

Weekblad voor Fiscaal Recht, Aparte navorderingstermijn voor kwaadwillende burgers?

Vindplaats: WFR 2011/1638 Bijgewerkt tot: 07-12-2011
Auteur: Mr. S.F. van Immerseel en mevr. mr.
D. Liem^[1]

Wetgeving: artikel 16 Algemene wet inzake rijksbelastingen; artikel 6 Europees verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden [Vertaling]

In deze bijdrage besteden de auteurs aandacht aan het in de Fiscale agenda omschreven voorstel om voor kwaadwillende burgers een aparte navorderingstermijn te hanteren. Stilgestaan wordt bij de argumenten die de Staatssecretaris van Financiën eerder hanteerde om het onderscheid in de navorderingstermijn van de hand te wijzen. Vanwege de mogelijk bestraffende aard van het onderscheid wordt tevens de verhouding tot artikel 6 van het Europees verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden aan de orde gesteld.

1 Inleiding

Op 14 april 2011 heeft de staatssecretaris van Financiën zijn Fiscale Agenda aangeboden.^[2] De Fiscale Agenda kent een veelheid aan onderwerpen. Uit de inhoud van de Fiscale Agenda blijkt dat de staatssecretaris met de Tweede Kamer de discussie wil aangaan over de gewenste ontwikkeling van het Nederlandse belastingstelsel.^[3] Inmiddels hebben de eerste discussies tussen de staatssecretaris en de Tweede Kamer plaatsgevonden en is een aantal voorstellen uit de Fiscale Agenda opgenomen in het pakket Belastingplan 2012.^[4] Een onderwerp dat naar onze mening vraagt om een fundamentele discussie, is echter nog maar summier aan de orde geweest. Wij doelen op het voorstel om verschillende navorderingstermijnen te hanteren voor *goedwillende* en *kwaadwillende* belastingplichtigen. Nu dit voorstel geen onderdeel uitmaakt van het pakket Belastingplan 2012 dat per 1 januari 2012 in werking zou moeten treden, bestaat er de ruimte daarover nadere gedachten te vormen en een fundamentele discussie te voeren. In deze bijdrage willen wij daartoe een aanzet geven.

2 De Fiscale agenda en het schriftelijk overleg

In de Fiscale Agenda wordt het volgende voornemen geuit:^[5]

“Naast rechtsbescherming draagt het kabinet de rechtszekerheid hoog in zijn vaandel. Daarom wordt bekeken of de termijnen van navordering, ambtshalve vermindering en bewaarplicht voor *goedwillende* burgers verkort kunnen worden. Voor *kwaadwillende* burgers zal de navorderingstermijn in elk geval niet korter worden.”

Een verdere toelichting biedt de Fiscale Agenda niet. In het overleg met de Tweede Kamer is slechts opgemerkt dat belastingheffing in de toekomst zo veel mogelijk in de actualiteit zal moeten plaatsvinden zodat aan een standaardnavorderingstermijn van vijf jaar dan ook geen behoefte meer zou bestaan.^[6] In een eerste reactie is de CDA-fractie in de Tweede Kamer kritisch.^[7] De langere navorderingstermijn mist volgens de CDA-fractie “elke rechtsgrondslag en is in strijd met het gelijkheidsbeginsel.” De staatssecretaris lijkt echter niet erg onder de indruk van deze kritiek getuige zijn reactie.^[8] Hij voert de volgende argumenten aan:

- De huidige regeling inzake navordering bevat ook al een mogelijkheid om, ook al ontbreekt een nieuw feit, toch na te kunnen vorderen als de belastingplichtige te kwader trouw is.
- Van strijd met het gelijkheidsbeginsel is geen sprake omdat “de belastingplichtige die de Belastingdienst voorliegt niet op één lijn gesteld kan worden met de belastingplichtige die wel zijn verplichtingen nakomt”.
- De Algemene wet inzake rijksbelastingen kent reeds een verlengde navorderingstermijn die, hoewel kwaadwillendheid geen voorwaarde is, zijn nut bewijst bij de aanpak van zwartsparenders.

Een definitie van *kwaadwillend* is niet te vinden in de Fiscale Agenda of in de parlementaire stukken waarin wordt gediscussieerd over de agenda. Gelet op de hiervoor weergegeven argumenten van de staatssecretaris is wel duidelijk dat sprake moet zijn van een vorm van verwijtbaar gedrag.

Ten aanzien van deze voorgestelde maatregel heeft de Redactie Vakstudie Nieuws opgemerkt dat in een rechtsstaat de “kwaadwillende burgers” evenveel recht hebben op rechtszekerheid als de “goedwillende burgers”. Wie dit beginsel loslaat, begeeft zich op een hellend vlak dat in het uiterste geval voert tot rechteloosheid van degenen die het recht schenden.^[9] Naar onze mening een terechte waarschuwing. Het lijkt er echter op dat deze aan dovemansoren is gericht. Wij kunnen althans in de meest recente parlementaire stukken over de Fiscale Agenda niets meer vinden over het onderscheid in navorderingstermijn voor *kwaadwillenden* en *goedwillenden*.

3 Het eerdere standpunt van de staatssecretaris

Eerder was de staatssecretaris nog van oordeel dat aan het rechtszekerheidsbeginsel te zeer afbreuk zou worden gedaan als de toepassing van de verlengde navorderingstermijn zou afhangen van de aanwezigheid van (grote) schuld bij een belastingplichtige.^[10] Voor malafide belastingplichtigen achtte de bewindsman het systeem van administratieve boeten en de uitzondering op de nieuwfeiteis ingeval van kwader trouw, voldoende. Dat de toenmalige staatssecretaris daarvan zeer sterk overtuigd was, blijkt wel uit de volgende citaten:

- “Een afwijkende termijn voor de navordering acht ik slechts gerechtvaardigd indien het gaat om feiten en omstandigheden waarop de normale controlebevoegdheden van de fiscus niet kunnen worden toegepast.”^[11]
- “Naar het voorlopig oordeel van de leden (...) moet worden vermeden dat aan belasting het begrip ‘straf’ wordt verbonden. Ik deel deze mening.”^[12]
- “Zoals ik in een ander verband reeds tot uitdrukking heb doen komen, ben ik van oordeel dat een malafide contribuabele minder aanspraak kan maken op rechtsbescherming dan een bonafide belastingplichtige. Dit is dan ook de reden om aan de kwade trouw van een belastingplichtige het vervallen van het beroep op een ontbrekend nieuw feit te verbinden. Daaraan behoort in mijn

- visie niet tevens het gevolg te worden verbonden van verlenging van de termijn van navordering.”^[13]
- “Op de termijn gedurende welke de belasting als zodanig moet kunnen worden geheven (...), behoort het al dan niet aanwezig zijn van goede trouw naar mijn oordeel, zoals hiervoor uiteen gezet, geen invloed te hebben.”^[14]
 - “De mogelijke aanwezigheid van opzet of grove schuld kan pas aan de orde komen indien het besluit tot navorderen is gevallen, namelijk indien en voor zover er aanleiding bestaat ook een administratieve boete vast te stellen. De gedachte om het criterium opzet of grove schuld aan een verlenging van de bevoegdheid tot navorderen te verbinden, is niet in overeenstemming met het Nederlandse heffingsstelsel. Er zou dan immers aan de heffing van de uit de wet verschuldigde belasting tevens een strafkarakter worden gegeven.”^[15]
 - “(...) de wetgever ter wille van de rechtszekerheid een groot gewicht heeft toegekend aan een duidelijke begrenzing in de tijd van de bevoegdheid tot navordering. Het rechtstekort dat daardoor kan ontstaan, doordat te weinig belasting wordt geheven van de te kwader trouw zijnde personen, is daarbij aanvaard. Ik meen dat die visie ook vandaag de dag nog opgeld doet.”^[16]

De vraag rijst waarom de staatssecretaris thans (impliciet) afstand neemt van de heldere en overtuigende argumenten die zijn ambtsvoorganger destijds aanvoerde.

4Art. 6 EVRM

De ambtsvoorganger van de huidige staatssecretaris heeft onder meer opgemerkt dat de belastingheffing een strafkarakter krijgt, als de verlengde navorderingstermijn wordt gekoppeld aan de aanwezigheid van opzet of grove schuld.^[17] In aanvulling daarop merken wij op dat een dergelijke gedifferentieerde navorderingstermijn er tevens toe kan leiden dat de maatregel valt binnen het bereik van artikel 6 van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden. Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens heeft in de rechtspraak criteria geformuleerd aan de hand waarvan kan worden getoetst of een maatregel is aan te merken als een criminal charge in de zin van artikel 6 van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden. Die criteria luiden als volgt:^[18]

- de classificatie van de maatregel onder het nationale rechtssysteem;
- het karakter van de overtreding;
- de aard en zwaarte van de sanctie die de betrokkene riskeert.

Deze criteria hoeven niet per definitie cumulatief te worden toegepast.^[19] In de zaak-Öztürk kwam het Europees Hof voor de Rechten van de Mens bijvoorbeeld uitsluitend op basis van het tweede criterium (“het karakter van de overtreding”) tot het oordeel dat sprake was van een maatregel die binnen het bereik van artikel 6 van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden viel.^[20] Voor de invulling van het criterium “het karakter van de overtreding” kunnen de volgende factoren relevant zijn:

- Is de maatregel geadresseerd aan een specifieke groep of heeft de maatregel een algemeen verbindend karakter?^[21]
- Heeft de maatregel een bestraffend of afschrikwekkend doel?^[22]
- Is de toepassing van de maatregel afhankelijk van een vaststelling van schuld?^[23]

Ten aanzien van de eerstgenoemde factor merken wij op dat de voorgestelde maatregel niet is

geadresseerd aan een specifieke groep, maar betrekking heeft op alle burgers in hun kwaliteit van belastingplichtigen.^[24] Ten aanzien van de tweede factor kan erop worden gewezen dat de staatssecretaris de voorgestelde maatregel in de Fiscale Agenda presenteert als een tegemoetkoming in de richting van goedwillende belastingplichtigen. Echter, uit de overige inhoud van de Fiscale Agenda en uit het (schriftelijk) overleg met de Tweede Kamer kan wel worden afgeleid dat de maatregel tot doel heeft goedwillenden te belonen en kwaadwillenden aan te pakken. Zo is in de Fiscale Agenda onder meer naar voren gebracht dat fraude stevig moet worden aangepakt en dat het kabinet staat voor een harde aanpak van misbruik van wettelijke voorzieningen.^[25] Verder heeft de staatssecretaris — in reactie op kritiek van het CDA en ter verdediging van de maatregel — opgemerkt dat een belastingplichtige die de Belastingdienst voorliegt, niet op één lijn gesteld mag worden met een belastingplichtige die wel zijn verplichtingen nakomt.^[26] Ten aanzien van de derde genoemde factor kan worden opgemerkt dat de voorgestelde maatregel inhoudt dat de toepassing van de verlengde navorderingstermijn afhankelijk wordt gesteld van een vorm van schuld (kwaadwillendheid). Deze drie factoren duiden dus op een strafkarakter.

Er zijn wellicht argumenten te bedenken die pleiten tegen het standpunt dat de voorgestelde maatregel valt aan te merken als een criminal charge. Als voorbeeld kan het argument worden genoemd dat de voorgestelde maatregel ziet op het navorderen van de belasting die materieel verschuldigd is. In dat verband is van belang op te merken dat de beantwoording van de vraag of een maatregel een criminal charge is, ook wel wordt aangeduid als rechtsvinding met de buik. Daarmee wordt dan bedoeld dat het er om gaat hoe de maatregel aanvoelt: voornamelijk *bestraffend* of voornamelijk *reparatoir* van karakter.^[27] Met de ambtsvoorganger van de huidige staatssecretaris zijn wij van mening dat een verlengde navorderingstermijn voor kwaadwillende burgers bestraffend aanvoelt. Het gaat weliswaar om belasting die materieel verschuldigd is, maar de navordering ervan — ofwel het corrigerend optreden door de belastingdienst — wordt in hoofdzaak afhankelijk gesteld van de vaststelling van schuld (kwaadwillendheid). Als de hoogte van de formele belastingschuld hoofdzakelijk afhankelijk wordt van de aanwezigheid van schuld bij een belastingplichtige, wijst het onderbuikgevoel in een bestraffende richting.

5 Tot besluit

In deze bijdrage hebben wij de aandacht gevraagd voor het plan om voor kwaadwillende belastingplichtigen een aparte, langere navorderingstermijn te hanteren. Daarmee willen wij een aanzet geven tot een nadere — meer fundamentele — discussie over de voorgestelde maatregel. Immers, omdat de voorgestelde maatregel raakt aan beginselen als het rechtszekerheidsbeginsel, het gelijkheidsbeginsel en het neutraliteitsbeginsel, is een nadrukkelijke discussie tussen regering en parlement op haar plaats. Vermeden moet worden dat het voorstel om voor kwaadwillende burgers een aparte navorderingstermijn te hanteren, te zijner tijd geruisloos wordt aangenomen. Wij zijn van mening dat het voorstel verworpen moet worden om de reden dat de belastingheffing daarmee een strafkarakter krijgt.

Voetnoten

^[1] Auteurs zijn advocaten bij VDB Advocaten Notarissen (sectie fiscale advocatuur).

- [1] Auteurs zijn advocaten bij VDB Advocaten Notarissen (sectie fiscale advocatuur).
- [2] Kamerstukken II 2010/11, 32 740, nr. 1, V-N 2011/22.7.
- [3] Kamerstukken II 2010/11, 32 740, nr. 3, p. 2.
- [4] Kamerstukken II 2011/12, 33 004, nr. 2 en 3.
- [5] Kamerstukken II 2010/11, 32 740, nr. 1, p. 47.
- [6] Kamerstukken II 2010/11, 32 740, nr. 3, p. 119.
- [7] Kamerstukken II 2010/11, 32 740, nr. 3, p. 23.
- [8] Kamerstukken II 2010/11, 32 740, nr. 3, p. 118-119.
- [9] V-N 2011/30.1.
- [10] Kamerstukken II 1989/90, 21 423, nr. 5, p. 1.
- [11] Kamerstukken II 1989/90, 21 423, nr. 5, p. 1.
- [12] Kamerstukken II 1989/90, 21 423, nr. 5, p. 3.
- [13] Kamerstukken II 1989/90, 21 423, nr. 5, p. 5.
- [14] Kamerstukken II 1989/90, 21 423, nr. 5, p. 6.
- [15] Kamerstukken II 1989/90, 21 423, nr. 7, p. 1-2.
- [16] Kamerstukken II 1989/90, 21 423, nr. 7, p. 2.
- [17] Kamerstukken II 1989/90, 21 423, nr. 7, p. 1-2.
- [18] EHRM 8 juni 1976, NJ 1978, 223 (Engel and Others vs. the Netherlands), en EHRM 21 februari 1984, NJ 1988, 937 (Öztürk vs. Germany).
- [19] Zie voor een alternatieve benadering van de criteria: EHRM 21 februari 1984, NJ 1988, 937 (Özturk vs. Germany), en EHRM 25 augustus 1987, NJ 1988, 938 (Lutz vs. Germany).
- [20] EHRM 21 februari 1984, NJ 1988, 937 (Özturk vs. Germany).
- [21] EHRM 21 februari 1984, NJ 1988, 937 (Özturk vs. Germany), par. 53, en EHRM 24 februari 1994, FED 1994/276 (Bendenoun vs. France), par. 47.
- [22] Idem.
- [23] EHRM 10 juni 1996, Reports of Judgements and Decisions 1996 III (Benham vs. The United Kingdom), par. 56. Deze uitspraak is, voor zover ons bekend is, niet in een Nederlands tijdschrift gepubliceerd. De uitspraak is te downloaden van www.legislationonline.org.
- [24] Vergelijk EHRM 3 juni 2003, FED 2004/122 (Morel vs. France), en EHRM 24 februari 1994, FED 1994/276 (Bendenoun vs. France), par. 47.
- [25] Kamerstukken II 2010/11, 32 740, nr. 1, p. 3 en 47.
- [26] Kamerstukken II 2010/11, 32 740, nr. 3, p. 119.
- [27] Zie de annotatie van P.J. Wattel bij HR 28 januari 1998, BNB 1998/147.