

# FISCAAL PRAKTIJKBLAD

Tweewekelijks vaktijdschrift voor de fiscale praktijk



'Fiscaal Praktijkblad is een tweewekelijks vaktijdschrift voor de fiscale adviespraktijk, de accountantspraktijk, de belastingdienst en de rechterlijke macht.

FP signaleert belangrijke ontwikkelingen in de fiscale rechtspraktijk en presenteert die door middel van duidelijke artikelen, uitmondend in een concreet advies. Elk nummer behandelt een thema waarin een actueel onderwerp wordt besproken in het kader van de praktijkuitoefening.

'FP Select' bevat een selectie van recente fiscale rechtspraak en wetgeving

#### Hoofredacteur

mr. P.A. Flutsch

#### Redactiecommissie

mr. L.H.F. Goossens

drs. C. Overduin

mr. S.F.J.J. Schenk

mr. Y. van der Tempel

#### Redactiesecretariaat

Fiscaal up to Date BV

Redactie Fiscaal Praktijkblad  
Vrieseplein 15, 3311 NK Dordrecht  
Telefoon (078) 632 85 10  
E-mail: [fiscaalpraktijkblad@futd.nl](mailto:fiscaalpraktijkblad@futd.nl)

#### Uitgever

Fiscaal up to Date BV  
Postbus 125, 5600 AC Eindhoven  
Telefoon (040) 292 59 62  
E-mail: [m.minten@futd.nl](mailto:m.minten@futd.nl)

#### Abonnementen

Fiscaal up to Date BV  
Postbus 125, 5600 AC Eindhoven  
Telefoon (040) 292 59 57  
E-mail: [info@futd.nl](mailto:info@futd.nl)

14e jaargang | 24 februari 2015 | nummer 4

## Thema Formeel belastingrecht

- 4 Formeel belastingrecht  
**Boete voor de adviseur en de accountant: theorie of praktijk?**  
*Mr. A.B. Vissers*  
Er is sprake van een politieke tendens om boetemogelijkheden in te voeren waarmee adviseurs kunnen worden aangepakt. Zien we deze tendens ook in de praktijk terug?
- 9 Formeel belastingrecht  
**Boeten: een crime voor de inspecteur?**  
*Mr. H.J.J. Oostdam*  
In deze bijdrage wordt ingegaan op de aspecten van automatisch opgelegde boeten in het belastingrecht? Wat valt daar nog tegen te doen?
- 13 Formeel belastingrecht  
**De kenbare fout bij navordering**  
*Mr. S.F. van Immerseel*  
In welke gevallen is sprake van een 'redelijkerwijs kenbare fout' en kan de inspecteur een navorderingsaanslag opleggen?
- 18 Internationaal  
**Het Luxemburgs bankgeheim gesloopt**  
*D. de Wolf*  
De Luxemburgse regering heeft besloten om vanaf 1 januari 2015 de automatische uitwisseling van informatie in te voeren. Wat zijn de gevolgen van deze koerswijziging?

## En verder

- 3 Uitgelicht  
**Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst**  
*Prof. mr. G.J.M.E. de Bont*
- 23 **FP select**

# De kenbare fout bij navordering

**Na een definitieve aanslag staat de belastingschuld vast. Daar moet een belastingplichtige op kunnen vertrouwen. De inspecteur heeft er immers naar gekeken. Navordering is daarom slechts beperkt mogelijk. Van oudsher geldt dat sprake moet zijn van een nieuw feit. Van een nieuw feit is geen sprake bij een ambtelijk verzuim. De inspecteur kon dan niet navorderen als hij zijn werk of werkprocessen niet op orde heeft. Met ingang van 1 januari 2010 kan de inspecteur vaker zijn eigen fouten herstellen door navordering, mits sprake is van een ‘redelijkerwijs kenbare fout’. Dit is geregeld in art. 16, tweede lid, onderdeel c, AWR. In 2014 heeft de Hoge Raad in enkele arresten de toepassing hiervan verduidelijkt.**

## FORMEEL BELASTINGRECHT

### Bedoeling van de wetgever

De wetgever heeft met de wetwijziging in de eerste plaats de bestaande schrijf- tikfoutenjurisprudentie in de wet willen vastleggen. Deze rechtspraak bood de inspecteur al de mogelijkheid om eigen fouten te herstellen door middel van navordering indien “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, zoals bijvoorbeeld een schrijf-, reken-, overname- of intoetsfout.” Voorwaarde was wel dat de fout voor de belastingplichtige redelijkerwijs kenbaar was.

Fouten als gevolg van de keuze om de (geautomatiseerde) werkprocessen op een bepaalde wijze in te richten, vormden geen schrijf- of tikfout. Deze categorie fouten kon dus niet worden hersteld. De wetgever wilde dit veranderen. Met de wetwijziging is beoogd navordering ook mogelijk te maken indien sprake is van fouten als gevolg van de geautomatiseerde werkwijze van de Belastingdienst.

---

**Mr. S.F. van Immerseel**, werkzaam bij *De Bont Advocaten*

Toch kan niet iedere fout van de inspecteur met navordering worden hersteld. Bij een te lage aanslag als gevolg van een verwijtbaar onjuist inzicht van de inspecteur in de feiten of in het recht, is navordering niet mogelijk. Dat gold ook al onder de schrijf- of tikfoutenjurisprudentie.

### Beperkte toepassing

De wetgever heeft deze (aanzienlijk) ruimere navorderingsbevoegdheid beperkt tot aanslagen en beschikkingen die zijn vastgesteld na 31 december 2010. Tevens geldt de bevoegdheid slechts tot twee jaren na het tijdstip waarop de onjuiste aanslag of beschikking is vastgesteld. Naast de beperkingen van de bevoegdheid in de tijd, geldt ook nog een doelmatigheidsgrens. De staatssecretaris van Financiën heeft in de Tweede Kamer op vragen geantwoord dat indien het inkomen waarover nog niet is geheven minder dan € 1.000 bedraagt, wordt afgezien van navordering op grond van art. 16, tweede lid, onderdeel c, AWR.

### Beoordelingsfouten: onjuist inzicht in de feiten of in het recht

Ter illustratie van het begrip ‘onjuist inzicht in de feiten of in het recht’ geldt een arrest van de Hoge Raad van 28 november 2014 (Fida 20147041). De bestreden aanslagen zijn hier weliswaar voor 31 december 2009 opgelegd, maar de beslissing blijft ook onder de nieuwe regeling actueel. De feiten waren als volgt: de belastingplichtige ontving twee legesaanslagen van de gemeente van ruim € 700.000 en ruim € 650.000. Na overleg tussen de gemeente en de belastingplichtige besloot de gemeente dat de aanslagen moesten worden verminderd tot elk ruim € 400.000.

De heffingsambtenaar verminderde de oorspronkelijke aanslagen tot nihil en legde nieuwe aanslagen op naar de lagere bedragen. Formeelrechtelijk was het echter niet mogelijk om een nieuwe, tweede primitieve aanslag op te leggen. Conversie van de tweede set aanslagen in navorderingsaanslagen was volgens de Hoge Raad niet mogelijk. De handelwijze van de heffingsambtenaar berustte op een onjuiste opvatting over het

formele recht en kon dus niet hersteld worden door middel van navordering.

### Wanneer is iets redelijkerwijs kenbaar?

Door de toevoeging van het begrip 'redelijkerwijs' heeft de wetgever duidelijk willen maken dat sprake is van een geobjectiveerde kenbaarheid. Een belastingplichtige met een gemiddelde kennis van, en een gemiddeld inzicht in het fiscale recht moet de onjuistheid kunnen onderkennen. Hij moet als het ware in één oogopslag (hebben) kunnen zien dat de aanslag onjuist is. Het is niet van belang of hij weet welke fout er is gemaakt. De regeling bevat ook een bewijsvermoeden. Indien de te weinig geheven belasting 30% of meer bedraagt van het wettelijk verschuldigde belastingbedrag, wordt de fout geacht kenbaar te zijn. Naar de letter van de wet is dit vermoeden niet weerlegbaar.

### Bijsluiter

In het hierna te bespreken arrest van de Hoge Raad van 10 januari 2014 (Fida 20140114) over het kenbaarheidsvereiste ontving de belastingplichtige van de gemeente een aanslag rioolheffing 2010 van € 235. Volgens de gemeentelijke verordening gold echter een tarief van € 258. Het aanslagbiljet bevatte een verwijzing naar een bijsluiter waarin de juiste tarieven stonden. Tevens bevatte de bijsluiter een verwijzing naar een website met eveneens de juiste tarieven. Van het Hof mocht de heffingsambtenaar navorderen. Bij kennisneming van de aanslag en de bijsluiter had de belastingplichtige kunnen zien dat er een fout was gemaakt. Bij raadpleging van de website had hij kunnen zien wat het juiste bedrag was. Het niet raadplegen van de bijsluiter kwam volgens het Hof voor risico van de belastingplichtige.

De Hoge Raad dacht daar anders over. Onder verwijzing naar de parlementaire geschiedenis merkte hij op dat de kenbaarheid, door het toevoegen van het begrip 'redelijkerwijs', was geobjectiveerd. De enkele vermelding van een heffing van € 235 op een aanslag rioolrecht was

voor een belastingplichtige niet een onmiddellijk duidelijke fout (niet in één oogopslag te zien). Het raadplegen van de bijsluiter of de website lag daarmee niet voor de hand. Het hof gaf dus aan 'redelijkerwijs kenbaar' een strengere uitleg dan de wetgever had beoogd. Navordering was hier niet mogelijk.

### Aanslagen tijdens een lopend boekenonderzoek

Vóór de wetwijziging gold dat een inspecteur een ambtelijk verzuim beging als hij een aanslag oplegde zonder de uitkomsten van een lopend boekenonderzoek over dat jaar af te wachten. Dat was vaste jurisprudentie. Ook het nalaten om bij het instellen van een boekenonderzoek de geautomatiseerde afdoening van de aangif-

ten in het systeem te blokkeren, was zo'n ambtelijk verzuim. Dit ambtelijk verzuim stond dan aan navordering in de weg. Na de wetwijziging is dit anders. Volgens de Hoge Raad is dit nalaten een fout als bedoeld in de nieuwe regeling. Het is namelijk geen verzuim dat voortvloeit uit een verwijtbaar onjuist inzicht in de feiten of in het recht. Navordering is dus mogelijk, mits deze fout redelijkerwijs kenbaar was voor belastingplichtige.

### Grenzen aan het bewijsvermoeden bij 30% afwijking

Volgens de wettekst is een fout in ieder geval redelijkerwijs kenbaar als de te weinig geheven belasting tenminste 30% van de wettelijk verschuldigde belasting bedraagt. Volgens de Hoge Raad geldt dit 30%-criterium niet als sprake is van een te lage aanslag als gevolg van een verwijtbaar onjuist inzicht in de feiten of in het recht. Voor deze categorie fouten biedt de wet dus in het geheel geen mogelijkheid tot navorderen. De Hoge Raad brengt nog een andere beperking aan op de toepassing van het 30%-criterium. Van een kenbare onjuistheid is ook geen sprake in gevallen waarin de belastingplichtige redelijkerwijs kon menen dat de aanslag, hoewel tot een te laag bedrag, niettemin op goede gronden is vastgesteld. Voor zover een aanslag

In één oogopslag  
moet duidelijk zijn  
dat de aanslag  
te laag is

aldus te laag is vastgesteld mag ook niet worden gevorderd met toepassing van de 30%-regel. De Hoge Raad gebruikt hier 'voor zover'. Als tevens sprake is van een andere fout, dan mag die dus wel hersteld worden met toepassing van de 30%-regel. Onduidelijk is nog of deze fout dan als zodanig 30% of meer moet bedragen of dat het minimum van 30% geldt voor alle fouten gezamenlijk.

### **Niettemin op goede gronden vastgesteld?**

Wanneer kan een belastingplichtige menen dat de aanslag niettemin op goede gronden is vastgesteld? Dit kwam aan de orde in het arrest van de Hoge Raad van 27 juni 2014 (Fida 20143967). Tijdens een boekenonderzoek ontstond correspondentie tussen de inspecteur en de belastingplichtige. Deze discussie betrof de vraag of een verhuurd bedrijfspand in box 1 of in box 3 moest worden belast. In één van zijn brieven schreef de belastingplichtige onder meer dat de aangiften waren gedaan overeenkomstig de aanwijzingen van de inspecteur bij de aanslagregeling over een eerder jaar en deed het voorstel om een eventuele wijziging van de verwerking in de aangiften toe te passen met ingang van de aangifte voor het jaar 2010. Na deze brief ontving hij de definitieve aanslag voor het jaar 2008. Deze was conform de ingediende aangifte. Een maand later schreef de inspecteur een brief waarin hij afwijking van de aangiften voor de jaren 2006 tot en met aankondigde. Enige tijd later ontving de belastingplichtige de conform de ingediende aangifte vastgestelde aanslag over 2009.

De aanslagen werden conform de aangifte opgelegd voor het einde van het boekenonderzoek. De inspecteur had de geautomatiseerde afwikkeling niet geblokkeerd. In beginsel was dus sprake van een met navordering herstelbare fout. De belastingplichtige stelde dat door de gang van zaken voor haar niet kenbaar was dat de aanslagen te laag waren. De Hoge Raad verwees de zaak naar een ander Hof. Dat moet gaan onderzoeken

of de belastingplichtige er inderdaad op mocht vertrouwen dat de inspecteur de aanslagen (bewust) op goede gronden had vastgesteld.

Ik verwacht dat het verwijzingshof een onderscheid zal maken tussen de navorderingsaanslagen over 2008 en 2009. De navorderingsaanslag over 2008 ontving de belastingplichtige ruim na zijn brief met het voorstel om de fiscale verwerking pas met ingang van 2010 aan te passen. De inspecteur had hier kennelijk niet meer op gereageerd. De ontvangst van de conform de aangifte opgelegde aanslag over 2008 leek dan te impliceren dat de inspecteur het voorstel volgde. De belastingplichtige kon dan, op het moment van ontvangst van de primitieve aanslag, redelijkerwijs menen dat de aanslag op

goede gronden was vastgesteld. Dat deed zich naar mijn mening niet (meer) voor bij de navordering over het jaar 2009. De primitieve aanslag over dat jaar was weliswaar ook conform de aangifte, maar deze volgde pas nadat de inspecteur opnieuw zijn standpunt had herhaald en correcties had aangekondigd. In dat geval lijkt mij dat de belastingplichtige redelijkerwijs niet meer kan menen dat de aanslag niettemin op goede gronden is vastgesteld.

**Niet afwachten  
uitkomst boeken-  
onderzoek is voor  
inspecteur niet  
langer fataal**

### **Kenbaarheid en pleitbaar standpunt**

Tijdens de parlementaire behandeling is ook ingegaan op de invloed van een pleitbaar standpunt op de kenbaarheid. Als de inspecteur ten onrechte een aangifte volgt waarin uitdrukkelijk een pleitbaar standpunt is ingenomen, dan is het voor de belastingplichtige niet kenbaar dat de aanslag te laag is. Daarop kan de belastingplichtige echter alleen een beroep doen als hij er op heeft mogen vertrouwen dat de inspecteur zijn standpunt deelt. Van een dergelijk vertrouwen was geen sprake in een eveneens op 27 juni 2014 door de Hoge Raad gewezen arrest van de Hoge Raad (Fida 20143964). Ook hier had de inspecteur verzuimd de geautomatiseerde afwikkeling te blokkeren. In een gesprek met de belastingplichtige en zijn adviseur stelde de inspecteur dat

ten onrechte geen privégebruik auto was aangegeven. De kilometeradministratie voldeed niet. Hij kondigde een correctie van de aangifte aan. Vervolgens ontving de belastingplichtige de conform de aangifte opgelegde aanslag.

De Hoge Raad stelde voorop dat hier sprake was van een fout die onder de uitbreiding van de wettekst viel. De fout was dus door middel van navordering te herstellen. Het beroep op het pleitbaar standpunt faalde hier volgens de Hoge Raad. Zelfs in gevallen waarin uitdrukkelijk een pleitbaar standpunt is ingenomen, is voldaan aan het kenbaarheidsvereiste als de inspecteur na onderzoek een correctie aankondigt en deze correctie bij de aanslagregeling zonder enige denkbare reden achterwege blijft.

### Vergelijking van de twee zaken

Op het eerste gezicht lijken deze twee hiervoor besproken zaken op elkaar. Het verschil lijkt te zitten in de laatste communicatie voorafgaande aan de aanslag. Bij de zaak over de bijtelling heeft de inspecteur een correctie aangekondigd. Hij is daar later ook niet op teruggekomen. Na de aankondiging heeft de belastingplichtige ook niet meer gereageerd. Er is geen tegenargument gegeven of compromisvoorstel gedaan. Er was dus geen enkele aanleiding voor de belastingplichtige om te veronderstellen dat de inspecteur van gedachten was veranderd.

Dat laatste lijkt wel aan de orde bij de zaak over de indeling in box 1 of box 3 van het verhuurde bedrijfspand. De belastingplichtige deed een voorstel om met ingang van de aanslagregeling 2010 de fiscale behandeling aan te passen. Daarop was geen reactie meer gekomen van de inspecteur. De belastingplichtige leek er dan op te mogen vertrouwen dat de inspecteur dit voorstel zou volgen. Het verwijzingshof moet dat nader uitzoeken. Door op deze wijze de reikwijdte van het 30%-criterium te beperken, lijkt de Hoge Raad de onweerlegbaarheid

van het bewijsvermoeden in te perken. Hoewel dit niet met zoveel woorden tot uitdrukking komt, leidt ik hieruit af dat ook bij een pleitbaar standpunt het 30 %-criterium geen toepassing kan vinden.

Voorwaarde is wel dat tussen aangifte en aanslagregeling geen contacten met de fiscus zijn geweest die de belastingplichtige op andere gedachten hadden moeten brengen.

### Overgangsrecht

De nieuwe regeling geldt alleen voor belastingaanslagen en beschikkingen die zijn vastgesteld na 31 december 2009. In de vakliteratuur werd enige tijd verschillend gedacht over de reikwijdte van het overgangsrecht. Moest worden gekeken naar de datum van de primitieve aanslag of naar de datum van de navorderingsaanslag? De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 27 juni 2014 (Fida 20143965) geoordeeld dat de navorderingsmogelijkheid bij redelijkerwijs kenbare fouten slechts kan worden toegepast tot herstel van na 31 december 2009 vastgestelde belastingaanslagen en voor bezwaar vatbare beschikkingen. Het gaat dus niet om de datum van de navorderingsaanslag.

De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 27 juni 2014 (Fida 20143965) geoordeeld dat de navorderingsmogelijkheid bij redelijkerwijs kenbare fouten slechts kan worden toegepast tot herstel van na 31 december 2009 vastgestelde belastingaanslagen en voor bezwaar vatbare beschikkingen. Het gaat dus niet om de datum van de navorderingsaanslag.

Rechtbank Haarlem op 28 november 2011 (Fida 20111974) oordeelde

dat voor de datum van de vaststelling van de te herstellen aanslag niet moet worden uitgegaan van de dagtekening van die aanslag. Volgens de rechtbank gaat het om de datum waarop de inspecteur de aanslag feitelijk vaststelt. Dat tijdstip ligt doorgaans een paar weken voor de dagtekening. De rechtbank ging er dan ook van uit dat de aanslag met dagtekening 9 januari 2010 nog vóór 31 december 2009 door de inspecteur was vastgesteld. De verruimde navorderingsbevoegdheid gold dus nog niet. De Hoge Raad heeft zich over dit aspect nog niet uitgesproken.

### Tenslotte

Navorderingskwesaties zijn bijna altijd heel erg feitelijk. Met de arresten van de Hoge Raad uit 2014 beschikken

Bij pleitbaar  
standpunt geen  
30%-criterium

de belastingplichtige en zijn adviseur over enkele handvatten om te beoordelen of de verruimde bevoegdheid van art. 16, tweede lid, onderdeel c, AWR, van toepassing is. Dat kan aan de hand van de volgende vragen:

- Is de onjuiste aanslag of beschikking vastgesteld na 31 december 2009?
- Is het ten onrechte niet belaste inkomen hoger dan de doelmatigheidsgrens van € 1.000?
- Is de onjuiste aanslag of beschikking niet het gevolg van een beoordelingsfout?
- Indien er sprake is van een pleitbaar standpunt, is een door de inspecteur aangekondigde correctie van de aangifte zonder denkbare reden achterwege gebleven?
- Heeft de inspecteur een correctie van de aangifte aangekondigd, maar is deze correctie achterwege gebleven zonder dat de belastingplichtige er van uit mocht gaan dat de aanslag niettemin op goede gronden is vastgesteld?

Indien het antwoord op al deze vragen bevestigend luidt, lijkt navordering naar de huidige stand van de jurisprudentie mogelijk.

Nieuwe rechtspraak zal ongetwijfeld tot nieuwe nuances leiden omdat de feiten daar weer anders zullen liggen.

### Geraadpleegd

- Kamerstukken II, 2009-2010, 32128, nr. 20, p.18
- Rechtbank Haarlem 28 februari 2011, 10/02612; Fida 20111974
- Hoge Raad 10 januari 2014, nr. 12/04979; Fida 20140114
- Hoge Raad 27 juni 2014, nr. 14/00350; Fida 20143967
- Hoge Raad 27 juni 2014, nr. 13/02194; Fida 20143964
- Hoge Raad 27 juni 2014, nr. 13/02845; Fida 20143965
- Hoge Raad 28 november 2014, nr. 13/04286; Fida 20147041