

Negeren blokkeringsmelding wegens boekenonderzoek is een beoordelingsfout

Instantie	Rechtbank Zeeland-West-Brabant, 26-02-2020 nr. BRE - 17 _ 5662
Zaaknummer(s)	BRE - 17 _ 5662
Datum uitspraak	26-02-2020
Belastingjaar/tijdvak	2015
Trefwoorden	navorderingsaanslag, kwade trouw, automatiseringsfout, behoorlijke taakvervulling
Rubriek	Formeel belastingrecht
Wetsartikelen	AWR - art. 16, Awb - art. 8:75
ECLI	ECLI:NL:RBZWB:2020:922
Brondocumenten	Rechtbank Zeeland-West-Brabant 26 februari 2020, nr. 17/5662
Auteur	Mr. V.S. Huygen van Dyck-Jagersma
NTFR	2020/1532
Datum publicatie	21-05-2020
NTFR	

Samenvatting

Belanghebbende en zijn echtgenote zijn op 1 oktober 2012 naar Nederland geremigreerd. Belanghebbende is enig aandeelhouder van Pensioen bv. Pensioen bv heeft alle aandelen in Vastgoed bv. Belanghebbende was eigenaar van een onroerende zaak en de daarbij gelegen percelen grond. Belanghebbende heeft deze onroerende zaken op 31 oktober 2012 verkocht aan Vastgoed bv voor € 2.545.000. Naar aanleiding van deze transactie is door de inspecteur een boekenonderzoek ingesteld. In het conceptrapport van het boekenonderzoek heeft de inspecteur geconcludeerd dat sprake is van inkomen uit tbs, dat de waarde van de onroerende zaken ten tijde van de transactie € 800.000 bedroeg en dat het verschil een uitdeling is. Hierna is tussen partijen meerdere malen gecorrespondeerd.

Aan belanghebbende is voor het jaar 2012 een M-biljet uitgereikt. Belanghebbende heeft meerdere malen (bijzonder) uitstel gevraagd voor het indienen van de aangifte. Uiteindelijk is niet verder uitstel verleend dan tot 1 januari 2015. Belanghebbende dient zijn aangifte in. Bij de aangifte is een brief gevoegd waarin hij aangeeft dat in de aangifte geen rekening is gehouden met voornoemde vastgoedtransactie; hij maakt daaromtrent een voorbehoud. Met dagtekening 21 december 2015 is de definitieve aanslag opgelegd conform de aangifte. Op 21 april 2016 heeft de inspecteur zijn bevindingen in het conceptrapport overgenomen in het definitieve rapport en een navorderingsaanslag opgelegd.

In geschil is of de inspecteur een grond heeft tot navorderen. De inspecteur stelt dat sprake is van kwade trouw omdat belanghebbende wetenschap had dat de transactieprijs te hoog was. De rechtbank oordeelt echter dat deze wetenschap niet doorslaggevend is; het gaat om de informatievoorziening richting de inspecteur, hier in het bijzonder de aangifte. Belanghebbende heeft steeds om uitstel gevraagd, en uiteindelijk, toen dat niet langer werd verleend, expliciet een voorbehoud gemaakt voor de eventuele correcties uit het boekenonderzoek. Uit niets blijkt dat belanghebbende erop speculeerde dat de brief bij de aanslagregeling buiten beschouwing zou blijven.

De stelling dat sprake is van een automatiseringsfout wordt eveneens door de rechtbank verworpen. Vast is komen te staan dat de aangifte niet geautomatiseerd is afgedaan. Vanwege het boekenonderzoek zat er een blokkade in het systeem. De medewerker die de aanslag heeft vastgesteld heeft deze kunnen zien, maar heeft de melding niet als dusdanig opgevat en hij heeft ook niet in een ander systeem gekeken waarin stond vermeld dat een boekenonderzoek gaande

was. Bij een behoorlijke taakvervulling had de melding de inspecteur aanleiding behoren te geven voor een nader onderzoek in de overige systemen waarin de melding van het lopende boekenonderzoek staat. Er is derhalve sprake van een beoordelingsfout. Een beoordelingsfout bij de definitieve aanslag is echter geen grond voor een navorderingsaanslag.

(Beroep gegrond.)

Commentaar

In deze uitspraak van Rechtbank Zeeland-West-Brabant spelen twee interessante vraagstukken die ik zal belichten: was er sprake van kwade trouw, en zo nee, kon alsnog worden nagevorderd op grond van een kenbare fout?

Aan de navorderingsaanslag ligt een transactie onroerend goed (OG) ten grondslag tussen belanghebbende en zijn (middellijk) eigen Vastgoed bv. Het OG is – op basis van een taxatie – verkocht voor ongeveer € 2,5 miljoen, terwijl het volgens de inspecteur een waarde had van ‘slechts’ € 8 ton. Het verschil wordt nagevorderd als (middellijke) uitdeling aan belanghebbende als aandeelhouder. Het verschil in waarde zit in een (beoogde) bestemmingswijziging: het OG had op taxatiedatum een agrarische bestemming, maar belanghebbende was al jaren bezig met het wijzigen daarvan. Getaxeerd is vanuit de gedachte dat de bestemmingswijziging zou worden gerealiseerd. Uit een brief van de provincie van begin oktober 2012 bleek dat bestemmingswijziging niet mogelijk was. Eind van die maand verkocht (en twee maanden later leverde) belanghebbende toch tegen de hogere waarde. Kortom: ten tijde van de transactie mag belanghebbende ermee bekend worden verondersteld dat de verkoopprijs van € 2,5 miljoen hoger was dan de waarde in het economische verkeer van € 8 ton (hierna: de bevoordeling).

Lopende de controle van in het bijzonder deze transactie, heeft belanghebbende – daartoe genoodzaakt omdat verder uitstel hem geweigerd werd – aangifte gedaan over 2012, waarbij de bevoordeling niet als uitdeling is aangegeven. Wel heeft belanghebbende bij de aangifte een brief gestuurd waarin de transactie uitdrukkelijk werd vermeld evenals de omstandigheid dat daarover nog een onderzoek liep, met de opmerking dat op dat punt een voorbehoud werd gemaakt.

Belanghebbende ging er dus van uit dat het boekenonderzoek de inspecteur mogelijk aanleiding zou geven van de aangifte af te wijken. Dat is echter niet gebeurd: voor afronding van het boekenonderzoek werd de primitieve aanslag inkomstenbelasting voor het jaar 2012 opgelegd. Dat die aanslag werd opgelegd, was het gevolg van een optelsom van menselijke fouten, in het bijzonder het negeren van de melding dat sprake was van een lopend boekenonderzoek. De vraag is of dat eraan in de weg staat dat alsnog een (navorderings)aanslag wordt opgelegd ten aanzien van voormelde OG-transactie.

Kwade trouw

De eerste vraag die de rechtbank beantwoordt, is of belanghebbende te kwader trouw was. Met andere woorden: of belanghebbende ‘de inspecteur opzettelijk juiste inlichtingen heeft onthouden of opzettelijk onjuiste inlichtingen heeft verstrekt’ (zie onder meer HR 3 december 2010, nr. 09/04514, NTFR 2010/2830, r.o. 3.2). De rechtbank overweegt dat de inspecteur niet aannemelijk heeft gemaakt dat de belastingplichtige ten tijde van het doen van aangifte te kwader trouw is geweest. Volgens de rechtbank is de (gestelde) wetenschap van een te hoge verkoopprijs niet

doorslaggevend. Van belang is de informatievoorziening richting de inspecteur, in dit geval bij het doen van de aangifte. Vanuit die optiek zijn er volgens de rechtbank geen aanwijzingen dat de belastingplichtige de inspecteur opzettelijk op het verkeerde been heeft willen zetten.

De rechtbank onderscheidt twee elementen in de toets of sprake is van kwade trouw:

- a bewustheid ten aanzien van de onjuistheid van informatie of inlichtingen; en
- b een wilselement: de vraag of beoogd is de inspecteur daarmee op het verkeerde been te zetten.

Het wilselement kan ook worden gezien als een nadere invulling van het bewustheidsvereiste met een oogmerk van belastingvermijding en de wetenschap dat de aangifte daartoe zou kunnen leiden.

De onjuistheid van de inlichtingen (a) – de hoogte van de verkoopprijs – stond immers niet meer ter discussie: uit een brief van de provincie volgde de onmogelijkheid van de bestemmingswijziging en daarmee de te hoog getaxeerde waarde. Maar daarnaast toetst de rechtbank (b): had de belastingplichtige tot doel door versluierde informatie de inspecteur op het verkeerde been te zetten, zodat deze een te lage aanslag zou opleggen? Daarvan acht de rechtbank in mijn ogen terecht geen sprake.

Voor dit door de rechtbank gehanteerde wilselement is een aanknopingspunt te vinden in HR 14 oktober 2016, nr. 15/04807, NTFR 2016/2568, r.o. 3.2.2). Daarin herformuleert de Hoge Raad een oordeel van het hof zodanig dat in die casus sprake was van kwade trouw omdat 'bewust, ter vermijding van belastingheffing en in de wetenschap dat indien de inspecteur op de aangifte zou afgaan' een genoten bedrag dat niet in de aangifte was opgenomen buiten de belastingheffing zou blijven.

Kenbare fout

Dan komt de vraag aan de orde of sprake is van een kenbare fout ex art. 16, lid 2, onderdeel c, AWR. Volgens de inspecteur heeft zich namelijk een automatiseringsfout voorgedaan, waardoor navordering tóch mogelijk zou zijn. De rechtbank komt uiteindelijk tot het oordeel dat sprake is van een beoordelingsfout, die niet met toepassing van art. 16, lid 2, onderdeel c, AWR kan worden hersteld. Intern blijkt, zoals in de uitspraak ook goed naar voren komt, een en ander (behoorlijk) te zijn misgegaan.

Dat hier verwijtbaar niet verder is gekeken moge duidelijk zijn, maar de vraag is niet of dat leidt tot een ambtelijk verzuim – relevant voor de vraag of de inspecteur mag navorderen op grond van een 'nieuw feit', maar die vraag is hier niet aan de orde – maar of sprake is van een 'beoordelingsfout'.

Neutrale invulling begrip 'fout': (alleen) uitsluiting beoordelingsfouten

In zijn arrest van 13 juli 2018 (NTFR 2018/1693, r.o. 2.3.3-2.3.4; zie ook na verwijzing ECLI:NL:GHARL:2020:3251) oordeelde de Hoge Raad ook over een aanslag opgelegd gedurende een lopend boekenonderzoek. Het verschil is dat niet in de systemen was vastgelegd dat een onderzoek liep terwijl die melding in onderhavige zaak is 'overruled'. De Hoge Raad benadrukte in dat arrest dat de term 'fout' in art. 16, lid 2, onderdeel c, AWR neutraal en ruim is bedoeld, zodat schrijf-, reken-, overname- en intoetsfouten en fouten door de geautomatiseerde verwerking van aangiften eronder vallen. Niet onder 'fout' valt een beoordelingsfout van de inspecteur: 'navordering (is) niet mogelijk 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'. Met andere woorden: het lijkt de Hoge Raad niet zozeer te gaan om de vraag of er 'geautomatiseerd' is afgedaan, maar of sprake is van een beoordelingsfout van de inspecteur.

Terug naar onderhavige zaak. Hoewel het niet verrichten van nader onderzoek het gevolg is van een opeenstapeling van menselijke fouten, is de vraag of daarmee bij 'de inspecteur' sprake is van een verwijtbaar onjuist inzicht in de feiten of in het recht. Een verwijtbaar onjuist inzicht van ambtenaren – die hadden nagelaten naar aanleiding van een blokkeermelding nader onderzoek te verrichten – wordt aan de inspecteur toegerekend. De toets van de rechtbank komt erop neer: er is geen sprake van een automatiseringsfout, dus is er een beoordelingsfout.

Bij mij blijft de vraag hangen of de enkele constatering dat er menselijke handelingen tussen hebben gezeten, maakt dat deze gang van zaken kwalificeert als 'beoordelingsfout'. Zo nee, dan is de vraag welk element uit het gehannes als beoordelingsmoment kan worden aangemerkt. Een 'beoordelingsfout' is gedefinieerd als een onjuist inzicht van de inspecteur in de feiten die bepalend zijn voor de (omvang) van de belastingplicht of een onjuist inzicht in het recht. Daaraan is voldaan als de inspecteur de vraag of sprake is van uitdeling (en zo ja, voor welk bedrag) verwijtbaar verkeerd beoordeelt.

In het onderhavige geval zag de fout van de inspecteur op de vraag of er een beletsel was de aangifte te volgen. Dat beletsel was er (lopend boekenonderzoek), maar dat werd door geklungel tijdens de behandeling van de aangifte niet onderkend. Dat is een onjuist inzicht van de inspecteur in de feiten, maar niet in feiten die bepalend zijn voor de (omvang) van de belastingplicht. Bij de inspecteur is in essentie sprake van een discrepantie tussen zijn bedoeling (corrigeren uitdeling) en het uiteindelijke resultaat (aanslag zonder correctie). Of deze situatie al dan niet onder het leerstuk van de kenbare fout valt, lijkt me om die reden geen uitgemaakte zaak.

[1] Vanessa Huygen van Dyck-Jagersma is verbonden aan Jaeger advocaten-belastingkundigen te Amsterdam.

Datum: 21-10-2020

Bron: <https://www.ndfr.nl/NTFR/Details/NTFR2020-1532>

Copyright - Sdu - Alle rechten voorbehouden.