

A-G Moltmaker schrijft in onderdeel 7.2.3.1 van zijn conclusie die voorafging aan het arrest HR 1 mei 1985, nr. 22 680, ECLI:NL:HR:1985:AW8290, BNB 1985/204:

"(...) voor alle belastingen geldt (...) dat de belastingschuld rechtstreeks uit de wet ontstaat en niet eerst door het vaststellen van een aanslag. (...) Een van de daaraan verbonden gevolgen is, dat een betaling van die schuld voordat een aanslag is vastgesteld niet onverschuldigd is."

In HR 2 november 1994, ECLI:NL:HR:1994:AA2989, BNB 1995/12 oordeelde de Hoge Raad:

"3.2. In het systeem van de artikelen 11 tot en met 15 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen kan ingeval de grootte van de belastingschuld eerst kan worden vastgesteld na afloop van het tijdvak waarover de belasting wordt geheven - en de belastingplicht niet in de loop van het tijdvak eindigt - een definitieve aanslag pas na afloop van dat heffingstijdvak worden opgelegd."

Bevestiging voor deze visie kan ook worden gevonden in HR 2 maart 2007, ECLI:NL:HR:2007:AU6474, BNB 2007/239. De belastingplichtige maakte zonder dat daar een (voorlopige) aanslag aan ten grondslag lag op 24 december 2001 een bedrag van f 450 000 over op een rekening van de Belastingdienst onder vermelding van 'schatting IB-schuld 2001'. De Hoge Raad die moest oordelen over het karakter van de betaling sprak in dit verband over:

"een 'spontane' storting ter zake van een materiële, doch nog niet formeel (bij belastingaanslag) vastgestelde, fiscale verplichting."

3.2. De termijn waarbinnen een aanslag moet worden opgelegd

Uit de jurisprudentie van de Hoge Raad kan worden afgeleid dat er in de loop van een tijdvak reeds materiële belastingschulden kunnen ontstaan. Artikel 11, vierde lid, AWR, waarin is bepaald dat de belastingschuld bij een tijdvakbelasting pas geacht wordt te zijn ontstaan op het tijdstip waarop het tijdvak eindigt, doet hieraan niet af. Op grond van de tekst van die bepaling geldt artikel 11, vierde lid, AWR alleen 'voor toepassing van het derde lid', dat gaat over de termijn waarbinnen een aanslag moet worden opgelegd.

Ten aanzien van artikel 11, vierde lid, AWR oordeelde het hof in zijn uitspraak die ten grondslag lag aan het arrest van de Hoge Raad van 2 maart 2007, ECLI:NL:HR:2007:AU6474, BNB 2007/239 als volgt:

"5.3. Het beroep van belanghebbende op artikel 11, vierde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) en artikel 2, vijfde lid, van de Uitvoeringsregeling Awr, faalt. Het eerst genoemde artikel heeft uitsluitend betrekking op het tijdstip waarop de termijn als bedoeld in artikel 11, derde lid, van de AWR aanvangt en bepaalt niet wanneer de materiële inkomstenbelasting ontstaat."

De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 20 mei 1981, ECLI:NL:HR:1981:AW9627, BNB 1981/228 het volgende overwogen met betrekking tot het einde van de belastingplicht gedurende het belastingjaar wegens emigratie:

"(...) dat ingevolge artikel 3 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 ten aanzien van een binnenlandse belastingplichtige inkomstenbelasting wordt geheven naar het in een kalenderjaar genoten inkomen verminderd met de op de voet van hoofdstuk IV van die wet te verrekenen verliezen, onverschillig of de binnenlandse belastingplicht het gehele kalenderjaar dan wel slechts gedurende een gedeelte van het kalenderjaar heeft bestaan;

dat zulks voor de toepassing van artikel 16, lid 3, in verbinding met artikel 11, lid 4, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen medebrengt, dat de op een bepaald kalenderjaar betrekking hebbende inkomstenbelastingsschuld, ook indien de binnenlandse belastingplicht slechts gedurende een gedeelte van het jaar heeft bestaan, geacht wordt te zijn ontstaan op het tijdstip waarop het desbetreffende kalenderjaar eindigt ; (...)"

Ten aanzien van het einde van belastingplicht gedurende het belastingjaar wegens overlijden heeft de Hoge Raad in zijn arrest van 27 april 1983, ECLI:NL:HR:1983:AW8896, BNB 1983/232 overeenkomstig geoordeeld:

"dat ingevolge artikel 3 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 ten aanzien van een binnenlandse belastingplichtige inkomstenbelasting wordt geheven naar het in een kalenderjaar genoten inkomen verminderd met de op de voet van hoofdstuk IV van die wet te verrekenen verliezen, onverschillig of de binnenlandse belastingplicht het gehele kalenderjaar dan wel slechts gedurende een gedeelte van het kalenderjaar heeft bestaan;

dat zulks voor de toepassing van artikel 11, lid 3, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, in verbinding met lid 4 van dat artikel, meebrengt dat de op een bepaald kalenderjaar betrekking hebbende inkomstenbelastingsschuld, ook indien de binnenlandse belastingplicht slechts gedurende een gedeelte van het jaar heeft bestaan, geacht wordt te zijn ontstaan op het tijdstip waarop het kalenderjaar eindigt;

dat het laatste, anders dan in het middel wordt betoogd, niet alleen geldt indien de binnenlandse belastingplicht eindigt door emigratie doch evenzeer indien die belastingplicht eindigt door overlijden;"

Advocaat-Generaal Van Soest nam in zijn conclusie bij dit arrest het standpunt in dat ingeval van overlijden zowel de navorderingstermijn als de aanslagtermijn begint te lopen bij het overlijden. Hij baseert zijn mening mede hierop dat, anders dan ingeval van emigratie, in het geval van overlijden daarna geen gebeurtenissen meer kunnen plaats vinden die de grootte van de belastingsschuld over het lopende kalenderjaar beïnvloeden. Zou men, aldus de A-G, de term "tijdvak waarover de belasting wordt geheven" in artikel 11, vierde lid, AWR, in verband met artikel 3, tweede lid, Wet IB 1964 opvatten als het kalenderjaar dan zou artikel 11, vierde lid, AWR naar zijn letter niet van toepassing zijn, aangezien ingeval van overlijden de belastingsschuld kan worden vastgesteld voor de afloop van het jaar.

De Hoge Raad volgde de conclusie van de A-G niet en besliste, in gelijkkluidende bewoordingen als hij in zijn arrest van 20 mei 1981, BNB 1981/228, ten aanzien van de navorderingstermijn voor het geval van emigratie deed, dat ingeval van einde van de

belastingplicht door overlijden de termijn voor het opleggen van de primitieve aanslag begint te lopen bij het einde van het kalenderjaar.

3.3. Beoordeling

De uiterste termijn waarbinnen een definitieve aanslag opgelegd moet worden, volgt uit artikel 11, derde lid, AWR. Bij fictie is in artikel 11, vierde lid, AWR bepaald dat de belastingschuld geacht wordt te zijn ontstaan op het tijdstip dat het tijdvak eindigt. De reikwijdte van het vierde lid ziet echter enkel op de uiterste termijn waarbinnen de aanslag opgelegd moet worden. Artikel 11 AWR geeft enkel regels voor de uiterste termijn voor het opleggen van een aanslag.

Door het overlijden is de belastingplicht hier voor het einde van het kalenderjaar geëindigd. De belastbare feiten die zich tot en met het overlijden hebben voorgedaan bepalen in beginsel de materiële belastingschuld voor het betreffende tijdvak. Door middel van het vaststellen van de aanslag wordt de materiële belastingschuld geformaliseerd. Deze formalisering kan naar het oordeel van de kennisgroep ook voor afloop van het kalenderjaar van overlijden plaatsvinden. Uit onder andere HR 2 november 1994, ECLI:NL:HR:1994:AA2989, BNB 1995/12 en HR 2 maart 2007, ECLI:NL:HR:2007:AU6474, BNB 2007/239 kan worden opgemaakt dat een definitieve aanslag pas na afloop van het tijdvak kan worden opgelegd, tenzij de belastingplicht in de loop van het tijdvak eindigt.

Op grond van artikel 2.17 Wet IB 2001 kan de fiscale partner voor het jaar waarin de belastingplichtige overlijdt ervoor kiezen om het gehele jaar als fiscale partner aangemerkt te worden. Hierdoor blijft voor de fiscale partner de mogelijkheid bestaan om gemeenschappelijke inkomensbestanddelen vrijelijk toe te rekenen. Deze keuzemogelijkheid laat naar het oordeel van de kennisgroep onverlet dat voor de overleden partner een definitieve aanslag gedurende het (kalender)jaar van overlijden opgelegd kan worden. De keuze kan namelijk worden herzien tot het moment dat de belastingaanslagen van beide partners onherroepelijk vast staan.

Tot slot wordt opgemerkt dat het bestaan van de mogelijkheid om de aanslag gedurende het kalenderjaar op te leggen niet betekent dat de inspecteur verplicht is om voor afloop van het kalenderjaar van overlijden de definitieve aanslag op te leggen. De inspecteur kan ook ervoor kiezen om een voorlopige aanslag inkomstenbelasting vast te stellen, bijvoorbeeld wanneer de definitieve omvang van de materiële belastingschuld over het overlijdensjaar nog niet duidelijk is.

KG:206:2022:4 Een standpunt van een kennisgroep en artikel 8:42 jo. artikel 8:29 van de Awb

Publicatiedatum 20-12-2022 | Standpunt

Vraag

Wanneer wordt voor een standpunt van een kennisgroep dat kwalificeert als een op de zaak betrekking hebbend stuk in de zin van artikel 8:42 van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb), een beroep op geheimhouding dan wel beperking van kennisneming als bedoeld in artikel 8:29 Awb gedaan?

Antwoord

Het uitgangspunt is dat een kennisgroepstandpunt wordt verstrekt.

Er wordt slechts een beroep op artikel 8:29 Awb gedaan voor zover er sprake is van gewichtige redenen die zich tegen kennisneming van een deel of delen van een kennisgroepstandpunt verzetten. Gewichtige redenen zijn in ieder geval niet aanwezig voor de delen van een kennisgroepstandpunt die ingevolge de Wet open overheid (hierna: Woo) op verzoek verstrekt zouden moeten worden of al openbaar zijn gemaakt.

Beschouwing

Artikel 8:42 Awb luidt als volgt:

“1. Binnen vier weken na de dag van verzending van de gronden van het beroepschrift aan het bestuursorgaan zendt dit de op de zaak betrekking hebbende stukken aan de bestuursrechter en kan het een verweerschrift indienen. Indien de bestuursrechter om een verweerschrift heeft verzocht, dient het bestuursorgaan binnen vier weken een verweerschrift in.

2. De bestuursrechter kan de in het eerste lid bedoelde termijnen verlengen.”

Artikel 8:29 Awb luidt als volgt:

“1. Partijen die verplicht zijn inlichtingen te geven dan wel stukken over te leggen, kunnen, indien daarvoor gewichtige redenen zijn, het geven van inlichtingen dan wel het overleggen van stukken weigeren of de bestuursrechter mededelen dat uitsluitend hij kennis zal mogen nemen van de inlichtingen onderscheidenlijk de stukken.

2. Gewichtige redenen zijn voor een bestuursorgaan in ieder geval niet aanwezig, voor zover ingevolge de Wet open overheid de verplichting zou bestaan een verzoek om informatie, vervat in de over te leggen stukken, in te willigen.

3. De bestuursrechter beslist of de in het eerste lid bedoelde weigering onderscheidenlijk de beperking van de kennisneming gerechtvaardigd is.

4. Indien de bestuursrechter heeft beslist dat de weigering gerechtvaardigd is, vervalt de verplichting.

5. Indien de bestuursrechter heeft beslist dat de beperking van de kennisneming gerechtvaardigd is, kan hij slechts met toestemming van de andere partijen mede op de grondslag van die inlichtingen onderscheidenlijk die stukken uitspraak doen. Indien de toestemming wordt geweigerd, wordt de zaak verwezen naar een andere kamer.

6. Inzake een beroep tegen een besluit op grond van de Wet open overheid neemt, in zo verre in afwijking van het eerste en derde lid, uitsluitend de bestuursrechter kennis van de stukken waarvan op grond van de Wet open overheid om openbaarmaking of verstrekking is verzocht. De toestemming, bedoeld in het vijfde lid, is van rechtswege verleend.”

Tot de op grond van artikel 8:42, eerste lid, Awb over te leggen stukken behoren alle stukken die het bestuursorgaan ter raadpleging ter beschikking staan of hebben gestaan en die van belang kunnen zijn voor de beslechting van de (nog) bestaande geschilpunten (vgl. [HR 4 mei 2018, 16/04237, ECLI:NL:HR:2018:672](#) ¹, BNB 2018/164). Gelet op dit arrest kan ook een standpunt van de kennisgroep een op de zaak betrekking hebbend stuk vormen.

Als een kennisgroepstandpunt een op de zaak betrekking hebbend stuk is, dan kan het bestuursorgaan ingevolge artikel 8:29, eerste lid, Awb, het overleggen van dit stuk of delen daaruit weigeren (verzoek om geheimhouding) of alleen de bestuursrechter toestaan daarvan kennis te nemen (verzoek om beperkte kennisneming). Deze weigering of beperking van de kennisneming is alleen mogelijk als daarvoor gewichtige redenen zijn.

Als gewichtige redenen die geheimhouding dan wel beperking van kennisneming kunnen rechtvaardigen, kunnen bijvoorbeeld gelden:

- het belang van de bescherming van de privacy van derden;
- het belang van de bescherming van de privacy van medewerkers van de Belastingdienst;
- het belang van een effectieve controle/controlestrategie;
- het belang van een efficiënte werkwijze/inrichting werkprocessen;
- het belang van interne (persoonlijke) meningsvorming;
- het belang van opsporing en vervolging van strafbare feiten;
- het belang van geheimhouding van internationale correspondentie of internationale afspraken.

Uit artikel 8:29, tweede lid, Awb volgt dat in ieder geval geen sprake is van gewichtige redenen wanneer de Woo verplicht tot openbaarmaking van de informatie. De Woo vormt derhalve de ondergrens. Dit betekent dat de delen van een kennisgroepstandpunt die al openbaar zijn of die naar aanleiding van een verzoek op grond van de Woo openbaar zouden moeten worden gemaakt, ook op grond van artikel 8:42 Awb verstrekt moeten worden. Het bestuursorgaan kan voor die passages geen beroep doen op artikel 8:29 Awb.

KG:206:2022:5 De begrippen fout en kenbaarheid van artikel 16, tweede lid, onderdeel c, AWR

Publicatiedatum 20-12-2022 | Standpunt

Aanleiding

Indien een aanslag ten onrechte achterwege is gelaten of tot een te laag bedrag is vastgesteld, kan de inspecteur de te weinig geheven belasting onder voorwaarden navorderen. De voorwaarden waaronder navordering is toegestaan zijn beschreven in artikel 16 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR). Zo is de inspecteur op grond van artikel 16, eerste lid, AWR bevoegd om na te vorderen als, kort gezegd, sprake is van een nieuw feit of kwade trouw. Onverminderd de mogelijkheid om na te vorderen op grond van artikel 16, eerste lid, AWR, geeft artikel 16, tweede lid, onderdeel c, AWR de inspecteur ook de bevoegdheid om (zonder nieuw feit) na te vorderen als te weinig belasting is geheven doordat, kort gezegd, ten gevolge van een kenbare fout een aanslag ten onrechte achterwege is gelaten of een belastingaanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld. De navorderingsbevoegdheid als bedoeld in artikel 16, tweede lid, onderdeel c, AWR staat in onderstaande vragen en antwoorden centraal, in het bijzonder de begrippen fout en kenbaarheid.

Vragen

1. In de Memorie van Toelichting bij artikel 16, tweede lid, onderdeel c, van de AWR staat dat het begrip 'fout' ruim geïnterpreteerd dient te worden. Er staat verder dat als de te weinig geheven belasting 30% of meer bedraagt, de fout 'redelijkerwijs kenbaar' is. Kan altijd worden nagevorderd als de te weinig geheven belasting ten minste 30% bedraagt van de ingevolge de belastingwet verschuldigde belasting?
2. Op grond van artikel 12 van de AWR kan de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking besluiten om geen aanslag op te leggen. Nadat de inspecteur een dergelijk beschikking heeft genomen, blijkt dat wel een aanslag opgelegd had moeten worden. Kan de inspecteur dan op grond van artikel 16, tweede lid, onderdeel c, van de AWR een navorderingsaanslag opleggen?
3. Er is geen beschikking ex artikel 12 van de AWR genomen. Evenmin is binnen de aanslagtermijn van 3 jaar een aanslag opgelegd. Kan de inspecteur dan op grond van artikel 16, tweede lid, onderdeel c, van de AWR een navorderingsaanslag opleggen?

4. In de Memorie van Toelichting bij artikel 16, tweede lid, onderdeel c, van de AWR staat dat 'bij fouten als gevolg van de geautomatiseerde verwerking van de aangifte kan worden nagevorderd'. In de praktijk komt het voor dat uitworpredenen, bijvoorbeeld vanwege beperkte controlecapaciteit, worden uitgezet. Hierdoor worden meer aangiften geautomatiseerd afgedaan. Is de keuze om uitworpredenen uit te zetten en een aangifte niet handmatig te beoordelen een niet herstelbare beoordelingsfout of een herstelbare 'fout als gevolg van de geautomatiseerde verwerking van de aangifte' in de zin van artikel 16, tweede lid, onderdeel c, van de AWR?

Antwoorden

1. Nee. Er moet onderscheid worden gemaakt tussen een fout en de kenbaarheid. Een beoordelingsfout (onjuist inzicht in de feiten of het recht) kan niet op basis van artikel 16, tweede lid, onderdeel c, AWR worden hersteld, ook niet als de correctie 30% of meer bedraagt ([Hoge Raad 15 juni 2018, ECLI:NL:HR:2018:797](#) [↗]). Voorts kan niet met toepassing van artikel 16, tweede lid, onderdeel c, AWR worden nagevorderd indien de correctie 30% of meer is, maar belanghebbende een objectief pleitbaar standpunt in de aangifte heeft ingenomen ([Hoge Raad 27 juni 2014, ECLI:NL:HR:2014:1528](#) [↗]). Er kan wel worden nagevorderd op grond van artikel 16, tweede lid, onderdeel c, AWR indien 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 ([Hoge Raad 27 juni 2014, ECLI:NL:HR:2014:1529](#) [↗]). In dat geval kan ook worden nagevorderd als er sprake is van een pleitbaar standpunt.
2. Dit is afhankelijk van de soort fout die is gemaakt. Als het besluit (ex artikel 12 AWR) van de inspecteur om geen aanslag op te leggen is gebaseerd op een verwijtbaar onjuist inzicht in de feiten of het recht (beoordelingsfout) biedt artikel 16, tweede lid, onderdeel c, van de AWR niet de mogelijkheid een navorderingsaanslag op te leggen. Als een andere fout aan het besluit ex artikel 12 AWR ten grondslag ligt, en aan de overige voorwaarden voor toepassing van artikel 16, tweede lid, onderdeel c, AWR is voldaan, zoals het kenbaarheidsvereiste, dan is navordering in beginsel wel mogelijk. Zie in dit verband ook het antwoord op vraag 1.
3. Nee, Navordering stuit af op het kenbaarheidsvereiste van artikel 16, tweede lid, onderdeel c, AWR. Belastingplichtige heeft immers geen aanslag of zogeheten "beschikking geen 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](#) [↗] en [Rechtbank Noord-Nederland 7 juni 2022, ECLI:NL:RBNNE:2022:1850](#) [↗]).

4. Op grond van de parlementaire geschiedenis en de jurisprudentie is het verdedigbaar om te stellen dat een fout die is terug te voeren op de keuze om uitworpredenen uit te zetten en een aangifte niet handmatig te beoordelen een fout is in de zin van artikel 16, tweede lid, onderdeel c, van de AWR.

Beschouwing

Algemeen

De (verruimde) mogelijkheid tot het navorderen als gevolg van fouten is vanaf 2010 in artikel 16, tweede lid, onderdeel c, van de AWR opgenomen.

Ingevolge artikel 16, tweede lid, onderdeel c, van de AWR kan de inspecteur navorderen in alle 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. Van dit laatste is volgens deze bepaling in elk geval sprake indien de te weinig geheven belasting tenminste 30% van de ingevolge de belastingwet verschuldigde belasting bedraagt.

De vragen die worden gesteld vloeien voort uit de onduidelijkheid van het begrip 'fout'. In de wetshistorie is hierover het volgende opgenomen (Kamerstukken II 2009/10, 32 129, nr. 3, p. 25 en 26):

“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. Die onjuistheid moet voortvloeien uit een fout. Het gaat er niet om waarin de fout is gemaakt — in de aangifte of bij de verwerking van de aangifte tot een belastingaanslag — of dat het de belastingplichtige redelijkerwijs kenbaar is welke fout is gemaakt. 'Fout' is een neutraal en ruim begrip, waaronder in elk geval schrijf-, reken-, overname-, intoetsfouten en fouten ten gevolge van de geautomatiseerde verwerking van

aangiften vallen. De afwezigheid van enige reden voor de onjuiste vaststelling van de belastingsschuld 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. 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. Als voorbeeld: navordering is nog steeds niet mogelijk om terug te komen op een kwalificatie van een bepaald bestanddeel of beoordeling van een feitelijke situatie bij de aanslagregeling. Indien de belastingplichtige daarentegen te kwader trouw een onjuiste aangifte gedaan heeft, blijft navordering zonder meer mogelijk op grond van de huidige regeling.

(...)

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

Dat een beoordelingsfout niet tot navordering kan leiden, volgt voorts uit de jurisprudentie, zoals het arrest van de Hoge Raad van 15 juni 2018, ECLI:NL:HR:2018:797:

“2.3.2. (...) De wetgever heeft met de introductie van deze regeling echter niet willen breken met de voorheen ontwikkelde rechtspraak over beoordelingsfouten van de inspecteur. Die rechtspraak houdt 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. Een dergelijke beoordelingsfout kan niet op basis van artikel 16, lid 2, aanhef en letter c, AWR worden hersteld, ook niet indien zij voor de belastingplichtige kenbaar was (zie HR 27 juni 2014, nr. 13/02194, ECLI:NL:HR:2014:1529, BNB 2014/202, onderdeel 2.3.1).”

Geautomatiseerde verwerking

In de parlementaire geschiedenis is tot uitdrukking gebracht dat fouten ten gevolge van geautomatiseerde verwerking tot navordering kunnen leiden. Het is voor de Belastingdienst onmogelijk om alle aanslagen te regelen zonder de hulp van ICT. Ruimte om de massale processen af te schaffen of te vervangen is er niet. Deze realiteit heeft het kabinet doen besluiten om fouten niet langer ten laste van de samenleving te laten komen, maar voor de individuele belastingplichtige. In het kader van het nieuwe evenwicht heeft het kabinet wel gekozen voor een aangepaste navorderingstermijn en een kenbaarheidseis (Kamerstukken II 2009/10, 32 129, nr. 8, p. 48 en 49).

“(…) Zonder het gebruik van ICT zou de Belastingdienst nooit in staat zijn geweest om bijvoorbeeld de 15 miljoen aanslagen inkomstenbelasting en 500 000 aanslagen vennootschapsbelasting die in 2008 zijn vastgesteld binnen redelijke tijd op te leggen. De

suggestie om het gebruik van ICT fundamenteel te beoordelen lijkt in zich te dragen dat er ruimte zou zijn voor de conclusie dat de massale processen kunnen of moeten worden afgeschaft. Deze ruimte bestaat echter niet. Er kan alleen maar naar worden gestreefd, en de Belastingdienst werkt daar voortdurend aan, om de informatieverwerkingsprocessen te verbeteren. Het suggereren van een fundamentele beoordeling kan dus niet worden opgevat als een suggestie om de fictieve werkelijkheid in de AWR in stand te houden. Daaraan wil het kabinet in elk geval niet mee doen. Daarom spreekt het kabinet nu uit dat niet elke aangifte door de inspecteur wordt onderzocht en beoordeeld, dat het gebruik van ICT ook bij de beoordeling van aangiften onvermijdelijk is geworden én dat het kabinet onder ogen ziet dat er ook bij een geautomatiseerde werkwijze altijd fouten gemaakt zullen blijven worden. In deze realiteit stelt het kabinet de wijziging van artikel 16 van de AWR voor, met het ook door de Raad van State voorgestane doel een nieuw evenwicht te realiseren tussen het vaststellen van de materiële belastingschuld en de rechtszekerheid voor belastingplichtigen.

De huidige wet is namelijk niet evenwichtig. Fouten als gevolg van de geautomatiseerde werkwijze blijven volledig voor rekening van de Belastingdienst, dus voor de samenleving. Het kabinet kiest er derhalve bewust voor, de leden van de fractie van het CDA vragen daarnaar, om het financiële gewin van een individuele belastingplichtige bij een fout niet af te wentelen op de gehele samenleving, maar om die fout te herstellen bij die individuele belastingplichtige zelf, mits – en dan juist omdat – het die belastingplichtige al redelijkerwijs kenbaar was dat hij ten onrechte een voordeel genoot. In die gevallen behoren «systeemrisico's», waarmee de NOB kennelijk doelt op fouten in de geautomatiseerde werkwijze, anders dan deze organisatie stelt, naar de opvatting van het kabinet niet geheel voor rekening van de Belastingdienst te blijven.

(...)

Dit betekent niet dat herstel van alle fouten maar mogelijk moet zijn; in het wetsvoorstel zijn twee beperkingen aangebracht. Op de bekorting van de navorderingstermijn komt het kabinet nog terug. Eerst beantwoordt het kabinet de vragen over het kenbaarheids criterium en vervolgens over de kwantificering daarvan.”

In de jurisprudentie is de geautomatiseerde verwerking eveneens aan bod gekomen. Zo heeft Gerechtshof Den Haag geoordeeld dat het automatisch afdoen van een aangifte een fout in de zin van artikel 16, tweede lid, onderdeel c, AWR kan zijn (Gerechtshof Den Haag 20 april 2021, ECLI:NL:GHDHA:2021:780):

“5.13. Anders dan in 2013 is de aangifte in 2014 automatisch afgedaan en heeft er in het geheel geen handmatige beoordeling plaatsgevonden. Onder deze omstandigheden is geen sprake van een beoordelingsfout van de Inspecteur, maar van een fout als gevolg van de geautomatiseerde verwerking van aangiften die in beginsel voor navordering in aanmerking komt, mits voldaan is aan het kenbaarheidsvereiste.”

De Hoge Raad heeft het beroep in cassatie, met toepassing van artikel 81 Wet RO, ongegrond verklaard (Hoge Raad 25 maart 2022, ECLI:NL:HR:2022:437). In een vergelijkbare zaak heeft

Gerechtshof 's-Hertogenbosch evenzeer geoordeeld dat de geautomatiseerde verwerking een fout is die nagevorderd kan worden. In deze zaak was een WAZ-uitkering aangegeven als loon uit tegenwoordige arbeid. De aanslag was conform de aangifte vastgesteld doordat de aangifte zonder nadere controle geautomatiseerd was vastgesteld. Gerechtshof 's-Hertogenbosch 31 december 2020, ECLI:NL:GHSHE:2020:4122 oordeelde:

“4.3. Het hof stelt voorop dat uit de parlementaire geschiedenis behorende bij artikel 16, lid 2, letter c, AWR volgt dat op grond van deze bepaling een navorderingsaanslag opgelegd kan worden indien een aanslag ten gevolge van een door een belastingplichtige bij het doen van aangifte gemaakte fout te laag is vastgesteld, doch ook indien de oorzaak van de te lage vaststelling het gevolg is van de geautomatiseerde verwerking van de aangifte.

(...)

4.5. Zoals hierboven onder 4.3. is overwogen, kan in situaties waarin een aanslag op een te laag bedrag is vastgesteld ten gevolge van een fout van een belastingplichtige, in beginsel, een navorderingsaanslag opgelegd worden. Dit is uitsluitend anders indien de door een belastingplichtige bij het doen van de aangifte gemaakte fout – na een beoordeling van de aangifte op dit punt – welbewust door de inspecteur is geaccepteerd. Gesteld noch gebleken is echter dat daarvan in het onderhavige geval sprake is. De inspecteur heeft immers, onweersproken, gesteld dat de aanslag IB/PVV 2016 na een geautomatiseerde verwerking van de aangifte IB/PVV 2016 is opgelegd.

(...)

4.7. Gelet op het vorenoverwogene is sprake van een fout als bedoeld in artikel 16, lid 2, letter c, AWR die door middel van navordering hersteld kan worden, mits het voor belanghebbende redelijkerwijs kenbaar was dat de aanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld.”

Tot een soortgelijk oordeel is Rechtbank Zeeland-West-Brabant gekomen (uitspraak van 31 juli 2020, ECLI:NL:RBZWB:2020:3585):

“2.16. De navorderingsmogelijkheid bij fouten omvat hiermee ook gevallen waarin de fout is terug te voeren op de keuze van de Belastingdienst om de betreffende aangifte niet handmatig te beoordelen en de aanslag niet handmatig vast te stellen. Bij de introductie van deze navorderingsmogelijkheid heeft het kabinet toegelicht dat de Belastingdienst zonder het gebruik van ICT niet in staat zou zijn om het opleggen van de jaarlijks miljoenen aanslagen binnen redelijke tijd te volbrengen. Ruimte om de massale processen te kunnen of moeten afschaffen bestaat niet. Ook heeft het kabinet onder ogen gezien dat er ook bij een geautomatiseerde werkwijze altijd fouten gemaakt zullen blijven worden. Deze realiteit heeft geleid tot de keuze om navordering mogelijk te maken bij fouten als gevolg van het gebruik van ICT-toepassingen waarmee de voor de aanslagregeling benodigde informatie wordt verwerkt. In bescherming van de rechtszekerheid voor belastingplichtigen is voorzien door de bekorting van de navorderingstermijn en het kenbaarheids criterium. Zie Nota naar

aanleiding van het Verslag bij het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2010, Kamerstukken II 2009/10, 32129, nr. 8, p. 48 en 49.

2.17. Naar het oordeel van de rechtbank is in dit geval sprake van een kenbare fout in de zin van artikel 16, tweede lid, onderdeel c van de AWR. Niet in geschil is dat de aangifte op basis van een geautomatiseerde verwerking is afgedaan en dat de te weinig geheven belasting tenminste 30% van de eigenlijk verschuldigde belasting bedraagt. Het standpunt van belanghebbende is ook niet pleitbaar. (...)"

In een andere, niet gepubliceerde, uitspraak heeft de Rechtbank geoordeeld dat de doorselectie een kenbare fout kan inhouden (Rechtbank Zeeland – West-Brabant 25 maart 2021, BRE 20/5559 en 20/5560):

"2.16.3. De navorderingsmogelijkheid bij fouten omvat hiermee ook gevallen waarin de fout is terug te voeren op de keuze van de Belastingdienst om de betreffende aangifte niet handmatig te beoordelen en de aanslag niet handmatig vast te stellen. Bij de introductie van deze navorderingsmogelijkheid heeft de wetgever toegelicht dat de Belastingdienst zonder het gebruik van ICT niet in staat zou zijn om het opleggen van de jaarlijks miljoenen aanslagen binnen redelijke tijd te volbrengen. Ruimte om de massale processen te kunnen of moeten afschaffen bestaat niet. Ook heeft de wetgever onder ogen gezien dat er ook bij een geautomatiseerde werkwijze altijd fouten gemaakt zullen blijven worden. Deze realiteit heeft geleid tot de keuze om navordering mogelijk te maken bij fouten als gevolg van het gebruik van ICT-toepassingen waarmee de voor de aanslagregeling benodigde informatie wordt verwerkt. In bescherming van de rechtszekerheid voor belastingplichtigen is voorzien door de bekorting van de navorderingstermijn en het kenbaarheids criterium.

2.16.4. Niet in geschil is dat de aangiften bij de risicoselecties niet zijn uitgekozen voor handmatige beoordeling en op basis van een geautomatiseerde verwerking zijn afgedaan. In dit geval is de fout, zoals de inspecteur ter zitting heeft verklaard, terug te voeren op de keuze om de aangiften niet handmatig te beoordelen. Hier doet naar het oordeel van de rechtbank niet aan af dat, zoals de inspecteur ter zitting verder heeft toegelicht, ten aanzien van de aanslagregeling voor 2016 belanghebbendes aangifte in eerste instantie op basis van risicoselectie was aangemerkt voor handmatige beoordeling. De inspecteur heeft onweersproken - gesteld dat deze handmatige beoordeling achterwege is gebleven naar aanleiding van een doorselectie later in het jaar gelet op beperkte capaciteit bij de Belastingdienst en nadere prioritering op basis van risico's."

Een nuance lijkt aangebracht te moeten worden indien de aangifte handmatig beoordeeld wordt (vgl. Hoge Raad 15 juni 2018, ECLI:NL:HR:2018:797). De Hoge Raad oordeelde dat het onderzoek van de inspecteur mede de rechtstreeks verband houdende inkomensafhankelijke combinatiekorting beoordeeld had moeten worden. Dit laat echter onverlet dat de inspecteur geen algehele onderzoeksplicht heeft bij een uitworp (Hoge Raad 18 maart 2022, ECLI:NL:HR:2022:379). In een zaak waarbij een aangifte handmatig versneld werd geregeld, kwam Hof 's-Hertogenbosch tot het oordeel dat dit niet berustte op een kenbare fout maar

op een beoordelingsfout (Gerechtshof 's-Hertogenbosch 29 juni 2021, ECLI:NL:GHSHE:2021:2006):

“4.12. (...) Het verwijtbare onjuiste inzicht van de inspecteur in de feiten is gelegen in het handelen van [A] . [A] moet de uitworpreden hebben gezien, waarna hij heeft nagelaten de systemen IKB en ABS te raadplegen. Bij raadpleging daarvan zou hij ontdekt hebben dat er op dat moment een lopend boekenonderzoek was, nu daarin een duidelijk behandelvoornemen is vastgelegd. Dit behandelvoornemen voorkomt niet alleen dat een aanslag geautomatiseerd wordt opgelegd, maar dient er ook toe om iedere behandelaar op de hoogte te brengen wat er met de bewuste aangifte aan de hand is. Door de uitworpreden te negeren en uit te gaan van de veronderstelling dat ook het onderhavige M-biljet, zoals kennelijk de meeste M-biljetten, een relatief makkelijke post zou zijn, heeft [A] een inschattings- c.q. beoordelingsfout gemaakt. Een dergelijke fout verschilt van de fout in bijvoorbeeld het in 4.9 vermelde arrest van de Hoge Raad, waar juist een dergelijk behandelvoornemen in de systemen van de Belastingdienst ontbrak. [A] heeft bewust gekozen voor het negeren van de aangebrachte signalen en het versneld regelen van de aanslag waardoor een nader onderzoek achterwege is gebleven. Een dergelijke beoordelingsfout kan niet met toepassing van artikel 16, lid 2, aanhef en letter c, AWR worden hersteld.”

Gelet op de bovengenoemde wetsgeschiedenis en jurisprudentie is de kennisgroep van oordeel dat het verdedigbaar is om te stellen dat het uitzetten van een uitworpreden, waardoor een aangifte alsnog het geautomatiseerde proces doorloopt en niet handmatig wordt beoordeeld, aangemerkt kan worden als een fout als bedoeld in artikel 16, tweede lid, onderdeel c, AWR.

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 wetwijziging 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.