

# NTFR 2026/493 - A-G Koopman bepleit nuancering van de ‘niet-onwaarschijnlijke-mogelijkheid-regel’ bij navordering

## Gegevens

### Publicatie

NTFR 2026/493

### Instantie

Parket bij de Hoge Raad

### Datum uitspraak

20 februari 2026

### Datum publicatie

17 maart 2026

### Annotator

mr. S.A.M. Verweij  
advocaat bij Jaeger Advocaten-belastingkundigen te Amsterdam

### ECLI

[ECLI:NL:PHR:2026:188](#)

### Belastingjaar

01-01-2017 t/m 31-12-2019

### Zaaknummer

25/02747

### Relevante informatie

[Art. 16 AWR](#)

## Inhoudsindicatie

## Samenvatting

In deze zaak is in geschil of de inspecteur mag navorderen. Het komt daarbij aan op het nieuwfeit-vereiste (art. 16 lid 1 (slot) AWR) en de kenbarefout-regel (art. 16 lid 2 onderdeel c AWR).

Hof Den Bosch ([ECLI:NL:GHSHE:2025:1853](#)) heeft geoordeeld dat aan het nieuwfeit-vereiste niet is voldaan. Ook oordeelde het hof dat niet gezegd kan worden dat de (primitieve) aanslagen te laag waren als gevolg van een redelijkerwijs kenbare fout. Daardoor kwam het hof niet toe aan behandeling van de materieelrechtelijke geschilpunten. Die betreffen de fiscale regeling voor de gepensioneerde kwalificerende buitenlands belastingplichtige (art. 7.8 Wet IB 2001 en art. 21 bis UBIB 2001). Het ging erom of die regeling voldoet aan de eisen die het recht van de Unie stelt (de Schumacker-problematiek). Over die Schumacker-problematiek heeft de Hoge Raad op 18 juli 2025 ([NTFR 2025/1234](#)) prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ. De staatssecretaris heeft cassatieberoep aangetekend.

In hoofdstuk 5 van deze conclusie gaat A-G Koopman in op deze materieelrechtelijke achtergrond van de zaak. Dit hoofdstuk is louter beschrijvend van aard en niet bedoeld om aan rechtsvorming te doen. Daarna gaat de A-G in op de kwestie van het nieuwfeitvereiste bij navordering. Hij betoogt dat een inspecteur die ‘met een normale zorgvuldigheid’ wil kennismaken van een aangifte ook de context waarin de aangifte is gedaan in ogenschouw moet nemen. Hij moet kijken naar renseignementen die betrekking hebben op posten in de aangifte en ook naar ‘de overige omstandigheden van het geval’, waaronder de omstandigheden die blijken uit het (digitale) dossier van de belastingplichtige voor de desbetreffende belasting. In dat dossier moeten ook de gegevens worden opgenomen over voorafgaande jaren, zoals de aangiften over die jaren.

Problematisch is wel dat de Belastingdienst op dit moment nog niet in staat is dergelijke dossiers gestructureerd aan te leggen. Daardoor is de rechtspraak over de onderzoeksplicht van de inspecteur in feitelijk opzicht gebouwd op drijfzand. Wel bewijst het ‘dossier-criterium’ uiteraard zijn dienst als normatieve afbakening van hetgeen een inspecteur moet raadplegen bij het regelen van een aanslag).

Verder mag een inspecteur, en moet hij wellicht zelfs, in beginsel uitgaan van de goede trouw van de belastingplichtige; zolang de niet onwaarschijnlijke mogelijkheid bestaat dat de aangifte juist is, mag hij op die juistheid vertrouwen en hoeft hij geen nader onderzoek in te stellen. Dit geldt ook als er indicaties zijn die ervoor zorgen dat ‘het systeem’ de aangifte ‘uitwerpt’ voor een nadere controle.

Het cassatiemiddel faalt volgens de A-G voor zover het bedoelt te betogen dat een inspecteur in het kader van het met de nodige zorgvuldigheid kennismaken van de aangifte geen acht hoeft te slaan op aangiften en aanslagen betreffende voorafgaande jaren.

In deze zaak doet zich de bijzondere omstandigheid voor dat de (reeds conform de aangifte opgelegde) aanslag voor 2015 en de te beoordelen aangifte voor 2017 niet allebei juist konden zijn en dat de inspecteur nog kon navorderen over 2015 toen hij de aanslag voor 2017 regelde. De A-G pleit ervoor om in zo’n geval de ‘niet-onwaarschijnlijke-mogelijkheid-regel’ te nuanceren. Naar zijn oordeel begaat een inspecteur in zo’n geval een ambtelijk verzuim als hij nalaat een nader onderzoek in te stellen.

Het hof heeft zijn oordeel dat niet is voldaan aan het nieuwfeit-vereiste mede doen steunen op de inhoud van een hoorverslag uit 2002 dat is aangetroffen in het ‘inkomstenbelasting-opslagdossier’ van belanghebbende. Terzijde merkt de A-G op dat hij niet eerder van dergelijke dossiers had gehoord en dat het bestaan ervan vragen oproept. Wat daarvan zij, naar zijn oordeel is de conclusie die het hof trekt uit dat hoorverslag niet begrijpelijk.

Het oordeel van het hof dat de aanslagen in dit geval te laag zijn als gevolg van een onjuist inzicht van de inspecteur in de feiten, wordt terecht door het middel bestreden. In dit geval zijn de aanslagen geautomatiseerd opgelegd. Dan is de onjuistheid van de aanslag in beginsel toe te schrijven aan een fout als bedoeld in art. 16 lid 2 onderdeel c AWR. Wel moet nog worden onderzocht of de fout redelijkerwijs kenbaar was. Dat is niet het geval; naar het oordeel van de A-G wordt het middel (deels) terecht voorgesteld. De Hoge Raad kan zelf beslissen dat de stukken dwingen tot de conclusie dat art. 16 AWR geen navordering toelaat. Wanneer de Hoge Raad echter zou oordelen dat de zaak verwezen moet worden naar een ander hof, is het naar de mening van de A-G beter dat de beslissing in deze zaak wordt aangehouden totdat het HvJ de hiervoor bedoelde prejudiciële vragen heeft beantwoord.

## Noot

In deze conclusie stipt A-G Koopman het probleem aan waarbij de normerende rechtspraak van de Hoge Raad over de navorderingsbevoegdheid op grond van art. 16 AWR niet meer goed lijkt aan te sluiten bij de wijze waarop de inspecteur kennisneemt van de aangifte en de manier waarop het dossier in het huidige digitale tijdperk bij de Belastingdienst is opgebouwd.

Van oudsher is het de inspecteur die de aanslag IB/PVV vaststelt. Volgens de Hoge Raad mag de inspecteur van de juistheid van de gegevens uit de aangifte uitgaan en is hij niet tot nader onderzoek gehouden als hij na een normale zorgvuldige kennisneming van de inhoud van de aangifte niet twijfelt aan de juistheid. Hij hoeft niet te twijfelen als de niet-onwaarschijnlijke mogelijkheid bestaat dat de gegevens in de aangifte juist zijn (bijv. HR 18 maart 2022, [ECLI:NL:HR:2022:279](https://www.eclis.nl/HR:2022:279), [NTFR 2022/1207](https://www.ntfr.nl/2022/1207), met noot van Huygen van Dyck-Jagersma).

## Welke stukken moet de inspecteur raadplegen?

Ten eerste gaat A-G Koopman in op de vraag of navordering wegens een nieuw feit mogelijk is. Daarbij laat hij zich eerst uit over de vraag welke stukken de inspecteur ter controle moet bekijken om ‘met een normale zorgvuldigheid’ kennis te nemen van de aangifte. Volgens de A-G moet de context waarin de aangifte is gedaan in ogenschouw worden genomen, de inspecteur moet kijken naar de renseignementen die betrekking hebben op posten uit de aangifte en hij moet kijken naar de overige omstandigheden van het geval. De overige omstandigheden van het geval zijn de omstandigheden zoals die blijken uit *het dossier* van de belastingplichtige.

Maar daar ontvouwt zich het probleem. De Belastingdienst beschikt niet over een afgescheiden dossier per belastingplichtige per belastingsoort. De A-G wijst op documenten die zijn verspreid over meerdere processen, applicaties en systemen bij de Belastingdienst. Die onoverzichtelijkheid bemoeilijkt het raadplegen van de over de belastingplichtige beschikbare gegevens. Het is de vraag voor wiens rekening en risico dat moet komen. Wat mij betreft niet voor die van een belastingplichtige die te goeder trouw is. Van de Belastingdienst mag worden verwacht dat de aangifte zorgvuldig wordt vastgesteld en dat de systemen zo zijn ingericht dat zij de inspecteur in staat stellen de over de belastingplichtige beschikbare gegevens, nodig voor het zorgvuldig beoordelen van de aangifte, te raadplegen. Het hof ging uit van een verplichting tot raadplegen van oudere aangiften en aanslagen. De staatssecretaris bestrijdt dat oordeel in cassatie. Volgens A-G Koopman is het in ieder geval een aan de inspecteur toe te rekenen ambtelijk verzuim als bepaalde gegevens niet in het dossier terecht zijn gekomen, dan wel om andere redenen niet in de beoordeling worden betrokken.

## Het inkomstenbelasting-opslagdossier – de vergaarbak

Interessant punt waar A-G Koopman op wijst, is het ‘inkomstenbelasting-opslagdossier van belanghebbende’, dat de inspecteur in zijn nader stuk aanhaalt. In de voetnoot staat daarover het volgende: ‘Dit moet u zien als een digitale

vergaarbak waarin per belastingplichtige al dan niet verschillende stukken staan opgeslagen. Behandelend ambtenaren slaan hierin zelf stukken op en geven aan die stukken zelfstandig een label. In het inkomstenbelasting-opslagdossier van belanghebbende staan vele stukken.’ Dit roept bij A-G Koopman drie vragen op.

Moet de inspecteur om met een normale zorgvuldigheid kennis te nemen van de aangifte ook die vergaarbak doorspitten? Daarmee vraagt de A-G eigenlijk of de stukken uit de vergaarbak tot *het dossier* behoren. Het is niet helemaal duidelijk welke (andere) stukken de vergaarbak bevat, maar in deze zaak ging het om een oud hoorverslag. Als de Belastingdienst een fysiek dossier had bijgehouden, dan was dat hoorverslag bij het archiveren ook in het dossier van de belastingplichtige terechtgekomen. Dat het onderdeel is van het dossier, betekent ook dat de inspecteur daar kennis van moet nemen en dus de vergaarbak moet doorspitten.

Ten tweede vraagt de A-G zich af of het niet opnemen van bepaalde stukken in die vergaarbak een ambtelijk verzuim vormt. Volgens A-G Koopman is het een ambtelijk verzuim als bepaalde gegevens niet in het dossier terechtkomen. Zojuist stelden we al vast dat er geen afgebakend dossier is, maar dat de stukken uit het dossier verspreid zijn over verschillende systemen. Het lijkt mij dat het niet opnemen van de gegevens in zo’n systeem, daaronder begrepen het vergaarbak-systeem, een ambtelijk verzuim vormt.

De derde vraag is of de inhoud van de vergaarbak tot de op de zaak betrekking hebbende stukken moet worden gerekend in een procedure waarin het nieuwe feit ter discussie staat. Tot de over te leggen stukken behoren alle stukken die de inspecteur ter beschikking staan of hebben gestaan en die van belang kunnen zijn voor de beslechting van het geschil. Ook de stukken die de inspecteur wél ter beschikking hebben gestaan, maar die hij niet heeft gebruikt ter onderbouwing van het besluit, vallen daaronder (HR 4 mei 2018, [ECLI:NL:HR:2018:672](#), [NTFR 2018/1156](#), met noot van Perdaems). Als de stukken die op de belastingplichtige zien uit de vergaarbak niet aan de belastingplichtige wordt verstrekt, dan brengt de inspecteur hem mogelijk in bewijsnood. De belastingplichtige kan dan immers niet nagaan of de inspecteur een ambtelijk verzuim heeft begaan. Ook deze laatste vraag zou ik dus bevestigend willen beantwoorden.

## Wanneer moet de inspecteur nader onderzoek verrichten?

In deze zaak draaide het echter om de vraag wanneer de inspecteur aan de juistheid van de aangifte moet twijfelen en dus nader onderzoek moet verrichten. De zinsnede dat de inspecteur niet hoeft te twijfelen als de niet-onwaarschijnlijke mogelijkheid bestaat dat de aangifte juist is, lijkt voor verwarring te zorgen. De aangiften over 2017, 2018 en 2019 rijmde niet met de aanslag uit 2015. Wordt dit langs de niet-onwaarschijnlijke-mogelijkheid-regel gelegd, dan kan een betoog zoals dat van de staatssecretaris volgen: ‘De ongerijmdheid kan ook betekenen dat de aanslag voor 2015 fout is, en dat de niet onwaarschijnlijke mogelijkheid bestond dat de aangiften over 2017, 2018 en 2019 juist waren.’ Die constatering is op zich juist, maar de conclusie dat nader onderzoek dan niet nodig is, lijkt me niet in lijn met een zorgvuldige vaststelling van de aanslag.

A-G Koopman pleit voor nuancering van de niet-onwaarschijnlijke-mogelijkheid-regel. Hij wijst daarbij op de verplichting om na te heffen en past dat eveneens toe op het navorderen. Als een aangifte niet te rijmen is met een aangifte of aanslag uit een eerder jaar, waarover de inspecteur nog kan navorderen, dan moet de inspecteur dus in actie komen en nader onderzoek doen. Doet hij dat niet, dan begaat hij een ambtelijk verzuim dat navordering in de weg staat. Dat roept de vraag op of die plicht tot onderzoek ook ontstaat als de navorderingstermijn al is verstreken of als het niet gaat om een na te vorderen bedrag maar om een terug te geven bedrag.

De praktische uitvoering zal voor de Belastingdienst niet makkelijk zijn. Met ruim 18 miljoen inwoners in Nederland is het niet langer realistisch elke aangifte door een inspecteur van ‘vlees en bloed’ te laten beoordelen. Daarom hanteert de

Belastingdienst een geautomatiseerde werkwijze, waarbij aangiften onder meer met behulp van selectieregels, risicomodellen en topicmodellen (A-G Koopman 24 januari 2025, [ECLI:NL:PHR:2025:91](#), [NTFR 2025/368](#), met noot van Zeldenrust) worden uitgeworpen en worden gecontroleerd. Die systemen moeten zo worden ingericht dat zij onder meer een aangifte uitwerpen als er een ongerijmdheid tussen de te verwerken aangifte en de eerdere aangifte of aanslag bestaat. Dat vergt het nodige van de automatisering van de Belastingdienst; een onderdeel dat al zwaar onder druk staat. Het valt dus te verwachten dat aanpassing van de automatisering aan het dossierloze tijdperk een aantal jaren zal duren. Aan de andere kant is, net als bij afwijking van gerenseigneerde gegevens, een substantiële afwijking ten opzichte van een eerdere aangifte door een computer makkelijk vast te stellen en dus in te programmeren.

## Kenbare fout versus beoordelingsfout

De andere navorderingsgrond die A-G Koopman bespreekt, is het navorderen vanwege een kenbare fout. Dit is geregeld in art. 16 lid 2 onderdeel c AWR, en bevat (min of meer) de codificatie van de schrijf- en tikfoutjurisprudentie. Inhoudelijke beoordelingsfouten van de inspecteur vallen daar niet onder, fouten door de geautomatiseerde werkwijze van de Belastingdienst (soms) wel. Denk bijvoorbeeld aan het niet vermelden van een boekenonderzoek in het computersysteem van de Belastingdienst (HR 13 juli 2018, [ECLI:NL:HR:2018:1203](#), [NTFR 2018/1693](#), met noot van Weijers).

Volgens het hof was in onderhavig geval sprake van een verwijtbaar onjuist inzicht van de inspecteur, wat navordering op grond van art. 16 lid 2 onderdeel c AWR in de weg staat. Volgens de A-G steunt dat oordeel op een onjuiste rechtsopvatting. De onjuistheid van de aangifte was namelijk onopgemerkt gebleven als gevolg van de geautomatiseerde vaststelling van de aanslag. Van een beoordelingsfout van de inspecteur is volgens de A-G dan geen sprake.

Zeldenrust betoogde eerder in zijn noot in [NTFR 2025/368](#) al dat het niet uitwerpen van een aangifte geen fout is als bedoeld in art. 16 lid 2 onderdeel c AWR, maar dat dit moet worden gezien als gevolg van de door de controleambtenaren zelfgemaakte keuze om een aangifte wel of niet voor nadere controle uit te werpen. Begrijp ik A-G Koopman goed, dan denkt hij ook in die richting. In principe kan een inspecteur die een beroep doet op art. 16 lid 2 onderdeel c AWR niet tegengeworpen krijgen dat sprake is van een beoordelingsfout. De A-G voegt daar echter aan toe: 'Dat zou mogelijk anders kunnen liggen als ten onrechte geen "uitworp" heeft plaatsgevonden door een programmeerfout of een invoerfout. Dergelijke programmeer- en invoerfouten kunnen immers het gevolg zijn van beoordelingsfouten gemaakt door personen van wie de ambtelijke verzuimen worden toegerekend aan de inspecteur.' In deze zaak is daar door het hof echter niets over vastgesteld. Gezien de toenemende digitalisering lijkt het mij goed als de feitenrechtters daar aandacht aan besteden. Als afwijkingen van renseignementen moeten opvallen en volgens de A-G ook dus afwijkingen van eerdere aangiften c.q. aanslagen, dan zou het nalaten dat te programmeren als uitworpreden dus wel als beoordelingsfout kunnen worden gekwalificeerd.