



Redelijkerwijs kenbare fout: Hoge Raad stelt grenzen

Tijdschrift Formeel Belastingrecht 2014/07

Mr. A.J.C. Perdaems

Noot

De auteur is als advocaat werkzaam bij Hertoghs advocatenbelastingkundigen.

Mr. G.H. Ulrich

Noot

De auteur is als Professional Support Lawyer werkzaam bij Hertoghs advocaten-belastingkundigen.

Met ingang van 1 januari 2010[1] is art. 16, lid 2, onderdeel c, Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) ingevoerd. In deze bepaling is navordering mogelijk gemaakt voor de gevallen waarin te weinig belasting is geheven doordat ten gevolge van een *fout* een aanslag ten onrechte achterwege is gelaten of tot een te laag bedrag is vastgesteld, hetgeen de belastingplichtige *redelijkerwijs* kenbaar is (hierna: redelijkerwijs kenbare fout). Voor de beantwoording van de vraag wanneer de fout redelijkerwijs kenbaar is, is een fictie opgenomen. Van zo'n fout is in ieder geval sprake indien de te weinig geheven belasting ten minste 30% van de ingevolge de belastingwet verschuldigde belasting bedraagt.

Inmiddels heeft de Hoge Raad een viertal arresten[2] gewezen over navordering op grond van art. 16, lid 2, onderdeel c, AWR. Wij bespreken drie[3] van deze arresten en gaan in op de daaraan voorafgaande conclusies van A-G IJzerman. De nadruk in deze bijdrage ligt op de vraag op *welke fouten* deze bepaling ziet en in welke gevallen sprake is van een *kenbare* fout. Daarbij wordt ingegaan op de mogelijkheid om tegenbewijs te leveren bij toepassing van de 30%-fictie. Wij beogen door de achtergrond van de bepaling weer te geven een breder beeld van deze bepaling te schetsen, waardoor de vraag of deze bepaling van toepassing is beter kan worden beantwoord. Wij sluiten af met een overzicht van een aantal criteria waaraan kan worden getoetst bij de beoordeling of navordering op grond van art. 16, lid 2, onderdeel c, AWR mogelijk is.

1 Welke fouten vallen onder art 16, lid 2, onderdeel c, AWR?

1.1 De schrijf- en tikfoutenjurisprudentie

Aangezien art. 16, lid 2, onderdeel c, AWR deels een codificatie is van de schrijf- en tikfoutenjurisprudentie, zetten wij allereerst de ontwikkeling van dit leerstuk uiteen.

De Hoge Raad heeft op 6 juni 1973 voor het eerst geoordeeld dat een inspecteur kan navorderen in gevallen waarin geen sprake is van een nieuw feit,[4] maar van een fout in de administratieve verwerking van de aanslag.[5] De jurisprudentie die naar aanleiding van dit arrest is verschenen, wordt aangeduid als de schrijf- en tikfoutenjurisprudentie en is zeer omvangrijk.[6] De term schrijf- en tikfouten is enigszins misleidend, aangezien het naast schrijf- en tikfouten veelal gaat om allerlei andere fouten.[7] Zo worden bijvoorbeeld overnamefouten,[8] tel- en rekenfouten[9] en verkeerde tariefgroepindelingen[10] ook onder de schrijf- en tikfoutenjurisprudentie geschaard. In de jurisprudentie zijn deze 'vergelijkbare fouten' gedefinieerd als 'op een met een schrijf- of tikfout gelijk te stellen vergissing'. [11]

In zijn arrest van 8 augustus 2003[12] heeft de Hoge Raad een nieuwe formulering gegeven aan de schrijf- en tikfoutenjurisprudentie:

'Indien echter een aanslag te laag is vastgesteld niet als gevolg van een verwijtbaar onjuist inzicht van de inspecteur in de feiten die bepalend zijn voor de (omvang van de) belastingplicht of van een onjuistinzicht van de

inspecteur in het recht, maar 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, en het voor de belastingplichtige redelijkerwijs kenbaar was dat bij de totstandkoming van de aanslag een fout was gemaakt – waarbij niet van belang is of tevens kenbaar was waarin de fout bestond –, is overeenkomstig de hoofdregel navordering toegestaan.” (onderstreping AP/GU)

Uit deze overweging van de Hoge Raad zijn drie soorten fouten te destilleren. Fouten als gevolg van een verwijtbaar onjuist inzicht in de feiten, fouten als gevolg van een onjuist inzicht in het recht en fouten die leiden tot een discrepantie tussen de wil van de inspecteur en hetgeen in het aanslagbiljet is vastgesteld. Indien een aanslag te laag is vastgesteld als gevolg van deze laatste soort fout en deze fout voor de belastingplichtige redelijkerwijs kenbaar is, is navordering naar het oordeel van de Hoge Raad toegestaan.

Een discrepantie tussen de wil van de inspecteur en wat in het aanslagbiljet is vastgelegd, kan echter niet worden aanvaard in geval van fouten die het gevolg zijn van een onjuiste gegevensverwerking (door personen of automatiseringssystemen) die voortvloeit uit een bepaalde werkwijze waarvoor binnen de Belastingdienst is gekozen. In dat geval moet de inspecteur de gevolgen van die werkwijze voor zijn rekening nemen. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer de fout een gevolg is van de keuze van de inspecteur of de Belastingdienst voor een onzorgvuldige werkwijze met beperkte controle^[13] of het gevolg is van het laten invoeren van gegevens uit de aangifte in het geautomatiseerde systeem door personen met onvoldoende vakkennis en zonder voldoende instructie.^[14] Ook indien aanslagen niet of tot een te laag bedrag worden vastgesteld ten gevolge van een bij de inspecteur bekende systeemfout en geen toereikende maatregelen zijn getroffen tot herstel of om de gevolgen ervan te vermijden is sprake van ‘werkwijzefouten’.^[15] Navordering is dan derhalve niet mogelijk.^[16]

1.2 Aanleiding invoering art 16, lid 2, onderdeel c, AWR

De invoering van art. 16, lid 2, onderdeel c, AWR^[17] is onder meer gebaseerd op het arrest van de Hoge Raad^[18] naar aanleiding van het door A-G Niessen in het belang der wet ingestelde beroep in cassatie in de zogenoemde ‘hypotheekrenteaftrek-zaak’.^[19] De belanghebbende in die zaak heeft aangifte gedaan met behulp van een door de Belastingdienst aan hem ter beschikking gestelde diskette. Omdat de diskette tot tweemaal toe geen leesbaar bestand bevatte, heeft de belanghebbende driemaal dezelfde aangifte gedaan. In de derde aangifte heeft belanghebbende een typfout gemaakt, waardoor een te hoog bedrag aan hypotheekrenteaftrek werd ingevuld. De inspecteur legt vervolgens aan de belanghebbende een primitieve aanslag op uitgaande van een hypotheekrente van € 3.419.635 in plaats van het in de eerste twee aangiftes vermelde bedrag van € 3.419.

Hof Den Bosch is van oordeel dat de inspecteur de aangifte aan een nader onderzoek had moeten onderwerpen, gezien het onverklaarbaar grote verschil tussen de hoogte van de hypotheekrente in de aangifte in vergelijking met de hoogte van de hypotheekrente in de aangiften over de jaren ervoor. Het gegeven dat de Belastingdienst er om hem moverende redenen voor heeft gekozen om grote aantallen aangiften geautomatiseerd te regelen, zonder bijvoorbeeld de onderhavige aangifte voor een handmatige beoordeling te selecteren, kan naar het oordeel van het hof niet aan belanghebbende worden tegengeworpen. De gevolgen voor het bewust toepassen van deze werkwijze moeten voor rekening van de inspecteur komen.

A-G Niessen stelt cassatie in het belang der wet in.^[20] Hij interpreteert art. 16, lid 1, AWR zo 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 die fout – kan menen dat de aanslag op het juiste bedrag is vastgesteld’.*

Niessen stelt hiermee in feite voor de schrijf- en tikfoutenjurisprudentie op te rekken.

De Hoge Raad^[21] volgt deze ruimere uitleg echter niet en is van oordeel dat het niet op zijn weg ligt om de uitleg van art. 16 AWR te herzien in verband met een veranderde werkwijze van de Belastingdienst en te beslissen over de vraag of de grenzen van de navorderingsmogelijkheden van de Belastingdienst opnieuw moeten worden

afgebakend. Naar het oordeel van de Hoge Raad is deze beslissing, gelet op het rechtspolitieke karakter daarvan, voorbehouden aan de wetgever.

De wetgever heeft de handschoen opgepakt en art. 16, lid 2, onderdeel c, AWR ingevoerd.

1.3 Wetsgeschiedenis foutbegrip

Bij de invoering van art. 16, lid 2, onderdeel c, AWR is navordering op grond van art. 16, lid 1, AWR ongewijzigd gebleven, zodat navordering nog steeds mogelijk is indien sprake is van een nieuw feit of de belastingplichtige te kwader trouw is. De uitzondering dat bij een ambtelijk verzuim navordering toch mogelijk is als sprake is van een zogenoemde schrijf- of tikfout is gecodificeerd in art. 16, lid 2, onderdeel c, AWR.[22] Met onderdeel c is echter een nog breder bereik beoogd. Ook belastingaanslagen waarvan de onjuistheid kenbaar is voor de belastingplichtige vallen onder het bereik van de nieuwe wettekst:[23]

‘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.’ (onderstreping AP/GU)

Over de vraag of ook inzichtfouten onder het foutbegrip van art. 16, lid 2, onderdeel c, AWR vallen, is door de wetgever opgemerkt:[24]

‘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.’

1.4 De fouten die onder art 16, lid 2, onderdeel c, AWR vallen

In de uiteindelijke wettekst van art. 16, lid 2, onderdeel c, AWR wordt het begrip ‘fout’ genoemd. Dit begrip is ruim en kan extensief en restrictief worden uitgelegd. In de extensieve uitleg heeft indien sprake is van ten minste 30% te weinig geheven belasting, niet te worden getoetst of de fout als gevolg waarvan te weinig belasting is geheven, voortvloeide uit een verwijtbaar onjuist inzicht van de inspecteur in de feiten of een onjuist inzicht in het recht. Ook hoeft niet te worden getoetst of sprake is van een discrepantie tussen de wil van de inspecteur en hetgeen hij in de aanslag heeft vastgelegd. Alle fouten, ook de ‘inzichtfouten’, kunnen dan door middel van navordering worden hersteld.

Bij een restrictieve interpretatie van art. 16, lid 2, onderdeel c, AWR wordt allereerst beoordeeld van welke soort fout sprake is. Indien sprake is van een verwijtbaar onjuist inzicht van de inspecteur in de feiten of een onjuist inzicht in het recht, is deze bepaling niet van toepassing. Eerst indien sprake is van een fout die onder de bepaling valt, komt het 30%-criterium aan de orde. Dit criterium ziet uitsluitend op de toets of de in de aanslag gemaakte fout voor de belastingplichtige kenbaar was.

Niessen interpreteert art. 16, lid 2, onderdeel c, AWR op extensieve wijze en leidt uit de wettekst af dat de 30%-regel ook geldt in gevallen waarin de aanslag te laag is vastgesteld door een foutief inzicht van de inspecteur in de feiten of het recht.[25]

Hof Arnhem-Leeuwarden leidt daarentegen in zijn uitspraak van 3 december 2013 uit de geschiedenis en de totstandkoming van art. 16, lid 2, onderdeel c, AWR af, dat deze wettekst restrictief dient te worden geïnterpreteerd.[26] Dit brengt naar het oordeel van het hof (onder meer) met zich dat ook na de inwerkingtreding van art. 16, lid 2, onderdeel c, AWR navordering nog steeds is uitgesloten in de gevallen waarin de aanslag onjuist is vastgesteld als gevolg van een verwijtbaar onjuist inzicht van de inspecteur in de feiten of een onjuist inzicht in het recht.

A-G IJzerman is in zijn conclusie naar aanleiding van het tegen deze uitspraak ingestelde beroep in cassatie van oordeel dat ‘het fout-vereiste [...] aldus restrictief [moet] worden geïnterpreteerd dat onder een “fout” niet mag worden verstaan een verwijtbaar onjuist inzicht van de inspecteur in de feiten of het recht’.[27]

De Hoge Raad leidt vervolgens uit de wetsgeschiedenis af dat de wetgever met de introductie van art. 16, lid 2, onderdeel c, AWR niet heeft willen breken met de ontwikkelde rechtspraak over 'beoordelingsfouten'. [28] Deze rechtspraak over beoordelingsfouten houdt naar het oordeel van de Hoge Raad in dat *'herstel door middel van navordering niet mogelijk is indien 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 van een onjuist inzicht van de inspecteur in het recht (zie HR 8 augustus 2003, nr. 37570, ECLI:NL:HR:2003:AI0921, BNB 2003/345). Een dergelijke beoordelingsfout kan niet met toepassing van artikel 16, lid 2, letter c, AWR worden hersteld, ook niet indien zij voor de belastingplichtige kenbaar was' (onderstreping AP/GU).*

Met dit oordeel van de Hoge Raad komt een einde aan de onzekerheid over de interpretatie van het begrip fout als bedoeld in art. 16, lid 2, onderdeel c, AWR. De Hoge Raad houdt naar onze mening terecht de restrictieve leer aan. Dit heeft tot gevolg dat fouten in de aanslag als gevolg van een verwijtbaar onjuist inzicht van de inspecteur in de feiten of een onjuist inzicht in het recht niet onder art. 16, lid 2, onderdeel c, AWR vallen.

Bij dit oordeel noemt de Hoge Raad de inzichtfouten 'beoordelingsfouten'. Wij merken nog op dat in tegenstelling tot hetgeen in de literatuur is opgemerkt naar aanleiding van de arresten van de Hoge Raad van 27 juni 2014 het begrip 'beoordelingsfout' geen nieuw door de Hoge Raad geïntroduceerd begrip is. [29] De Hoge Raad heeft op 19 september 1990 immers reeds over een telfout geoordeeld, dat geen sprake was van een navordering verhinderende beoordelingsfout. [30]

Maar één zwaluw maakt nog geen zomer. De Hoge Raad overweegt namelijk vervolgens dat afgezien van de beoordelingsfouten het begrip fout neutraal en ruim is bedoeld. Onder fout 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", indien het gevolg daarvan is dat de belastingsschuld op een te laag bedrag is vastgesteld'.

De Hoge Raad oordeelt vervolgens dat de fout inhoudende dat is nagelaten de geautomatiseerde afdoening van de aangiften te blokkeren niet kan worden aangemerkt als een *beoordelingsfout* en oordeelt dat dit nalaten is aan te merken als een fout in de ruime en neutrale zin die aan het foutbegrip toekomt.

Met deze toets, waarbij de Hoge Raad toetst of sprake is van een uitzondering, namelijk een beoordelingsfout, lijkt de Hoge Raad duidelijk te maken dat alleen beoordelingsfouten niet onder het foutbegrip van deze bepaling vallen. Daaruit zou kunnen worden afgeleid dat alle andere fouten hier wel onder vallen. Deze conclusie lijkt ons wat te kort door de bocht, aangezien niet te voorspellen is wat voor type fouten in de toekomst kunnen ontstaan. Het is dus nog de vraag of er naast de beoordelingsfouten nog een categorie fouten is die niet onder deze bepaling valt.

2 Definitie redelijkerwijs kenbaar

Indien vaststaat dat sprake is van een fout die onder art. 16, lid 2, onderdeel c, AWR valt, komt de vraag aan de orde of de fout voor de belastingplichtige redelijkerwijs kenbaar is. Op 10 januari 2014 heeft de Hoge Raad het eerste arrest over de redelijkerwijs kenbare fout gewezen. [31] Daarin geeft de Hoge Raad een definitie van 'redelijkerwijs kenbaar'. Allereerst schetsen wij de casus.

Aan de belanghebbende was een aanslag rioolrecht opgelegd voor een bedrag van € 235. Deze aanslag was te laag vastgesteld. Ingevolge de van toepassing zijnde Verordening diende de aanslag te worden vastgesteld op € 258. Voor een bedrag van € 23 werd een navorderingsaanslag opgelegd. Op de met de aanslag meegezonden bijsluiters en op de website waarnaar in de bijsluiters werd verwezen, werd het bedrag van € 258 genoemd.

Bij de beantwoording van de vraag of Hof Den Haag terecht had geoordeeld dat sprake was van een redelijkerwijs kenbare fout gaat de Hoge Raad te rade in de geschiedenis van de totstandkoming van de bepaling. De Hoge Raad citeert uit de wetsgeschiedenis onder andere:

'Bij de toepassing van het kenbaarheidsvereiste gaat het er niet om of de onjuistheid voor een concrete belastingplichtige kenbaar is, maar of een belastingplichtige met een gemiddelde kennis van, en een gemiddeld inzicht in het fiscale recht, de onjuistheid onderkent.'

'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 (...) niet juist is.'

De Hoge Raad overweegt dat het hof een strengere uitleg heeft gegeven aan het begrip 'redelijkerwijs kenbaar' dan blijkt uit de wetsgeschiedenis is beoogd. De Hoge Raad overweegt dat de enkele vermelding van een bedrag aan rioolheffing van € 235 niet van dien aard is dat daarmee voor een belastingplichtige *onmiddellijk duidelijk* had moeten zijn dat de aanslag onjuist is.[32] Raadpleging van de bijsluiters, waarnaar op het aanslagbiljet wordt verwezen voor verdere informatie, en van de daarin vermelde website, lag volgens de Hoge Raad daarmee niet voor de hand.

De Hoge Raad vergt (gelukkig) een minder vergaande onderzoeksplicht van de belastingplichtige dan het hof en A-G IJzerman doen. Uit dit arrest volgt de rechtsregel dat pas sprake is van een redelijkerwijs kenbare fout indien voor de belastingplichtige *onmiddellijk duidelijk* had moeten zijn dat de aanslag onjuist is. Dat sprake is van een objectieve toets, volgt uit het gebruik van de bewoordingen 'had moeten zijn'. Hieruit kan worden afgeleid dat het niet van belang is of de belastingplichtige daadwerkelijk met de onjuistheid bekend was. Dit volgt tevens uit de wetsgeschiedenis, waarin wordt gesproken over een belastingplichtige met een gemiddelde kennis van, en een gemiddeld inzicht in het fiscale recht.[33]

Het gaat erom of het de belastingplichtige bij het bekijken van de aanslag an sich *onmiddellijk duidelijk* had moeten zijn dat de aanslag onjuist is. Raadplegen van de bijsluiters en de daarin vermelde website komt, zo lezen wij het arrest van de Hoge Raad, pas aan de orde als het bekijken van de aanslag daartoe aanleiding geeft. Wij onderschrijven dit oordeel van de Hoge Raad. Laten we bij ons zelf te rade gaan. Wie denkt bij het bekijken van een aanslag rioolheffing van € 235 dat deze € 23 te laag is vastgesteld? Wij in ieder geval niet. Om tot die conclusie te komen, is nader onderzoek in bijvoorbeeld de bijsluiters vereist. Bij een redelijkerwijs kenbare fout wordt niet verlangd dat nader onderzoek wordt verricht, maar moet als het ware in één oogopslag duidelijk zijn dat de aanslag niet juist is.

3 30%-fictie met tegenbewijsregeling

3.1 Inleiding

De beoordeling of sprake is van een fout die *redelijkerwijs kenbaar* is, is door een fictie van 30% op te nemen eenvoudiger gemaakt. Art. 16, lid 2, onderdeel c, AWR luidt:

'(...) waarvan in elk geval sprake is indien de te weinig geheven belasting ten minste 30 percent van de ingevolge de belastingwet verschuldigde belasting bedraagt.'

De vraag is of bij een afwijking van 30% of meer sowieso sprake is van een kenbare fout of dat tegenbewijs mogelijk is. De Hoge Raad heeft onzes inziens in twee arresten van 27 juni 2014 geoordeeld dat tegenbewijs mogelijk is.[34] Voor de praktijk zijn dit belangrijke arresten, omdat hieruit volgt dat indien sprake is van een afwijking van 30%, niet per definitie sprake is van een redelijkerwijs kenbare fout.

3.2 Wetsgeschiedenis

In de memorie van toelichting bij de wet 'Overige fiscale maatregelen 2010' wordt ingegaan op de kenbaarheid van de fout:[35]

'De afwezigheid van enige reden voor de onjuiste vaststelling van de belastingschuld kan een belangrijke aanwijzing zijn dat een fout is gemaakt. Indien de belastingplichtige echter in redelijkheid kan menen dat de aanslag, hoewel onjuist, op goede gronden tot een te laag bedrag is vastgesteld of achterwege is gebleven, is geen sprake van een kenbare onjuistheid.' (onderstreping AP/GU)

Slechts een halve pagina verderop wordt in deze memorie van toelichting vermeld:[36]

'Indien de geheven belasting echter ten minste 30 percent minder is dan de daadwerkelijke – uit de belastingwet voortvloeiende – belastingschuld, is naar de mening van het kabinet de onjuiste vaststelling van de aanslag in elk geval redelijkerwijs kenbaar.'

Of sprake is van een kenbare fout is mede afhankelijk van de vraag of een pleitbaar standpunt is ingenomen. In de Nota naar aanleiding van het verslag wordt ingegaan op de relatie tussen een pleitbaar standpunt en de vraag of sprake is van een redelijkerwijs kenbare fout:[37]

'(...) is het volgens het kabinet dus duidelijk dat een belastingaanslag waarin een pleitbaar standpunt is gevolgd niet redelijkerwijs kenbaar onjuist is. (...).'

Even verderop wordt ingegaan op de 30%-fictie:[38]

'Vragen over de kenbaarheid van de onjuistheid van de belastingaanslag – of van de ten onrechte genomen beschikking om geen aanslag op te leggen – hebben met name belang indien de afwijking tussen de geformaliseerde en de materiële belastingsschuld minder dan 30% bedraagt.

Indien die aanslag of beschikking namelijk in belangrijke mate, ofwel 30%, afwijkt van de werkelijke belastingsschuld moet de belastingplichtige in alle redelijkheid de onjuistheid hebben kunnen begrijpen. De grens van 30% objectificeert dus de kenbaarheid.'

Remkes heeft een amendement ingediend waarin hij voorstelt om in art. 16, lid 2, onderdeel c, AWR een uitzondering op te nemen voor het geval de inspecteur ten onrechte een pleitbaar standpunt van de belastingplichtige heeft gevolgd:[39]

'c. ten gevolge van een evidente fout een aanslag ten onrechte achterwege is gelaten of een belastingaanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld, behoudens voor zover deze fout erin bestaat dat de inspecteur ten onrechte een pleitbaar standpunt van de belastingplichtige heeft gevolgd.'

In het verslag van een wetgevingsoverleg van 9 november 2009 is dit amendement besproken. Staatssecretaris De Jager reageert op het pleitbaar standpunt bij navordering:[40]

'Op grond van het voorstel dat ik nu heb gedaan, geldt al dat niet nagevorderd zal kunnen worden indien sprake is van een pleitbaar standpunt. Bij dezen doe ik voor 100% die toezegging. Dat zit al in dit voorstel. Het is dus ook niet nodig, zoals de heer Remkes voorstelt, om navordering nader te begrenzen door pleitbare standpunten uit te sluiten.'

Uit de wetsgeschiedenis volgt niet duidelijk of een afwijking van 30% tot gevolg heeft dat de fout sowieso kenbaar is of dat bij een afwijking van 30% de fout niet kenbaar is als sprake is van een pleitbaar standpunt of de belastingplichtige in redelijkheid kon menen dat de aanslag op goede gronden is vastgesteld. De toelichtingen op de bepaling zijn niet consistent.

3.3 Conclusies A-G IJzerman

A-G IJzerman gaat in zijn conclusies voorafgaand aan deze twee arresten van 27 juni 2014 in op het belang van een pleitbaar standpunt en de vraag is of is voldaan aan het kenbaarheidsvereiste. De A-G komt tot de conclusie:

'5.16 Ten aanzien van de kenbaarheid dat er een fout is gemaakt, is niet van afzonderlijk belang te achten of de belastingplichtige in zijn aangifte een pleitbaar standpunt heeft ingenomen dat heeft geleid tot aangifte-conforme aanslagoplegging. Een dergelijke gang van zaken kan wel betekenen dat het aan een belastingplichtige niet kenbaar kon zijn dat de aanslag onjuist was vastgesteld. Dat feitelijke gegeven kan aan navordering dan in de weg staan behoudens, naar ik meen, toepassing van de 30 percent bewijsfictie.

(...)

5.19 Uit de Nota naar aanleiding van het verslag blijkt dat de 30 percent bewijsfictie de kenbaarheid van de fout objectificeert. Het gaat om een wetsfictie zonder tegenbewijsregeling.'

De A-G verwijst hierbij naar de schriftelijke beantwoording door de staatssecretaris van Financiën van een vraag van de heer Omtzigt. De staatssecretaris antwoordt:[41]

'Wat betreft het opnemen van een tegenbewijsregeling ben ik van mening dat dit in de praktijk juist tot rechtsonzekerheid en zinloze procedures leidt.'

Daarnaast verwijst de A-G naar diverse auteurs[42] die menen dat de 30%-fictie een fictie zonder tegenbewijsregeling is.

3.4 Arrest Hoge Raad 27 juni 2014, nr 14/00350

De Hoge Raad komt echter in rechtsoverweging 2.4.1 van zijn arrest van 27 juni 2014, nr. 14/00350 tot een ander oordeel. Dit arrest ziet op navorderingsaanslagen die over de jaren 2009 en 2010 zijn opgelegd in verband met een correctie voor het in de belastingheffing betrekken van het bedrijfspand in box 1 in plaats van in box 3. De feiten zijn als volgt:

Belanghebbende vermeldt het bedrijfspand in de aangiften in box 3	
Maart 2010	Aanvang boekenonderzoek.
Medio 2010	Correspondentie tussen inspecteur en belanghebbende over het voornemen het bedrijfspand in box 1 in aanmerking te nemen. Belanghebbende geeft hierin aan dat aangiften zijn gedaan overeenkomstig aanwijzingen van de inspecteur en stelt voor een eventuele wijziging in de aangifte vanaf het jaar 2010 toe te passen.
24 december 2010	Primitieve aanslag 2008 zonder correctie.
19 januari 2011	Brief van inspecteur met mededeling dat voor de jaren 2006 tot en met 2009 de opbrengsten uit verhuur in box 1 in aanmerking moeten worden genomen.
9 februari 2011	Primitieve aanslag 2009 zonder correctie.
26 maart 2011	Navorderingsaanslag 2008.
19 april 2011	Navorderingsaanslag 2009.

De Hoge Raad oordeelt dat sprake is van een fout[43] in de zin van art. 16, lid 2, onderdeel c, AWR en wijst de zaak terug[44] ter beantwoording van de vraag of sprake was van een fout die voor belanghebbende redelijkerwijs kenbaar was. De Hoge Raad geeft aan het verwijzingshof mee dat van belang is dat belanghebbende voor het hof heeft betoogd dat, gelet op de gang van zaken voorafgaande aan het opleggen van de primitieve aanslagen, voor haar niet kenbaar was dat die aanslagen tot een te laag bedrag waren vastgesteld, aangezien zij ervan mocht uitgaan dat die juist waren. De Hoge Raad overweegt:

‘Van kenbare onjuistheid is geen sprake in gevallen waarin de belastingplichtige in redelijkheid kon menen dat de aanslag, hoewel tot een te laag bedrag, niettemin op goede gronden is vastgesteld (zie de memorie van toelichting, vermeld in onderdeel 4.2 van de conclusie van de Advocaat-Generaal). Voor zover een aanslag aldus tot een te laag bedrag is vastgesteld, mag de te weinig geheven belasting ook niet worden nagevorderd met toepassing van de 30%-regel uit artikel 16, lid 2, letter c, AWR.’ (onderstreping AP/GU)

3.5 Arrest Hoge Raad 27 juni 2014, nr 13/02194

Het tweede arrest van 27 juni 2014 ziet op een navorderingsaanslag die over het jaar 2008 is opgelegd voor een bijtelling wegens privégebruik van een tot het ondernemingsvermogen behorende personenauto. De feiten zijn als volgt:

17 mei 2010	Aankondiging boekenonderzoek door inspecteur aan belanghebbende.
27 mei 2010	Belanghebbende dient aangifte in.
8 juli 2010	Gesprek inspecteur en belanghebbende over bevindingen onderzoek met mededeling dat ten onrechte geen bijtelling privégebruik in de aangifte is opgenomen en dat dit wordt gecorrigeerd.
10 augustus 2010	Primitieve aanslag zonder correctie, tussen gesprek in juli en het opleggen van deze aanslag heeft de inspecteur geen mededeling gedaan omtrent de onjuistheid van de aanslag.
2 november 2010	Navorderingsaanslag.

De Hoge Raad oordeelt dat sprake is van een fout in de zin van art. 16, lid 2, onderdeel c, AWR en gaat vervolgens in het kader van de vraag of de fout redelijkerwijs kenbaar is in op het beroep van belanghebbende dat in de aangifte een pleitbaar standpunt is ingenomen. De Hoge Raad overweegt:

'Daarmee wordt kennelijk bedoeld op de opmerking tijdens de parlementaire behandeling van de onderhavige regeling dat in gevallen waarin de inspecteur bij de aanslagregeling ten onrechte een aangifte volgt waarin uitdrukkelijk een pleitbaar standpunt is ingenomen, het voor de belastingplichtige niet kenbaar is dat de belastingaanslag onjuist is vastgesteld (zie onderdeel 4.5 van de conclusie van de Advocaat-Generaal). Deze opmerking neemt niet weg dat aan het kenbaarheidsvereiste wordt voldaan, zelfs in gevallen waarin uitdrukkelijk een pleitbaar standpunt in de aangifte is ingenomen, indien – zoals in dit geval – door de inspecteur naar aanleiding van een onderzoek een correctie op de aangifte is aangekondigd en vervolgens een aanslag wordt opgelegd waarbij die correctie zonder enige denkbare reden achterwege blijft.' (onderstreping AP/GU)

3.6 Beschouwingen tegenbewijsregeling 30%-fictie

3.6.1. Arrest Hoge Raad 27 juni 2014, nr. 14/00350

Uit het eerste arrest met nummer 14/00350 volgt duidelijk dat ook al is sprake van een afwijking van meer dan 30%, navordering op basis van de fictie niet mogelijk is in gevallen waarin de aanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld maar de belastingplichtige in redelijkheid kon menen dat de aanslag niettemin op goede gronden is vastgesteld. Aan het verwijzingshof is het nu de taak om te beoordelen of dat het geval is.

Uit dit arrest volgt derhalve dat de Hoge Raad – anders dan de A-G – van oordeel is dat de 30%-fictie een tegenbewijsregeling kent. Uit de hiervoor geciteerde onderdelen uit de wetsgeschiedenis volgt onzes inziens dat het oordeel van de Hoge Raad, dat is gebaseerd op de wetsgeschiedenis, twee kanten op had kunnen vallen. Een oordeel inhoudende dat bedoeld is een 30%-fictie zonder tegenbewijsregeling in te voeren, kan op de wetsgeschiedenis worden gebaseerd. Maar ook het oordeel waar de Hoge Raad toe komt, kan op de wetsgeschiedenis worden gebaseerd. Uit de overwegingen in de wetsgeschiedenis over de situatie waarin de belastingplichtige op goede gronden kon menen dat de aanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld dan wel een pleitbaar standpunt had, kan de conclusie worden getrokken dat de wetgever een tegenbewijsregeling wenselijk achtte. Wij onderschrijven het oordeel van de Hoge Raad dat in het geval waarin beide uitleggingen mogelijk zijn in het voordeel van de rechtsbescherming van de belastingplichtige wordt geoordeeld. Daarbij dient immers in acht te worden genomen dat navordering een uitzondering maakt op het vertrouwen dat aan een aanslag kan worden ontleend. Als een belastingplichtige in redelijkheid kon menen dat de aanslag op goede gronden is vastgesteld, kan bezwaarlijk worden betoogd dat het hem redelijkerwijs kenbaar was dat de aanslag naar een te laag bedrag is opgelegd.

3.6.2. Arrest Hoge Raad 27 juni 2014, nr. 13/02194

Uit het tweede arrest met nummer 13/02194 kan, hoewel de Hoge Raad in dit geval oordeelt dat sprake is van een kenbare fout, onzes inziens wel worden afgeleid dat indien sprake is van een pleitbaar standpunt en is voldaan aan de 30%-fictie, niet altijd sprake hoeft te zijn van kenbaarheid. De Hoge Raad oordeelt dat zelfs als in de aangifte een uitdrukkelijk pleitbaar standpunt is ingenomen, aan het kenbaarheidsvereiste is voldaan indien een correctie is aangekondigd en deze correctie zonder enige denkbare reden achterwege blijft.

Wij leiden uit dit arrest af, dat indien het voor de belanghebbende 'kenbaar' was dat een correctie zou worden opgelegd en deze achterwege blijft, navordering mogelijk is. Wanneer in de aangifte echter uitdrukkelijk een pleitbaar standpunt is ingenomen en de aanslag zonder correctie wordt opgelegd en ook voorafgaand aan de aanslag geen correctie is aangekondigd, kan onzes inziens succesvol worden betoogd dat niet aan het kenbaarheidsvereiste is voldaan. De Hoge Raad overweegt immers dat in dit geval sprake is van een uitzondering, waardoor aan het kenbaarheidsvereiste is voldaan.

3.6.3. Verhouding tussen rechtsregels uit deze arresten

De vraag is nu hoe deze twee arresten zich tot elkaar verhouden. Om die vraag te kunnen beantwoorden is allereerst van belang om na te gaan of het menen dat een aanslag op goede gronden is vastgesteld, overeenkomt met het innemen van een pleitbaar standpunt. In paragraaf 4 van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst wordt het pleitbaar standpunt als volgt gedefinieerd:

'2. Van een pleitbaar standpunt is sprake als een door belanghebbende ingenomen standpunt, gelet op de stand van de jurisprudentie en de heersende leer, in die mate juridisch pleitbaar of verdedigbaar is dat belanghebbende redelijkerwijs kan menen juist te handelen.' (onderstreping AP/GU)

Bij de vraag of sprake is van een pleitbaar standpunt is derhalve van belang of de belanghebbende redelijkerwijs kan menen juist te handelen. Zo bezien zit er weinig ruimte tussen deze twee criteria. Een verschil is dat het menen dat een aanslag op goede gronden is vastgesteld op het moment van vaststellen van de primitieve aanslag ziet en een pleitbaar standpunt ziet op het innemen van het standpunt in de aangifte.[45]

Het verschil tussen beide arresten lijkt met name te zitten in de vraag of de belanghebbende op het moment waarop de primitieve aanslag wordt opgelegd, mocht menen dat deze op goede gronden is vastgesteld. Indien naar de feiten in beide zaken wordt gekeken, wordt dit duidelijker.

In het eerste arrest met nummer 14/00350 vond een discussie plaats over de vraag of het pand in box 3 of box 1 in aanmerking moest worden genomen.[46] Bij het opleggen van de primitieve aanslag over het jaar 2008 was nog niet duidelijk welk standpunt de inspecteur voor dat jaar innam. De mededeling van het standpunt van de inspecteur volgde na het vaststellen van die aanslag, doch vóór het vaststellen van de aanslag over het jaar 2009. Bij het opleggen van de aanslag 2008 was het voor belanghebbende onzes inziens in ieder geval niet kenbaar dat de inspecteur van de aangifte ging afwijken. Voor het jaar 2009 ligt dit genuanceerder. Het is nu aan het verwijzingshof om te beoordelen of de fout voor belanghebbende redelijkerwijs kenbaar was.

In het tweede arrest met nummer 13/02194 had vóór het opleggen van de primitieve aanslag zonder correctie een gesprek plaatsgevonden, waarin de inspecteur mededeelde dat ten onrechte geen privégebruik in de aangifte was opgenomen en dat hij dit ging corrigeren. Hier is sprake van een redelijkerwijs kenbare fout, omdat een aanslag wordt opgelegd waarbij de correctie zonder enige denkbare reden achterwege blijft. Voor de belastingplichtige is het dan redelijkerwijs kenbaar dat de aanslag een fout bevat.

Hieruit kan worden geconcludeerd dat deze twee arresten elkaar in zoverre aanvullen dat in ieder geval sprake kan zijn van het menen dat een aanslag op goede gronden is vastgesteld als de correctie nog niet is aangekondigd. Ook indien sprake is van een afwijking van meer dan 30%, dient derhalve te worden nagegaan of de belastingplichtige kon menen dat de aanslag op goede gronden was vastgesteld. Hiervan is in ieder geval sprake als in de aangifte een pleitbaar standpunt is ingenomen.[47]

De Bont[48] plaatst de uitzondering op de 30%-regeling die geldt als de belastingplichtige in redelijkheid kan menen dat de aanslag op goede gronden is vastgesteld in het kader van het vertrouwensbeginsel. Wij menen echter dat deze uitzondering breder is dan de eisen die gelden voor een beroep op het vertrouwensbeginsel. De terugwijzing door de Hoge Raad waarbij deze uitzondering is geformuleerd, ziet op de vraag of de fout redelijkerwijs kenbaar was. De Hoge Raad geeft daarbij niet aan dat kenbaarheid alleen in die gevallen niet aanwezig is als succesvol een beroep op het vertrouwensbeginsel kan worden gedaan. De Hoge Raad geeft in de toelichting op de verwijzingsopdracht een ruimere uitleg. Bovendien heeft de Hoge Raad overwogen dat het hof niet was toegekomen aan de vraag of belanghebbende terecht een beroep op het vertrouwensbeginsel heeft gedaan. De Hoge Raad overweegt dat wanneer het verwijzingshof tot het oordeel komt dat sprake is van een redelijkerwijs kenbare fout, het beroep op het vertrouwensbeginsel door dat hof moet worden beoordeeld. Wij menen overigens wel dat deze overwegingen van de Hoge Raad zijn gegeven in het kader van het vertrouwen dat aan een aanslag kan worden ontleend, maar zijn van mening dat dit niet zover gaat dat aan alle criteria die gelden voor een succesvol beroep op het vertrouwensbeginsel moet worden voldaan.

3.6.4. Bewijslastverdeling

Indien de inspecteur overgaat tot navordering op grond van art. 16, lid 2, onderdeel c, AWR, ligt de bewijslast dat sprake is van een fout in de zin van deze bepaling bij betwisting daarvan door de belastingplichtige op de inspecteur. Voorts ligt bij hem de bewijslast dat de fout voor de belastingplichtige redelijkerwijs kenbaar is. Indien echter aan de 30%-fictie wordt voldaan, komt de bewijslast dat desondanks geen sprake is van een fout die redelijkerwijs kenbaar is bij de belastingplichtige te liggen. De 30%-fictie heeft onzes inziens derhalve een

verlegging van de bewijslast tot gevolg, waarbij de belastingplichtige aannemelijk moet maken dat hij kon menen dat de aanslag op goede gronden is vastgesteld.

4 Aandachtspunten bij navordering op grond van een kenbare fout

Bij navordering op grond van een redelijkerwijs kenbare fout geldt een aantal criteria. Mede uit de arresten van de Hoge Raad volgt dat bij navordering op grond van art. 16, lid 2, onderdeel c, AWR in ieder geval de volgende punten in acht moeten worden genomen:

1.

Is de primitieve aanslag of de voor bezwaar vatbare beschikking na 31 december 2009 vastgesteld respectievelijk genomen? Zo nee, deze bepaling is niet van toepassing.

2.

Vindt navordering plaats binnen twee jaar na het tijdstip waarop het besluit is genomen om geen aanslag op te leggen, dan wel de belastingaanslag is vastgesteld? Zo nee, geen navordering mogelijk op grond van deze bepaling.

3.

Is sprake van een laag bedrag in absolute zin (< € 1.000)? Zo ja, dan is beroep op de doelmatigheidsgrens mogelijk.[49] Geen navordering mogelijk op grond van deze bepaling.

4.

Is sprake van een beoordelingsfout? Zo ja, geen navordering mogelijk op grond van deze bepaling.

5.

Is de te weinig geheven belasting 30% of meer van de ingevolge de belastingwet verschuldigde belasting? Zo ja, belanghebbende moet aannemelijk maken dat hij kon menen dat de aanslag op goede gronden is vastgesteld dan wel dat hij in zijn aangifte een pleitbaar standpunt heeft ingenomen en het voor hem niet kenbaar was dat de aanslag onjuist was. Als hij hierin slaagt, is navordering op grond van deze bepaling niet mogelijk. Zo nee, de inspecteur moet aannemelijk maken dat de fout in de aanslag voor belanghebbende redelijkerwijs kenbaar was. Als hij hierin slaagt, is navordering mogelijk, mits aan de overige vereisten van deze bepaling is voldaan.

Noot

[1] HR 8 augustus 2003, nr. 37.570, BNB 2003/345.

[1] HR 8 augustus 2003, nr. 37.570, BNB 2003/345.

Noot

[2] HR 10 januari 2014, nr. 12/04979 na conclusie van A-G IJzerman, BNB 2014/69, HR 27 juni 2014, nr. 14/00350 na conclusie van A-G IJzerman, V-N 2014/27.9, HR 27 juni 2014 nr. 13/02194 na conclusie van A-G IJzerman, V-N 2014/34.9 en HR 27 juni 2014, nr. 13/02845, V-N 2014/34.10.

[2] HR 10 januari 2014, nr. 12/04979 na conclusie van A-G IJzerman, BNB 2014/69, HR 27 juni 2014, nr. 14/00350 na conclusie van A-G IJzerman, V-N 2014/27.9, HR 27 juni 2014 nr. 13/02194 na conclusie van A-G IJzerman, V-N 2014/34.9 en HR 27 juni 2014, nr. 13/02845, V-N 2014/34.10.

Noot

[3] Het arrest HR 27 juni 2014, nr. 13/02845, V-N 2014/34.10 bespreken wij niet. Daarin heeft de Hoge Raad bevestigd dat het overgangsrecht inhoudt dat art. 16, lid 2, onderdeel c, AWR voor het eerst kan worden toegepast tot herstel van na 31 december 2009 vastgestelde belastingaanslagen en na die datum genomen voor bezwaar vatbare beschikkingen. Aangezien dat onzes inziens niets nieuws bevat, gaan wij daar niet verder op in.

[3] Het arrest HR 27 juni 2014, nr. 13/02845, V-N 2014/34.10 bespreken wij niet. Daarin heeft de Hoge Raad bevestigd dat het overgangsrecht inhoudt dat art. 16, lid 2, onderdeel c, AWR voor het eerst kan worden toegepast tot herstel van na 31 december 2009 vastgestelde belastingaanslagen en na die datum genomen voor bezwaar vatbare beschikkingen. Aangezien dat onzes inziens niets nieuws bevat, gaan wij daar niet verder op in.

Noot

[4] Kwade trouw is pas ingevoerd in 1994.

[4] Kwade trouw is pas ingevoerd in 1994.

Noot

[5] HR 6 juni 1973, nr. 17.106, BNB 1973/161. Expliciet bevestigd door de Hoge Raad bij arrest van 15 december 1999, nr. 33.782, BNB 2000/44.

[5] HR 6 juni 1973, nr. 17.106, BNB 1973/161. Expliciet bevestigd door de Hoge Raad bij arrest van 15 december 1999, nr. 33.782, BNB 2000/44.

Noot

[6] Voor een overzicht van deze jurisprudentie verwijzen wij naar V-N aantekening 9.3 e.v. bij art. 16 AWR.

[6] Voor een overzicht van deze jurisprudentie verwijzen wij naar V-N aantekening 9.3 e.v. bij art. 16 AWR.

Noot

[7] Zie ook de annotatie van E.B. Pechler bij HR 3 juni 1993, nr. 28.284 in FED 1993/635.

[7] Zie ook de annotatie van E.B. Pechler bij HR 3 juni 1993, nr. 28.284 in FED 1993/635.

Noot

[8] Bijvoorbeeld HR 26 mei 1993, nr. 27.905, BNB 1993/294.

[8] Bijvoorbeeld HR 26 mei 1993, nr. 27.905, BNB 1993/294.

Noot

[9] Bijvoorbeeld HR 19 september 1990, nr. 26.973, BNB 1990/311.

[9] Bijvoorbeeld HR 19 september 1990, nr. 26.973, BNB 1990/311.

Noot

[10] Bijvoorbeeld Hof Den Haag 9 december 1985, nr. 156/85, V-N 1986/1611.

[10] Bijvoorbeeld Hof Den Haag 9 december 1985, nr. 156/85, V-N 1986/1611.

Noot

[11] Zie onder meer HR 24 januari 1990, nr. 25.795, BNB 1990/133.

[11] Zie onder meer HR 24 januari 1990, nr. 25.795, BNB 1990/133.

Noot

[12] HR 8 augustus 2003, nr. 37.570, BNB 2003/345.

[12] HR 8 augustus 2003, nr. 37.570, BNB 2003/345.

Noot

[13] HR 9 juli 2004, nr. 38.980, BNB 2004/351.

[13] HR 9 juli 2004, nr. 38.980, BNB 2004/351.

Noot

[14] HR 25 februari 2005, nr. 40.456, BNB 2005/173.

[14] HR 25 februari 2005, nr. 40.456, BNB 2005/173.

Noot

[15] HR 14 april 2006, nr. 40.958, BNB 2006/315.

[15] HR 14 april 2006, nr. 40.958, BNB 2006/315.

Noot

[16] Indien sprake was van een schriftelijke aankondiging vooraf dat de aanslag een misslag bevatte waarbij met voldoende scherppte werd aangegeven waaruit de misslag bestond, was navordering bij werkwijzefouten en bij inzichtfouten wel mogelijk (zie bijvoorbeeld HR 7 mei 2010, nr. 08/02054, BNB 2010/245).

[16] Indien sprake was van een schriftelijke aankondiging vooraf dat de aanslag een misslag bevatte waarbij met voldoende scherppte werd aangegeven waaruit de misslag bestond, was navordering bij werkwijzefouten en bij inzichtfouten wel mogelijk (zie bijvoorbeeld HR 7 mei 2010, nr. 08/02054, BNB 2010/245).

Noot

[17] Kamerstukken II, 2009-2010, 32 129, nr. 3, p. 5.

[17] Kamerstukken II, 2009-2010, 32 129, nr. 3, p. 5.

Noot

[18] HR 7 december 2007, nr. 44.096, BNB 2008/178.

[18] HR 7 december 2007, nr. 44.096, BNB 2008/178.

Noot

[19] Kamerstukken II, 2009-2010, 32 129, nr. 3, p. 25.

[19] Kamerstukken II, 2009-2010, 32 129, nr. 3, p. 25.

Noot

[20] Voordracht en Vordering tot Cassatie in het belang der wet 14 juni 2007, ECLI:NL:PHR:2007:BA9393.

[20] Voordracht en Vordering tot Cassatie in het belang der wet 14 juni 2007, ECLI:NL:PHR:2007:BA9393.

Noot

[21] HR 7 december 2007, nr. 44.096, BNB 2008/178.

[21] HR 7 december 2007, nr. 44.096, BNB 2008/178.

Noot

[22] Kamerstukken II, 2009-2010, 32 129, nr. 3, p. 25.

[22] Kamerstukken II, 2009-2010, 32 129, nr. 3, p. 25.

Noot

[23] Kamerstukken II, 2009-2010, 32 129, nr. 3, p. 25.

[23] Kamerstukken II, 2009-2010, 32 129, nr. 3, p. 25.

Noot

[24] Kamerstukken II, 2009-2010, 32 129, nr. 3, p. 25.

[24] Kamerstukken II, 2009-2010, 32 129, nr. 3, p. 25.

Noot

[25] R.E.C.M. Niessen, 'Navordering zonder nieuw feit bij kenbare fout', NTFR-B 2010/21.

[25] R.E.C.M. Niessen, 'Navordering zonder nieuw feit bij kenbare fout', NTFR-B 2010/21.

Noot

[26] Hof Arnhem-Leeuwarden 3 december 2013, nr. 13/00495, Ftd 2013-1652 en nr. 13/00496, V-N 2014/13.22.8.

[26] Hof Arnhem-Leeuwarden 3 december 2013, nr. 13/00495, Ftd 2013-1652 en nr. 13/00496, V-N 2014/13.22.8.

Noot

[27] Conclusie A-G IJzerman 26 maart 2014, nr. 14/00350, V-N 2014/27.9, onderdeel 5.11.

[27] Conclusie A-G IJzerman 26 maart 2014, nr. 14/00350, V-N 2014/27.9, onderdeel 5.11.

Noot

[28] HR 27 juni 2014, nr. 14/00350, V-N 2014/27.9 en nr. 13/02194, V-N 2014/34.9. Deze arresten worden op het punt van de kenbaarheid van de fout behandeld in de paragrafen 4.4, 4.5 en 4.6.

[28] HR 27 juni 2014, nr. 14/00350, V-N 2014/27.9 en nr. 13/02194, V-N 2014/34.9. Deze arresten worden op het punt van de kenbaarheid van de fout behandeld in de paragrafen 4.4, 4.5 en 4.6.

Noot

[29] Zie het commentaar van de redactie van V-N bij HR 27 juni 2014, V-N 2014.34.11.

[29] Zie het commentaar van de redactie van V-N bij HR 27 juni 2014, V-N 2014.34.11.

Noot

[30] HR 19 september 1990, nr. 26.973, BNB 1990/311.

[30] HR 19 september 1990, nr. 26.973, BNB 1990/311.

Noot

[31] HR 10 januari 2014, nr. 12/04979 na conclusie van A-G IJzerman, BNB 2014/69.

[31] HR 10 januari 2014, nr. 12/04979 na conclusie van A-G IJzerman, BNB 2014/69.

Noot

[32] Overigens heeft de Hoge Raad in zijn arrest van 24 augustus 1983, nr. 21.857, BNB 1983/279 een oordeel van Hof Den Haag in stand gelaten waarin dat hof in het kader van de kenbaarheid van een schrijf- of typefout het criterium 'onmiddellijk duidelijk moet zijn geweest' had toegepast.

[32] Overigens heeft de Hoge Raad in zijn arrest van 24 augustus 1983, nr. 21.857, BNB 1983/279 een oordeel van Hof Den Haag in stand gelaten waarin dat hof in het kader van de kenbaarheid van een schrijf- of typefout het criterium 'onmiddellijk duidelijk moet zijn geweest' had toegepast.

Noot

[33] Kamerstukken II, 2009-2010, 32 129, nr. 3, p. 25.

[33] Kamerstukken II, 2009-2010, 32 129, nr. 3, p. 25.

Noot

[34] HR 27 juni 2014, nr. 14/00350, V-N 2014/27.9 en HR 27 juni 2014, nr. 13/02194, V-N 2014/34.9, beide na conclusie van A-G IJzerman.

[34] HR 27 juni 2014, nr. 14/00350, V-N 2014/27.9 en HR 27 juni 2014, nr. 13/02194, V-N 2014/34.9, beide na conclusie van A-G IJzerman.

Noot

[35] Kamerstukken II, 2009-2010, 32 129, nr. 3, p. 25.

[35] Kamerstukken II, 2009-2010, 32 129, nr. 3, p. 25.

Noot

[36] Kamerstukken II, 2009-2010, 32 129, nr. 3, p. 26.

[36] Kamerstukken II, 2009-2010, 32 129, nr. 3, p. 26.

Noot

[37] Kamerstukken II, 2009-2010, 32 129, nr. 8, p. 50.

[37] Kamerstukken II, 2009-2010, 32 129, nr. 8, p. 50.

Noot

[38] Kamerstukken II, 2009-2010, 32 129, nr. 8, p. 51.

[38] Kamerstukken II, 2009-2010, 32 129, nr. 8, p. 51.

Noot

[39] Kamerstukken II, 2009-2010, 32 129, nr. 10, p. 51.

[39] Kamerstukken II, 2009-2010, 32 129, nr. 10, p. 51.

Noot

[40] Kamerstukken II, 2009-2010, 32 128, nr. 52, p. 37.

[40] Kamerstukken II, 2009-2010, 32 128, nr. 52, p. 37.

Noot

[41] Kamerstukken II, 2009-2010, 32 128, nr. 20, p. 18.

[41] Kamerstukken II, 2009-2010, 32 128, nr. 20, p. 18.

Noot

[42] R.E.C.M. Niessen, 'Navordering zonder nieuw feit bij kenbare fout', NTFR-B 2010/21 en P.J. van Amersfoort en L.A. de Bleeck, 'Navordering ter zake van fouten', in: Wetgevingskunsten, vriendenbundel Jan Kees Bartel, de fiscale kunstenaar, Sdu, Den Haag 2010, p. 16.

[42] R.E.C.M. Niessen, 'Navordering zonder nieuw feit bij kenbare fout', NTFR-B 2010/21 en P.J. van Amersfoort en L.A. de Bleeck, 'Navordering ter zake van fouten', in: Wetgevingskunsten, vriendenbundel Jan Kees Bartel, de fiscale kunstenaar, Sdu, Den Haag 2010, p. 16.

Noot

[43] Zie par. 1.4 van deze bijdrage.

[43] Zie par. 1.4 van deze bijdrage.

Noot

[44] Opvallend is dat de Hoge Raad de zaak terugwijst naar Hof Arnhem-Leeuwarden en niet naar een ander hof. De Hoge Raad licht niet toe waarom hij ervoor kiest de zaak terug te wijzen naar het hof dat de vernietigde uitspraak heeft gedaan. Wellicht is dit een lijn die vaker wordt gekozen in het geval de geschilpunten waarvoor wordt verwezen door het hof niet eerder zijn behandeld (vgl. art. 8:115 Awb).

[44] Opvallend is dat de Hoge Raad de zaak terugwijst naar Hof Arnhem-Leeuwarden en niet naar een ander hof. De Hoge Raad licht niet toe waarom hij ervoor kiest de zaak terug te wijzen naar het hof dat de vernietigde uitspraak heeft gedaan. Wellicht is dit een lijn die vaker wordt gekozen in het geval de geschilpunten waarvoor wordt verwezen door het hof niet eerder zijn behandeld (vgl. art. 8:115 Awb).

Noot

[45] Zie over de vraag of het pleitbaar standpunt objectief of subjectief moet worden bepaald G.J.M.E. de Bont en A.B. Vissers, 'Het pleitbaar standpunt: kruisbestuiving?', Het Register 2014, nr. 2, p. 20 e.v.

[45] Zie over de vraag of het pleitbaar standpunt objectief of subjectief moet worden bepaald G.J.M.E. de Bont en A.B. Vissers, 'Het pleitbaar standpunt: kruisbestuiving?', Het Register 2014, nr. 2, p. 20 e.v.

Noot

[46] A.J. Luimes acht het waarschijnlijker dat de overweging van de Hoge Raad over de 30%-regel op een meer beperkte wijze moet worden uitgelegd. Hij meent dat van belang is dat de onjuistheid van de primitieve aanslag niet een cijfermatige waardering betreft, maar een box-bepaling, waaruit hij afleidt dat de Hoge Raad heeft

bedoeld dat wanneer de cijfermatige omvang van de post geen rol speelt, de 30%-regel geen rol speelt. A.J. Luimes, 'Actuele ontwikkelingen rond het leerstuk van de redelijkerwijs kenbare fout', WFR 2014/1076. Wij menen dat de Hoge Raad wel van oordeel is dat de 30%-regel een rol speelt en daarop op basis van de wetsgeschiedenis een uitzondering heeft geformuleerd.

[46] A.J. Luimes acht het waarschijnlijker dat de overweging van de Hoge Raad over de 30%-regel op een meer beperkte wijze moet worden uitgelegd. Hij meent dat van belang is dat de onjuistheid van de primitieve aanslag niet een cijfermatige waardering betreft, maar een box-bepaling, waaruit hij afleidt dat de Hoge Raad heeft bedoeld dat wanneer de cijfermatige omvang van de post geen rol speelt, de 30%-regel geen rol speelt. A.J. Luimes, 'Actuele ontwikkelingen rond het leerstuk van de redelijkerwijs kenbare fout', WFR 2014/1076. Wij menen dat de Hoge Raad wel van oordeel is dat de 30%-regel een rol speelt en daarop op basis van de wetsgeschiedenis een uitzondering heeft geformuleerd.

Noot

[47] W.A.P. van Roij concludeert in haar noot in FED 2014/65 dat uit deze arresten volgt dat voor toepassing van de 30%-regel moet worden gezien of een pleitbaar standpunt in de aangifte is opgenomen.

[47] W.A.P. van Roij concludeert in haar noot in FED 2014/65 dat uit deze arresten volgt dat voor toepassing van de 30%-regel moet worden gezien of een pleitbaar standpunt in de aangifte is opgenomen.

Noot

[48] G. de Bont en A. Lubbers, 'Hoge Raad stelt paal en perk aan ruimere navorderingsmogelijkheden', Taxlive 4 september 2014.

[48] G. de Bont en A. Lubbers, 'Hoge Raad stelt paal en perk aan ruimere navorderingsmogelijkheden', Taxlive 4 september 2014.

Noot

[49] Zie antwoord van de staatssecretaris van Financiën in Kamerstukken II, 2009-2010, 32 128, nr. 20, p. 18, waarin hij aangeeft dat hij heeft besloten een doelmatigheidsgrens in te voeren die inhoudt dat indien het inkomen waarover nog niet is geheven minder dan € 1.000 bedraagt, wordt afgezien van het vaststellen van een navorderingsaanslag op grond van art. 16, lid 2, onderdeel c, AWR. Deze grens speelde vermoedelijk in het arrest van 10 januari 2014 geen rol, omdat daar geen sprake was van heffing van een rijksbelasting, maar van een gemeentelijke belasting.

[49] Zie antwoord van de staatssecretaris van Financiën in Kamerstukken II, 2009-2010, 32 128, nr. 20, p. 18, waarin hij aangeeft dat hij heeft besloten een doelmatigheidsgrens in te voeren die inhoudt dat indien het inkomen waarover nog niet is geheven minder dan € 1.000 bedraagt, wordt afgezien van het vaststellen van een navorderingsaanslag op grond van art. 16, lid 2, onderdeel c, AWR. Deze grens speelde vermoedelijk in het arrest van 10 januari 2014 geen rol, omdat daar geen sprake was van heffing van een rijksbelasting, maar van een gemeentelijke belasting.