> zou de verwachting wekken dat een belastingplichtige zonder adviseur beter af is dan een belastingplichtige die een adviseur inschakelt, met het gevolg een aantasting van de rechtsgelijkheid.

#### **4.3.3.4 Vervallen redelijk kenbare fout en percentage**

Het vervangen van de redelijk kenbare fout door het ‘wist of behoorde te weten’ criterium is volgens Perdaems een versoepeling voor de belastinginspecteur van de navorderingsbevoegdheid.<sup>318</sup> Bij de kenbare fout moet een onjuistheid bekend zijn, terwijl bij het nieuwe criterium het ‘wist of behoorde te weten’ al grond voor navordering oplevert.<sup>319</sup> Het weglaten van het 30%-criterium geeft aan dat het percentage te weinig geheven belasting niet meer van belang lijkt. Volgens Perdaems blijft dit van belang bij het ‘wist of behoorde te weten’ criterium, hoe lager immers het percentage, hoe eerder wordt toegekomen aan ‘wist of behoorde te weten.’<sup>320</sup> Ook de redactie van Vakstudie Nieuws is van mening dat het ‘wist of behoorde te weten’ criterium verder gaat dan een kenbare fout.<sup>321</sup> Alles wat mis kan gaan bij het bepalen van de aanslag, kan voor rekening van belastingplichtigen komen, ook geknoei van de belastinginspecteur.<sup>322</sup>

Goossens is geen voorstander van een kenbaarheidspercentage, volgens deze auteur werkt een percentage rechtsongelijkheid tussen belastingplichtigen in de hand.<sup>323</sup> Pechler vindt het vervallen van de kenbaarheidspercentage een verbetering.<sup>324</sup> Berns is juist van mening dat het ontbreken van een

---

<sup>316</sup> J. Kastelein & J.M. van der Vegt, ‘Wetsvoorstel Vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst: makkelijker kunnen we het wel maken?’, *FTV* 2014/13, §2.6.

<sup>317</sup> *Kamerstukken II* 2012/13, 33714, 3, p. 28.

<sup>318</sup> A.J.C. Perdaems, ‘Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst: uitbreiding navorderingsmogelijkheden’, *MBB* 2013/11, §3.5.2.

<sup>319</sup> A.J.C. Perdaems, ‘Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst: uitbreiding navorderingsmogelijkheden’, *MBB* 2013/11, §3.5.2.

<sup>320</sup> A.J.C. Perdaems, ‘Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst: uitbreiding navorderingsmogelijkheden’, *MBB* 2013/11, §3.5.2.

<sup>321</sup> Redactie Vakstudie Nieuws, ‘Memorie van toelichting’, *V-N* 2013/41.3, p. 16.

<sup>322</sup> Redactie Vakstudie Nieuws, ‘Memorie van toelichting’, *V-N* 2013/41.3, p. 16.

<sup>323</sup> P.N.M. Goossens, ‘Uit de praktijk: het wetsvoorstel Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst’, *FF* 2012/230, §4.

<sup>324</sup> E.B. Pechler, ‘Kanttekeningen bij de voorgestelde herzienings- en navorderingsregeling’, *FED* 2013/104, p. 8.

kenbaarheidspercentage minder rechtszekerheid geeft, omdat door het ontbreken van een grens bij elke cijfermatige fout navorderen mogelijk is.<sup>325</sup>

De kenbaarheidseis van het huidige art. 16 lid 2 AWR is ingevoerd om in geval van fouten bij de Belastingdienst, die volgens de jurisprudentie geen grond vormen voor navordering, navordering mogelijk te maken.<sup>326</sup> Volgens Perdaems is de uitbreiding van deze kenbaarheidseis door het 'wist of behoorde te weten' criterium nog verder gegaan.<sup>327</sup> De NOB heeft in commentaar op het wetsvoorstel aangegeven dat schrijf- en tikfouten en hiermee vergelijkbare fouten ontstaan door het doen of nalaten van de belastinginspecteur, geen grond voor navordering mogen vormen.<sup>328</sup>

Uit bovenstaande concludeer ik dat de rechtszekerheid door het vervallen van de redelijk kenbare fout en het kenbaarheidspercentage wordt aangetast. De belastingplichtige kan minder zekerheid ontlenuen aan de aanslag en dit gevolg is al bekend voor het wetsvoorstel.<sup>329</sup> De rechtsgelijkheid neemt toe door het vervallen van het kenbaarheidspercentage. Bij de ene belastingplichtige leidde namelijk een gering bedrag al tot navordering en bij een andere belastingplichtige met een hoge aanslag niet (§2.5.3).

#### **4.3.3.5 Uitbreiding navordering**

Perdaems is van mening dat het 'wist of behoorde te weten' criterium zorgt voor een ruimere navorderingsbevoegdheid. Het nieuwe feit wordt immers doorbroken in het geval van 'wist of behoorde te weten'.<sup>330</sup> Ook Pelinck is van deze mening toegedaan, waardoor het nieuwe feit niet ongewijzigd blijft.<sup>331</sup> De zorgvuldigheid die de inspecteur moet betrachten, wordt verplaatst naar het inzicht en de zorg van belastingplichtigen door het 'wist of behoorde te weten' criterium.<sup>332</sup> Pelinck vindt dat het kabinet moet toelichten in de parlementaire behandeling in hoeverre de wettelijke regels navorderen tegenhoudt.<sup>333</sup> In het voorgestelde wetsvoorstel vormt het criterium een verlenging van de aanslagtermijn. Een belastingplichtige zal immers snel aan het 'wist of behoorde te weten' criterium voldoen. Rechtszekerheid wordt dan ook niet bereikt door de aanslagtermijn te verkorten, maar door navordering zonder nieuw feit, in dit geval op grond van het 'wist of behoorde te weten' criterium, te beperken.<sup>334</sup> Volgens Van der Sar is navordering zonder een nieuw feit door dit criterium uitgebreid.<sup>335</sup>

---

<sup>325</sup> J. Berns, 'Nieuwe tijden, nieuwe heffingsvormen', *NtFR-A* 2013/21, §3.

<sup>326</sup> P.J.G. Tiemessen, *NDFR deel Formeel Belastingrecht, Commentaar bij artikel 16 AWR Navordering en nieuw feit*, Den Haag: Sdu uitgevers (online, laatst bijgewerkt tot 4 augustus 2017), §6.4.1.

<sup>327</sup> A.J.C. Perdaems, 'Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst: uitbreiding navorderingsmogelijkheden', *MBB* 2013/11, §3.5.3.

<sup>328</sup> Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, 'Commentaar op Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst', *NOB* 18 oktober 2013, nob.net/commentaar-op-wet-vereenvoudiging-formeel-verkeer-belastingdienst, p. 5.

<sup>329</sup> J.L.M. Gribnau, 'Navordering en een betrouwbare Belastingdienst', *NtFR* 2009/614, §2.

<sup>330</sup> A.J.C. Perdaems, 'Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst: uitbreiding navorderingsmogelijkheden', *MBB* 2013/11, §3.5.1.

<sup>331</sup> M.J. Pelinck, 'Wetsvoorstel vereenvoudiging formeel verkeer: het kan eenvoudiger', *TFB* 2013/08, §4.2.

<sup>332</sup> M.J. Pelinck, 'Wetsvoorstel vereenvoudiging formeel verkeer: het kan eenvoudiger', *TFB* 2013/08, §4.2.

<sup>333</sup> M.J. Pelinck, 'Wetsvoorstel vereenvoudiging formeel verkeer: het kan eenvoudiger', *TFB* 2013/08, vtn. 23.

<sup>334</sup> M.J. Pelinck, 'Wetsvoorstel vereenvoudiging formeel verkeer: het kan eenvoudiger', *TFB* 2013/08, §5.2.

<sup>335</sup> B.M. van der Sar, 'Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst – Eenvoudiger wordt het in ieder geval niet!', *WPNR* 2014/7006, §3.

Van der Wal is van mening wanneer de ruime uitleg van het ‘wist of behoorde te weten’ criterium wordt gevolgd, dit kan leiden tot veel onzekerheid voor belastingplichtigen.<sup>336</sup> Volgens de redactie van Vakstudie Nieuws is het wetsvoorstel een verslechtering van de rechtszekerheid, omdat het ‘wist of behoorde te weten’ criterium een verruiming is van de navorderingsbevoegdheid.<sup>337</sup> Daarbij komt dat rechtszekerheid niet alleen voor goedwillenden is, maar ook voor kwaadwillenden (hiervoor bestaat het strafrecht). Ook wordt geen compensatie geboden voor deze ruimere navorderingsbevoegdheid.<sup>338</sup> De Bont vindt deze ruimere navorderingsmogelijkheid redelijk en niet afdoen aan de rechtszekerheid, omdat de navorderingstermijn wordt verkort (§3.3.1).<sup>339</sup>

Alle aspecten van het ‘wist of behoorde te weten’ criterium bij elkaar afgewogen, wordt vanuit de literatuur duidelijk dat het criterium een behoorlijke verruiming voor de belastinginspecteur betekent. De rechtszekerheid, met name het vertrouwensbeginsel, wordt geschaad. Ook is veel onduidelijkheid aanwezig. De belastingplichtige kan minder vertrouwen op de aanslag. De rechtsgelijkheid wordt bevorderd, doordat navordering zorgt voor een gelijke behandeling tussen belastingplichtigen in vergelijkbare situaties. Het toerekenen van de kennis van de adviseur van een belastingplichtige doet af aan het rechtsgelijkheidsbeginsel. Omdat het ‘wist of behoorde te weten’ criterium een belangrijke uitzondering vormt op het nieuwe feit, wordt het nieuwe feit ook aangetast. Een ruimere uitzondering zorgt voor een inperking van het nieuwe feit.

#### **4.3.4 Inhoud te kwade trouw**

De inhoud van kwade trouw is niet veranderd volgens het kabinet.<sup>340</sup> In de literatuur is de inhoud ook niet bekritiseerd. Wel zijn enkele onduidelijkheden geconstateerd. In het advies van de Raad van State komt naar voren dat het onderscheid tussen het wel of niet te kwade trouw zijn in de praktijk niet in alle gevallen eenvoudig is.<sup>341</sup> Het kabinet is van mening dat de vaste jurisprudentie van de Hoge Raad hierin voorziet en voldoende duidelijkheid geeft.<sup>342</sup> Van der Wal is van mening dat de scheidslijn tussen kwade trouw en het ‘wist of behoorde te weten’ criterium niet altijd even duidelijk is.<sup>343</sup>

Naar aanleiding van de Kamerstukken en de literatuur is te concluderen dat de inhoud van kwade trouw niet wordt aangepast. Het onderscheid tussen wel of niet sprake is van kwade trouw bestaat in de huidige wetgeving ook al. De scheidslijn tussen kwade trouw en ‘wist of behoorde te weten’ is onduidelijk volgens van der Wal.<sup>344</sup> Aangezien de literatuur verder geen discussies bevat over deze

---

<sup>336</sup> P. van der Wal, ‘Navordering revisited: de nieuwe regels voor navordering’, *FED* 2013/106, p. 6.

<sup>337</sup> Redactie Vakstudie Nieuws, ‘Memorie van toelichting’, *V-N* 2013/41.3, p. 10 en 16.

<sup>338</sup> Redactie Vakstudie Nieuws, ‘Memorie van toelichting’, *V-N* 2013/41.3, p. 16-17.

<sup>339</sup> G.J.M.E. de Bont, ‘Mooie doelstellingen; discutabele uitwerking’, *FED* 2013/103, §3.3.

<sup>340</sup> *Kamerstukken II* 2012/13, 33714, 3, p. 12 en 30.

<sup>341</sup> *Kamerstukken II* 2012/13, 33714, 4, p. 13.

<sup>342</sup> *Kamerstukken II* 2012/13, 33714, 4, p. 17-18.

<sup>343</sup> P. van der Wal, ‘Navordering revisited: de nieuwe regels voor navordering’, *FED* 2013/106, p. 8.

<sup>344</sup> P. van der Wal, ‘Navordering revisited: de nieuwe regels voor navordering’, *FED* 2013/106, p. 8.

scheidslijn, zal het in de praktijk duidelijk zijn. Bij kwade trouw is opzet een belangrijke factor, terwijl bij het 'wist of behoorde te weten' criterium sprake is van een vergissing, fout of nalatigheid.

#### **4.3.5 Toetsing navorderen bij massale verstoringen**

De positieve punten en de kritiek op de navorderingsmogelijkheid bij massale verstoringen zijn op te delen in de volgende categorieën: digitalisering, onduidelijkheid, onjuist beroep op de jurisprudentie en overbodige regeling.

##### **4.3.5.1 Digitalisering**

Perdaems vindt de invoering van de navorderingsmogelijkheid bij massale verstoringen een logische stap bij de digitaliseringstrend, mits deze mogelijkheid voor een beperkte tijd is.<sup>345</sup> Ook volgens Berns is deze navorderingsoptie passend bij de huidige tijd, maar vraagt zich af hoe ver de reikwijdte van deze navorderingsmogelijkheid is.<sup>346</sup> Verstelle staat niet negatief tegenover de nieuwe navorderingsmogelijkheid, maar constateert onevenwichtigheid in het wetsvoorstel, omdat niet wordt gesproken over het handelen na automatiseringsfouten die in het nadeel zijn van belastingplichtigen.<sup>347</sup> Bovengenoemde onduidelijkheden brengen rechtsonzekerheid met zich mee, omdat een belastingplichtige niet kan vertrouwen op de aanslag. Later kan navordering plaats hebben, omdat fouten of storingen aanwezig waren in het systeem. Ik sta negatief ten opzichte van deze navorderingsmogelijkheid, fouten aan de kant van de Belastingdienst horen voor rekening van de Belastingdienst te vallen. Digitalisering hoeft hier geen rol in te spelen, de belastinginspecteur is verantwoordelijk voor dat gedeelte van de aanslag.

##### **4.3.5.2 Onduidelijkheid**

In het advies van de Raad van State is opgenomen, dat het massale karakter van een storing, in de wettekst beter kan worden vastgelegd.<sup>348</sup> Het kabinet geeft aan dit advies te hebben opgevolgd.<sup>349</sup> Ik ben van mening dat dit niet het geval is. De wettekst,<sup>350</sup> de MvT<sup>351</sup> en de andere Kamerstukken<sup>352</sup> geven geen enkele aanwijzing wat onder massale verstoringen moet worden verstaan. Volgens Hageman ontbreekt de kwantitatieve invulling van de massale verstoring, deze verwacht dat de rechter dit moet gaan invullen.<sup>353</sup> Van der Wal is van mening dat het ontbreken van een (kwantitatieve) invulling van massaliteit, onduidelijkheid en onzekerheid schept voor belastingplichtigen.<sup>354</sup> Volgens Hamer & Van

---

<sup>345</sup> A.J.C. Perdaems, 'Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst: uitbreiding navorderingsmogelijkheden', *MBB* 2013/11, §5.2.

<sup>346</sup> J. Berns, 'Nieuwe tijden, nieuwe heffingsvormen', *NTFR-A* 2013/21, §3.

<sup>347</sup> T. Verstelle, 'Wetsvoorstel 'Vereenvoudiging formeel verkeer belastingdienst': meer zekerheid voor VIA gebruikers?', *NTFR-A* 2014/8, §6.1.

<sup>348</sup> *Kamerstukken II* 2012/13, 33714, 4, p. 19.

<sup>349</sup> *Kamerstukken II* 2012/13, 33714, 4, p. 20.

<sup>350</sup> *Kamerstukken II* 2012/13, 33714, 2, p. 4.

<sup>351</sup> *Kamerstukken II* 2012/13, 33714, 3.

<sup>352</sup> *Kamerstukken II* 2012/13, 33714, 4-7.

<sup>353</sup> E.P. Hageman, 'Herziening in ruil voor onbegrensde navorderingsmogelijkheden?', *TFB* 2013/08, §4.4.

<sup>354</sup> P. van der Wal, 'Navordering revisited: de nieuwe regels voor navordering', *FED* 2013/106, p. 7.



Eijsden ontbreken de beoordelingscriteria voor massaliteit en gaan zij uit van meer dan 90% van de aanslagen.<sup>355</sup> Deze onduidelijkheid zorgt voor minder rechtszekerheid bij belastingplichtigen, zij weten bij de aanslag niet zeker waar ze aan toe zijn. De Bont merkt op dat de Belastingdienst in de wettekst wordt aangehaald als degene die de aanslag oplegt. Volgens De Bont is dit onjuist, de belastinginspecteur legt immers de aanslag op. De wettekst levert dan ook begripsverwarring op en laat blijken dat de grondgedachte, de belastinginspecteur stelt de aanslag vast, aan verandering toe is.<sup>356</sup> Hoewel de formulering beter gewijzigd kan worden om verwarring en discussie te voorkomen, ben ik van mening dat het kabinet hierin geen wijziging heeft willen aanbrengen. Achter iedere aanslag zit een verantwoordelijke belastinginspecteur, al wordt de aanslag digitaal vastgesteld. Als het kabinet de grondgedachte wil wijzigen, had het kabinet ook andere wetsartikelen ter discussie moeten stellen,<sup>357</sup> wat niet is gebeurd. Verstelle is van mening dat het onduidelijk is wat het ‘wist of behoorde te weten’ criterium voor invloed heeft op het voorgestelde art. 17 AWR. Verstelle denkt dat de navorderingsmogelijkheid van art. 17 AWR is ingevoerd om belastingplichtigen te raken die gebruik maken van fouten in het systeem.<sup>358</sup> Wanneer dit het doel van het kabinet is, vraag ik me af waarom ze fouten naar aanleiding van storingen dan niet onder het ‘wist of behoorde te weten’ criterium laten vallen, zoals in de literatuur wordt bepleit (§4.3.5.4).

#### **4.3.5.3 Onjuiste codificatie jurisprudentie**

Thijssen & Kan zijn van mening dat het onduidelijk is waarom de navorderingsmogelijkheid bij massale storingen als een ‘eigentijdse codificatie van de schrijf- en tikfoutenjurisprudentie’ wordt gezien. De Hoge Raad beperkt navordering juist in deze situaties.<sup>359</sup> Van der Sar is eveneens van mening dat de wetgever met deze navorderingsmogelijkheid de jurisprudentie laat liggen.<sup>360</sup> Storingen en fouten zijn een gekozen werkwijze van de belastinginspecteur en blijven voor rekening van de belastinginspecteur. Volgens Van der Sar wordt navordering door deze maatregel ten gunste van de Belastingdienst uitgebreid.<sup>361</sup> Van der Wal concludeert dat het apart invoeren van een artikel voor massale storingen aangeeft dat de belastingplichtige niet iedere fout hoeft te ontdekken.<sup>362</sup> Ook is Van der Wal van mening dat de navorderingsmogelijkheid te zien als een eigentijdse codificatie van de schrijf- en tikfoutenjurisprudentie een vrije opvatting is, de kenbare fout was al een codificatie (naar

---

<sup>355</sup> M.J. Hamer & J.A.R. van Eijsden, ‘Vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst? (deel 1)’, *WFR* 2014/336, §3.3.

<sup>356</sup> G.J.M.E. de Bont, ‘Mooie doelstellingen; discutabele uitwerking’, *FED* 2013/103, §3.3.

<sup>357</sup> O.a. art. 5 AWR.

<sup>358</sup> T. Verstelle, ‘Wetsvoorstel ‘Vereenvoudiging formeel verkeer belastingdienst’: meer zekerheid voor VIA gebruikers?’, *NTFR-A* 2014/8, §6.2.

<sup>359</sup> I.R.J. Thijssen & A.A. Kan, ‘De nieuwe regels voor navordering’, *NTFR-A* 2013/22, §3.2.

<sup>360</sup> B.M. van der Sar, ‘Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst – Eenvoudiger wordt het in ieder geval niet!’, *WPNR* 2014/7006, §3.3.

<sup>361</sup> B.M. van der Sar, ‘Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst – Eenvoudiger wordt het in ieder geval niet!’, *WPNR* 2014/7006, §3.3.

<sup>362</sup> P. van der Wal, ‘Navordering revisited: de nieuwe regels voor navordering’, *FED* 2013/106, p. 5.

aanleiding van Niessen.<sup>363</sup>)<sup>364</sup> De redactie van Vakstudie Nieuws is van mening dat het voorgestelde art. 17 AWR een nieuwe navorderingsmogelijkheid is en geen verband houdt met de schrijf- en tikfoutenjurisprudentie.<sup>365</sup> Onder deze jurisprudentie is navorderen van fouten en storingen niet toegestaan. Daarnaast heeft de jurisprudentie de kenbare fout ingebracht en volgens het kabinet vallen massale storingen niet onder deze kenbare fout.<sup>366</sup> Ik deel de opvatting van de redactie van Vakstudie Nieuws dat hier sprake is van een nieuwe navorderingsmogelijkheid. Bestudering van de schrijf- en tikfoutenjurisprudentie geeft geen reden om deze navorderingsmogelijkheid te rechtvaardigen, zoals Thijssen & Kan en Van der Sar ook concluderen.<sup>367</sup> De vraag is in hoeverre dit artikel noodzakelijk is, want navordering op grond van het 'wist of behoorde te weten' criterium kan namelijk in de meeste gevallen ook. Hierover gaat het in de volgende paragraaf.

#### **4.3.5.4 Overbodige regeling**

Hageman is van mening dat deze nieuwe navorderingsmogelijkheid overbodig is.<sup>368</sup> In verreweg de meeste gevallen kan navordering in situaties van massale storingen ook plaatsvinden op grond van het 'wist of behoorde te weten' criterium, omdat de MvT spreekt over een samenloop die zich tussen deze twee navorderingsredenen voor kan doen. De navorderingsmogelijkheid bij massale verstoringen is voor de belastinginspecteur makkelijker te bewijzen. Immers is geen nieuw feit of een bewijs dat de belastingplichtige de onjuistheid 'wist of behoorde te weten' nodig, enkel een bewijs van een fout of storing.<sup>369</sup> Hamer & Van Eijdsden pleiten voor een verwijdering van art. 17 AWR uit het wetsvoorstel, omdat de fouten en storingen in de systemen voor het risico van de belastinginspecteur zijn en dit wetsartikel geen toevoeging vormt op navorderen op grond van het 'wist of behoorde te weten' criterium.<sup>370</sup> Thijssen & Kan zijn ook van mening dat zeer weinig gevallen denkbaar zijn, waarin een massale storing aanwezig is en geen navordering kan plaatsvinden op grond van het 'wist of behoorde te weten' criterium.<sup>371</sup> Pechler vindt eveneens dat systeemfouten thuis horen onder het 'wist of behoorde te weten' criterium.<sup>372</sup> De wetgever vermeldt immers dat moet worden bekeken of navorderen bij een systeemfout zonder massale gevolgen of na het verstrijken van de navorderingstermijn van het voorgestelde art. 17 AWR nog kan plaatshebben op grond van het 'wist of behoorde te weten' criterium.<sup>373</sup> Ik ben ook van mening dat deze navorderingsmogelijkheid

---

<sup>363</sup> R.E.C.M. Niessen, 'Navordering zonder nieuw feit bij kenbare fout', *NTFR-B* 2010/21.

<sup>364</sup> P. van der Wal, 'Navordering revisited: de nieuwe regels voor navordering', *FED* 2013/106, p. 3-7.

<sup>365</sup> Redactie Vakstudie Nieuws, 'Memorie van toelichting', *V-N* 2013/41.3, p. 17.

<sup>366</sup> Redactie Vakstudie Nieuws, 'Memorie van toelichting', *V-N* 2013/41.3, p. 17.

<sup>367</sup> I.R.J. Thijssen & A.A. Kan, 'De nieuwe regels voor navordering', *NTFR-A* 2013/22, §3.2; B.M. van der Sar, 'Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst – Eenvoudiger wordt het in ieder geval niet!', *WPNR* 2014/7006, §3.3.

<sup>368</sup> E.P. Hageman, 'Herziening in ruil voor onbegrensde navorderingsmogelijkheden?', *TFB* 2013/08, §4.4.

<sup>369</sup> E.P. Hageman, 'Herziening in ruil voor onbegrensde navorderingsmogelijkheden?', *TFB* 2013/08, §4.4.

<sup>370</sup> M.J. Hamer & J.A.R. van Eijdsden, 'Vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst? (deel 1)', *WFR* 2014/336, §3.3.

<sup>371</sup> I.R.J. Thijssen & A.A. Kan, 'De nieuwe regels voor navordering', *NTFR-A* 2013/22, §3.2.

<sup>372</sup> E.B. Pechler, 'Kanttekeningen bij de voorgestelde herzienings- en navorderingsregeling', *FED* 2013/104, p. 8-9.

<sup>373</sup> E.B. Pechler, 'Kanttekeningen bij de voorgestelde herzienings- en navorderingsregeling', *FED* 2013/104, p. 8-9.

overbodig is, uit de MvT blijkt nergens waarom deze mogelijkheid nodig is naast het ‘wist of behoorde te weten’ criterium. Meer regels maken de belastingwetgeving complexer, terwijl het in dit geval niet nodig blijkt. Deze navorderingsmogelijkheid zorgt voor minder eenvoud.

Kortom, de navorderingsmogelijkheid bij massale verstoringen is een nieuwe navorderingsmogelijkheid die minder rechtszekerheid en minder eenvoud brengt. De navorderingsmogelijkheid kan mogelijk een positieve invloed hebben op de rechtsgelijkheid, omdat navordering zorgt dat iedereen het juiste, volgens de wettelijke regels, deel betaalt. Hier is enkel geen conclusie aan te verbinden, omdat geen zicht is op de effectiviteit van deze nieuwe mogelijkheid.

#### **4.4 Voorgestelde navorderingstermijnen getoetst**

In deze paragraaf worden de voorgestelde navorderingstermijnen getoetst.

##### **4.4.1 Termijn voor goedwillenden onderzocht**

Volgens Pechler is het verkorten van de navorderingstermijn een verbetering van de rechtszekerheid voor belastingplichtigen.<sup>374</sup> Hageman is van mening dat het verkorten van de navorderingstermijn om meer in de actualiteit te werken een moedige stap van het kabinet is.<sup>375</sup> Ook Thomas is positief over het beperken van de navorderingstermijn voor de ‘gemiddelde’ belastingplichtige.<sup>376</sup> De Raad van State maakt de opmerking dat de navorderingstermijn wordt verkort, maar dat het kabinet geen rekening houdt met het ‘wist of behoorde te weten’ criterium dat navordering weer sneller mogelijk maakt.<sup>377</sup> Van der Wal noemt het verkorten van de navorderingstermijn het enige voordeel van het wetsvoorstel voor goedwillenden belastingplichtigen.<sup>378</sup> Maar concludeert eveneens dat dit voordeel wordt aangetast door de navorderingsbevoegdheid op grond van het ‘wist of behoorde te weten’ criterium.<sup>379</sup> Ook Pieterse concludeert dat de verkorte navorderingstermijn figuurlijk is verwisseld voor het invoeren van het criterium.<sup>380</sup> Pelinck is van mening dat een verkorting van de termijnen geen snellere rechtszekerheid biedt. Dit kan alleen worden bereikt door het beperken van de termijnen voor navorderen zonder nieuw feit.<sup>381</sup>

Op zichzelf genomen is de verkorte navorderingstermijn een verbetering van de rechtszekerheid. Een goedwillende belastingplichtige weet eerder dat geen navorderingsaanslag wordt opgelegd. Wanneer het wordt bekeken in het geval van uitwisseling tegen de navorderingsmogelijkheid van het ‘wist of

---

<sup>374</sup> E.B. Pechler, ‘Kanttekeningen bij de voorgestelde herzienings- en navorderingsregeling’, *FED* 2013/104, p. 9.

<sup>375</sup> E.P. Hageman, ‘Herziening in ruil voor onbegrensde navorderingsmogelijkheden?’, *TFB* 2013/08, §4.2.

<sup>376</sup> E. Thomas, ‘Wetsvoorstel ‘Vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst’’, *NTRF* 2013/1756, §3.

<sup>377</sup> *Kamerstukken II* 2012/13, 33714, 4, p. 13.

<sup>378</sup> P. van der Wal, ‘Navordering revisited: de nieuwe regels voor navordering’, *FED* 2013/106, p. 7.

<sup>379</sup> P. van der Wal, ‘Navordering revisited: de nieuwe regels voor navordering’, *FED* 2013/106, p. 7.

<sup>380</sup> M. Pieterse, ‘Vereenvoudiging van formeel verkeer met de Belastingdienst’, *NJB* 2014/922, §5.

<sup>381</sup> M.J. Pelinck, ‘Wetsvoorstel vereenvoudiging formeel verkeer: het kan eenvoudiger’, *TFB* 2013/08, §5.2 & 6.

behoorde te weten' criterium, wordt rechtszekerheid minder binnen de navorderingstermijn, maar sneller bereikt dan in de huidige wetgeving.

#### 4.4.2 Termijn te kwader trouw getoetst

De toetsing van de navorderingstermijn voor kwaadwillenden bestaat uit twee delen, de termijn en de voortvarendheidseis. Eerst wordt de verlengde navorderingstermijn nader bekeken.

Pelinck & Poelmann zijn van mening dat het vervallen van het onderscheid in navorderingstermijn tussen binnenlandse en buitenlandse situaties een verbetering is, in het huidige systeem is dit niet evenwichtig.<sup>382</sup> Ook Van Eijdsden, Hamer en Hageman zijn van mening dat het vervallen van het onderscheid goed is.<sup>383</sup> Pieterse voegt toe dat het onderscheid al is uitgehold door de jurisprudentie van het HvJ.<sup>384</sup> De redactie van Vakstudie Nieuws vindt het vervallen van het onderscheid opvallend.<sup>385</sup> Het is jammer dat zij hiervoor geen argumentering aanvoeren. De rechtsgelijkheid verbetert door het vervallen van het onderscheid, wanneer sprake is van kwade trouw in een binnenlandse of buitenlandse situatie moet dit niet uitmaken. De termijn van navordering moet in beide gevallen even lang zijn.

De Raad van State constateert dat de twaalfjaarstermijn onvoldoende is beargumenteerd.<sup>386</sup> De twaalfjaarstermijn blijkt gebaseerd te zijn op de termijn van vervolging voor belastingfraude uit het strafrecht (art. 70 Sr).<sup>387</sup> Ook de huidige twaalfjaarstermijn voor kwaadwillende belastingplichtigen in een buitenlandse situatie is hier op gebaseerd.<sup>388</sup> Volgens Hamer & Van Eijdsden is dit een summiere onderbouwing, volgens deze is verdere onderbouwing noodzakelijk.<sup>389</sup> Pechler is het eens met het kabinet dat een kwaadwillende minder snel rechtszekerheid krijgt, maar geeft aan dat een twaalfjaarstermijn een zakelijke motivering behoeft, omdat dit heel lang is.<sup>390</sup> Van Immerseel & Liem zijn van mening dat een fundamentele discussie moet worden gehouden over de twaalfjaarstermijn voor kwaadwillenden, omdat dit onder andere het rechtszekerheidsbeginsel en het rechtsgelijkheidsbeginsel raakt.<sup>391</sup> Thomas vindt de verlengde navorderingstermijn van twaalf jaar een vergaande politieke keuze en vraagt zich af of dit werkelijk is bedoeld en de gevolgen zijn gerealiseerd.<sup>392</sup> Uit de literatuur blijkt dat velen moeite hebben met het ontbreken van een motivatie

---

<sup>382</sup> M.J. Pelinck & E. Poelmann, 'Ontwerp-wetsvoorstel invoering herziening bij aanslagbelastingen: het kan eenvoudiger', *TFB* 2012/7, §5.3.

<sup>383</sup> J.A.R. van Eijdsden, 'Vereenvoudiging van het formele verkeer tussen belastingplichtige en Belastingdienst. Quo vadis?', *WFR* 2012/1475, §4.2; E.P. Hageman, 'Herziening in ruil voor onbegrensde navorderingsmogelijkheden?', *TFB* 2013/08, §4.3; M.J. Hamer & J.A.R. van Eijdsden, 'Vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst? (deel 1)', *WFR* 2014/336, §3.2.

<sup>384</sup> M. Pieterse, 'Vereenvoudiging van formeel verkeer met de Belastingdienst', *NJB* 2014/922, §5.

<sup>385</sup> Redactie Vakstudie Nieuws, 'Memorie van toelichting', *V-N* 2013/41.3, p. 18.

<sup>386</sup> *Kamerstukken II* 2012/13, 33714, 4, p. 13.

<sup>387</sup> *Kamerstukken II* 2012/13, 33714, 4, p. 17.

<sup>388</sup> *Kamerstukken II* 1989/90, 21423, 5, p. 5-6.

<sup>389</sup> M.J. Hamer & J.A.R. van Eijdsden, 'Vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst? (deel 1)', *WFR* 2014/336, §3.2.

<sup>390</sup> E.B. Pechler, 'Kanttekeningen bij de voorgestelde herzienings- en navorderingsregeling', *FED* 2013/104, p. 9.

<sup>391</sup> S.F. van Immerseel & D. Liem, 'Aparte navorderingstermijn voor kwaadwillende burgers?', *WFR* 2011/1638, §5.

<sup>392</sup> E. Thomas, 'Consultatie over de invoering van 'soepel herzien' bij aanslagbelastingen', *NTRF* 2012/2141.

voor de twaalfjaarstermijn.<sup>393</sup> Zoals de Raad van State adviseert, doet het kabinet beter aan om deze termijn goed te motiveren, ook om het vertrouwen van de belastingplichtigen niet te schaden.

Perdaems is van mening dat de verlengde navorderingstermijn van twaalf jaar een verreikende inbreuk vormt op het rechtszekerheidsbeginsel.<sup>394</sup> Omdat een groot verschil ontstaat tussen de rechtszekerheid voor kwaadwillenden in de vennootschapsbelasting en kwaadwillenden in de inkomstenbelasting. Ook wordt geen enkele onderbouwing of uitleg voor dit verschil gegeven.<sup>395</sup> Door het bestaan van het verschil komt het rechtsgelijkheidsbeginsel in gevaar. Ondernemers onder dezelfde omstandigheden moeten gelijk worden behandeld, ongeacht hun rechtsvorm. Ook mag het belastingrecht geen reden zijn om voor een bepaalde rechtsvorm te kiezen. Wanneer de navorderingstermijn wordt vergeleken met de verjaringstermijnen van het strafrecht,<sup>396</sup> is volgens Perdaems niet te motiveren waarom het opleggen van (navorderings)aanslagen en bestuurlijke boetes verder teruggaat, dan wanneer de strafrechtelijke weg wordt gevolgd.<sup>397</sup> Goossens vindt een navorderingstermijn van twaalf jaar extreem lang, dit geeft grote rechtsonzekerheid en meer administratie voor belastingplichtigen.<sup>398</sup> Van der Sar vraagt zich af hoeveel extra belastingopbrengsten deze lange termijn meebrengt.<sup>399</sup> De Bont is van mening dat de aanpak van kwaadwillenden te populair is omschreven.<sup>400</sup> Volgens De Bont hoort iedere belastingplichtige, ook kwaadwillenden, enige mededogen te krijgen. Ook de redactie van Vakstudie Nieuws is van mening dat kwaadwillenden enige vorm van rechtszekerheid behoren te krijgen.<sup>401</sup> De NOB vindt de twaalfjaarstermijn een verslechtering van de rechtsbescherming en de rechtszekerheid en raadt hierbij aan om te kijken naar de aanpak van kwaadwillenden in de omliggende landen.<sup>402</sup> De wenselijke snelheid van de rechtszekerheid voor kwaadwillenden is een politieke en persoonlijke keuze, door een afweging van het rechtszekerheids- en rechtsgelijkheidsbeginsel.

Perdaems vindt dat de wettelijke bewaarplicht moet worden veranderd.<sup>403</sup> Volgens Van Eijdsden en Hageman is twaalf jaar navorderen te lang, zij zien liever dat wordt aangesloten bij de zeven jaar van

---

<sup>393</sup> O.a. M.J. Hamer & J.A.R. van Eijdsden, 'Vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst? (deel 1)', *WFR* 2014/336, §3.2; E.B. Pechler, 'Kanttekeningen bij de voorgestelde herzienings- en navorderingsregeling', *FED* 2013/104, p. 9; S.F. van Immerseel & D. Liem, 'Aparte navorderingstermijn voor kwaadwillende burgers?', *WFR* 2011/1638, §5; E. Thomas, 'Consultatie over de invoering van 'soepel herzien' bij aanslagbelastingen', *NTFR* 2012/2141.

<sup>394</sup> A.J.C. Perdaems, 'Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst: uitbreiding navorderingsmogelijkheden', *MBB* 2013/11, §6.

<sup>395</sup> A.J.C. Perdaems, 'Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst: uitbreiding navorderingsmogelijkheden', *MBB* 2013/11, §6.

<sup>396</sup> O.a. art. 70 Sr; het gaat de omvang van deze scriptie te ver om hier uitgebreid op in te gaan.

<sup>397</sup> A.J.C. Perdaems, 'Wetsvoorstel AWR: ingewikkelder kunnen ze het niet maken?!', *NTFR* 2012/2620, §5.3.

<sup>398</sup> P.N.M. Goossens, 'Uit de praktijk: het wetsvoorstel Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst', *FF* 2012/230, §4.

<sup>399</sup> B.M. van der Sar, 'Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst – Eenvoudiger wordt het in ieder geval niet!', *WPNR* 2014/7006, §3.1.

<sup>400</sup> G.J.M.E. de Bont, 'Mooie doelstellingen; discutabele uitwerking', *FED* 2013/103, §4.

<sup>401</sup> Redactie Vakstudie Nieuws, 'Memorie van toelichting', *V-N* 2013/41.3, p. 17.

<sup>402</sup> Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, 'Commentaar op Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst', *NOB* 18 oktober 2013, nob.net/commentaar-op-wet-vereenvoudiging-formeel-verkeer-belastingdienst, p. 5-6.

<sup>403</sup> A.J.C. Perdaems, 'Wetsvoorstel AWR: ingewikkelder kunnen ze het niet maken?!', *NTFR* 2012/2620, §5.2.

administratieplicht.<sup>404</sup> De Bont concludeert dat de twaalfjaarstermijn niet aansluit bij het doel om in de actualiteit te werken en leidt tot problemen met de administratieplicht.<sup>405</sup> Om de rechtszekerheid te bevorderen moet de administratieplicht of de navorderingstermijn worden aangepast. Doordat de administratieplicht en de navorderingstermijn niet op elkaar aansluiten ontstaat onzekerheid en kunnen problemen voordoen met het leveren van tegenbewijs.

Ulrich & Nuyens concluderen dat onder bijzondere omstandigheden een twaalfjaarstermijn is gerechtvaardigd, maar twijfelen aan de houdbaarheid van deze termijn, omdat geen overgangsrecht is geformuleerd.<sup>406</sup> Dit doet af aan de rechtszekerheid, waaruit blijkt dat alleen in bijzondere gevallen maatregelen met terugwerkende kracht mogen worden ingevoerd.<sup>407</sup> Naar mijn mening dragen Ulrich & Nuyens een belangrijk punt aan, omdat terugwerkende kracht invloed kan hebben op de rechtszekerheid.<sup>408</sup> De directe werking van de wet wordt verder behandeld in paragraaf 4.6.

Belangrijk om rekening mee te houden is de voortvarendheidseis. Perdaems is van mening dat het codificeren van de voortvarendheidseis de rechtszekerheid van belastingplichtigen bevordert, dit creëert duidelijkheid en zorgt voor een wettelijke waarborg dat de belastinginspecteur niet onnodig tijd kan rekken.<sup>409</sup> Volgens Perdaems zal discussie volgen over wat voldoende aanwijzingen zijn.<sup>410</sup> Ook is de termijn van twee jaar te lang, omdat de Hoge Raad in zijn arrest van 27 september 2013<sup>411</sup> heeft gewezen dat de belastinginspecteur niet voortvarend te werk is gegaan in het geval van een vertraging van zes maanden zonder verklaring.<sup>412</sup> Ook Ulrich & Nuyens hebben dit opgemerkt.<sup>413</sup> Van der Sar verwacht kritische vragen (in de Tweede Kamer) over de tweejaarstermijn vanwege het arrest.<sup>414</sup> Hamer & Van Eijdsden discussiëren over het feit of de inhoud van voldoende aanwijzingen aansluit bij het arrest.<sup>415</sup> Hieruit blijkt dat de betekenis van voldoende aanwijzingen nog niet geheel duidelijk is. Ook Kastelein & Van der Vegt vragen zich af of de voortvarendheidseis van twee jaar recht doet aan de jurisprudentie.<sup>416</sup> Berns is van mening dat twee jaar te ruim is, omdat geen onderscheid wordt gemaakt tussen binnen- en buitenlandse situaties.<sup>417</sup> De belastinginspecteur heeft in eenvoudige zaken

---

<sup>404</sup> J.A.R. van Eijdsden, 'Vereenvoudiging van het formele verkeer tussen belastingplichtige en Belastingdienst. Quo vadis?', *WFR* 2012/1475, §4.2; E.P. Hageman, 'Herziening in ruil voor onbegrensde navorderingsmogelijkheden?', *TFB* 2013/08, §4.3.

<sup>405</sup> G.J.M.E. de Bont, 'Mooie doelstellingen; discutabele uitwerking', *FED* 2013/103, §4.

<sup>406</sup> G.H. Ulrich & A.M.E. Nuyens, 'Is het einde in zicht?', *WFR* 2014/554, §4.

<sup>407</sup> G.H. Ulrich & A.M.E. Nuyens, 'Is het einde in zicht?', *WFR* 2014/554, §5 en 7.

<sup>408</sup> In dit gedeelte wordt getoetst aan de invulling die de literatuur geeft aan de rechtszekerheid. Het kabinet houdt hiermee geen rekening.

<sup>409</sup> A.J.C. Perdaems, 'Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst: uitbreiding navorderingsmogelijkheden', *MBB* 2013/11, §4.2.

<sup>410</sup> A.J.C. Perdaems, 'Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst: uitbreiding navorderingsmogelijkheden', *MBB* 2013/11, §4.2.

<sup>411</sup> HR 27 september 2013, nr. 12/00738, *NFR* 2013/1954.

<sup>412</sup> A.J.C. Perdaems, 'Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst: uitbreiding navorderingsmogelijkheden', *MBB* 2013/11, §4.2.

<sup>413</sup> G.H. Ulrich & A.M.E. Nuyens, 'Is het einde in zicht?', *WFR* 2014/554, §6.

<sup>414</sup> B.M. van der Sar, 'Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst – Eenvoudiger wordt het in ieder geval niet!', *WPNR* 2014/7006, §3.1.

<sup>415</sup> M.J. Hamer & J.A.R. van Eijdsden, 'Vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst? (deel 1)', *WFR* 2014/336, §3.2.

<sup>416</sup> J. Kastelein & J.M. van der Vegt, 'Wetsvoorstel Vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst: makkelijker kunnen we het wel maken?', *FTV* 2014/13, §2.5.2.

<sup>417</sup> J. Berns, 'Nieuwe tijden, nieuwe heffingsvormen', *NFR-A* 2013/21, §3.

ook twee jaar de tijd.<sup>418</sup> Ik ben van mening dat de tweejaarstermijn niet strookt met de jurisprudentie over de voortvarendheidseis, zoals velen in de literatuur hebben geconcludeerd. Het kabinet had beter de jurisprudentie kunnen volgen, omdat het kabinet wel de jurisprudentie gebruikt als reden om de voortvarendheidseis te codificeren. De onduidelijkheid over zowel voldoende aanwijzingen als de termijn doen af aan de rechtszekerheid van belastingplichtigen, terwijl deze regel juist is ingevoerd om de rechtszekerheid te verhogen.

In de literatuur bestaat onduidelijkheid over de bijzondere omstandigheden, die een uitzondering vormen op de tweejaarstermijn van de voortvarendheidseis.<sup>419</sup> Volgens Hamer & Van Eijdsen moet twee jaar in alle situaties voldoende zijn.<sup>420</sup> Hamer & Van Eijdsen stellen voor wanneer zich bijzondere omstandigheden voordoen en meer tijd nodig is, de belastinginspecteur de belastingplichtige informeert dat door bijzondere omstandigheden de navorderingsaanslag niet binnen twee jaar kan worden opgelegd.<sup>421</sup> Uitleg over bijzondere omstandigheden is wenselijk, maar het ontbreken is naar mijn mening geen groot probleem. De wetgever heeft enige bijzondere omstandigheden, die (misschien) nog niet zichtbaar zijn, willen uitzonderen.

De rechtsgelijkheid wordt naar mijn mening aangetast. De voortvarendheidseis is alleen van toepassing bij de navorderingstermijn bij kwade trouw en niet bij navorderen op grond van een andere reden. Wanneer de belastinginspecteur binnen een jaar na de dag van de ontvangst van de aangifte een aanwijzing heeft tot kwade trouw, is de navorderingstermijn in werkelijkheid korter dan bijvoorbeeld navordering op grond van het 'wist of behoorde te weten' criterium. Hierbij heeft de inspecteur drie jaar tijd om na te vorderen.

#### **4.4.3 Termijn massale verstoringen onderzocht**

De termijn voor het navorderen bij massale storingen is niet veel bekritiseerd. De navorderingsmogelijkheid op zichzelf wordt meer bekritiseerd (§4.3.5). Hamer & Van Eijdsen concluderen dat naar aanleiding van de wettekst op grond van art. 17 AWR geen navorderingsaanslag mag worden opgelegd indien door een storing de aanslag ten onrechte niet is opgelegd.<sup>422</sup> De mogelijkheid vervalt immers na 6 maanden na de dagtekening van de aanslag.<sup>423</sup> Naar aanleiding van de wettekst hebben Hamer & Van Eijdsen gelijk. Maar ik ben van mening dat dit niet de bedoeling was van het kabinet, omdat uit de MvT valt te concluderen dat alle mogelijkheden waar navordering niet

---

<sup>418</sup> J. Berns, 'Nieuwe tijden, nieuwe heffingsvormen', *NTRF-A* 2013/21, §3.

<sup>419</sup> O.a. M.J. Hamer & J.A.R. van Eijdsen, 'Vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst? (deel 1)', *WFR* 2014/336, §3.2; J. Kastelein & J.M. van der Vegt, 'Wetsvoorstel Vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst: makkelijker kunnen we het wel maken?', *FTV* 2014/13, §2.5.2.

<sup>420</sup> M.J. Hamer & J.A.R. van Eijdsen, 'Vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst? (deel 1)', *WFR* 2014/336, §3.2.

<sup>421</sup> M.J. Hamer & J.A.R. van Eijdsen, 'Vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst? (deel 1)', *WFR* 2014/336, §3.2.

<sup>422</sup> M.J. Hamer & J.A.R. van Eijdsen, 'Vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst? (deel 1)', *WFR* 2014/336, §3.3.

<sup>423</sup> M.J. Hamer & J.A.R. van Eijdsen, 'Vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst? (deel 1)', *WFR* 2014/336, §3.3.

is toegestaan, zoveel mogelijk worden voorkomen. Ik verwacht dat het kabinet hier een wijziging in had willen aanbrengen. De Bont vraagt zich af of wel aangesloten moet worden bij de dagtekening van ontvangst van de aangifte, omdat de dagtekening als gevolg van een storing ook niet juist hoeft te zijn.<sup>424</sup> Hij reikt hierbij een belangrijk aandachtspunt voor de belastinginspecteur aan.

#### **4.4.4 Aanvang navorderingstermijn**

Goossens is van mening dat de rechtszekerheid en rechtsgelijkheid worden aangetast, omdat het begintijdstip van de navorderingstermijn niet voor iedere belastingplichtige gelijk is.<sup>425</sup> De termijn vangt aan op de dag na ontvangst van de aangifte en dit is verschillend bij belastingplichtigen.<sup>426</sup> Pelinck vindt het een slecht idee dat de navorderingstermijnen beginnen te lopen bij de ontvangst van de aangifte bij de Belastingdienst.<sup>427</sup> Ik ben van mening dat de rechtszekerheid en rechtsgelijkheid niet in belangrijke mate worden geraakt. De meeste aangiftes worden digitaal gedaan, dit betekent dat het ontvangst direct kan worden vastgesteld. Daarnaast hebben belastingplichtige zelf de keuze, binnen de gestelde periode, wanneer aangifte wordt gedaan. Verder geldt bij iedere aangifte voor 1 april, dat de aanvang van de aanslagtermijn gelijk wordt getrokken op 1 april. De eventuele verschillen die daarnaast ontstaan, gaan maar om enkele dagen.

Thijssen & Kan concluderen dat het wetsvoorstel niets regelt indien een belastingplichtige geen uitnodiging tot het doen van aangifte heeft ontvangen, maar wel belasting is verschuldigd.<sup>428</sup> Volgens Thijssen & Kan doet dit af aan de rechtszekerheid van belastingplichtige. Thijssen & Kan doen een aanbeveling om een objectief tijdstip in te voeren na het belastingtijdvak, wat het aanvangstijdstip vormt voor de navorderingstermijn.<sup>429</sup> Hiermee ben ik het niet eens. De voorgestelde wettekst, zowel art. 16 lid 2 als lid 4 AWR, geeft aan dat art. 11 lid 4 AWR (voorgesteld) van toepassing is. Hierin is geregeld dat indien geen aangifte is gedaan, de dag na het einde van de aangiftetermijn het begin vormt van de aanslag- en navorderingstermijn.

#### **4.5 Boetewetgeving getoetst**

Pelinck & Poelmann missen een toelichting over de nieuwe regels en de verhouding tot de boetebepalingen.<sup>430</sup> Berns is van mening dat ook over boetes geen onduidelijkheid mag bestaan.<sup>431</sup> Het is opmerkelijk dat het kabinet niets weergeeft over het veranderen van de termijn voor boetes

---

<sup>424</sup> G.J.M.E. de Bont, 'Mooie doelstellingen; discutabele uitwerking', *FED* 2013/103, §3.3.

<sup>425</sup> P.N.M. Goossens, 'Uit de praktijk: het wetsvoorstel Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst', *FF* 2012/230, §4.

<sup>426</sup> P.N.M. Goossens, 'Uit de praktijk: het wetsvoorstel Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst', *FF* 2012/230, §4.

<sup>427</sup> M.J. Pelinck, 'Wetsvoorstel vereenvoudiging formeel verkeer: het kan eenvoudiger', *TFB* 2013/08, §5.2 en 6.

<sup>428</sup> I.R.J. Thijssen & A.A. Kan, 'De nieuwe regels voor navordering', *NTFR-A* 2013/22, §4.3.

<sup>429</sup> I.R.J. Thijssen & A.A. Kan, 'De nieuwe regels voor navordering', *NTFR-A* 2013/22, §4.3-§7.

<sup>430</sup> M.J. Pelinck & E. Poelmann, 'Ontwerp-wetsvoorstel invoering herziening bij aanslagbelastingen: het kan eenvoudiger', *TFB* 2012/7, §6.4.

<sup>431</sup> J. Berns, 'Nieuwe tijden, nieuwe heffingsvormen', *NTFR-A* 2013/21, §4.



(§3.4), omdat de vergrijpboete gekoppeld is aan de navorderingstermijn. Deze onduidelijkheden doen af aan de rechtszekerheid waarnaar het wetsvoorstel streeft.

## 4.6 Directe werking

Het kabinet streefde om het wetsvoorstel in te voeren per 1 januari 2016.<sup>432</sup> Het advies van de Raad van State geeft weer dat de directe werking in het voordeel van goedwillenden kan werken, omdat de navorderingstermijn is verkort. Dat de goedwillenden te maken krijgen met een ruimere navorderingsmogelijkheid door het ‘wist of behoorde te weten’ criterium, wordt niet vermeld.<sup>433</sup> Ook bevat het wetsvoorstel geen toelichting hoe wordt omgegaan met kwaadwillende binnenlandse belastingplichtigen, die door de invoering van de twaalfjaarstermijn, maar na de bewaarplicht van zeven jaar, administratie missen voor verweer. De Raad van State adviseerde om in beide gevallen meer toelichting te geven in de MvT.<sup>434</sup> Het kabinet achtte dit niet nodig.<sup>435</sup>

Volgens Thijssen & Kan betekent dit voor goedwillenden dat deze voordeel hebben van de verkorte navorderingstermijn, maar ook eerder worden geraakt door het ‘wist of behoorde te weten’ criterium. Het wetsvoorstel heeft materieel terugwerkende kracht.<sup>436</sup> Eveneens hebben kwaadwillenden in binnenlandse situaties te maken met langere navorderingstermijn. In beide gevallen is niet voorzien in een overgangsregeling.<sup>437</sup> Thijssen & Kan zijn van mening dat de invoering van deze wet binnen de beoordelingsvrijheid van de wetgever ligt, waardoor deze terugwerkende kracht is toegestaan.<sup>438</sup> De redactie van Vakstudie Nieuws geeft aan dat zowel kwaadwillenden als goedwillenden worden geraakt door de directe werking, hoewel goedwillenden hierbij mogelijk profiteren van de verkorte navorderingstermijn.<sup>439</sup> Berns is van mening dat door de directe aanpak van kwaadwillenden, ook de goedwillenden direct worden getroffen met ruimere navorderingsmogelijkheden en vindt dit niet juist.<sup>440</sup> Ik ben van mening dat de directe werking van de wet en het ontbreken van overgangsrecht niet ten goede komt aan de rechtszekerheid van belastingplichtigen. Hoewel het toegestaan is onder de wetgeving, draait de belastingplichtige hier voor op.<sup>441</sup>

---

<sup>432</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 3, p. 17.*

<sup>433</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 4, p. 13.*

<sup>434</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 4, p. 20.*

<sup>435</sup> *Kamerstukken II 2012/13, 33714, 4, p. 21.*

<sup>436</sup> I.R.J. Thijssen & A.A. Kan, ‘De nieuwe regels voor navordering’, *NTFR-A 2013/22, §6.*

<sup>437</sup> I.R.J. Thijssen & A.A. Kan, ‘De nieuwe regels voor navordering’, *NTFR-A 2013/22, §6.*

<sup>438</sup> I.R.J. Thijssen & A.A. Kan, ‘De nieuwe regels voor navordering’, *NTFR-A 2013/22, §6.*

<sup>439</sup> Redactie Vakstudie Nieuws, ‘Memorie van toelichting’, *V-N 2013/41.3, p.18.*

<sup>440</sup> J. Berns, ‘Nieuwe tijden, nieuwe heffingsvormen’, *NTFR-A 2013/21, §3.*

<sup>441</sup> In dit gedeelte wordt getoetst aan de invulling die de literatuur geeft aan de rechtszekerheid. Het kabinet houdt hier geen rekening mee.

## 4.7 Vereenvoudiging

Uit de literatuur blijkt dat velen het wetsvoorstel geen vereenvoudiging vinden.<sup>442</sup> Hamer & Van Eijdsden vinden het wetsvoorstel geen vereenvoudiging, maar zelfs een verslechtering van het formele verkeer.<sup>443</sup> De Raad van State constateert dat vereenvoudiging alleen kan worden bereikt door de fiscale regelgeving aan te passen en niet alleen de gevolgen.<sup>444</sup> De redactie van Vakstudie Nieuws geeft aan dat vereenvoudiging kan worden bereikt door alle details uit de wet weg te halen.<sup>445</sup> De Bont verwacht veel casuïstische rechtszaken over de voorgestelde bepalingen, echter is dit ook het geval met de huidige navorderingsregime.<sup>446</sup> Pieterse is van mening dat het bevorderen van minder formeel verkeer kan worden bereikt door het contact tussen de belastinginspecteur en belastingplichtige minder formeel te maken, zonder invoering van complexe regels.<sup>447</sup> Bestudering van het wetsvoorstel en de literatuur leidt tot de conclusie dat het wetsvoorstel een complexe wetgeving voorschrijft met veel onduidelijke aspecten. Vereenvoudiging, een doel van het wetsvoorstel, wordt naar mijn mening ook niet bereikt.

## 4.8 Kritiek huidige systeem opgelost?

Deze paragraaf geeft weer in hoeverre de kritiek op het huidige stelsel (§2.5) met het wetsvoorstel wordt opgelost.

De beginselen rechtszekerheid en rechtsgelijkheid blijven strijden. Dit blijkt ook uit de toetsing van het wetsvoorstel. Gribnau vraagt zich af of de beginselen in dit tijdperk anders worden afgewogen.<sup>448</sup> Ik ben van mening dat dit persoonlijk is en dat de afweging van deze beginselen altijd een probleem zal blijven. De begrippen 'nieuw feit' en 'kwade trouw' zijn inhoudelijk niet veranderd. De kenbare fout is omgevormd in het 'wist of behoorde te weten' criterium. Dit criterium lijkt nog strenger te toetsen. Een kenbaarheidspercentage wordt niet meer voorgesteld, hier wordt tegemoet gekomen aan de kritiek op het percentage (§2.5.3). Het onderscheid bij navorderingstermijnen tussen binnenlandse en buitenlandse situaties komt te vervallen, bij kwade trouw is in alle gevallen twaalf jaar navordering mogelijk. Uitzondering hierop is de voortvarendheidseis die in de wet wordt gecodificeerd. Ook dit lijkt een tegemoetkoming aan de kritiek vanuit de praktijk. Met het wetsvoorstel blijft de complexiteit en

---

<sup>442</sup> O.a. A.J.C. Perdaems, 'Wetsvoorstel AWR: ingewikkelder kunnen ze het niet maken?!', *NTFR* 2012/2620, §8; M.J. Pelinck, 'Wetsvoorstel vereenvoudiging formeel verkeer: het kan eenvoudiger', *TFB* 2013/08, §1; B.M. van der Sar, 'Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst – Eenvoudiger wordt het in ieder geval niet!', *WPNR* 2014/7006, §6; M. Pieterse, 'Vereenvoudiging van formeel verkeer met de Belastingdienst', *NJB* 2014/922, §6-7; M.J. Hamer & J.A.R. van Eijdsden, 'Vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst? (deel 1)', *WFR* 2014/336, §6; J. Kastelein & J.M. van der Vegt, 'Wetsvoorstel Vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst: makkelijker kunnen we het wel maken?', *FTV* 2014/13, §2.6.

<sup>443</sup> M.J. Hamer & J.A.R. van Eijdsden, 'Vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst? (deel 1)', *WFR* 2014/336, §6.

<sup>444</sup> *Kamerstukken II* 2012/13, 33714, 4, p. 2-3.

<sup>445</sup> Redactie Vakstudie Nieuws, 'Memorie van toelichting', *V-N* 2013/41.3, p. 4.

<sup>446</sup> G.J.M.E. de Bont, 'Mooie doelstellingen; discutabele uitwerking', *FED* 2013/103, §7.

<sup>447</sup> M. Pieterse, 'Vereenvoudiging van formeel verkeer met de Belastingdienst', *NJB* 2014/922, §6.

<sup>448</sup> J.L.M. Gribnau, 'Navordering en een betrouwbare Belastingdienst', *NTFR* 2009/614, §5.

onduidelijkheid bestaan, wat ook blijkt uit de toetsing. Hieraan wordt niet ontkomen, zoals Gribnau aan geeft, omdat in een complexe samenleving wetten ook complex zijn.<sup>449</sup>

## 4.9 Conclusie

Het wetsvoorstel bevat geen essentiële systeemwijziging. Wenselijk is om meer rekening te houden met een eventuele omvorming van de inkomstenbelasting tot aangiftebelasting in de toekomst. Het nieuwe feit blijft ongewijzigd, wel zijn enkele redactionele wijzigingen aangebracht. Het voorgestelde 'wist of behoorde te weten' criterium tast het nieuwe feit aan. Dit criterium zorgt voor een verruiming voor de belastinginspecteur om na te vorderen. Rechtszekerheid neemt door het 'wist of behoorde te weten' criterium af en rechtsgelijkheid toe. Ook de inhoud van kwade trouw wordt niet aangepast. Navorderen op grond van massale verstoringen zorgt voor minder rechtszekerheid en minder eenvoud.

Op zichzelf genomen brengt de verkorte navorderingstermijn van twee jaar voor goedwillenden een verbetering voor rechtszekerheid, de vraag is of deze verbetering opweegt tegen rechtsonzekerheid die meerdere facetten van het wetsvoorstel meebrengt. Bij de navorderingstermijn voor kwaadwillenden wordt geen onderscheid meer gemaakt tussen binnen- en buitenlandse situaties, dit bevordert rechtsgelijkheid. De voortvarendheidseis zal zowel een positief als een negatief effect hebben op rechtszekerheid, enerzijds moet door de voortvarendheidseis de navorderingsaanslag eerder worden opgelegd, anderzijds is veel onduidelijkheid over de invulling van de voortvarendheidseis. Rechtsgelijkheid neemt af door de voortvarendheidseis, omdat deze alleen is bedoeld voor de kwaadwillenden.

De directe werking van de wet is een aantasting van de rechtszekerheid in het licht van de invulling daarvan in de literatuur. Vereenvoudiging lijkt met het wetsvoorstel niet gerealiseerd te worden. Daarnaast worden met het wetsvoorstel maar enkele kritiekpunten uit het huidige systeem voor navorderen opgelost.

---

<sup>449</sup> J.L.M. Gribnau, 'Navordering en een betrouwbare Belastingdienst', *NTFR* 2009/614, §4.

## Hoofdstuk 5 Conclusies

Dit hoofdstuk vormt de conclusie op dit onderzoek. De centrale vraag, die in deze scriptie is onderzocht, is:

*In hoeverre is intrekking van het wetsvoorstel Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst voor belastingplichtigen in de inkomstenbelasting juist op het gebied van rechtsgelijkheid, rechtszekerheid en eenvoud ten opzichte van het huidige navorderingsregime?*

De vraag is in deze scriptie geanalyseerd door het huidige regime te vergelijken met het voorgestelde regime en te toetsen aan *rechtsgelijkheid, rechtszekerheid* en *eenvoud*.

In het huidige navorderingsregime kan de belastinginspecteur navorderen als aan bepaalde voorwaarden is voldaan. In alle situaties moet sprake zijn van het feit dat te weinig belasting is geheven. Verder vormt een nieuw feit, kwade trouw van de belastingplichtige of één van de gevallen uit art. 16 lid 2 AWR, een reden voor navorderen. Een navorderingsaanslag moet worden opgelegd binnen de navorderingstermijn, deze is vijf jaar. Uitzondering vormen buitenlandse vermogensbestanddelen, dan is de navorderingstermijn twaalf jaar. In de literatuur zijn de huidige navorderingsregels bekritiseerd. De kritiek is gericht op de verhouding tussen de rechtsbeginselen, belangrijke begrippen uit het navorderingsregime, navorderen ter zake van kenbare fouten, de verlengde navorderingstermijn en de complexiteit van het regime.

Het wetsvoorstel bevat een aantal belangrijke wijzigingen voor navordering. Het 'wist of behoorde te weten' criterium en navordering bij massale verstoringen worden geïntroduceerd. Als de aanslag een onjuistheid bevat en dit duidelijk is of kan zijn voor een belastingplichtige, mag de belastinginspecteur op grond van het 'wist of behoorde te weten' criterium navorderen. Navorderen bij massale storingen in het systeem van de Belastingdienst is zes maanden toegestaan en is een eigentijdse codificatie van de schrijf- en tikfoutenjurisprudentie. Ook bevat het wetsvoorstel enkele redactionele wijzigingen. Om goedwillenden tegemoet te komen en het beter mogelijk te maken kwaadwillenden te straffen wordt voorgesteld de navorderingstermijnen aan te passen. Navorderen bij een nieuw feit is drie jaar na ontvangst van de aangifte toegestaan. Navordering op grond van kwade trouw mag tot twaalf jaar na ontvangst van de aangifte, hierbij wordt geen verschil meer gemaakt tussen binnenlandse en buitenlandse situaties. Om vertraging van het proces bij kwade trouw bij de Belastingdienst te voorkomen, is de voortvarendheidseis geïntroduceerd in het wetsvoorstel. Het nieuwe feit blijft ongewijzigd volgens het wetsvoorstel.

Het wetsvoorstel bevat geen essentiële systeemveranderingen en vormt hierdoor ook geen nieuw navorderingsregime. De opgenomen redactionele wijzigingen hebben in dit geval geen invloed op de

beginselen. Het voorgestelde 'wist of behoorde te weten criterium' is veel bekritiseerd. Dit criterium tast het rechtszekerheidsbeginsel aan, omdat het vertrouwen in de opgelegde aanslag wordt geschaad en het criterium veel onduidelijkheden bevat. Het 'wist of behoorde te weten' criterium heeft een positieve invloed op de rechtsgelijkheid, navorderen zorgt voor een gelijke behandeling (belastingenschuld) tussen belastingplichtige in vergelijkbare situaties. Deze positieve invloed wordt beperkt, omdat de kennis van een adviseur wordt toegerekend aan de belastingplichtige.

De inhoud van kwade trouw wordt niet aangepast. Hierdoor heeft het wetsvoorstel op dit punt geen invloed op de beginselen. De nieuwe navorderingsmogelijkheid op grond van massale storingen heeft een negatieve invloed op het rechtszekerheids- en eenvoudsbeginself. De belastingplichtige kan immers niet vertrouwen op de aanslag, de nieuwe navorderingsmogelijkheid levert veel onduidelijkheden op en brengt meer complexiteit mee.

Navordering op grond van massale storingen kan een positieve invloed hebben op de rechtsgelijkheid, omdat ieder het deel betaald wat volgens de belastingwet wordt voorgeschreven. Hier staat tegenover dat de effectiviteit van deze maatregel niet kan worden bepaald.

De beperking van de navorderingstermijn voor goedwillenden is een verbetering ten opzichte van het rechtszekerheidsbeginsel. De belastingplichtige weet eerder dat wel of geen navorderingsaanslag wordt opgelegd. In combinatie met het voorgestelde 'wist of behoorde te weten' criterium, blijkt dat rechtszekerheid eerder wordt bereikt, maar binnen de navorderingstermijn minder is. De verlengde navorderingstermijn van twaalf jaar is een verslechtering van de rechtszekerheid, ook omdat onduidelijkheid bestaat over de verhouding navorderingstermijn en administratieplicht. Het vervallen van het onderscheid tussen de binnenlandse en buitenlandse situaties leidt tot meer rechtsgelijkheid. De voortvarendheidseis is een verbetering voor de rechtszekerheid, maar vermindert de rechtsgelijkheid, omdat de eis alleen geldt bij navorderen op grond van kwade trouw.

De onduidelijkheid over het boetebeleid en de directe werking bevorderen de rechtszekerheid niet. Het wetsvoorstel en de literatuur leiden tot de conclusie dat de voorgestelde bepalingen een complexe wetgeving voorstellen met veel onduidelijke aspecten. Hierdoor wordt het doel van vereenvoudiging niet bereikt. Daarnaast worden niet alle kritiekpunten op het huidige systeem opgelost.

Op verschillende punten wordt de rechtszekerheid aangetast, maar enkele voorgestelde regels leiden tot een verbetering of behoud van de rechtszekerheid. De rechtsgelijkheid lijkt door verschillende regels te verbeteren, maar wordt bij de invoering van een voortvarendheidseis verslechterd. Daarnaast wordt meer eenvoud door het wetsvoorstel niet bereikt, het lijkt zelfs complexer te zijn. De punten die verbetering voor de rechtszekerheid en rechtsgelijkheid brengen, wegen niet op tegen de aantasting

van de rechtszekerheid, rechtsgelijkheid en eenvoud die het wetsvoorstel meebrengt. Omdat het geheel van voorgestelde wijzigingen geen verbetering en zelfs op enkele punten een verslechtering vormt op de toetsingscriteria, is intrekking van het wetsvoorstel juist.

## Bronnenlijst

### Literatuur

- P.G.H. Albert, *Hoofdstukken Formeel belastingrecht* (Fiscale geschriften nr. 16), Den Haag: Sdu Uitgevers 2005 (online).
- P.J. van Amersfoort & L.A. de Blicck, 'Navordering ter zake van fouten', *MBB* 2011/3.
- J.H. Asbreuk, 'Beperking verlengde navorderingstermijn', *NTFR-B* 2010/17.
- J. Berns, 'Nieuwe tijden, nieuwe heffingsvormen', *NTFR-A* 2013/21.
- A.M.A. Bijvoet, 'Statistiek in de fiscaliteit', *Forfaitair* 2005/151.
- G.J.M.E. de Bont, 'Mooie doelstellingen; discutabele uitwerking', *FED* 2013/103.
- J.A.R. van Eijdsen, 'Vereenvoudiging van het formele verkeer tussen belastingplichtige en Belastingdienst. Quo vadis?', *WFR* 2012/1475.
- P.N.M. Goossens, 'Uit de praktijk: het wetsvoorstel Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst', *FF* 2012/230.
- J.L.M. Gribnau, 'Perspectieven op het gelijkheidsbeginsel', *WFR* 2000/902.
- J.L.M. Gribnau, 'Navordering en een betrouwbare Belastingdienst', *NTFR* 2009/614.
- P. de Haas, 'Kenbaarheidsvereiste bij navordering', *TFB* 2011/5.
- A. Haasnoot & P.G.M. Jansen, *NDFR deel Formeel Belastingrecht, Commentaar bij Algemene beginselen van behoorlijk bestuur en fiscaal compromis - Vertrouwensbeginsel*, Den Haag: Sdu uitgevers (online).
- E.P. Hageman, 'Herziening in ruil voor onbegrensde navorderingsmogelijkheden?', *TFB* 2013/08.
- M.J. Hamer & J.A.R. van Eijdsen, 'Vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst? (deel 1)', *WFR* 2014/336.
- R.H. Happé, 'Navordering in de 21e eeuw: een principiële uitdaging', *WFR* 2008/825.
- S.J.C. Hemels, 'Het nieuwe feit bij navordering in discussie', *WFR* 2009/17.
- H.J. Hofstra, A.M. Donner, Ch.P.A. Geppart, 'Navordering en administratieve boete', *WFR* 1985/517.

S.F. van Immerseel & D. Liem, 'Aparte navorderingstermijn voor kwaadwillende burgers?', *WFR* 2011/1638.

F.W. Jongbloed, P. Koedood, R.J. Koopman (red.), *Algemeen deel* (Fiscale Encyclopedie De Vakstudie), Deventer: Kluwer 2017 (online).

J. Kastelein & J.M. van der Vegt, 'Wetsvoorstel Vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst: makkelijker kunnen we het wel maken?', *FTV* 2014/13.

M.L.M. van Kempen, A.C. Rijkers, S.A.W.J. Strik (red.), *Cursus Belastingrecht (Formeel Belastingrecht)*, Deventer: Kluwer 2014 (online).

J.W.E. Litjens & M.H.H. Rutten, 'De stortvloed aan wet- en regelgeving over witwassen en zwart geld', *WFR* 2010/436.

Ministerie van Financiën, 'Internetconsultatie, Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst, *Overheid* 6 september 2012, [internetconsultatie.nl/herz/details](http://internetconsultatie.nl/herz/details).

Ministerie van Financiën, 'Kamerbrief stand van zaken geruime tijd aanhangige wetsvoorstellen', *Rijksoverheid* 10 mei 2017, [rijksoverheid.nl/ministeries/ministerie-van-financien/documenten/kamerstukken/2017/05/10/kamerbrief-stand-van-zaken-geruime-tijd-aanhangige-wetsvoorstellen](http://rijksoverheid.nl/ministeries/ministerie-van-financien/documenten/kamerstukken/2017/05/10/kamerbrief-stand-van-zaken-geruime-tijd-aanhangige-wetsvoorstellen).

Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, 'Commentaar op Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst', *NOB* 18 oktober 2013, [nob.net/commentaar-op-wet-vereenvoudiging-formeel-verkeer-belastingdienst](http://nob.net/commentaar-op-wet-vereenvoudiging-formeel-verkeer-belastingdienst).

R.E.C.M. Niessen, 'Navordering zonder nieuw feit bij kenbare fout', *NTFR-B* 2010/21.

R.E.C.M. Niessen & R.M.P.G. Niessen-Cobben, 'Naheffing, navordering en ambtshalve vermindering', *TFO* 2012/123.4.

R.M.P.G. Niessen-Cobben, *Wegwijs in de Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Den Haag: Sdu uitgevers 2014 (online).

E.B. Pechler, 'Kanttekeningen bij de voorgestelde herzienings- en navorderingsregeling', *FED* 2013/104.

M.J. Pelinck & E. Poelmann, 'Ontwerp-wetsvoorstel invoering herziening bij aanslagbelastingen: het kan eenvoudiger', *TFB* 2012/7.



M.J. Pelinck, 'Wetsvoorstel vereenvoudiging formeel verkeer: het kan eenvoudiger', *TFB* 2013/08.

A.J.C. Perdaems, 'Wetsvoorstel AWR: ingewikkelder kunnen ze het niet maken?!', *NTFR* 2012/2620.

A.J.C. Perdaems, 'Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst: uitbreiding navorderingsmogelijkheden', *MBB* 2013/11.

M. Pieterse, 'Vereenvoudiging van formeel verkeer met de Belastingdienst', *NJB* 2014/922.

E. Poelmann, 'Navorderen op grond van het kenbaarheidsvereiste', *FED* 2010/82.

Redactie Vakstudie Nieuws, 'Kan tweede navorderingsaanslag worden opgelegd op basis van art. 16 AWR?', *V-N* 2012/15.35.

Redactie Vakstudie Nieuws, 'Memorie van toelichting', *V-N* 2013/41.3.

B.M. van der Sar, 'Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst – Eenvoudiger wordt het in ieder geval niet!', *WPNR* 2014/7006.

B.F. Schuver, L.J. Verhoeven (red.), *IB 2001 (Fiscale Encyclopedie De Vakstudie)*, Deventer: Kluwer 2017 (online).

J.M. Sitsen, *NDFR deel Formeel Belastingrecht, Commentaar bij artikel 67e AWR Aanslagbelastingen; door opzet of grove schuld te weinig belasting geheven*, Den Haag: Sdu uitgevers 2015 (online).

Staatssecretaris van Financiën, 'Algemene wet inzake rijksbelastingen. Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst, nr. BLKB2015/1429M', *Overheid* 23 december 2015, [zoek.officielebekendmakingen.nl/stcrt-2015-46501.html](http://zoek.officielebekendmakingen.nl/stcrt-2015-46501.html).

L.G.M. Stevens, 'Rechtsbedeling anno 2009', *WFR* 2009/33.

I.R.J. Thijssen & A.A. Kan, 'De nieuwe regels voor navordering', *NTFR-A* 2013/22.

E. Thomas, 'Kwade trouw en navordering: het vervolg', *TFB* 2012/05.

E. Thomas, 'Consultatie over de invoering van 'soepel herzien' bij aanslagbelastingen', *NTFR* 2012/2141.

E. Thomas, 'Wetsvoorstel 'Vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst'', *NTFR* 2013/1756.

P.J.G. Tiemessen, *NDFR deel Formeel Belastingrecht, Commentaar bij artikel 16 AWR Navordering en nieuw feit*, Den Haag: Sdu uitgevers 2015 (online).

G.H. Ulrich & A.M.E. Nuyens, 'Is het einde in zicht?', *WFR* 2014/554.

J.M. van der Vegt, 'De twaalfjaarstermijn: continuing the story', *TFB* 2010/03.

T. Verstelle, 'Wetsvoorstel 'Vereenvoudiging formeel verkeer belastingdienst': meer zekerheid voor VIA gebruikers?', *NTFR-A* 2014/8.

P. van der Wal, 'Navordering revisited: de nieuwe regels voor navordering', *FED* 2013/106.

## **Jurisprudentie**

### **Hoge Raad**

HR 23 oktober 1957, nr. 13247, *BNB* 1957/316.

HR 25 juni 1958, nr. 13596, *BNB* 1958/255.

HR 6 juni 1973, nr. 17106, *BNB* 1973/161.

HR 21 november 1973, nr. 17193, *BNB* 1974/4.

HR 22 juni 1977, nr. 18395, *BNB* 1977/284.

HR 12 december 1979, nr. 19252, *BNB* 1980/85.

HR 27 november 1985, nr. 22978, *BNB* 1986/121.

HR 2 september 1987, nr. 24061, *BNB* 1987/293.

HR 19 september 1990, nr. 26973, *BNB* 1990/311.

HR 26 mei 1993, nr. 27905, *BNB* 1993/294.

HR 11 juni 1997, nr. 32236, *BNB* 1997/383.

HR 11 juni 1997, nr. 32299, *BNB* 1997/384.

HR 30 juni 1999, nr. 34433, *BNB* 1999/300.

HR 14 juni 2000, nr. 35263, *BNB* 2000/299.

HR 31 januari 2003, nr. 37511, *BNB* 2003/124.

HR 8 augustus 2003, nr. 37570, *BNB* 2003/345.

HR 3 oktober 2003, nr. 37513, *BNB* 2004/264.

HR 13 februari 2004, nr. 39477, *BNB* 2004/160.

HR 11 juni 2004, nr. 39375, *V-N* 2004/35.3.

HR 1 april 2005, nr. 40341 en 40342, *BNB* 2005/227.

HR 23 september 2005, nr. 39704, *BNB* 2006/4.

HR 7 oktober 2005, nr. 40988, *BNB* 2006/63.

HR 29 juni 2007, nr. 42549, *BNB* 2007/236.

HR 7 december 2007, nr. 44096, *BNB* 2008/178.

HR 7 december 2007, nr. 43489, *BNB* 2008/281.

HR 27 juni 2008, nr. 42790, *BNB* 2008/232.

HR 8 augustus 2008, nr. 42972, *BNB* 2008/285.

HR 9 januari 2009, nr. 07/10292, *V-N* 2009/3.7.

HR 16 januari 2009, nr. 07/12243, *BNB* 2009/113.

HR 23 januari 2009, nr. 07/10942, *FED* 2009/21.

HR 12 maart 2010, nr. 08/04868, *BNB* 2010/155.

HR 16 april 2010, nr. 08/05088, *BNB* 2010/227.

HR 13 augustus 2010, nr. 08/03431, *BNB* 2010/296.

HR 3 december 2010, nr. 09/04514, *BNB* 2011/59.

HR 18 februari 2011, nr. 09/05204, *BNB* 2011/120.

HR 30 september 2011, nr. 10/01297, *BNB* 2012/13.

HR 20 april 2012, nr. 11/03542, *BNB* 2012/173.

HR 13 juli 2012, nr. 11/01171, *BNB* 2012/291.

HR 27 september 2013, nr. 12/00738, *BNB* 2013/234.

HR 27 september 2013, nr. 12/00738, *NTFR* 2013/1954.

HR 28 maart 2014, nr. 13/03554, *BNB* 2014/137.

HR 2 mei 2014, nr. 13/04726, V-N 2014/25.20.9.

HR 24 oktober 2014, nr. 14/03408, V-N 2014/61.1.1.

### **Rechtbank**

Rechtbank Breda 6 december 2012, nr. 11/4181, V-N 2013/15.23.7.

### **Hof van Justitie**

HvJ EG 11 juni 2009, C-155/08 en C-157/08, BNB 2009/222.

### **Kamerstukken**

*Kamerstukken II* 1954/55, 4080, 3.

*Kamerstukken II* 1989/90, 21423, 3.

*Kamerstukken II* 1989/90, 21423, 5.

*Kamerstukken II* 1993/94, 21058, 16.

*Kamerstukken II* 1994/95, 23470, 3.

*Kamerstukken II* 1998/99, 26728, 3.

*Kamerstukken II* 2007/08, 31404, 3.

*Kamerstukken II* 2009/10, 32129, 3.

*Kamerstukken II* 2009/10, 32129, 8.

*Kamerstukken II* 2012/13, 33714, 1.

*Kamerstukken II* 2012/13, 33714, 2.

*Kamerstukken II* 2012/13, 33714, 3.

*Kamerstukken II* 2012/13, 33714, 4.

*Kamerstukken II* 2012/13, 33714, 5.

*Kamerstukken II* 2012/13, 33714, 6.

*Kamerstukken II* 2012/13, 33714, 7.

*Kamerstukken II* 2014/15, 34196, 1.

*Kamerstukken II* 2014/15, 34196, 2.

*Kamerstukken II 2014/15, 34196, 3.*