

KG:206:2022:6 Conserverende navorderingsaanslag op grond van artikel 16, tweede lid, onderdeel c, AWR niet mogelijk, omdat niet is voldaan aan het kenbaarheidsvereiste

Publicatiedatum 20-12-2022 | Standpunt

Aanleiding

Naar aanleiding van een ingediende aangifte inkomstenbelasting over het jaar van (e)migratie (een zogeheten M-biljet of M-aangifte), had naast een "gewone" aanslag ook een conserverende aanslag moeten worden opgelegd.

De inspecteur heeft wel een aanslag vastgesteld, maar door een administratieve vergissing wordt de conserverende aanslag niet vastgesteld binnen de aanslagtermijn van drie jaar.

Vraag

Is het mogelijk om met toepassing van artikel 16, tweede lid, onderdeel c, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) een conserverende navorderingsaanslag vast te stellen?

Antwoord

Nee. Navordering stuit af op het kenbaarheidsvereiste van artikel 16, tweede lid, onderdeel c, AWR. Belastingplichtige heeft immers geen conserverende aanslag of zogeheten "beschikking geen (conserverende) aanslag" als bedoeld in artikel 12 AWR ontvangen, waaraan hij als het ware in één oogopslag had moeten zien dat die niet juist was (vgl. [Hof Arnhem-Leeuwarden 13 mei 2014, ECLI:NL:GHARL:2014:3920](#) ¹ en [Rechtbank Noord-Nederland 7 juni 2022, ECLI:NL:RBNNE:2022:1850](#) ²).

Beschouwing

1. Wettelijk kader

Een conserverende aanslag is een belastingaanslag die wordt opgelegd bij emigratie over inkomensbestanddelen waarop een toekomstige fiscale claim rust, zoals in het verleden opgebouwde pensioenrechten, waardevermeerdering van aanmerkelijk belang aandelen en in het verleden afgetrokken lijfrentepremies.

Artikel 2, vijfde lid, AWR luidt als volgt:

“Hetgeen bij of krachtens deze wet wordt bepaald inzake de in het derde lid, onderdeel e, bedoelde voorlopige aanslag, aanslag of navorderingsaanslag, is van overeenkomstige toepassing met betrekking tot de in dat onderdeel bedoelde voorlopige conserverende aanslag, onderscheidenlijk conserverende aanslag of conserverende navorderingsaanslag, met dien verstande dat:

a. een voorlopige aanslag en in de belastingwet daartoe aangewezen voorheffingen niet worden verrekend met een conserverende aanslag en een voorlopige conserverende aanslag niet wordt verrekend met een aanslag;

b. een voorlopige conserverende aanslag niet wordt verrekend met een conserverende aanslag doch vervalt tegelijk met de vaststelling van de conserverende aanslag onder toerekening van het ter zake van de voorlopige conserverende aanslag verleende uitstel van betaling, de daaromtrent gestelde zekerheid, alsmede van de betalingen die op die conserverende voorlopige aanslag mochten zijn verricht, aan de conserverende aanslag.”

Artikel 16 AWR luidt, voor zover van belang, als volgt:

“2. Navordering kan mede plaatsvinden in alle gevallen waarin te weinig belasting is geheven, doordat:

(...)

c. ten gevolge van een fout een aanslag ten onrechte achterwege is gelaten of ten gevolge van een fout een belastingaanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld, hetgeen de belastingplichtige redelijkerwijs kenbaar is, waarvan in elk geval sprake is indien de te weinig geheven belasting ten minste 30 percent van de ingevolge de belastingwet verschuldigde belasting bedraagt.

3. (...) Voor zover navordering zonder toepassing van het tweede lid, onderdeel c, niet zou kunnen plaatsvinden, vervalt de bevoegdheid tot het vaststellen van een navorderingsaanslag, in afwijking in zoverre van de eerste volzin, door verloop van twee jaren na het tijdstip waarop het besluit is genomen om geen aanslag op te leggen, dan wel de belastingaanslag is vastgesteld.”

Artikel 2.8 Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001) luidt, voor zover van belang, als volgt:

“1. Indien in het belastbare inkomen uit werk en woning of het belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang te conserveren inkomen is begrepen, is de verschuldigde belasting voorzover deze bij wege van aanslag wordt geheven de belasting die wordt berekend over de belastbare inkomens, verminderd met het daarin begrepen te conserveren inkomen.

2. Als te conserveren inkomen worden aangemerkt de positieve inkomensbestanddelen die in aanmerking zijn genomen op grond van de artikelen 3.58, eerste lid, 3.64, eerste lid, 3.83,

eerste of tweede lid, 3.133, tweede lid, onderdelen h of j, 3.136, eerste, tweede, derde, vierde of vijfde lid, 4.16, eerste lid, onderdeel h, 7.2, achtste lid, of 7.5, vierde, vijfde of zevende lid.

3. Op een bij de aangifte gedaan verzoek wordt het positieve inkomensbestanddeel dat in aanmerking is genomen op grond van artikel 3.58, eerste lid, geheel of gedeeltelijk niet als te conserveren inkomen aangemerkt.

(...)”

Artikel 2.9 Wet IB 2001 luidt:

“1. De over te conserveren inkomen verschuldigde belasting is het volgens artikel 2.7 bepaalde bedrag aan belasting verminderd met het volgens artikel 2.8 bepaalde bedrag aan belasting, met dien verstande dat de belasting ten minste wordt gesteld op het bedrag aan belasting dat verschuldigd zou zijn indien het te conserveren inkomen het enige inkomen zou zijn.

2. Indien een met toepassing van artikel 2.8 vastgestelde belastingaanslag wordt verminderd, anders dan ingevolge verliesverrekening, en deze vermindering gevolgen heeft voor de over te conserveren inkomen verschuldigde belasting, brengt de inspecteur de desbetreffende belastingaanslag daarmee in overeenstemming bij voor bezwaar vatbare beschikking.”

Artikel 9.1 Wet IB 2001 luidt, voor zover van belang:

“2. De belasting, bedoeld in artikel 2.9, wordt geheven bij wege van conserverende aanslag.

3. Indien de belastingplichtige ook premieplichtig is voor de volksverzekeringen geschiedt de heffing van de belasting en de premie voor de volksverzekeringen door middel van één belastingaanslag en voorzover de heffing plaatsvindt bij wege van conserverende aanslag, door middel van één conserverende belastingaanslag. Hierbij zijn de regels die gelden voor de heffing en de invordering van de inkomstenbelasting van overeenkomstige toepassing. In dat geval wordt, indien artikel 67a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen toepassing vindt, die bepaling eenmaal toegepast.”

2. Parlementaire geschiedenis

Ten aanzien van artikel 2, vijfde lid, AWR wordt het volgende vermeld (Kamerstukken II 1998/99, 26 728, nr. 3, p. 22 en 23):

“Uit een oogpunt van kenbaarheid – door de burger – van zijn fiscale verplichtingen en uitvoerbaarheid – door de belastingdienst – is het wenselijk het formele heffingsrecht inzake conserverende belastingaanslagen zoveel mogelijk gelijk te laten zijn aan hetgeen geldt voor de gewone belastingheffing. Dat uitgangspunt is verwoord in de aanhef van artikel 2, vijfde lid, AWR.

(..)

Beoogd is daarmee enerzijds tot een resultaat te komen, dat materieel gelijk is aan de oplegging van een gewone voorlopige aanslag, gecombineerd met de oplegging van een gewone aanslag en gelijktijdige verrekening van de voorlopige aanslag. Anderzijds om te bewerkstelligen dat de fiscale claim die op een belastingplichtige wordt gelegd in verband met «te conserveren inkomen» zoveel mogelijk eenduidig en volledig blijkt uit de conserverende aanslagen die het equivalent vormen van de gewone (primitieve) aanslagen.

(...)

De aanpassing van de AWR met het oog op conserverende belastingaanslagen in de vorm van een beperkte wijziging van artikel 2 AWR, als hiervoor toegelicht, heeft het voordeel dat het niet nodig is enigerlei andere regeling in de AWR van nadere bepalingen inzake conserverende belastingaanslagen te voorzien. De eenvoud van deze aanpassing achten wij ook passend gezien het verhoudingsgewijs toch zeer geringe aantal gevallen waarin het – binnen het totaal van de heffing van de inkomstenbelasting – zal komen tot de oplegging van conserverende belastingaanslagen.”

Ten aanzien van artikel 16, tweede lid, onderdeel c, AWR wordt het volgende vermeld (Kamerstukken II 2009/10, 32 129, nr. 3, p. 25):

“Navordering wordt voortaan tevens mogelijk indien de belastingaanslag, ten gevolge van een fout, voor de belastingplichtige redelijkerwijs kenbaar onjuist is vastgesteld dan wel achterwege is gebleven. Deels wordt hiermee de schrijf- en tikfoutenjurisprudentie gecodificeerd. Meer dan bij de oorzaak van de onjuiste vaststelling van de belastingaanslag – de fout –, wordt aangesloten bij de kenbaarheid voor de belastingplichtige van deze onjuistheid. Dit betekent dat bijvoorbeeld ook bij fouten in de aangifte en bij fouten als gevolg van de geautomatiseerde verwerking van de aangifte kan worden nagevorderd, mits deze fouten leiden tot een redelijkerwijs kenbare onjuiste vaststelling van de belastingaanslag. Kenbaar moet hier worden opgevat in de gebruikelijke zin van te kennen, te onderkennen, te onderscheiden. De belastingplichtige moet als het ware in één oogopslag (hebben) kunnen zien dat de belastingaanslag of een beschikking om geen aanslag op te leggen, niet juist is. In zo’n geval kan een belastingplichtige aan de onjuiste belastingaanslag of beschikking om geen aanslag op te leggen geen rechtszekerheid ontnemen.

De kenbaarheid van de onjuistheid van de belastingaanslag of de beschikking om geen aanslag op te leggen staat voorop.

(...)

De introductie van de navorderingsmogelijkheid bij fouten omvat dus ook niet de gevallen waarin de belastingaanslag onjuist is vastgesteld als gevolg van een verwijtbaar onjuist inzicht van de inspecteur in de feiten of in het recht.”

3. Rechtspraak

In HR 2 juni 2006, 41052, ECLI:NL:HR:2006:AU2297, BNB 2007/148 is geoordeeld dat een geval waarin binnen de aanslagtermijn aan de belastingplichtige geen aanslagbiljet of beschikking om geen aanslag op te leggen is toegezonden, niet onder de zogeheten schrijf- en tikfouten jurisprudentie valt. Volgens de Hoge Raad is geen sprake van een kenbare vergissing en overwoog als volgt:

“Het middel beroept zich evenwel op de jurisprudentie volgens welke ook zonder het bekend worden van enig nieuw feit toch navordering is toegestaan ingeval een aanslag te laag is vastgesteld als gevolg van een vergissing die heeft geleid tot een discrepantie tussen wat de inspecteur wilde en wat in het aanslagbiljet is vastgelegd, en het voor de belastingplichtige redelijkerwijs kenbaar was dat bij de totstandkoming van de aanslag een fout was gemaakt (vgl. HR 8 augustus 2003, nr. 37 570, BNB 2003/345, onderdeel 3.5).

De Hoge Raad acht geen grond aanwezig voor het uitbreiden van de uitzondering op de eis van een nieuw feit tot gevallen als het onderhavige, waarin anders dan in gevallen waarop voormelde jurisprudentie ziet, geen sprake is van een binnen de aanslagtermijn aan de belastingplichtige toegezonden aanslagbiljet of beschikking. Het middel faalt derhalve.”

Onder verwijzing naar dit arrest oordeelde Hof Arnhem-Leeuwarden 13 mei 2014, ECLI:NL:GHARL:2014:3920 dat conversie van een te laat vastgestelde aanslag in een navorderingsaanslag met toepassing van artikel 16, tweede lid, onderdeel c, AWR niet mogelijk is. De gemaakte fout, het niet-tijdig opleggen van de aanslag, is immers niet kenbaar aan belanghebbende nu deze niets heeft ontvangen.

“4.8. Uit de tekst van artikel 16, lid 2, onderdeel c, van de AWR in samenhang gelezen met de slotzin van lid 3 van die bepaling volgt, zoals de Rechtbank terecht heeft geoordeeld, dat “het achterwege laten van een aanslag” kenbaar moet zijn uit een besluit om geen aanslag op te leggen. Deze uitleg is ook in overeenstemming met de bedoeling van de wetgever. Uit de wetsgeschiedenis volgt immers dat sprake moet zijn van een fout die leidt tot een redelijkerwijs kenbare onjuiste vaststelling van de belastingaanslag of een beschikking om geen aanslag op te leggen. Daaronder kunnen niet worden begrepen gevallen als de onderhavige, waarin geen sprake is van een binnen de aanslagtermijn aan belastingplichtige toegezonden aanslagbiljet of beschikking als bedoeld in artikel 12 van de AWR (vgl. ook het in het kader van de “oude” schrijf- en tikfoutenjurisprudentie gewezen arrest HR 2 juni 2006, nr. 41052, ECLI:NL:HR:2006:AU2297, BNB 2007/148). Er is geen kennisgeving waarvan belanghebbende in één oogopslag had moeten zien dat deze onjuist is (vgl. de hiervoor in 4.6 aangehaalde passage uit de wetsgeschiedenis en HR 10 januari 2014, nr. 12/04979, ECLI:NL:HR:2014:8, BNB 2014/69, punt 3.3.1).

4.9. Nu een “beschikking geen aanslag” te dezen niet is genomen, kan de aanslag van 20 januari 2012 niet worden geconverteerd in een navorderingsaanslag.”

De Staatssecretaris van Financiën heeft geen beroep in cassatie ingesteld tegen deze hofuitspraak. Dit heeft de staatssecretaris als volgt gemotiveerd (zie V-N 2014/45.5):

“Wil sprake zijn van een fout zoals de wetgever heeft bedoeld, hoort daarbij dat de belastingplichtige een aanslag of een beschikking ontvangt, waaraan hij als het ware met één oogopslag kan zien dat die niet juist is. In casu heeft belanghebbende echter niets ontvangen. Het Hof oordeelt dan ook terecht dat nu geen aanslag of beschikking is ontvangen voor het einde van de aanslagtermijn de aanslag (...) niet kan worden geconverteerd in een navorderingsaanslag.”

De Rechtbank Noord-Nederland heeft in haar uitspraak van 7 juni 2022, ECLI:NL:RBNNE:2022:1850, in gelijke zin als het Hof Arnhem-Leeuwarden geoordeeld:

“7.6. Gelet op de feiten (1.16.) begrijpt de rechtbank dat verweerder geenszins van plan was om een definitieve aanslag IB/PVV 2013 en een definitieve aanslag Zvw 2013 op te leggen overeenkomstig de ingediende aangifte. Zoals verweerder ter zitting heeft verklaard is de termijn voor het opleggen van de definitieve aanslagen 2013 onvoldoende bewaakt, als gevolg waarvan de termijn is verstreken.

7.7. Op grond van het voorgaande overweegt de rechtbank dat geen sprake was van een verwijtbaar onjuist inzicht van verweerder in de feiten of het recht, maar van een fout ten gevolge van het niet bewaken van de termijnen voor het opleggen van de definitieve aanslagen IB/PVV en Zvw 2013. Zoals hiervoor bij 7.5. overwogen is een dergelijke fout aan te merken als een fout in de zin van artikel 16, tweede lid, onderdeel c van de AWR.

7.8. Vervolgens dient de rechtbank nog te beoordelen of de onder 7.7. geconstateerde fout eiser ook kenbaar is geweest. De rechtbank is van oordeel dat dit niet het geval is. De rechtbank neemt daarbij het volgende in aanmerking. Bij de wetswijziging van artikel 16 van de AWR is bij de totstandkoming⁶ onder meer als volgt aandacht besteed aan de kenbaarheid van de fout:

“De belastingplichtige moet als het ware in één oogopslag (hebben) kunnen zien dat de belastingaanslag of een beschikking om geen aanslag op te leggen, niet juist is. (...) De kenbaarheid van de onjuistheid van de belastingaanslag of de beschikking om geen aanslag op te leggen staat voorop (...).”

In dit geval is geen aanslag opgelegd en verweerder heeft niet gesteld en ook uit de gedingstukken blijkt niet dat verweerder een beschikking in de zin van artikel 12 van de AWR heeft genomen om geen aanslagen IB/PVV en Zvw 2013 op te leggen. Eiser heeft dus ook niet in één oogopslag kunnen zien dat verweerder een fout had gemaakt door geen aanslagen op te leggen. Omdat de rechtbank van oordeel is dat de fout van verweerder eiser niet kenbaar is geweest, had verweerder naar het oordeel van de rechtbank geen bevoegdheid om de navorderingsaanslagen op grond van artikel 16, tweede lid, aanhef en onderdeel c van de AWR op te leggen. Voor zover verweerder dus niet over een nieuw feit beschikt dan wel eiser niet te kwader trouw is, kunnen de navorderingsaanslagen IB/PVV en Zvw 2013 niet in stand blijven.”

4. Beoordeling

De conserverende aanslag is een belastingaanslag die apart van de aanslag wordt opgelegd over het emigratiejaar. Op de aanslag staat een eventueel op te leggen conserverende aanslag niet vermeld.

De wetgever heeft, zo blijkt uit voormelde parlementaire behandeling, de heffingssystematiek van de conserverende aanslag gelijk willen maken aan die van de "gewone" aanslag.

Daaruit trekt de kennisgroep de conclusie dat wat van toepassing is voor de navorderingsaanslag, ook geldt voor de conserverende navorderingsaanslag.

In dit geval is verzuimd naast de gewone aanslag een conserverende aanslag op te leggen als gevolg van een administratieve vergissing. De inspecteur is het opleggen van de conserverende aanslag vergeten. Hoewel met elkaar verweven, zijn de gewone aanslag en de conserverende aanslag twee afzonderlijke belastingaanslagen. Belanghebbende ontvangt dus wel de gewone aanslag, maar niet de conserverende aanslag.

In artikel 16, tweede lid, onderdeel c, AWR staat dat het ten onrechte achterwege laten van een aanslag een fout kan zijn. Uit de eerdergenoemde uitspraken van Hof Arnhem-Leeuwarden (ECLI:NL:GHARL:2014:3920) en Rechtbank Noord-Nederland (ECLI:NL:RBNNE:2022:1850) leidt de kennisgroep af dat navordering met toepassing van artikel 16, tweede lid, onderdeel c, AWR niet mogelijk is, omdat niet aan het in dat artikel opgenomen kenbaarheidsvereiste wordt voldaan. Belastingplichtige heeft immers geen conserverende aanslag of zogeheten "beschikking geen (conserverende) aanslag" als bedoeld in artikel 12 AWR ontvangen, waaraan hij als het ware in één oogopslag had moeten zien dat die niet juist was. Hierbij is ook in aanmerking genomen dat de staatssecretaris tegen de uitspraak van Hof Arnhem-Leeuwarden (ECLI:NL:GHARL:2014:3920) niet is opgekomen, omdat hij het hofoordeel onderschrijft.