

Verweerschrift in het belang der wet

Mr. dr. G.J.M.E. de Bont , actueel tot 01-01-2007

Actueel tot	01-01-2007
Auteur	Mr. dr. G.J.M.E. de Bont [1]
Vakgebied(en)	Fiscaal procesrecht / Beroepsfase Onbekend (V)

A-G Niessen heeft een beroepschrift in het belang der wet aan de Hoge Raad gezonden. Naar zijn overtuiging dient de Hoge Raad de jurisprudentie omtrent het nieuwe feit in art. 16 AWR te wijzigen. In deze bijdrage, die als processtuk is opgesteld, wordt door de auteur verweer gevoerd tegen de argumenten in het beroepschrift.

Dit artikel is opgesteld als processtuk. Op die wijze is gestreefd te reageren op het beroepschrift in het belang der wet van de advocaat-generaal van 14 juni 2007. Benadrukt zij dat de auteur niet optreedt als advocaat-gemachtigde in deze zaak en dat dit stuk formeel geen onderdeel van de procedure voor de Hoge Raad is.

VERWEERSCHRIFT in het belang der wet
inzake

het cassatieberoep in het belang der wet van de advocaat-generaal tegen de uitspraak van het Hof 's-Hertogenbosch, van 25 augustus 2006, met kenmerk 04/02881

Mr. dr. G.J.M.E. de Bont, advocaat-belastingkundige te Breda
Mijnheer de President, Edelhoogachtbaar College,

1. Inleiding

Op 14 juni 2007 heeft A-G Niessen een voordracht en vordering tot cassatie in het belang der wet aan de Hoge Raad der Nederlanden gezonden. [\[2\]](#) Het is toe te juichen dat dit bijzondere rechtsmiddel wordt benut teneinde openstaande en voor de rechtspraktijk relevante rechtsvragen door het hoogste rechterlijke gremium beantwoord te krijgen. [\[3\]](#)

Ofschoon de rechtsbelangen van een cassatieberoep in het belang der wet evident zijn, moet worden geconstateerd dat de rechtsgang bepaald karig is te noemen. In een reguliere cassatieberoepsprocedure kunnen verschillende processtukken worden uitgewisseld en kan (zelfs) worden gepleit. Ook is er vaak een doorwrocht, onpartijdig, wetenschappelijk advies van de kundige advocaten-generaal, waarop partijen dan ook nog eens (binnen een overigens bijzonder korte termijn) kunnen reageren. Niets van dat alles bij een cassatieberoep in het belang der wet, buiten het feit dat de kwaliteit van het cassatieberoepschrift is gewaarborgd door de kennis en kunde van de geestelijk vader van dit processtuk, te weten de advocaat-generaal.

Na aanvankelijk de pretentieuze gedachte te hebben gehad een (pseudo)conclusie te schrijven naar aanleiding van het beroepschrift, is uiteindelijk gekozen voor een verweerschrift. Dit vloeit voort uit de overtuiging dat rechtspraak gebaat is bij een antagonistische procedure, waarin de verschillende (tegenstrijdige) standpunten aan de rechter worden voorgelegd. Alsdan wordt de kans vergroot dat hij beter in staat wordt gesteld de consequenties van zijn uitspraak te overzien en de belangen van de verschillende betrokkenen af te wegen bij het formuleren van de uitspraak.

Indien zaken nog "onder de rechter" zijn, is het een ongeschreven regel dat daarover niet wordt geschreven. Desondanks acht ik mij in casu wel vrij dit verweerschrift wereldkundig te maken. Uit de aard van het rechtsmiddel vloeit voort dat de belangen en rechten van de (niet-)betrokken [belastingplichtige](#) niet door deze procedure en dus ook niet door dit verweerschrift worden geschonden.

2. Het cassatiemiddel en de voorgestelde rechtsregel

Het door de advocaat-generaal voorgestelde cassatiemiddel luidt als volgt:

"Schending van het recht, in het bijzonder van art. 16 AWR, doordat het hof heeft beslist dat de inspecteur niet tot navordering bevoegd was, zulks ten onrechte aangezien de eis van het zogenoemde nieuwe feit in een geval als het onderhavige niet aan navordering in de weg staat."

Zonder een korte schets van de inhoud van de casus in de onderliggende uitspraak van het hof is het middel onbegrijpelijk. Van belang is dat de belastingplichtige tot tweemaal toe een diskette inleverde bij de Belastingdienst. Deze bleek telkenmale onleesbaar. Vervolgens is een derde maal aangifte gedaan. In de eerste aangifte werd een renteaftrek geclaimed van € 3419. Bij het opleggen van de primitieve aanslag is uitgegaan van een bedrag aan rente en kosten van € 3 419 635, waardoor het belastbaar inkomen uitkwam op negatief € 3 390 453. Het hof stelde vast dat dit voortvloeide uit een door belanghebbende op dit punt foutief gedane opgave. De derde aangifte was klaarblijkelijk onjuist; van kwade trouw of een nieuw feit was naar het oordeel van het hof evenwel geen sprake.

De door de advocaat-generaal voorgestelde rechtsregel luidt als volgt:

"7.12. Uit het onder 7.9-7.11 gereleveerde leid ik af dat art. 16, lid 1, AWR aldus moet worden uitgelegd dat navordering mogelijk is wanneer de aanslag is opgelegd in overeenstemming met een aangifte waarin de belastingplichtige anders dan opzettelijk een fout heeft gemaakt waardoor de aanslag zoveel voordeliger voor de belastingplichtige is dan deze bij een juiste toepassing van de wet zou zijn geweest dat geen redelijk denkend mens - mede gelet op de aard van de fout - kan menen dat de aanslag op het juiste bedrag is vastgesteld."

Deze nieuwe rechtsregel van de advocaat-generaal komt vanzelfsprekend niet uit het niets. De twee pijlers waarop hij zich in de toelichting bij het cassatieberoepschrift beroept, zijn 1. de rechterlijke vrijheid ter zake van de doctrine omtrent het nieuwe feit in art. 16 AWR en 2. de maatschappelijk ongewenste consequenties van de in cassatie bestreden uitspraak van het hof en (indirect de vaste jurisprudentie

van Uw Raad). Deze gronden van het cassatieberoepschrift worden in de volgende onderdelen besproken.

3. Rechterlijke vrijheid bij maatschappelijk ongewenste resultaten

In zijn beschouwing (7.6) stelt de advocaat-generaal dat het hem voor komt "dat de historie van de wetgeving in dit fiscale "dossier" de rechter de vrijheid geeft om de jurisprudentie bij te stellen in gevallen waarin maatschappelijk ongewenste resultaten dreigen op te treden."

Enige vrijheid heeft de wetgever in het verleden wel aan de rechter gegund. [5](#) Dat blijkt wel uit de toelichting bij het cassatieberoepschrift van de advocaat-generaal. Een duidelijke exponent van deze rechterlijke vrijheid kan worden gevonden in de jurisprudentie omtrent schrijf- en tikfouten. [6](#) In die arresten schaafde de Hoge Raad de harde kanten van de definitie van een nieuw feit. Desalniettemin kan uit de jurisprudentie van de Hoge Raad en de parlementaire geschiedenis slechts worden afgeleid dat de rechterlijke vrijheid niet zo ver reikt dat de door de advocaat-generaal voorgestelde rechtsregel zonder wetswijziging kan worden geaccepteerd.

Al eerder heeft de staatssecretaris een cassatiemiddel geformuleerd dat inhoudelijk nagenoeg gelijklopend is aan het cassatiemiddel in het belang der wet van de advocaat-generaal. In HR 10 februari 1988, *BNB* 1988/251, werd aan de Hoge Raad een zaak voorgelegd waarin de belastingplichtige in haar aangifte een optelfout had gemaakt. De aanslag werd conform aangifte opgelegd. Toen de inspecteur bij het opbergen van de resultatennota de telfout ontdekte, wenste hij na te vorderen. De staatssecretaris formuleerde vervolgens een cassatiemiddel dat er in essentie op neerkwam dat een belanghebbende geen beroep op het ontbreken van een nieuw feit toekomt indien de onjuistheid van de primitieve aanslag voor de belastingplichtige redelijkerwijs kenbaar moet zijn (geweest). De reactie van de Hoge Raad was helder:

"Gelet op de bewoordingen en de uit de ontstaansgeschiedenis naar voren komende strekking van artikel 16, lid 1, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, wordt met deze bepaling - en met name met de laatste volzin daarvan - een uit een oogpunt van rechtszekerheid aan de belastingplichtige toekomend verweer tegen verzuimen van de belastingadministratie verschaft, waarbij uitsluitend de gedraging van de Inspecteur en niet de goede of kwade trouw van de belastingplichtige tot toetssteen werd gemaakt."

De Hoge Raad zag dus te weinig rechterlijke vrijheid voor een wijziging van de vaste jurisprudentie zoals die door de advocaat-generaal in zijn cassatiemiddel in het belang der wet wordt bepleit. Leest de advocaat-generaal de "historie van de wetgeving" zo dat er vrijheid voor de rechter is in dit fiscale dossier, de Hoge Raad haalt de parlementaire geschiedenis aan om aan te geven dat de noodzakelijke rechterlijke vrijheid afwezig is.

Dat de rechterlijke vrijheid te beperkt is om de door de advocaat-generaal voorgestelde rechtsregel zonder wetswijziging te implementeren, volgt naar mijn mening eveneens uit de parlementaire geschiedenis bij de introductie van kwader trouw in art. 16 AWR. Het aanvankelijke wetsvoorstel [7](#) bevatte de volgende nieuwe zin voor art. 16 AWR:

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

Deze voorgestelde wetswijziging bevat evenals de door de advocaat-generaal voorgestelde rechtsregel als kern, dat bepalend wordt of de belastingplichtige wist of behoorde te weten dat de opgelegde aanslag niet correct was. De Tweede Kamer heeft dit wetsvoorstel als te verstrekkend verworpen en enige assertiviteit betoond met een eigen amendement [B](#) waarin de woorden "kwader trouw" in de wet werden opgenomen. Hieruit kan dus worden geconcludeerd dat de Tweede Kamer de facto de door de advocaat-generaal voorgestelde rechtsregel heeft verworpen. Onder een dergelijk gesternte staat het een rechter niet meer vrij de huidige vaste jurisprudentie om te buigen vanwege resultaten die (onder andere) door de advocaat-generaal maatschappelijk ongewenst worden geacht.

4. Maatschappelijk ongewenste resultaten

De advocaat-generaal stelt dat de uitspraak van het hof waarop hij zijn pijlen richt in het cassatiemiddel in het belang der wet, leidt tot maatschappelijk ongewenste resultaten. Dit oordeel heeft hij gedepersonificeerd door in de toelichting bij zijn middel te verwijzen naar een aantal schrijvers dat de uitkomst van de uitspraak van het Hof 's-Hertogenbosch evenmin aanvaardbaar vindt.

De vraag die rijst, is echter of de gevolgen van de uitspraak van het hof en de vaste jurisprudentie van de Hoge Raad daadwerkelijk onaanvaardbaar zijn. De door de advocaat-generaal voorgestelde rechtsregel is van toepassing ingeval de belastingplichtige in zijn aangifte een fout heeft gemaakt. In de toelichting bij het cassatieberoepschrift wordt geen aandacht besteed aan de hoofdregel van de Hoge Raad in zijn arrest van 11 april 2001, *BNB* 2001/260 (r.o. 3.2.):

"De inspecteur mag bij het vaststellen van een aanslag in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen uitgaan van de juistheid van de gegevens die een belastingplichtige in zijn aangifte heeft vermeld. Tot een nader onderzoek is hij in beginsel niet gehouden."

Op grond van deze hoofdregel is de positie van de inspecteur derhalve zo slecht niet indien de belastingplichtige een fout heeft gemaakt in zijn aangifte. Als hoofdregel geldt immers dat er kan worden nagevorderd omdat er een nieuw feit aanwezig is.

Daarbij komt dan nog dat de wetgever heeft gewaarborgd dat er zeker kan worden nagevorderd indien de belastingplichtige willens en wetens de aanmerkelijk kans heeft genomen een onjuiste aangifte in te dienen. Alsdan is immers sprake van kwade trouw en heeft de inspecteur in het geheel geen nieuw feit nodig.

Uit voormeld arrest kan worden opgemaakt dat de - in de opvatting van de advocaat-generaal maatschappelijk ongewenste - situatie zich slechts kan voordoen als aan beide navolgende voorwaarde is voldaan.

1. De belastingplichtige heeft niet-opzettelijk een fout gemaakt in zijn aangifte.
2. De inspecteur had, ondanks de hoofdregel dat op de aangifte mag worden vertrouwd, "na met een normale zorgvuldigheid kennis te hebben genomen van de inhoud van de aangifte, aan de juistheid van enig daarin opgenomen gegeven in redelijkheid" behoren te twijfelen en was tot een nader onderzoek gehouden.

De advocaat-generaal stelt dat het "maatschappelijk evenmin aanvaardbaar is dat aan een belanghebbende geheel ongemotiveerd substantiële voordelen toevallen die de andere belastingplichtigen ontgaan." Inderdaad kan worden gesteld dat elk verschil tussen de materiële belastingschuld enerzijds en de formele belastingschuld anderzijds maatschappelijk (maar zelfs ook juridisch) ongewenst is. Dergelijke verschillen dienen tot een minimum te worden beperkt. Desondanks kent het (fiscale) bestuurlijke (proces)recht verschillende bepalingen en zelfs beginselen die leiden tot

een verschil tussen de formele en materiële belastingschuld. Zo hebben het gelijkheids-, vertrouwens- en rechtzekerheidsbeginsel niets anders tot gevolg dan dat de belastingheffing afwijkt van hetgeen op grond van de wet materieel verschuldigd is. In bepaalde gevallen zijn er klaarblijkelijk maatschappelijk en rechtens aspecten aan te wijzen die zo belangrijk zijn dat zij prevaleren boven een materieel verschuldigde belastingafdracht. Zo bevat art. 16 AWR niet slechts het vereiste van een nieuw feit, maar wordt de navorderingsmogelijkheid tevens beperkt in de tijd. In de definitie van de advocaat-generaal zou ook een dergelijke beperking maatschappelijk onaanvaardbaar kunnen zijn.

De Hoge Raad heeft eerder overwogen dat het vereiste van een nieuw feit in de wet werd opgenomen "uit een oogpunt van rechtszekerheid". De rechtstaat en de rechtzoekenden zijn gebaat bij rechtszekerheid. In zoverre bestaat een maatschappelijk belang bij het voorzien in een fatsoenlijk niveau van rechtszekerheid. Deze zekerheid zal bij de aanvaarding van de door de advocaat-generaal voorgestelde rechtsregel verminderen.

Bij de vraag of de huidige jurisprudentie leidt tot een maatschappelijk aanvaardbare situatie, dient ook het voorgestelde alternatief te worden beoordeeld. De consequentie van de voorgedragen rechtsregel is immers dat nog meer fouten van de inspecteur met de mantel der liefde worden bedekt. Was dat al het geval bij een schrijf-, reken-, overname-, of intoetsfout en werd de inspecteur evenzeer gered indien sprake was van kwade trouw bij de belastingplichtige, de advocaat-generaal pleit voor een ruimere clementieregeling voor de inspecteur. De vraag die dan rijst, is in hoeverre een dergelijke juridische lankmoedigheid ten opzichte van de fouten van de inspecteur bijdraagt aan een goed opererende Belastingdienst. Zonder wetenschappelijke onderbouwing durf ik de stelling aan dat het vergeven van fouten uiteindelijk de kwaliteit en zorgvuldigheid van het optreden van de inspecteur niet ten goede zal komen. Die kwaliteit en zorgvuldigheid kunnen mijns inziens evenzeer gelden als maatschappelijk wenselijke aspecten. Deze zouden met het toewijzen van het cassatieberoepschrift in het belang der wet in het gedrang kunnen komen.

Een nadeel van de voorgestelde rechtsregel is naar mijn overtuiging dat daarin een "redelijk denkend mens" ten tonele wordt gevoerd. Deze fictieve "mens" zal in de rechtspraktijk tot veel discussies leiden. Slechts de rechter zal immers kunnen aangeven wat een redelijk denkend mens kon menen onder de feiten en omstandigheden in een concreet geval. De voorgestelde rechtsregel doet niet slechts afbreuk aan de rechtszekerheid die de huidige jurisprudentie biedt, maar introduceert tegelijkertijd een regeling die an sich rechtsonzekerheid creëert.

Of sprake is van maatschappelijk onaanvaardbare consequenties die door een wijziging in de jurisprudentie dienen te worden weggenomen, dient mijns inziens eveneens te worden gezien op een budgettair niveau. Hoe vaak komt het voor dat een inspecteur niet meer kan navorderen in situaties waarin de belastingplichtige wist of redelijkerwijs diende te vermoeden dat de aanslag niet deugde? Welke budgettaire consequenties zijn daaraan verbonden? Vanzelfsprekend beschikt de advocaat-generaal niet over deze cijfers en heeft hij deze niet kunnen aanvoeren ter onderbouwing van zijn cassatiemiddel. Het Ministerie van Financiën zou deze getallen moeten kunnen vergaren. Indien daadwerkelijk sprake is van een substantieel bedrag, dan zou de aangewezen weg een aanpassing van de wet kunnen zijn.

Uit de conclusie dat het met name aan de volksvertegenwoordigers is om te bepalen of iets als een maatschappelijk ongewenste consequentie kan worden aangemerkt, lijkt dan onmiddellijk voort te vloeien dat de wetgever in plaats van de rechter aan zet is. [🔗](#) Nu daarenboven de rechterlijke vrijheid beperkt lijkt te zijn, kan de door de advocaat-generaal voorgestelde rechtsregel niet door toewijzing van het cassatieberoep in het belang der wet worden geïntroduceerd.

OP VOORMELDE GRONDEN:

concludeer ik dat het ingestelde beroep in de belang der wet door de advocaat-generaal niet tot cassatie van de aangevallen uitspraak zal kunnen leiden.

Voetnoten

[1]

Werkzaam als advocaat-belastingkundige bij Hertoghs Advocaten te Breda.

[2]

LJN BA9393.

[3]

De suggestie in het commentaar van FutD (2007/1322) dat A-G Niessen op dringend verzoek van het Ministerie van Financiën dit middel in het belang der wet heeft ingediend, lijkt op niets gebaseerd.

[4]

Voorts heb ik tijdens een college van een vice-president van de Hoge Raad op de Universiteit van Tilburg begrepen dat Uw Raad voormelde ongeschreven regel minder hoog heeft danwel wordt gedacht en het zelfs wel plezierig vindt als er wordt gepubliceerd op een wijze die bijdraagt aan de raadkamerdeliberaties. Naar ik hoop, voldoet dit verweerschrift aan dit criterium.

[5]

Zie ook P.J. van Amersfoort en L.A. de Blieck, Nieuw feit en Navordering, ontstaan, inhoud en wenselijkheid van het voor navordering vereiste nieuwe feit (Geschriften van de Vereniging voor belastingwetenschap nr. 225), Deventer: Kluwer 2005.

[6]

Zie onder andere HR 6 juni 1973, nr. 17 106, *BNB* 1973/161 en HR 8 augustus 2003, nr. 37 570, *BNB* 2003/345.

[7]

Kamerstukken II 1988/89, 21 058, nr. 1-2.

[8]

Kamerstukken II 1993/94, 21 058, nr. 16.

[9]

Zie tevens P.J. van Amersfoort en L.A. de Blieck, a.w., blz. 26, stelling VI en blz. 40.