

NTFR 2024/379 - A-G Koopman belicht navorderingsbevoegdheid bij kennisversplintering binnen Belastingdienst

Gegevens

Publicatie

NTFR 2024/379

Instantie

Parket bij de Hoge Raad

Datum uitspraak

12 januari 2024

Datum publicatie

21 februari 2024

Annotator

mr. V.S. Huygen van Dyck-Jagersma
werkzaam als advocaat belastingprocedures en fiscaal strafrecht bij HuygenLammers
Advocaten

ECLI

[ECLI:NL:PHR:2024:40](#)

Belastingjaar

01-01-2012 t/m 31-12-2014

Zaaknummer

23/01375

Relevante informatie

[Art. 16 AWR](#)

Inhoudsindicatie

Samenvatting

De feitelijke leiding van belanghebbende is eind 2011 verplaatst naar Malta. Volgens de inspecteur wijst het belastingverdrag met Malta (hierna: Verdrag) niet het exclusieve heffingsrecht over de resultaten van belanghebbende, toe aan Malta, omdat (primair) belanghebbende haar inkomsten niet naar Malta heeft overgemaakt of aldaar heeft ontvangen (art. 2 lid 5 Verdrag) en (subsidiar) omdat belanghebbende gebruik maakt van een bijzondere regeling in Malta (art. 30 Verdrag).

De primitieve aanslagen Vpb voor 2012 t/m 2014 zijn opgelegd conform de aangiften, naar belastbare bedragen van nihil. Vervolgens zijn de onderhavige navorderingsaanslagen voor die jaren opgelegd. De feitenrechtters hebben de navorderingsaanslagen in stand gelaten. In deze zaak neemt A-G Koopman conclusie vanwege drie kwesties die samenhangen met de bevoegdheid tot navordering.

De eerste kwestie is wie er als 'de inspecteur' bevoegd is tot oplegging van de in art. 16 lid 1 AWR bedoelde navorderingsaanslag. Daarmee samenhangend rijst de vraag of die bevoegdheid wijzigt als de belastingplichtige gaat ressorteren onder een ander organisatieonderdeel van de Belastingdienst. A-G Koopman meent dat een dergelijke verandering geen wijziging in de bevoegdheid teweegbrengt. De landelijk directeuren van de in art. 3 lid 1 onderdeel a (a1) Uitv reg Bd 2003 bedoelde organisatieonderdelen blijven elk bevoegd. Het enige gevolg van de veranderde ressortering is dat de belastingplichtige een ander aanspreekpunt krijgt. De gemandateerde ambtenaren werkzaam onder elk van deze vier landelijke directeuren blijven dus allen bevoegd tot het opleggen van belastingaanslagen en het verrichten van de overige aan de inspecteur toebedeelde bevoegdheden.

De tweede vraag is welke informatie kan worden gerekend tot de feiten die de inspecteur bekend zijn of redelijkerwijs bekend kunnen zijn in de zin van art. 16 lid 1 AWR. Die vraag is met name relevant bij kennisversplintering. Die kennisversplintering doet zich voor als voor de aanslagregeling relevante informatie wel beschikbaar is binnen de Belastingdienst, maar niet tijdig het digitale dossier bereikt dat de aanslagregelend ambtenaar gebruikt bij vaststelling van de aanslag van de belanghebbende. A-G Koopman is van mening dat dit in beginsel geen navordering verhinderend ambtelijk verzuim oplevert. Hierop gelden twee uitzonderingen: (1) kennisversplintering door systeemfouten of organisatorische tekortkomingen gelden als ambtelijke verzuimen van de landelijk directeur, zijnde de inspecteur; en (2) de bijzondere gevallen waarop de arresten van de Hoge Raad van 27 oktober 2023 ([ECLI:NL:HR:2023:1343](#), [NTFR 2023/1911](#)) en 3 november 2023 ([ECLI:NL:HR:2023:1508](#), [NTFR 2023/1915](#)) zien.

De derde kwestie is of een pleitbaar standpunt in de weg staat aan navordering wegens een kenbare fout als bedoeld in art. 16 lid 2 onderdeel c AWR. Volgens A-G Koopman kan die vraag niet categorisch met ja worden beantwoord. De vraag of de belanghebbende in zijn aangifte al dan niet een pleitbaar standpunt heeft ingenomen is geen zelfstandig criterium bij toepassing van art. 16 lid 2 onderdeel c AWR. Het gaat erom of die belanghebbende ten tijde waarop hij de aanslag onder ogen krijgt, wist of behoorde te weten dat die aanslag als gevolg van een fout te laag is vastgesteld. De regel dat de fout in elk geval kenbaar is als de te weinig geheven belasting ten minste 30% van de verschuldigde belasting bedraagt, is dus ook van toepassing als die belastingplichtige in zijn aangifte een pleitbaar standpunt heeft ingenomen.

A-G Koopman adviseert de Hoge Raad het cassatieberoep ongegrond te verklaren.

Noot

In mijn noot zal ik net als de A-G ingaan op drie centrale vragen in het kader van de navorderingsbevoegdheid. De eerste twee vragen hangen sterk met elkaar samen: (1) wie is 'de inspecteur' die de navorderingsaanslag kan opleggen en (2) welke informatie kan aan die persoon worden toegerekend? Die tweede vraag bepaalt of reeds beschikbare informatie betekent dat de inspecteur met de desbetreffende informatie bij de eerdere aanslag, op straffe van de kwalificatie 'ambtelijk verzuim', rekening had moeten houden. Wanneer sprake is van een ambtelijk verzuim, is navordering niet

mogelijk tenzij de belastingplichtige te kwader trouw was. Of sprake is van een 'kenbare fout', een bruggetje naar onderwerp (3): hoe is de verhouding tussen de 'kenbare fout' en een pleitbaar standpunt. Staat een pleitbaar standpunt per definitie aan het aannemen van een kenbare fout in de weg, of niet?

'De inspecteur' en het ambtelijk verzuim

Ten aanzien van het begrip 'de inspecteur' leidt de A-G uit art. 3 AWR in combinatie met de Uitvoeringsregeling Belastingdienst (UR Bd) af dat sprake is van een beperkt aantal landelijk directeuren van verschillende onderdelen die ieder zijn aangewezen als 'de inspecteur'. Bijvoorbeeld van de onderdelen Belastingdienst/Particulieren en Belastingdienst/Midden- en kleinbedrijf. Hoewel de A-G opmerkt dat de Uitv reg Bd 2003 nogal regelmatig wijzigingen ondergaat en hij de situatie anno 2016 belicht, lijkt de situatie anno 2024 niet anders. De constatering van het beperkte rijtje aan 'inspecteurs', brengt mee dat alle aanslagregelende ambtenaren voor de desbetreffende categorie onder één en dezelfde inspecteur vallen, en dat een verhuizing van een belastingplichtige naar een andere regio niet betekent dat die onder een andere inspecteur komt te vallen.

Tot zover kan ik de A-G goed volgen. Als hij ingaat op het onderdeel (2) welke informatie aan de inspecteur kan worden toegerekend, bewandelt hij echter een ander pad. Zijn uitgangspunt is om dan aan te knopen bij de daadwerkelijke bevoegdheidsuitoefening, dus bij de aanslagregelende ambtenaar. Het gaat hem te ver, stelt hij, om het probleem van kennisversplintering – informatie die bij de handelende persoon niet bekend was maar elders in de organisatie wel beschikbaar was – aan de inspecteur toe te rekenen. De A-G citeert een arrest van de Hoge Raad uit 1965 waarin werd overwogen dat werkzaamheden door gemandateerden zijn toe te rekenen aan de Inspecteur, maar redeneert vervolgens de andere kant op. Wat mij betreft had de A-G hier echter kunnen stoppen: met het vaststellen wie 'de inspecteur' is, volgt direct dat kennis van hem/haar en diens ondergeschikten aan de inspecteur toerekenbaar zijn en dus een ambtelijk verzuim kunnen opleveren.

Wat de aanslagregelende ambtenaar niet wist, kan hem volgens de A-G niet als ambtelijk verzuim worden verweten, tenzij sprake is van ofwel (a) organisatorisch tekortschieten of van (b) een uitzondering zoals de Hoge Raad recent invoerde, kort gezegd wanneer een verzuim van een andere aanslagregelaar zodanig is dat deze aan de aanslagregelaar moet worden toegerekend (zie HR 27 oktober 2023, [ECLI:NL:HR:2023:1343](#), [NTFR 2023/1911](#) met noot van Blomen). In mijn ogen is de A-G hierin niet consequent, maar redeneert hij vanuit wenselijkheid. En wellicht vanuit de wens niet af te wijken van de lijn van recente Hoge Raad-jurisprudentie. Die lijn is overigens goed verklaarbaar doordat de Hoge Raad in voornoemd arrest uit 2023 kennelijk niet voor ogen had dat de aanslagregelaar strikt genomen niet 'de inspecteur' is: de Hoge Raad spreekt daarin telkens over de inspecteur, terwijl enig onderscheid met een aanslagregelende ambtenaar, in het arrest niet wordt gemaakt.

Wanneer ik veronderstellenderwijs de redenering van de A-G volg, benoemt hij de volgende uitzonderingen. Uitzondering (a) geldt wanneer de juiste informatie de aanslagregelend ambtenaar niet bereikt vanwege gebreken in de organisatie onder de directeur van het betreffende onderdeel (dus de inspecteur), ofwel vanwege nalatigheid door de algemeen directeur of D-G. Is het gebrek aan informatie het gevolg van een individuele incidentele fout, dan kan die toerekening niet plaatsvinden. Maar had bepaalde soort informatie in het (digitale) dossier van de aanslagregelaar moeten zitten en ontbreekt dit structureel, dan levert het wel een ambtelijk verzuim op. Als voorbeeld benoemt de A-G het niet onverwijld verwerken van informatie uit renseignementen van banken.

Uitzondering (b) is zoals gezegd gebaseerd op het recente arrest van de Hoge Raad van 27 oktober 2023 (en een arrest van 3 november 2023, waarover hierna meer). In die zaak ging het om een aanslagregelaar – die de Hoge Raad aanduidt als inspecteur – die bij een moeder onderzoek had gedaan naar een ongebruikelijke terbeschikkingstelling in de familiesfeer. De Hoge Raad oordeelde dat de aanslagregelaar van moeder had moeten beseffen dat die informatie ook van belang was voor de desbetreffende familieleden en daarom de informatie ofwel zelf in de dossiers van die familieleden had moeten

voegen ofwel, als zij onder een andere aanslagregelaar vielen, de informatie aan diegene ter voeging moeten doorsturen. Doet hij dat niet, dan wordt dat gebrek aan voeging toegerekend aan de aanslagregelaar voor de familieleden. In een net wat andere casus van een week later nam de Hoge Raad overigens dat gebrek niet aan, waarmee is onderstreept dat de beschreven verplichting tot voeging in dossiers van andere belastingplichtigen niet te snel kan worden aangenomen (zie HR 3 november 2023, [ECLI:NL:HR:2023:1508](#), [NTFR 2023/1915](#) met noot van Blomen). Overigens zou het verschil tussen het oktober- en het november-arrest verklaard kunnen worden doordat in ‘oktober’ sprake was van een afgerond onderzoek naar moeder, terwijl in het november-arrest sprake was van lopend overleg over de nalatenschap van oma, tijdens welke de aanslag over de nalatenschap van moeder werd geregeld. Daarnaast kan in die procedure meespelen dat de stap van nalatenschap oma naar erfdeel kleindochter te weinig in rechtstreeks verband stond om een evident één-op-één verband aan te nemen.

Deze door de Hoge Raad gecreëerde uitzondering kan ook zo worden gelezen dat informatie over c.q. onderzoek naar een persoon, in beginsel niet hoeft te worden opgeslagen in dossiers van andere belastingplichtigen, tenzij het én om een overzichtelijke groep belastingplichtigen gaat – of het per se om bloed- en/of aanverwanten moet gaan, staat in mijn ogen niet vast – én het evident ook relevant is voor die belastingplichtigen. Wanneer echter informatie binnen ‘de dienst’ voorhanden is die betrekking heeft op een specifieke belastingplichtige, maar toch om wat voor reden dan ook niet beschikbaar was in diens voor de aanslagregelaar toegankelijke (digitale) dossier, lijkt het mij niet op voorhand logisch om dat gebrek niet als ambtelijk verzuim aan ‘de inspecteur’ toe te rekenen.

De kenbare fout en het pleitbare standpunt

Volgens de A-G betekent een pleitbaar standpunt niet categorisch dat sprake is van een onkenbare fout. De ‘onkenbare fout’ is overigens geen algemeen aanvaarde term, maar gebruik ik hier voor de leesbaarheid om dubbele ontkenningen te vermijden. De kenbare fout is geregeld in art. 16 lid 2 sub c AWR, waar is bepaald dat bij een dergelijke (neutrale) fout navordering mogelijk is. En dat van ‘kenbaarheid’ in elk geval sprake is de als ‘fout’ als hierdoor ten minste 30% te weinig belasting is geheven.

Terecht merkt de A-G op dat pleitbaarheid en kenbare fouten uit verschillende sferen komen: de leer van het pleitbare standpunt is ontwikkeld in de boetesfeer en brengt mee dat geen verwijt kan worden gemaakt aan de belastingplichtige. Dit wordt achteraf beoordeeld. De kenbare fout heeft niets met beboeting of verwijtbaarheid te maken en moet worden beoordeeld naar het moment van het opleggen van de eerdere aanslag. A-G Koopman citeert met instemming een conclusie van A-G IJzerman van 26 maart 2014, [ECLI:NL:PHR:2014:327](#), [NTFR 2014/1455](#) met noot van Van der Vegt.

Ondanks de diverse passages die de A-G’s in hun conclusies citeren, waarin ontegenzeggelijk is verwoord dat pleitbaarheid wél een onkenbare fout oplevert, concluderen beiden de andere kant op. Beide A-G’s citeren onder meer uit de Nota naar aanleiding van het Verslag (KST II, 2009/10, 32129, nr. 8, p. 50):

‘het [is] volgens het kabinet dus duidelijk dat een belastingaanslag waarin een pleitbaar standpunt is gevolgd niet redelijkerwijs kenbaar onjuist is. Voor het expliciet opnemen van deze uitzondering in de tekst van de wet ziet het kabinet geen aanleiding. Het kabinet wijst er daarbij op dat in de huidige wettekst deze uitzondering ook niet is opgenomen, terwijl een pleitbaar standpunt zonder meer aan navordering in de weg kan staan, omdat een pleitbaar standpunt kwade trouw uitsluit.’

In mijn oren is hier geen woord Frans bij: pleitbaarheid betekent niet-kenbaar en staat net als voorheen aan navordering in de weg.

In het arrest dat op de aangehaalde conclusie van A-G IJzerman volgde (HR 27 juni 2014, [ECLI:NL:HR:2014:1528](#), [NTFR 2014/1860](#) met noot van Van der Vegt) is overigens ook nog een aanwijzing te vinden. Met de kanttekening dat dit oordeel

de gevolgen betrof van een beoordelingsfout van de inspecteur, citeer ik de Hoge Raad (met mijn cursivering):

‘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.’

De redenering dat een belastingplichtige ‘in redelijkheid kon menen’ dat een aanslag ‘op goede gronden is vastgesteld’, is bij uitstek toepasbaar op het leerstuk van het pleitbare standpunt. In een dergelijk geval, redeneer ik naar analogie, is een aanslag dus niet kenbaar fout, zelfs niet als de 30%-grens wordt gehaald.

Bovenstaande is voor alle duidelijkheid slechts in aanvulling op hetgeen al overduidelijk volgt uit de parlementaire geschiedenis. Daarin is onomwonden verwoord dat een pleitbaar standpunt, net als voorheen, aan navordering in de weg zal staan en géén kenbare fout kan opleveren.