

36 Nieuws over het nieuwe feit

De auteur behandelt verschillende gevallen in de jurisprudentie over de bevoegdheid van de inspecteur om belasting na te vorderen. Het gaat onder andere over 'nieuw feit', 'te kwader trouw' en overgangsrecht ter zake van nieuwe wetgeving inzake navorderen.

1. Inleiding

Het wettelijke heffingssysteem voor de inkomstenbelasting, maar (tot een bepaalde mate) ook de Successiewet, is gebaseerd op een fictie. Die houdt in dat de ingediende aangifte daadwerkelijk door een inspecteur (van vlees en bloed) wordt beoordeeld, waarna hij bij accordering overgaat tot het opleggen van een aanslag. Daarvan is al decennia geen sprake meer, maar die fictie zorgt voor verwachtingen bij de belastingplichtige die dienen te worden gerespecteerd. Als de inspecteur wenst terug te komen op een eerdere aanslag, zal hij niet zomaar een navorderingsaanslag kunnen opleggen. In deze bijdrage zal allereerst – veelal aan de hand van de meest recente jurisprudentie van de Hoge Raad – uiteen worden gezet welke algemene voorwaarden worden gesteld aan de bevoegdheid van de inspecteur tot het navorderen van te weinig betaalde belastingen. Vervolgens komen enige specifieke casusposities aan de orde.

2. Hoe was het ook al weer...

Aanvankelijk was het voor de inspecteur ingevolge art. 16 AWR slechts mogelijk om na te vorderen als sprake was van een zogeheten 'nieuw feit'. Over de vraag of sprake is van een dergelijk nieuw feit wordt tot op heden tot in hoogste instantie geprocedeerd. Het valt echter op dat de Hoge Raad dergelijke klachten in cassatie nagenoeg allemaal afdoet onder verwijzing naar art. 81 RO en in een enkel geval niet-ontvankelijk verklaart met een beroep op art. 80a RO. Een duidelijk teken aan de wand dat de Hoge Raad deze kwestie van feitelijke aard vindt en de rechtsontwikkeling op het punt van het nieuwe feit uitontwikkeld acht.

Het is vaste jurisprudentie van de Hoge Raad (zie onder meer HR 9 januari 2009, ECLI:NL:HR:2009:BG068) dat de inspecteur bij het vaststellen van een aanslag "mag uitgaan van de juistheid van de gegevens die een belastingplichtige bij zijn aangifte heeft verstrekt. Tot een nader onderzoek is hij in beginsel niet gehouden. Wel is hij tot een nader onderzoek gehouden indien hij, na met een normale zorgvuldigheid kennis te hebben genomen van de inhoud van de aangifte, aan de juistheid van

enig daarin opgenomen gegevens in redelijkheid behoort te twijfelen".

De geldende leer (HR 17 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:249) is voorts dat daarbij dient te worden vooropgesteld dat de inspecteur bij het regelen van een aanslag voor een bepaalde heffing in het algemeen kan volstaan met het raadplegen van het (digitale) dossier dat de aangiften en andere gegevens bevat met betrekking tot die heffing van de desbetreffende belastingplichtige. De Hoge Raad overweegt dat voor de inspecteur niet de verplichting bestaat tot het raadplegen van (digitale) dossiers die zijn aangelegd voor andere belastingplichtigen of andere belastingen, ook al zouden daarin mogelijkerwijs gegevens kunnen worden aangetroffen die voor het regelen van de bedoelde aanslag in die bepaalde heffing van belang zijn. De inspecteur is slechts dan tot een onderzoek buiten het eerstbedoelde (digitale) dossier gehouden, indien de daarin aanwezige gegevens daartoe redelijkerwijs aanleiding geven.

De tweede navorderingsgrond is kwade trouw. Ten aanzien van deze grondslag van navordering zijn geen nieuwe jurisprudentiële ontwikkelingen te melden. Het is vaste rechtspraak dat kwade trouw in de zin van art. 16 AWR aanwezig is indien belastingplichtige de inspecteur "opzettelijk de juiste inlichtingen heeft onthouden of opzettelijk onjuiste inlichtingen heeft verstrekt" (HR 11 juni 1997, ECLI:NL:HR:1997:AA2160).

De derde grond voor navordering kan gelegen zijn in een fout als gevolg waarvan geen aanslag werd opgelegd of tot een te laag bedrag, hetgeen de belastingplichtige redelijkerwijs kenbaar was. Van die kenbaarheid is bij wetsfictie sprake als de te weinig geheven belasting ten minste 30 percent bedraagt van de wettelijk verschuldigde belasting. Aan de parlementaire geschiedenis ontleent de Hoge Raad dat het begrip 'fout' neutraal en ruim is bedoeld "en dat daaronder moet worden verstaan elke misslag die bij de Belastingdienst optreedt in verband met de aanslagregeling, zoals schrijf-, reken-, overname- en intoetsfouten, maar ook andere fouten zoals 'fouten ten gevolge van de geautomatiseerde verwerking van aangiften'". Onder een 'fout' wordt echter niet verstaan een situatie waarin "een aanslag te laag is vastgesteld als gevolg van een verwijtbaar onjuist inzicht van de inspecteur in de

feiten die bepalend zijn voor de (omvang van de) belastingplicht of een onjuist inzicht in het recht” (HR 15 juni 2018, ECLI:NL:HR:2018:797).

3. Overgangsrecht

Ten aanzien van het overgangsrecht in de Successiewet (of wellicht beter het gebrek daaraan) heeft de Hoge Raad zich dit en vorig jaar moeten uitlaten. De eerste zaak betrof de wetswijziging ter bestrijding van zogeheten Edelweiss-situaties. De wetgever was overtuigd geraakt van een fraudepatroon waarbij Nederlandse ingezetenen hun niet gefiscaliseerde buitenlandse vermogen twaalf jaren na hun verscheiden in beheer lieten aan derden onder verplichting dat zij zich na voormelde periode bij de erfgenamen zouden melden. Dit veronderstelde fraudepatroon was reden genoeg voor een meldplicht, nadere verplichtingen van de executeur testamentair en een onbeperkte navorderingstermijn in art. 66 lid 3 Successiewet. De wetgever besloot daarbij niet te voorzien in enig overgangsrecht. De vraag rees vervolgens of deze onbeperkte navorderingstermijn tot gevolg had dat een eerder verjaarde niet-gefiscaliseerde verkrijging alsnog in de heffing kon worden betrokken.

In zijn arrest van 3 maart 2017 (ECLI:NL:HR:2017:356) overweegt de Hoge Raad dat de tekst van de wet geen uitsluitel biedt als gevolg waarvan acht geslagen dient te worden op onder meer de strekking in de geschiedenis van de totstandkoming van dit artikellid. De Hoge Raad leest in de parlementaire geschiedenis niet dat beoogd werd verjaarde situaties alsnog in de heffing te kunnen betrekken en hecht vervolgens veel waarde aan het rechtszekerheidsbeginsel om te concluderen dat heffing niet alsnog mogelijk is geworden na de wetswijziging.

Nog specifieker was de situatie in het arrest van 23 februari 2018 (ECLI:NL:HR:2018:258) waarin een erfenis uit 1981 centraal stond. Daarbij is van belang dat tot 1984 de navorderingstermijn van vijf jaren aanving op het moment dat de inspecteur bekend werd met de onjuistheid van de aanslag. In casu werd er op 30 december 2011 door de erfgenamen gemeld aan de inspecteur dat erflater ten tijde van zijn overlijden beschikte over buitenlands vermogen. Van belang was dat de navorderingsbevoegdheid in art. 66 Successiewet vanaf 1985 aansluit bij de dag van de inschrijving van de akte van overlijden in de registers van de burgerlijke stand en dus niet langer bij de ontdekking van de onjuistheid door de inspecteur. Deze nieuwe regeling ging als gevolg van overgangsrecht in op verkrijgingen krachtens erfrecht die hebben plaatsgevonden vanaf 1 januari 1985. Voor de beoordeling van het geschil was ook nog relevant dat de termijn van navordering met ingang van 8 juni 1991 werd verlengd van vijf naar twaalf jaren voor in

het buitenland gehouden of opgekomen vermogensbestanddelen. Het overgangsrecht behelsde dat de uitbreiding niet tot gevolg kon hebben dat reeds verjaarde verkrijgingen alsnog in de heffing konden worden betrokken. De inspecteur nam het – bij voorbaat niet onzinnige, maar wel moeilijk uitlegbare – standpunt in dat het overgangsrecht van de wetswijziging in 1985 tot gevolg had dat de oude wet van toepassing bleef op erfenissen van voor 1985, waarvoor dan gold dat het tijdstip van ontdekking de aanvang van de termijn van heffing markeert. Nu de ontdekking werd gedaan door de inspecteur in december 2011, kon er in 2013 naar zijn overtuiging nog zeker worden nagevorderd. Ook het overgangsrecht van juni 1991 zat hem niet in de weg want daarin werd slechts gesteld dat verjaarde verkrijgingen niet alsnog konden worden belast, maar daarvan was naar het oordeel van de inspecteur geen sprake.

Advocaat-Generaal IJzerman redeneerde anders en naar zijn gronden verwijst de Hoge Raad. De A-G concludeerde dat de belastingplichtige rechtsbescherming kan ontlenen aan de onmiddellijke werking van de wetgeving per 8 juni 1991. Naar zijn mening is het algemeen aanvaarde uitgangspunt de onmiddellijke werking van nieuwe wetgeving. Als gevolg daarvan is de navorderingstermijn van twaalf jaren van toepassing op alle rechtsfeiten en omstandigheden die zich voordeden voor de inwerkingtreding per 8 juni 1991. Het overgangsrecht bij deze wetswijziging ziet volgens de A-G niet op de situatie van belanghebbende. Als dat wel was beoogd, had de wetgever dat dienen te expliciteren, hetgeen niet is gebeurd. De conclusie kan ook hier zijn dat de A-G en de Hoge Raad waarde hechten aan rechtszekerheid voor belastingplichtigen bij wetgeving die voor tweeërlei uitleg vatbaar is.

4. Voorwerp van schenkbelasting dat in het buitenland wordt gehouden of is opgekomen

Ingeval geen aangifte is gedaan, geldt voor de schenkbelasting dat de navorderingstermijn eerst aanvangt na de dag van inschrijving van de akte van overlijden van de schenker of van de begiftigde in de registers van de burgerlijke stand, dan wel ingeval niet tijdig aangifte is gedaan, na de dag van die aangifte. In het arrest van 10 november 2017, ECLI:NL:HR:2017:2840 stond een schenking van ‘wit’ en ‘zwart’ vermogen centraal. Van de schenking van het vermogen in Nederland werd aangifte gedaan. Van de gelijktijdige schenking van het Zwitserse vermogen niet. Na een inkeer werd daarover nagevorderd. In de procedure die werd aangespannen werd gesteld dat de navorderingstermijn was verlopen, nu art. 28 Successiewet tot gevolg heeft dat sprake was van één schenking. Deze wettelijke fictie zou volgens de belastingplichtige tot gevolg hebben dat er wel een aangifte was, en daarmee de verlate aanvangstermijn

van de navorderingsperiode in art. 66 Successiewet niet van toepassing was.

De Hoge Raad oordeelt op basis van de wetshistorie en de bedoeling van de wetgever dat art. 28 Successiewet een dergelijke ruime strekking niet toekomt.

De Hoge Raad heeft zich in bredere zin uitgelaten over de navorderingstermijn in geval van buitenlands vermogen. In zijn arresten van 16 maart 2018 (ECLI:NL:HR:2018:303 en HR 16 maart 2018, ECLI:NL:HR:2018:359) heeft de Hoge Raad nadere helderheid gegeven over de vraag wanneer inkomsten in het buitenland zijn opgekomen. Daarbij wordt benadrukt dat de constatering dat de verlengde navorderingstermijn van toepassing is voor één bestanddeel van het vermogen of inkomen, niet tot de conclusie leidt dat deze termijn geldt voor alle inkomsten of het gehele vermogen. Voorts overweegt de Hoge Raad dat de enkele storting op een buitenlandse bankrekening niet tot gevolg heeft dat de verlengde navorderingstermijn van toepassing is. Als de verwerving en ontvangst van inkomen geen enkel aanknopingspunt heeft met een ander land dan Nederland, is van het in het buitenland opkomen van deze inkomsten geen sprake en blijft de verlengde navorderingstermijn buiten werking. Daarbij benadrukt de Hoge Raad dat de normale regels van stelplicht en bewijslast gelden voor de vaststelling van de feiten in verband met de vraag of de inspecteur bevoegd is na te vorderen. De inspecteur komt hiervoor geen beroep toe op de bepalingen die leiden tot een omkering en verzwaring van de bewijslast.

5. Conclusie

De Hoge Raad heeft de focus op rechtsontwikkeling. Nagenoeg alle cassatiemiddelen die betrekking hebben op het zogeheten 'nieuw feit' worden zonder nadere motivering afgewezen. De nieuwe bepaling over de 'fout' vereist nog wat invulling door de Hoge Raad. Het is spijtig om op basis van de recente jurisprudentie van de Hoge Raad te moeten constateren dat het de wetgever in steeds mindere mate lukt een coherent overgangsregime te bewerkstelligen in gevallen van wetswijziging. Relatief veel arresten gaan over inkomen en vermogen dat in het buitenland is verstoppt. De fundamentele vraag of een onderscheid tussen binnen- en buitenland nog wel gerechtvaardigd is met alle internationale transparantie die al is bewerkstelligd, wordt ten onrechte niet gesteld.

Prof. mr. G.J.M.E. de Bont

De Bont Advocaten