

NTFR 2023/937 - Kwade trouw bij navordering alleen bij verstrekken onjuiste informatie vóór vaststellen aanslag of voordat aanslagtermijn is verstreken

Gegevens

Publicatie

NTFR 2023/937

Instantie

Hoge Raad

Datum uitspraak

9 juni 2023

Datum publicatie

13 juni 2023

Annotator

mr. J.W. Bosman
is advocaat te Deventer

ECLI

[ECLI:NL:HR:2023:873](#)

Belastingjaar

01-01-2002 t/m 31-12-2013

Zaaknummer

20/02893

Relevante informatie

[Beroepschrift in cassatie bij HR nr. 20/02893, Art. 16 AWR](#)

Inhoudsindicatie

Samenvatting

De inspecteur heeft belanghebbende in juni 2014 uitgenodigd tot het doen van aangiften IB 2002 t/m 2010. De termijn voor het opleggen van aanslagen voor die jaren was toen al verstreken. Belanghebbende heeft in oktober 2014 aan de inspecteur geschreven dat hij niet binnenlands belastingplichtig is en daarom niet verplicht is aangifte te doen. De inspecteur heeft vervolgens navorderingsaanslagen opgelegd. Volgens hof Den Bosch (23 juli 2020, [ECLI:NL:GHSHE:2020:2353](#), [NTR 2020/2790](#)) kan de inspecteur ook na het einde van de aanslagtermijn uitnodigingen tot het doen van aangifte versturen. Dit acht de Hoge Raad juist. Wat betreft de in art. 16 AWR gestelde voorwaarden voor navordering beschikt de inspecteur niet over een nieuw feit, aldus het hof. Vervolgens heeft het hof geoordeeld dat navordering niettemin mogelijk is vanwege kwade trouw van belanghebbende. De Hoge Raad is het daarmee niet eens. Bepalend is of de belastingplichtige de ontoereikende heffing door zijn gedrag te kwader trouw heeft veroorzaakt. Dit betekent dat kwade trouw alleen betrekking kan hebben op gedragingen die hebben plaatsgevonden vóór het vaststellen van de aanslag of, indien het vaststellen van een aanslag binnen de aanslagtermijn achterwege is gebleven, vóór het verstrijken van die termijn. In dit geval zijn de aangiftebiljetten aan belanghebbende uitgereikt na het verstrijken van de aanslagtermijn. Daarom kan niet worden gezegd dat belanghebbende door die biljetten niet in te leveren heeft veroorzaakt dat aanslagen binnen de daarvoor geldende termijnen achterwege zijn gebleven. De Hoge Raad vernietigt derhalve de navorderingsaanslagen IB 2002 t/m 2010.

Uitspraak

2. Uitgangspunten in cassatie

2.1. Belanghebbende heeft de Nederlandse nationaliteit en stond tot 8 oktober 1999 ingeschreven op een adres in Nederland. Volgens de Basisadministratie Personen is belanghebbende per 8 oktober 1999 ingeschreven in de (voormalige) Nederlandse Antillen en niet in enig Nederlands bevolkingsregister.

2.2. Bij brief van 27 juni 2014 heeft de Inspecteur belanghebbende bericht dat hij zich op het standpunt stelt dat belanghebbende in elk geval vanaf begin 2002 woonachtig is in Nederland. In dezelfde brief is belanghebbende uitgenodigd om aangiften in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (hierna: IB/PVV) te doen voor de jaren 2002 tot en met 2013. Als bijlagen bij die brief heeft de Inspecteur voor deze jaren aangiftebiljetten voor binnenlands belastingplichtigen meegestuurd. De termijn voor het opleggen van aanslagen in de IB/PVV voor de jaren 2002 tot en met 2010 was al verstreken toen de Inspecteur belanghebbende uitnodigde tot het doen van aangifte voor deze jaren.

2.3. Belanghebbende heeft in een brief aan de Inspecteur van 14 oktober 2014 betwist dat hij in de jaren 2002 tot en met 2013 in Nederland woonachtig was. Belanghebbende heeft zich in die brief op het standpunt gesteld dat daarom geen sprake is van binnenlandse belastingplicht en dat hij niet verplicht is aangifte te doen. Belanghebbende heeft voor geen van de jaren 2002 tot en met 2013 aangifte in de IB/PVV gedaan.

2.4. De Inspecteur heeft met dagtekening 31 december 2014 over de jaren 2002 tot en met 2010 navorderingsaanslagen in de IB/PVV aan belanghebbende opgelegd en voor de jaren 2011 tot en met 2013 aanslagen in de IB/PVV.

2.5.1. Voor het Hof was in de eerste plaats in geschil of belanghebbende voor de jaren 2002 tot en met 2010 rechtmatig is uitgenodigd tot het doen van aangifte. Het Hof heeft geoordeeld dat dit het geval is. Volgens het Hof staat noch een wettelijke regel noch de wettelijke systematiek eraan in de weg om na het einde van de aanslagtermijn een uitnodiging tot het doen van aangifte te versturen.

2.5.2. Voor het Hof was verder in geschil of is voldaan aan de in artikel 16, lid 1, AWR gestelde voorwaarden voor navordering van de voor de jaren 2002 tot en met 2010 niet geheven IB/PVV.

2.5.3. Het Hof heeft in dat verband – in cassatie onbestreden – geoordeeld dat de Inspecteur voor de jaren 2002 tot en met 2010 niet beschikt over een nieuw feit dat navordering rechtvaardigt.

2.5.4. Vervolgens heeft het Hof beoordeeld of navordering niettemin mogelijk was vanwege kwade trouw van belanghebbende als bedoeld in artikel 16, lid 1, tweede volzin, AWR. Het heeft daartoe geoordeeld dat een aanmerkelijke kans bestond dat te weinig belasting werd geheven doordat belanghebbende de hiervoor in 2.2 genoemde aangiftebiljetten niet retourneerde en volstond met de blote stelling dat hij in de desbetreffende jaren niet in Nederland woonde. Volgens het Hof is belanghebbende zich daarvan bewust geweest, maar heeft hij zich daardoor niet laten weerhouden om te handelen zoals hij heeft gedaan. Belanghebbende heeft zich daarmee naar het oordeel van het Hof willens en wetens blootgesteld aan de aanmerkelijke kans een onjuiste aangifte te doen, welke kans hij ook heeft aanvaard. Daarmee is naar het oordeel van het Hof sprake van kwade trouw.

2.5.5. Het Hof is – in tegenstelling tot de Rechtbank – van oordeel dat het niet-retourneren van de aangiftebiljetten ook leidt tot kwade trouw indien die gedraging na afloop van de aanslagtermijn heeft plaatsgevonden. De tekst van artikel 16 AWR noch de parlementaire geschiedenis geeft aanleiding om kwade trouw te beperken tot gedragingen die binnen de aanslagtermijn hebben plaatsgevonden, aldus het Hof.

3. Beoordelingen van de middelen

3.1.1. Middel II is onder meer gericht tegen het hiervoor in 2.5.1 weergegeven oordeel van het Hof dat noch een wettelijke regel noch de wetssystematiek zich verzet tegen het versturen van een uitnodiging tot het doen van aangifte na het einde van de aanslagtermijn.

3.1.2. Het middel faalt in zoverre. Uit de tekst en de totstandkomingsgeschiedenis van artikel 6 AWR volgt niet dat de inspecteur degene die naar zijn mening vermoedelijk belastingplichtig is, alleen kan uitnodigen tot het doen van aangifte binnen de voor het vaststellen van de aanslag geldende termijn. Gelet op de behoefte aan informatie die bij de inspecteur redelijkerwijs kan bestaan met het oog op het vaststellen van een navorderingsaanslag in een geval waarin geen aangifte is gedaan en binnen de daarvoor geldende termijn geen aanslag is vastgesteld, moet daarom worden aangenomen dat een uitnodiging tot het doen van aangifte ook kan plaatsvinden nadat die termijn is verstreken. Hieraan doet niet af dat in de memorie van antwoord bij het voorstel voor artikel 6 AWR is opgemerkt dat het eerste lid van dat artikel ziet op het aangiftebiljet, waarin gegevens worden gevraagd ten behoeve van de vaststelling van de ‘definitieve aanslag’.¹ Dat antwoord is gegeven op een vraag uit de Tweede Kamer of een afzonderlijk aangiftebiljet zal worden gebruikt ten behoeve van de voorlopige aanslag.² De term definitieve aanslag is hier dus bedoeld als tegenstelling tot de voorlopige aanslag. Deze passage houdt niet in dat de verplichting om – daartoe uitgenodigd – aangifte te doen, niet zou kunnen worden gebruikt met het oog op het vaststellen van een navorderingsaanslag. De omstandigheid dat de inspecteur informatie die bij de aangifte wordt verstrekt, ook had kunnen verkrijgen met gebruikmaking van zijn in artikel 47 AWR bedoelde bevoegdheid, doet aan het voorgaande evenmin af. Het hiervoor in 2.5.1 weergegeven oordeel van het Hof is juist.

3.2. Middel IV is onder meer gericht tegen het hiervoor in 2.5.5 weergegeven oordeel van het Hof. Het middel onderschrijft het oordeel van de Rechtbank dat gedragingen na het verstrijken van de in artikel 11, lid 3, AWR bedoelde aanslagtermijn geen kwade trouw kunnen opleveren. Het andersluidende oordeel van het Hof is dan ook onjuist, aldus het middel.

3.3.1. Bij de beoordeling van middel IV wordt het volgende vooropgesteld.

3.3.2. Een feit dat de inspecteur bekend was of redelijkerwijs bekend had kunnen zijn, kan op grond van de tweede volzin van artikel 16, lid 1, AWR als regel geen grond voor navordering opleveren. Diezelfde volzin maakt op deze regel een uitzondering voor gevallen waarin de belastingplichtige ter zake van dit feit te kwader trouw is. Kwade trouw in de zin van

deze bepaling is slechts dan aanwezig indien de belastingplichtige de inspecteur opzettelijk onjuiste inlichtingen heeft verstrekt, of opzettelijk de juiste inlichtingen aan de inspecteur heeft onthouden ³.

3.3.3. Dat de belastingplichtige de inspecteur de juiste inlichtingen heeft onthouden, kan slechts worden aangenomen indien op hem een wettelijke verplichting rustte om de desbetreffende inlichtingen aan de inspecteur te verstrekken. Dat is het geval indien in de uitnodiging tot het doen van aangifte van de betrokkene werd verlangd die inlichtingen bij zijn aangifte te geven en indien de inspecteur die inlichtingen van hem heeft gevraagd met toepassing van artikel 47 AWR. ⁴

3.3.4. Het verstrekken aan de inspecteur van onjuiste inlichtingen of het aan de inspecteur onthouden van de juiste inlichtingen door de belastingplichtige moet bovendien de oorzaak zijn van het feit dat de aanslag ten onrechte niet of tot een te laag bedrag is vastgesteld, of dat anderszins te weinig belasting is geheven als bedoeld in de eerste volzin van artikel 16, lid 1, AWR. Alleen dan kan worden gezegd dat de belastingplichtige te kwader trouw is ter zake van een feit dat de inspecteur bekend was of redelijkerwijs bekend had kunnen zijn als bedoeld in artikel 16, lid 1, tweede volzin, AWR. Voor het antwoord op de vraag of de inspecteur op grond van die volzin bevoegd is de te weinig geheven belasting na te vorderen, is aldus bepalend of de belastingplichtige de ontoereikende heffing door zijn gedrag te kwader trouw heeft veroorzaakt. ⁵ Dit brengt mee dat kwade trouw alleen betrekking kan hebben op gedragingen van de belastingplichtige die hebben plaatsgevonden vóór het vaststellen van de aanslag of, indien het vaststellen van een aanslag binnen de aanslagtermijn als bedoeld in artikel 11, lid 3, AWR achterwege is gebleven, vóór het verstrijken van die termijn.

3.4. Het Hof heeft zijn oordeel dat belanghebbende te kwader trouw was uitsluitend gebaseerd op de omstandigheid dat belanghebbende de uitgereikte aangiftebiljetten voor de jaren waarover de Inspecteur heeft nagevorderd niet heeft ingeleverd. Deze biljetten zijn aan belanghebbende uitgereikt na het verstrijken van de termijn voor het opleggen van de aanslagen voor die jaren. Gelet op hetgeen hiervoor in 3.3.4 is overwogen, kan daarom niet worden gezegd dat belanghebbende door die biljetten niet in te leveren heeft veroorzaakt dat aanslagen voor de desbetreffende jaren binnen de daarvoor geldende termijnen achterwege zijn gebleven. Het Hof heeft dit miskend. Middel IV slaagt daarom in zoverre.

3.5. De Hoge Raad heeft ook de klachten van de middelen I, III, IX en XIII over de uitspraak van het Hof beoordeeld. De uitkomst hiervan is dat deze klachten niet kunnen leiden tot vernietiging van die uitspraak. De Hoge Raad hoeft niet te motiveren waarom hij tot dit oordeel is gekomen. Bij de beoordeling van deze klachten is het namelijk niet nodig om antwoord te geven op vragen die van belang zijn voor de eenheid of de ontwikkeling van het recht (zie artikel 81, lid 1, van de Wet op de rechterlijke organisatie).

4. Slotsom

4.1. Gelet op hetgeen hiervoor in 3.4 is overwogen, kan de uitspraak van het Hof niet in stand blijven. Middel II voor het overige, middel IV voor het overige en de middelen V tot en met VIII en X tot en met XII behoeven geen behandeling. De Hoge Raad kan de zaak afdoen.

4.2.1. De overige omstandigheden waarop de Inspecteur zijn beroep op kwade trouw van belanghebbende heeft gebaseerd, zoals de omstandigheid dat belanghebbende voorwendde niet in Nederland te wonen en dat hij gebruik maakte van buitenlandse rechtsvormen, kunnen evenmin ertoe leiden dat navordering op grond van artikel 16, lid 1, tweede volzin, AWR mogelijk is. De Inspecteur heeft namelijk niets gesteld dat erop wijst dat het hierbij gaat om onjuiste informatie die belanghebbende aan hem heeft verstrekt voordat de termijn voor het vaststellen van de aanslag verstreek. Evenmin heeft de Inspecteur feiten gesteld waaruit kan worden afgeleid dat op belanghebbende in die periode een wettelijke verplichting rustte om inlichtingen aan de Inspecteur te verstrekken en belanghebbende aan die verplichting niet heeft voldaan.

4.2.2. De navorderingsaanslagen moeten daarom worden vernietigd, in aanmerking genomen dat in cassatie ervan moet worden uitgegaan dat de navordering is gebaseerd op feiten die de inspecteur bekend waren of redelijkerwijs bekend hadden kunnen zijn (zie hiervoor in 2.5.3). De aanslagen voor de jaren 2011 tot en met 2013 blijven in stand.

(Volgt vernietiging van de navorderingsaanslagen IB 2002 t/m 2010 en handhaving van de aanslagen IB 2011 t/m 2013.)

Noot

Onderhavige zaak volgt op een woonplaatsonderzoek over de jaren 2002 t/m 2013 dat aanving met een uitnodiging tot het doen van aangiften medio 2014. Belanghebbende beantwoordde de uitnodiging niet. De inspecteur legde navorderingsaanslagen op over genoemde jaren, welke navorderingsaanslagen belanghebbende betwistte. De rechtbank Zeeland-West-Brabant en het hof Den Bosch bogen zich over diverse formeelrechtelijke kwesties en kwamen tot verschillende uitkomsten. Het hof matigde de navorderingsaanslagen op punten, maar ging – in tegenstelling tot de rechtbank – niet over tot vernietiging van de aanslagen over bepaalde jaren. De Hoge Raad casseert en vernietigt de navorderingsaanslagen over de jaren 2002 tot en met 2010, lees: de navorderingsaanslagen die werden opgelegd door gebruikmaking van de verlengde navorderingstermijn ex art. 16 lid 4 AWR. Dit omdat de door het hof vastgestelde kwade trouw niet volgt uit de door de inspecteur gepresenteerde feiten en omstandigheden. Zowel de uitspraak van het hof als de conclusie van A-G Niessen zijn in dit tijdschrift gepubliceerd en becommentarieerd (hof Den Bosch 23 juli 2020, [NTFR 2020/2790](#), met noot van Van den Hoek, en conclusie A-G Niessen 28 januari 2022, [NTFR 2022/878](#), met noot van Van Wordragen). In dit commentaar bespreek ik de overwegingen van de Hoge Raad aangaande de twee cassatiemiddelen die hij inhoudelijk behandelt (de middelen 2 en 4).

Uitnodiging aangifte na verstrijken aanslagtermijn

De inspecteur had belanghebbende na het verstrijken van de aanslagtermijn uitgenodigd tot het doen van aangifte. De Hoge Raad bevestigt in het arrest dat dat kan. Uit de tekst en de totstandkomingsgeschiedenis van art. 6 AWR volgt namelijk niet dat de inspecteur een vermoedelijke belastingplichtige alleen kan uitnodigen binnen de aanslagtermijn, aldus de Hoge Raad. De Hoge Raad benoemt de behoefte aan informatie die bij de inspecteur redelijkerwijs kan bestaan met het oog op het vaststellen van een navorderingsaanslag wanneer geen aangifte is gedaan en bespreekt een passage uit de wetsgeschiedenis van art. 6 AWR.

De AWR bevat diverse bevoegdheden die in tijd gelimiteerd zijn. De bevoegdheid uit art. 6 AWR is dat uitdrukkelijk niet. Tegen de achtergrond van die wetssystematiek en de wettekst van art. 6 AWR zijn de overwegingen van de Hoge Raad volstrekt begrijpelijk.

Kwade trouw

In HR 11 juni 1997 ([ECLI:NL:HR:1997:AA2158](#)) heeft de Hoge Raad geoordeeld dat er een causaal verband dient te bestaan tussen het gedrag te kwader trouw en het veroorzaken dat een aanslag achterwege is gebleven. Dit volgt uit de woorden ‘ter zake van dat feit’ in de wettekst van art. 16 lid 1 AWR (E.C.G. Okhuizen, in: Hoofdzaken formeel belastingrecht, Den Haag: Boom Juridische Uitgevers 2022, p. 94). In onderhavig arrest expliciteert de Hoge Raad deze wettelijke eis door te overwegen dat kwade trouw dus alleen betrekking kan hebben op gedragingen van de belastingplichtige die hebben plaatsgevonden in de periode van vóór het vaststellen van de aanslag (r.o. 3.3.4). In dit geval had het hof de vermeende kwade trouw van belanghebbende uitsluitend gebaseerd op diens gedragingen van na de aanslagperiode, namelijk het niet inleveren van de aangiftebiljetten in 2014.

De Hoge Raad volgt niet de conclusie van A-G Niessen die strekte tot het in stand laten van de uitspraak van het hof. De A-G stelde voor de mogelijk tekortschietende argumentatie van het hof wat betreft de kwade trouw te repareren. Dit door in de argumenten te lezen dat belanghebbende de inspecteur ook opzettelijk inlichtingen onthield door zich nergens in te schrijven (r.o. 7.11). De Hoge Raad gaat in het arrest niet in op deze overwegingen van de A-G.

Voetnoten

- 1). Kamerstukken II 1955/56, 4080, nr. 5, blz. 6.
- 2). Kamerstukken II 1955/56, 4080, nr. 4, blz. 4.
- 3). Zie HR 21 april 2017, [ECLI:NL:HR:2017:638](#), r.o. 3.1.3 (red. [NTFR 2017/1240](#)).
- 4). Zie HR 21 april 2017, [ECLI:NL:HR:2017:638](#), r.o. 3.1.3 (red. [NTFR 2017/1240](#)).
- 5). Vgl. HR 11 juni 1997, [ECLI:NL:HR:1997:AA2158](#), r.o. 4.3.