

Commentaren mr. I.R.J. Thijssen NTFR

Inhoudsopgave:

- KB Lux-zaak: uitspraak Rechtbank Brussel inzake microfiches leidt niet tot een ander oordeel;
- Inspecteur verzaakt onderzoeksplicht: geen nieuw feit;
- Geen proceskostenvergoeding na intrekking beroepschrift;
- Inspecteur moet onderzoek doen naar buitenlandse rechtsfiguur;
- Nieuw standpunt belanghebbende wordt aangemerkt als nieuw feit;
- Lagere vergrijpboete door ernst van gedraging in het licht van persoonlijke situatie;
- Ongelijke behandeling 65-jarigen al naar gelang voorlopige teruggaaf is aangevraagd is gerechtvaardigd;
- Indiener beroepschrift blijft zelf verantwoordelijk voor tijdige indiening gronden;
- Administratie van exploitant Chinees restaurant ten onrechte verworpen;
- Herroeping eerdere tussenuitspraak KB Lux; beperkte kennisneming draaiboek gerechtvaardigd;
- Geen vertrouwen opgewekt ten aanzien van voorziening welzijnswet;
- Vernietiging voortijdig opgelegde aanslag staat niet in de weg aan nieuwe aanslag;
- Inspecteur voert begunstigend beleid voor belastingplichtigen die kiezen voor opting-in;
- Ontbreken machtiging leidt ten onrechte tot niet-ontvankelijkverklaring van bezwaar;
- Geen incidenteel hoger beroep tegen ander onderdeel van beslissing dan waartegen hoger beroep is gericht;
- Belanghebbende kent conclusie van dupliek niet: terugwijzing naar rechtbank;
- Geen boete als ondanks herhaald verzoek het aangiftebiljet niet wordt uitgereikt;

KB Lux-zaak: uitspraak Rechtbank Brussel inzake microfiches leidt niet tot een ander oordeel

Hof Amsterdam, 04/03361, 25 maart 2010, MK I

Belastingjaar/tijdvak 1991-2000

- [Artikel 67e, AWR](#)

Samenvatting

Belanghebbende heeft geen inhoudelijke bezwaren tegen de berekening van de inspecteur van de navorderingsaanslagen, maar stelt dat de opgelegde boetes moeten vervallen en verwijst naar een uitspraak van Rechtbank Brussel. In deze uitspraak heeft de rechtbank geoordeeld over de wijze waarop de Belgische autoriteiten de microfiches van de KB Lux-bank hebben verkregen. Hof Amsterdam oordeelt dat deze uitspraak niet leidt tot een herziening van het oordeel over de naar aanleiding van die fiches opgelegde navorderingsaanslagen en opgelegde boetes. (Beroepen gegrond.)

Commentaar (Thijssen (I.R.J.))

Met betrekking tot het gebruik van (fotokopieën van) microfiches als bewijsmiddel voor de vaststelling van belastingaanslagen en boetebeschikkingen werd door Hof Amsterdam in een tussenuitspraak geoordeeld dat: 'Indien al kan worden aangenomen dat de microfiches op strafrechtelijk onrechtmatige wijze door de Belgische autoriteiten zijn verkregen, dan zijn naar het oordeel van het Hof de gegevens door de Nederlandse fiscus niet verkregen op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht dat het gebruik van die gegevens ontoelaatbaar moet worden geacht' (Hof Amsterdam 2 juli 2009, [NTFR 2009/1549](#)). Aan dit oordeel werd door het hof nog de navolgende overweging toegevoegd: 'Van belang acht het hof dat er geen enkele aanwijzing is dat de Belgische overheid zelf de hand heeft gehad in de - gestelde - ontvreemding van de microfiches.' Een en ander is in overeenstemming met het oordeel van de Hoge Raad (HR 21 maart 2008, nr. 43.050, [NTFR 2008/614](#)) en heeft tot gevolg dat het standpunt van belanghebbende met betrekking tot het onrechtmatige gebruik van de fotokopieën werd verworpen.

In reactie op deze tussenuitspraak heeft belanghebbende verwezen naar een nadien gewezen uitspraak van de Brusselse correctionele rechtbank van 8 december 2009 (FutD 2010-0071) waarin - kort gezegd - is beslist dat de Belgische overheid de microfiches op onrechtmatige wijze had verkregen. Hof Amsterdam heeft vervolgens in de onderhavige einduitspraak beslist dat deze Brusselse uitspraak niet leidt tot een ander oordeel, maar motiveert dat verder niet. Dat is enigszins onbevredigend gezien het feit dat in zijn tussenuitspraak het hof het nog wel van belang achtte dat er geen enkele aanwijzing was dat de Belgische overheid de microfiches onrechtmatig had verkregen. Omdat de Brusselse uitspraak bij uitstek een aanwijzing is dat de Belgische autoriteiten de microfiches onrechtmatig hebben verkregen, is zonder nadere motivering de uitspraak van Hof Amsterdam onbegrijpelijk. Natuurlijk kan de eerdere (hoofd)overweging van Hof Amsterdam - dat de Nederlandse fiscus zelf de microfiches niet onrechtmatig heeft verkregen - in stand blijven. Maar omdat het hof bij nader inzien geen enkel belang meer lijkt te hechten aan de onrechtmatigheid van de verkrijging door de Belgische fiscus, had het hof - gezien zijn eerdere andersluidende overweging in de tussenuitspraak - daaraan nog wel een motivering mogen wijden.

Inspecteur verzaakt onderzoeksplicht: geen nieuw feit

Hof Leeuwarden, 09/00074, 18 juni 2010, MK I

Belastingjaar/tijdvak 2000

- [Artikel 16 Lid 1, AWR](#)

Samenvatting

Met ingang van 1 mei 2000 zijn belanghebbende en zijn vrouw twee vof's aangegaan. Belanghebbende heeft per brief het aangaan van de vof's gemeld aan de inspecteur. In de brief wordt ook aanspraak gemaakt op de verhoogde zelfstandigenaftrek en wordt toestemming gevraagd willekeurig te mogen afschrijven op een bedrijfspand. De inspecteur heeft de brief niet beantwoord, maar terzijde geschoven 'als moeilijk probleem'. Vervolgens is de aanslag IB 2000 geautomatiseerd opgelegd conform de aangifte, waarin een bedrag is afgetrokken als willekeurige afschrijving startende ondernemer. Per 31 december 2001 zijn beide vof's ontbonden. In de aangiften IB 2001 is stakingswinst aangegeven voor welk bedrag een lijfrente is bedongen. Naar aanleiding van deze aangiften heeft de inspecteur vragen gesteld en vervolgens zijn over 2000 navorderingsaanslagen opgelegd waarbij de willekeurige afschrijving op het bedrijfspand is gecorrigeerd.

Het hof is van oordeel dat de inspecteur op grond van de brief van belanghebbende en de door hem gedane aangifte de aanslag 2000 grondig had moeten regelen. In dat geval zou de korte bestaansduur van de vof's aan het licht zijn gekomen. Het nalaten hiervan leidt er niet toe dat de aangifte IB 2001 is aan te merken als een nieuw feit.

(Hoger beroep ongegrond.)

Commentaar (Thijssen (I.R.J.))

Voorafgaande aan de indiening van de aangifte inkomstenbelasting over het jaar 2000 stuurt belanghebbende een brief waarin hij aangeeft dat hij - als startende ondernemer - willekeurig wenst af te schrijven op zijn onroerend goed. Hij verzoekt de inspecteur vervolgens om hem mede te delen of hij met de door hem voorgestelde willekeurige afschrijving akkoord gaat. De inspecteur beantwoordt de brief van belanghebbende echter niet en belanghebbende doet vervolgens aangifte inkomstenbelasting 2000 en trekt daarin een bedrag af van f 280.000 als willekeurige afschrijving. De primitieve aanslag inkomstenbelasting 2000 wordt conform de ingediende aangifte (geautomatiseerd) opgelegd. De inspecteur meent naar aanleiding van de ingediende aangifte over het jaar 2001 dat belanghebbende in het jaar 2000 geen recht had op de willekeurige afschrijvingsfaciliteit en legt alsnog een navorderingsaanslag over het jaar 2000 aan hem op.

Bij Hof Leeuwarden lag de vraag voor of navordering nog mogelijk is. De inspecteur heeft ter zitting verklaard dat de brief van belanghebbende weliswaar door hem is ontvangen, maar dat hij deze brief als 'moeilijk probleem' heeft gekarakteriseerd. Deze brief is niet beantwoord omdat volgens hem sprake was van 'fiscale grensverkenning'. De primitieve aanslag over 2000 is er 'geautomatiseerd doorheen geglipt', aldus de inspecteur. Hof Leeuwarden oordeelt dat in een dergelijk geval de inspecteur de primitieve aanslag over 2000 direct grondig had moeten regelen en dat de later ingediende aangifte over 2001 niet te beschouwen is als een nieuw feit dat navordering rechtvaardigt. Van kwader trouw is volgens Hof Leeuwarden eveneens geen sprake gezien de pleitbaarheid van het door belanghebbende ingenomen standpunt. Nu vind ik deze uitspraak van Hof Leeuwarden weinig verrassend te noemen, maar bij mij rijst direct de vraag hoe uitspraak zou luiden indien de huidige wettekst van art. 16, lid 2, onderdeel c, AWR op deze casus van toepassing zou zijn. De huidige wettekst bepaalt dat navordering steeds, dus ook bij afwezigheid van een nieuw feit, mogelijk is indien aanvankelijk te weinig belasting is geheven 'ten gevolge van een fout' en dit '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'. De (vaagheid van deze) wettekst heeft al tot de nodige publicaties geleid (zie recentelijk: Niessen, 'Navordering zonder nieuw feit bij kenbare fout', [NTFR-B 2010/21](#)).

Er is mij nog geen jurisprudentie over deze verruimde navorderingsbevoegdheid bekend en over de interpretatie ervan zal geput moeten worden uit de wetsgeschiedenis waaruit, voor zover relevant voor de onderhavige casus, het navolgende valt af te leiden: '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.' (Kamerstukken II, 2009-2010, 32 129, nr. 3, par. 12.1.). In de nota wordt dienaangaande nog opgemerkt dat 'Dit alles geldt ook als sprake is van een pleitbaar standpunt. Een aanslag waarin de inspecteur het standpunt heeft gevolgd is daarmee niet redelijkerwijs kenbaar onjuist' ([NTFR 2009/2316](#)). Mede gezien het feit dat Hof Leeuwarden het door belanghebbende ingenomen standpunt pleitbaar acht, meen ik dat ook onder de huidige wettekst

navordering niet mogelijk is.

Geen proceskostenvergoeding na intrekking beroepschrift

Rechtbank Breda, 09/01313, 2 april 2010

Belastingjaar/tijdvak 2004

- Artikel 8:75a, Awb

Samenvatting

Belanghebbende, een Rijnvarende, heeft verzocht om vrijstelling premie volksverzekeringen. De inspecteur heeft dat geweigerd en in bezwaar gehandhaafd. Nadat belanghebbende beroep had ingesteld, heeft de SVB de inspecteur bericht dat een regularisatieverzoek van de verzekeringspositie van belanghebbende akkoord was. Naar aanleiding daarvan heeft de inspecteur alsnog de vrijstelling verleend, waarna belanghebbende het beroep heeft ingetrokken. In geschil is of belanghebbende recht heeft op een proceskostenvergoeding.

De rechtbank overweegt dat een tegemoetkomen in de zin van art. 8:75a, lid 1, Awb aan de orde is indien het bestuur het door de indiener van het beroepschrift gewenste besluit geheel of gedeeltelijk neemt, tenzij dit besluit is genomen op andere gronden dan de indiener van het beroepschrift heeft aangevoerd. De rechtbank is van oordeel dat de tenzij-bepaling in de onderhavige situatie aan de orde is. De inspecteur heeft de aanslag verlaagd naar aanleiding van de regularisatieprocedure met Luxemburg en niet naar aanleiding van de door belanghebbende aangevoerde gronden, zodat belanghebbende geen recht heeft op proceskostenvergoeding.
(Verzoek afgewezen.)

Commentaar (Thijssen (I.R.J.))

Op grond van art. 8:75 Awb kan een rechter een partij veroordelen tot vergoeding van de kosten die de andere partij in redelijkheid heeft moeten maken in verband met een beroepsprocedure. Betreft het de kosten van een *fiscale* beroepsprocedure, dan wordt volgens vaste jurisprudentie de inspecteur veroordeeld tot vergoeding van de door een belastingplichtige gemaakte proceskosten wanneer deze geheel of gedeeltelijk in het gelijk wordt gesteld. Dit is slechts anders indien de noodzaak tot het instellen van beroep *uitsluitend* voortvloeit uit de handelswijze van de belanghebbende. In fiscale beroepsprocedures bestaat ook recht op een proceskostenvergoeding wanneer de belastingplichtige gelijk krijgt op gronden waarop hij zich niet heeft beroepen, maar gelijk krijgt op gronden die door de rechtbank of het hof ambtshalve zijn bijgebracht (HR 29 augustus 1997, BNB 1998/108). Om voor een proceskostenvergoeding ex art. 8:75 Awb in aanmerking te komen hoeft er dus geen relatie te bestaan tussen de gronden van het beroep van een belastingplichtige en de reden waarom de belastingrechter een belastingplichtige uiteindelijk in het gelijk stelt.

In aanvulling op art. 8:75 Awb geeft art. 8:75a Awb een voorziening voor de situatie waarin de belastingplichtige zijn beroep heeft ingetrokken omdat de inspecteur alsnog (deels) aan de bezwaren van belanghebbende is tegemoetgekomen. Aldus lijkt er - in tegenstelling tot 8:75 Awb - voor toekenning van een proceskostenvergoeding op grond van 8:75a Awb wel een relatie te worden verondersteld tussen de gronden van het beroep en het besluit van het bestuursorgaan waarin de bezwaren van de indiener van het beroep alsnog worden gehonoreerd. De Hoge Raad heeft hierover nog geen uitsluitel gegeven, maar in de onderhavige procedure heeft Rechtbank Breda beslist dat het besluit van de inspecteur om alsnog de aanslag te verlagen niet is genomen op gronden die belanghebbende heeft aangevoerd in zijn beroepschrift en dat daarom geen recht op een proceskostenvergoeding bestaat. Indien dat oordeel al juist zou zijn, vraag ik mij af waarom een belanghebbende in voorkomende gevallen nog over zou moeten gaan tot intrekking van zijn beroep. Alsdan kan hij beter zijn aanhangig gemaakte beroepsprocedure voortzetten en het laten aankomen op een rechterlijke uitspraak waarbij aan hem - volgens de ruimere criteria van art. 8:75 Awb - hoogstwaarschijnlijk wel een kostenvergoeding zal worden toegekend. En dat kan toch niet de bedoeling zijn geweest van de wetgever.

Inspecteur moet onderzoek doen naar buitenlandse rechtsfiguur

Conclusie A-G Niessen, 09/02249, 20 mei 2010

Belastingjaar/tijdvak 1996 - 1998

- [Artikel 16, AWR](#)

Samenvatting

Belanghebbende is 'Kommanditist' van een Duitse KG. Zijn kapitaalbreng bedraagt DM 25.000 (f 28.000). In zijn aangiften IB/PVV voor de jaren 1996 t/m 1998 heeft belanghebbende met betrekking tot zijn deelname in de KG verliezen uit onderneming aangegeven, ten bedrage van f 649.901 (1996), f 631.068 (1997) en f 181.482 (1998). De aanslagen zijn overeenkomstig de aangiften vastgesteld. Naar aanleiding van een boekenonderzoek zijn vervolgens navorderingsaanslagen opgelegd, waarbij de door belanghebbende geclaimde verliezen zijn gecorrigeerd; in aftrek werd slechts toegelaten eenmaal (in 1996) het bedrag van de inbreng van belanghebbende ad DM 25.000.

In geschil is of sprake is van een nieuw feit dat navordering rechtvaardigt en zo ja, in hoeverre belanghebbende een verlies op zijn commanditaire deelname in de KG in aanmerking kan nemen. Hof Arnhem ([NTFR 2009/1546](#)) heeft een nieuw feit aanwezig geacht en geoordeeld dat slechts een bedrag van DM 25.000 als verlies in aanmerking kan worden genomen. Volgens het hof is pas tijdens het boekenonderzoek aan het licht gekomen dat belanghebbende in de hoedanigheid van Kommanditist het verlies uit onderneming heeft geleden en hoefde de inspecteur naar aanleiding van de aangiften niet te twijfelen aan de juistheid van enig bij aangiften verstrekt gegeven, ook niet dat de deelname een groter verlies opbracht dan de inbreng. Van de inspecteur kan volgens het hof niet op voorhand worden verwacht dat hij bekend is met de rechtsgevolgen naar het Duitse civiele recht van een Duitse rechtsfiguur en de toepassing van het Nederlandse belastingrecht daarop. Belanghebbende is tegen oordeel van het hof in cassatie gekomen.

A-G Niessen concludeert dat van een zorgvuldige voorbereiding van aanslagen en andere fiscale beschikkingen geen sprake is wanneer de inspecteur zich niet rekenschap geeft van de gelding van het niet-fiscale recht in de gevallen waarin dit samenloopt met de toepassing van de belastingwetgeving. Wat het vreemde recht betreft moet volgens de advocaat-generaal van een inspecteur worden verlangd dat hij een aangifte waarin buitenlandse rechtsfiguren een rol spelen die vergelijkbaar zijn met een Nederlandse rechtsfiguur, beoordeelt op basis van zijn kennis van het Nederlandse recht. Tot nader onderzoek is hij slechts gehouden indien de standpunten die de belanghebbende inneemt in de aangifte, beoordeeld vanuit de Nederlandse regels voor die rechtsfiguur, onjuist zijn. Dit lijdt uitzondering indien de belanghebbende bij de aangifte motiveert dat het vreemde recht op het desbetreffende punt afwijkt van het Nederlandse.

Nu het standpunt van belanghebbende in de aangiften omtrent de aansprakelijkheid van een commandiet voor geleden verliezen in strijd is met hetgeen naar Nederlands recht geldt en belanghebbende dit verschil niet heeft toegelicht onder verwijzing naar andersluidend Duits recht, heeft de inspecteur zonder nader onderzoek te doen door de aangiften te volgen, een ambtelijk verzuim gepleegd dat aan navordering in de weg staat.

De conclusie strekt tot grondverklaring van het beroep in cassatie.

Commentaar (Thijssen (I.R.J.))

Een Duitse commanditaire vennootschap heeft grote verliezen geleden (f 649.901 in 1996, f 631.068 in 1997 en f 181.482 in 1998) die de inbreng (van DM 25.000) van de in Nederland woonachtige commandiet verre hebben overtroffen. De commandiet heeft die verliezen volledig als verlies uit onderneming in zijn aangiften inkomstenbelasting opgenomen. De inspecteur heeft de aangiften bij het opleggen van de primitieve aanslagen gevolgd, maar heeft vervolgens navorderingsaanslagen opgelegd omdat hem later is gebleken dat belanghebbende als commandiet (Kommanditist) naar Duits recht niet kan worden aangesproken voor meer dan zijn inbreng. Het is de vraag of de inspecteur had behoren te twijfelen aan de juistheid van de ingediende aangiften.

Hof Arnhem ([NTFR 2009/1546](#)) oordeelde dienaangaande dat de inspecteur in het onderhavige geval niet behoeft te twijfelen aan de ingediende aangiften omdat een 'Kommanditgesellschaft' een Duitse rechtsfiguur betreft *'waarvan eerst moet worden gezien welke rechtsgevolgen daaraan zijn verbonden op grond van het Duitse civiele recht, waarna pas de vraag moet worden beantwoord hoe het Nederlandse belastingrecht op die rechtsgevolgen dient te worden toegepast.'* In de tegen deze uitspraak ingestelde cassatieprocedure heeft A-G Niessen de onderhavige conclusie genomen waarin hij vooropstelt dat het voor juristen en fiscalisten als van algemene bekendheid mag worden verondersteld dat tal van rechtsfiguren in zeer veel landen voorkomen en daar globaal genomen naar dezelfde regel functioneren als in Nederland. Zo is een *Kommanditist* naar het Duitse civiele recht - evenals een commandiet naar het Nederlandse civiele recht - niet verder draagplichtig dan het bedrag van zijn inbreng.

Vervolgens betoogt A-G Niessen dat van een inspecteur moet worden verlangd dat hij een aangifte waarin buitenlandse rechtsfiguren een rol spelen, beoordeelt op basis van zijn kennis van het Nederlandse recht.

Wanneer de standpunten die belanghebbende inneemt, beoordeelt vanuit de Nederlandse regels voor die rechtsfiguur, onjuist zijn, dient de inspecteur nader onderzoek in te stellen. Nu in het onderhavige geval het standpunt van belanghebbende in de aangiften omtrent de aansprakelijkheid van een commandiet voor geleden verliezen in strijd is met hetgeen naar Nederlands recht dienaangaande geldt, heeft de inspecteur door de aangiften zonder nader onderzoek te volgen een ambtelijk verzuim gepleegd dat aan navordering in de weg staat. Ik vind deze redenering van A-G Niessen goed te volgen, te meer nu het in het onderhavige geval een Duitse rechtsfiguur (en het niet een of andere onbekende rechtsfiguur uit een ver en exotisch land) betreft, maar ook het feit dat de aanduiding van de term 'Kommanditist' veel gelijkenis vertoont met de term 'commandiet'. Alsdan kan een inspecteur zich niet meer in redelijkheid verschuilen achter zijn onbekendheid met het vreemde recht en had hij de aangiften aan een nader onderzoek moeten onderwerpen alvorens de primitieve aanslagen conform deze ingediende aangiften op te leggen.

Nieuw standpunt belanghebbende wordt aangemerkt als nieuw feit

Rechtbank Haarlem, 08/04022, 17 september 2009

Belastingjaar/tijdvak 2000

Trefwoorden ambtelijk verzuim, transactievoordeel

- [Artikel 16 Lid 1, Artikel 67e, AWR](#)

Samenvatting

Belanghebbende heeft op 24 december 1998 een pand gekocht. Op 28 oktober 1999 geeft belanghebbende een makelaar de opdracht om het pand te verkopen. Hij verkoopt het echter buiten de makelaar om voor f

1999 zou moeten worden belast. Rechtbank Haarlem vindt dit zeer voor de hand liggende standpunt van belanghebbende kennelijk zo vergezocht dat de inspecteur daar redelijkerwijs niet op bedacht had hoeven zijn.

Uitgave 25, 24 juni 2010> 2010/1445

Lagere vergrijpboete door ernst van gedraging in het licht van persoonlijke situatie

Hof Den Haag, 09/00250, 19 maart 2010, MK II

Belastingjaar/tijdvak 2006

Trefwoorden accountants, fiscaal voordeel, wettelijk vereiste afdracht

- [Artikel 67f, AWR](#)

Samenvatting

Aan belanghebbende, een registeraccountant, stond in 2006 een auto van zijn werkgever ter beschikking. Op basis van een door de inspecteur verstrekte 'Verklaring geen privégebruik auto' heeft de werkgever bij het loon van belanghebbende geen bedrag wegens privégebruik van de auto in aanmerking genomen. Belanghebbende heeft de inspecteur zelf in een aanvullende aangifte over 2005 gemeld dat het gebruik van de auto voor privédoeleinden in 2005 meer heeft bedragen dan de limiet van 500 kilometer, en de inspecteur aan het begin van het jaar 2007 om dezelfde reden verzocht de verklaring voor 2007 in te trekken. De echtgenote van belanghebbende was gedurende 2005 en 2006 zeer ernstig ziek en is in 2006 overleden. De inspecteur heeft een naheffingsaanslag LB met vergrijpboete opgelegd. In geschil is of de boete terecht is opgelegd. De rechtbank heeft het beroep ongegrond verklaard. Volgens het hof is uit de verklaringen van belanghebbende, toelichtingen en getoonde berouw redelijkerwijs af te leiden dat de aanzegging van de op te leggen boete bij belanghebbende de gedragsnorm met betrekking tot het gebruik van de auto voor privékilometers al duchtig heeft ingescherpt. Dat belanghebbende de feitelijke gang van zaken in hoge mate betreurt neemt echter niet weg dat de boete als zodanig terecht is opgelegd. De feiten en omstandigheden afwegende komt het hof echter, gelet ook op de ernst van de gedraging in het licht van de persoonlijke situatie van de belanghebbende en het feit dat het de eerste keer is dat hij een dergelijke gedraging heeft begaan, tot het oordeel dat niet een boete van € 2.635 maar een van € 400 passend en geboden is. (Hoger beroep gegrond.)

Commentaar (Thijssen (I.R.J.))

In beroepsprocedures komen tegen vergrijpboeten aangevoerde klachten er veelal op neer dat geen sprake is van schuld of opzet. Die klachten zijn er dus op gericht om het belopen van de vergrijpboete ten principale te vermijden, maar zelden worden strafverminderende omstandigheden aangevoerd voor het geval een vergrijpboete onvermijdelijk lijkt. Dat is een gemiste kans omdat een goed doortimmerd strafmaatverweer kan leiden tot een aanzienlijke vermindering van een opgelegde boete. Wanneer een boeteling strafverminderende omstandigheden aanvoert, dient een belastingrechter deze mee te wegen bij zijn uiteindelijke oordeel of hij een boete 'passend en geboden' acht. Niet alleen de ernst van het beboetbare feit en de omstandigheden waaronder het feit zijn begaan, maar ook de persoonlijke en financiële omstandigheden van de boeteling worden door een belastingrechter in beschouwing genomen. In het onderhavige geval toont Hof Den Haag zich gevoelig voor het door belanghebbende getoonde berouw en het feit dat de vrouw van belanghebbende na een lang ziektebed is overleden. Dit leidt ertoe dat het Hof de boete van € 2.635 vermindert tot een bedrag van € 400.

Ongelijke behandeling 65-jarigen al naar gelang voorlopige teruggaaf is aangevraagd is gerechtvaardigd

Hof Amsterdam, 08/00610, 6 mei 2010, MK II

Belastingjaar/tijdvak 2005

Trefwoorden algemene heffingskorting, gelijkheidsbeginsel

- [Artikel 14, EVRM](#)
- [Artikel 26, BUPO](#)
- [Artikel 8.9, Artikel 9.4, Wet IB 2001](#)

Samenvatting

Belanghebbende is in mei 2005 65 jaar geworden en vanaf dat moment ontving zij een AOW-uitkering. Haar echtgenoot ontving in 2005 een pensioen en een AOW-uitkering en was meer dan tweemaal de algemene heffingskorting aan gecombineerde inkomensheffing verschuldigd. Belanghebbende heeft in 2005 geen voorlopige teruggaaf gevraagd. In haar aangifte heeft belanghebbende verzocht om uitbetaling van de algemene heffingskorting. Aan belanghebbende is een teruggaaf van € 95 toegekend. Belastingplichtigen die eveneens in mei 2005 65 jaar werden, maar die een voorlopige teruggaaf hadden aangevraagd, hoefden de tot mei ontvangen voorlopige teruggaaf van in totaal € 631 niet terug te betalen. Rechtbank Haarlem oordeelde dat sprake is van gelijke gevallen en dat belanghebbende recht heeft op een hogere teruggaaf. Het hof oordeelt dat, zo al sprake is van gelijke gevallen, voor de ongelijke behandeling een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat. Aan het niet opleggen van een aanslag heeft de wetgever namelijk ten grondslag gelegd de overweging dat het toekennen van een (voorzienbaar te hoge) voorlopige teruggaaf ten doel had de betrokken belastingplichtige niet te confronteren met tijdelijke negatieve inkomenseffecten voor het bereiken van de leeftijd van 65 jaar. Het aanvragen van een voorlopige teruggaaf was wel een voorwaarde. De wetgever heeft de te hoge voorlopige teruggaaf bewust niet willen corrigeren. Het hof acht deze keuze van de wetgever niet onredelijk. (Hoger beroep gegrond.)

Commentaar (Thijssen (I.R.J.))

1. Heffingskortingen worden niet van het inkomen afgetrokken, maar verminderen het uiteindelijk verschuldigde bedrag aan inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen (AOW, AWBZ en Anw). Heffingskortingen bestaan dan ook uit een belastingdeel en een premiedeel. Personen van 65 jaar en ouder zijn - hoewel zij recht hebben op een AOW-uitkering - echter niet meer premieplichtig voor de AOW. Het door 65-plussers verschuldigde bedrag aan inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen is dan ook lager dan dat 65-minners verschuldigd zijn. Bijgevolg gelden voor 65-plussers ook lagere bedragen aan heffingskortingen omdat het premiedeel van de heffingskortingen geen AOW-component bevat.
2. Volgens de hoofdregel van art. 8.8 Wet IB 2001 kan de gecombineerde heffingskorting niet meer bedragen dan de totaal verschuldigde belasting en premie in een kalenderjaar. De verschuldigde belasting en premie kunnen door de heffingskorting dus niet negatief worden. Art. 8:9 Wet IB 2001 maakt een uitzondering op deze hoofdregel voor de weinig of niets verdienende echtgenoot of andere partner, wettelijk aangeduid als minstverdienende partner. Deze uitzondering, in volksmond ook wel 'aanrechtsubsidie' genoemd, komt er op neer dat de minstverdienende partner die geen of te weinig inkomstenbelasting en premies volksverzekeringen is verschuldigd om haar (gehele) heffingskorting te claimen, toch aanspraak kan maken op de heffingskorting indien en voor zover haar partner wel voldoende inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen verschuldigd is. Aldus vindt een verhoging (en geen overdracht) plaats van de heffingskorting van de minstverdienende partner, welke verhoging afhankelijk is van het inkomen van de meestverdienende partner.
3. De minstverdienende partner kan deze verhoogde heffingskorting te gelde maken door aangifte te doen waarna de verhoogde heffingskorting aan haar zal worden uitbetaald. Deze uitbetaling kan ook geschieden in twaalf maandelijkse termijnen door middel van een voorlopige teruggaaf. Indien een minstverdienende partner in een bepaald jaar 65 wordt, houdt de inspecteur bij het vaststellen van een dergelijke voorlopige teruggaaf echter geen rekening met het voorzienbare feit dat de belastingplichtige in dat jaar de AOW-gerechtigde leeftijd zal bereiken en een AOW-uitkering zal gaan ontvangen. Bij de vaststelling van de voorlopige teruggaaf gaat het automatiseringssysteem van de Belastingdienst er bij belastingplichtigen die geen ander inkomen hebben er dan ook (ten onrechte) vanuit dat de verschuldigde inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen over dat jaar nihil zal zijn. Vindt uitbetaling van een (verhoogde) heffingskorting onterecht of tot een te hoog bedrag plaats, dan wordt de voorlopige teruggaaf op grond van de hoofdregel van art. 9.4, lid 1, onderdeel a, Wet IB 2001 door een aanslag gevolgd wanneer de verschuldigde belasting de aanslagdrempel van € 43 te boven gaat.
4. In art. 9.4, lid 3, Wet IB 2001 wordt op deze hoofdregel (aanslagdrempel van € 43) een uitzondering geformuleerd. Daarin wordt bepaald dat - ondanks het feit dat uitbetaling van de verhoogde heffingskorting

tot een te hoog bedrag bij voorlopige teruggave heeft plaatsgevonden - er geen aanslag zal worden opgelegd aan de belastingplichtige die in het kalenderjaar de leeftijd van 65 jaar bereikt en uitsluitend een AOW-uitkering geniet. Op grond van art. 9.4, lid 6, Wet IB 2001 wordt de aanslag zelfs geacht te zijn vastgesteld tot het bedrag van de voorlopige teruggaaf. De achterliggende gedachte van deze uitzondering is volgens de wetgever gelegen in het feit dat men een belastingplichtige die 65 jaar wordt en ten onrechte een te hoog gedeelte van de 'overdraagbare heffingskorting' heeft getoucheerd, niet wil confronteren met 'tijdelijke negatieve inkomenseffecten'. De *tijdelijkheid* van negatieve inkomenseffecten heeft betrekking op de periode in een kalenderjaar voorafgaande aan het moment waarop een minstverdienende partner 65 jaar wordt. In die periode beschikt de minstverdienende partner nog niet over een AOW-uitkering, maar zou vooruitlopend op deze AOW-uitkering wel worden geconfronteerd met een lagere maandelijke teruggave van de verhoogde heffingskorting.

5. Voor minstverdienende partners die in het jaar waarin zij 65 jaar worden en wel hebben geanticipeerd op het feit dat zij in dat kalenderjaar een AOW-uitkering zullen ontvangen (en terecht geen of een lagere uitbetaling van de verhoogde heffingskorting hebben aangevraagd) is de wetgever minder vrijgevig. Zij zijn kennelijk in staat geweest de tijdelijke negatieve inkomenseffecten het hoofd te bieden en komen niet in aanmerking voor een regeling die ertoe leidt dat zij eveneens een (te) hoge heffingskorting krijgen toegekend. Zodoende wordt de minstverdienende partner in het jaar waarin zij 65 jaar wordt gestimuleerd om te verzoeken om een hogere voorlopige teruggave dan waarop materieel gezien recht bestaat, enkel omdat dat ingevolge art. 9.4, lid 3, Wet IB 2001 het te veel ontvangen bedrag toch niet wordt gecorrigeerd door een nadien op te leggen aanslag.

6. In de onderhavige procedure verzocht een minstverdienende partner die niet om een voorlopige teruggave had verzocht eveneens om uitbetaling van een hoger bedrag aan heffingskorting. Het niet terugvragen van een voorlopige teruggave vooraf van de heffingskorting mag immers niet leiden tot een ongunstigere behandeling ten opzichte van belastingplichtigen die wel vooraf een dergelijke aanvraag hebben ingediend. Rechtbank Haarlem ([NTFR 2008/1198](#)) toont zich gevoelig voor dit argument en oordeelt dat de wettelijke regeling in strijd is met het in art. 26 IVBPR neergelegde gelijkheidsbeginsel. Daar denkt Hof Amsterdam in de hogerberoepsprocedure anders over en houdt de wetgever alsnog een hand boven het hoofd. Zowel Rechtbank Haarlem als Hof Amsterdam stellen voorop dat aan de wetgever op fiscaal gebied een ruime beoordelingsvrijheid toekomt en dat het oordeel van de wetgever dient te worden geëerbiedigd tenzij dat van een redelijke grond is ontbloot (vergelijk EHRM 10 juni 2003, [NTFR 2003/2025](#)). In tegenstelling tot Rechtbank Haarlem is Hof Amsterdam van oordeel dat de wetgever in redelijkheid wel belang heeft kunnen hechten aan de tijdelijke negatieve inkomenseffecten die een lagere voorlopige teruggaaf tot gevolg zou kunnen hebben. Het alsnog opleggen van een aanslag zou volgens het hof deze doelstelling tekort doen.

7. De overweging van het hof dat een alsnog opgelegde aanslag de doelstelling om tijdelijke negatieve inkomenseffecten te voorkomen tekort zou doen, lijkt mij onjuist. Het betreft gevallen van minstverdienende partners die vanaf hun 65ste een AOW-uitkering ontvangen. Voorafgaande aan deze AOW-uitkering ontving deze minstverdienende partner geen enkel of slechts een zeer laag inkomen en was afhankelijk van het inkomen van de meestverdienende partner. De AOW-uitkering houdt voor minstverdienende partners dan ook een structurele inkomensverbetering in waarmee de alsnog opgelegde aanslag in verband met de eerder te veel ontvangen heffingskorting kan worden voldaan. Nu pleit ik er hier niet zo zeer voor om de 'aanrechtssubsidie' af te schaffen, maar ik zie niet in waarom een minstverdiener die als gevolg van dezelfde tijdelijk negatieve financiële gevolgen de tering naar de nering heeft gezet, benadeeld mag worden ten opzichte van de minstverdiener die de Belastingdienst heeft verzocht om (tijdelijk) bij te springen door een te hoge voorlopige teruggaaf te verlenen. Welke 'redelijke grond' aan het gemaakte onderscheid ten grondslag ligt blijkt niet duidelijk uit de uitspraak van Hof Amsterdam. Weliswaar wordt verwezen naar de overwegingen van de wetgever maar daaruit blijkt alleen dat de wetgever de aanvragers van een voorlopige teruggaaf (tijdelijk) niet heeft willen duperen en niet dat de wetgever hen (structureel) gunstiger wil behandelen dan degene die wel anticipeerden op het bereiken van de AOW-gerechtigde leeftijd, laat staan dat de wetgever hier een deugdelijke grond voor dit onderscheid heeft aangevoerd

Indiener beroepschrift blijft zelf verantwoordelijk voor tijdige indiening gronden

Hoge Raad, 09/01785, 21 mei 2010



Belastingjaar/tijdvak 2008

- [Artikel 6:5](#), [Artikel 6:6](#), [Artikel 6:7](#), [Artikel 8:37](#), Awb

2008 voor dat een tweede uitnodiging tot betaling van het verschuldigde griffierecht aangetekend wordt verzonden. Daarnaast schrijft art. 2, lid 2, Procesregeling bestuursrecht 2008 voor dat stukken, waarin de rechtbank een laatste termijn stelt voorafgaande aan een mogelijk vereenvoudigde afdoening, eveneens aangetekend worden verzonden. De Procesregeling bestuursrecht 2008 is recht in de zin van art. 79 Wet RO (vgl. HR 28 juni 1996, NJ 1997, 495) en binden rechtbanken op grond van algemene beginselen van behoorlijke rechtspleging. Schending van een in de Procesregeling bestuursrecht 2008 opgenomen voorschrift kan ertoe leiden dat een uitspraak van de rechtbank door een hogere rechter wordt vernietigd. In het onderhavige geval had belanghebbende een pro-forma beroepschrift bij de rechtbank ingediend en werd hij vervolgens (per gewone post) op grond van art. 6:6 Awb in de gelegenheid gesteld om alsnog zijn beroepschrift van gronden te voorzien. Daarbij heeft de rechtbank belanghebbende erop gewezen dat niet-ontvankelijkverklaring zou kunnen volgen indien de gronden niet tijdig zouden worden ingediend. Tot tweemaal toe heeft belanghebbende de rechtbank om uitstel verzocht voor het indienen van de gronden, welke uitstelverzoeken beide keren (eveneens per gewone post) zijn ingewilligd door de rechtbank. Uiteindelijk heeft belanghebbende nagelaten zijn beroepschrift van gronden te voorzien binnen de door hem zelf gestelde (nadere) termijnen als gevolg waarvan de rechtbank zijn beroep vereenvoudigd heeft afgedaan en kennelijk niet-ontvankelijk heeft verklaard. Belanghebbende meent dat de rechtbank ten onrechte zijn beroepschrift kennelijk niet-ontvankelijk heeft verklaard omdat hij de brief van de rechtbank, waarbij werd ingestemd met zijn laatste verzoek om uitstel, nimmer had ontvangen en deze bovendien niet aangetekend aan hem was verstuurd. De Hoge Raad verwerpt de klacht van belanghebbende met de overweging dat *de wet* niet voorschrijft dat een nader uitstelverzoek van een belanghebbende door een rechtbank per aangetekende post moet worden beantwoord. Daarbij merkt de Hoge Raad op dat belanghebbende zich er onder de omstandigheden van dit geval van had moeten vergewissen of, en zo ja, tot wanneer hem nader uitstel voor het indienen van de gronden van het beroep was verleend. Het is echter niet *de wet* die voorschrijft dat een dergelijke stuk per aangetekende post moet worden verstuurd, maar de Procesregeling bestuursrecht 2008. Omdat een vereenvoudigde afdoening betekent dat een zitting achterwege blijft en het juist de zitting is die in een bestuursrechtelijke procedure centraal staat (o.a. HR 11 oktober 2000, nr. 33.540, [NTFR 2000/1776](#), BNB 2000/381), hebben rechtbanken zichzelf verplicht om ook stukken waarin een laatste termijn wordt gesteld voorafgaande aan een (mogelijke) vereenvoudigde afdoening per aangetekende post te verzenden. Aldus gaat de Hoge Raad ten onrechte voorbij aan het feit dat de rechtbank dit voorschrift uit de Procesregeling bestuursrecht 2008 heeft geschonden, hoewel een dergelijk schending niet per definitie hoeft te betekenen dat het beroep van belanghebbende niet niet-ontvankelijk is.

Administratie van exploitant Chinees restaurant ten onrechte verworpen

Hof Arnhem, 08/00564, 30 maart 2010, MK III

Belastingjaar/tijdvak 2002 - 2004

- [Artikel 52 Lid 1, AWR](#)

Samenvatting

Belanghebbende exploiteert een Chinees restaurant. Naar aanleiding van de bevindingen van een boekenonderzoek heeft de inspecteur het standpunt ingenomen dat belanghebbende op grote schaal omzet heeft verzwegen. Nu de administratie niet deugt, moet de bewijslast volgens de inspecteur worden omgekeerd en verzwared. Het hof is het daar niet mee eens. Volgens het hof is namelijk niet aannemelijk geworden dat de administratie van belanghebbende niet voldoet aan de eisen van art. 52 AWR. De daartoe door de inspecteur aangedragen argumenten zijn door het hof te licht bevonden. Anders dan de inspecteur is het hof onder meer van oordeel dat 1. geen sprake is van negatieve kassaldi, 2. de bevindingen van twee waarnemingen ter plaatse te mager bewijs vormen voor de conclusie dat omzet is verzwegen, 3. de stelling dat inkopen niet volledig zijn verantwoord in de administratie onvoldoende is onderbouwd en 4. dat aannemelijk is dat de omzet per kilo rijst of bami voor een afhaalrestaurant lager is dan voor een niet-afhaalrestaurant. Nu de bewijslast niet wordt omgekeerd en verzwared, vernietigt het hof de opgelegde aanslagen en boetebeschikkingen.
(Hoger beroep gegrond.)

Commentaar (Thijssen (I.R.J.))

In art. 25, lid 3, AWR en art. 27e AWR zijn limitatief opgesomd de gevallen waarin op grond van een gebrek aan medewerking van de belastingplichtige 'omkering van de bewijslast' optreedt (zie uitgebreid: 'Omkering van de bewijslast', P.G.H. Albert, [NTFR 2005/63](#)). In dat geval hoeft de inspecteur niet meer te bewijzen dat de door hem opgelegde belastingaanslag juist is, maar dient de belastingplichtige te bewijzen dat de belastingaanslag onjuist is. De artikelen bevatten echter niet alleen een verplichte toedeling van de bewijslast aan de belastingplichtige, maar bevatten tevens een verzwaring van die last. De belastingplichtige moet in dergelijke gevallen namelijk 'doen blijken' dat de aan hem opgelegde belastingaanslag onjuist is. Dat is een aanmerkelijk zwaardere eis dan het in het fiscale procesrecht algemeen geldende uitgangspunt dat kan worden volstaan met 'aannemelijk maken'. Het is met name deze verzwaring van de bewijslast die een belastingplichtige in voorkomende gevallen voor een welhaast onmogelijke bewijsopdracht stelt.

'Wie stelt, bewijst' zo luidt een bewijsrechtelijk adagium. Wanneer de inspecteur stelt dat zich één van de in art. 25, lid 3, AWR en art. 27e AWR genoemde gevallen voordoet, dan zal de inspecteur - indien belanghebbende dat betwist - zijn stelling moeten bewijzen. In de onderhavige procedure stelt de inspecteur zich op het standpunt dat belanghebbende niet heeft voldaan aan de in art. 52 AWR omschreven administratie- en bewaarplicht, maar slaagt er vervolgens niet in om dit ook aannemelijk te maken. In dat geval keert de bewijslast niet om en geldt de normale bewijslastverdeling: de inspecteur moet bewijzen dat de door hem opgelegde belastingaanslagen juist zijn. Maar ook dat lukt de inspecteur niet en het hof vernietigt vervolgens de ambtshalve geschatte belastingaanslagen en boetebeschikkingen.

Herroeping eerdere tussenuitspraak KB Lux; beperkte kennisneming draaiboek gerechtvaardigd

Hof Arnhem, 04/01262, 16 maart 2010, MK II

Belastingjaar/tijdvak 1991 - 2000

- [Artikel 8:29, Awb](#)

Samenvatting

Deze zaak betreft een zogenoemde KB Lux-procedure. Op 20 april 2006 heeft de eerste meervoudige belastingkamer van het hof in een tussenbeslissing beslist dat de inspecteur de integrale versie van het draaiboek en nieuwsbrieven in de procedure diende in te brengen. De desbetreffende kamer had geen kennisgenomen van het gehele procesdossier. Omdat deze handelwijze niet door de beugel kan (HR 10 augustus 2007, nr. 42.715, [NTFR 2007/1464](#)) heeft het hof de eerder genomen tussenbeslissing herroepen. In de onderhavige tussenbeslissing bepaalt de tweede meervoudige belastingkamer dat beperkte kennisneming van het draaiboek gerechtvaardigd is. Ten opzichte van de zogenoemde Amsterdamse versie, zoals verbeterd door Rechtbank Breda, beslist het hof dat nog een aantal passages openbaar dient te worden gemaakt.

Commentaar (Thijssen (I.R.J.))

Hof Arnhem had in 2006 een afzonderlijke geheimhoudingskamer gevormd om te beslissen op het verzoek van de inspecteur dat belanghebbende slechts beperkt kennis zou mogen nemen van stukken die op de zaak betrekking hebben (i.c. Draaiboek rekeningenproject en interne nieuwsbrieven). In een tussenbeslissing (art. 8:29, lid 3, Awb) oordeelde de geheimhoudingskamer op 20 april 2006 ([NTFR 2006/680](#)) dat er geen gewichtige redenen aanwezig zijn om bepaalde onderdelen geheim te houden en dat een ongeschoonde versie van deze stukken in de procedure moest worden ingebracht. Deze tussenuitspraak uit 2006 wordt in de onderhavige uitspraak herroepen als gevolg van de onderstaande ontwikkelingen in de jurisprudentie.

De tussenuitspraak van Hof Arnhem uit 2006 had enigszins dezelfde strekking als een tussenuitspraak van Hof Den Bosch uit 2005 ([NTFR 2005/1015](#)). Ook de geheimhoudingskamer van Hof Den Bosch oordeelde - kort gezegd - dat de desbetreffende stukken geheel (leesbaar) in de procedure moesten worden ingebracht. Dat deed de inspecteur niet en vervolgens trok de belastingkamer van Hof Den Bosch daaruit op grond van art. 8:31 Awb de gevolgtrekking die het geraden voorkwam en vernietigde in een einduitspraak de navorderingsaanslagen en boetebeschikkingen ([NTFR 2005/1337](#)). Tegen deze eind- en tussenuitspraak werd cassatie ingesteld en de Hoge Raad ([NTFR 2007/1464](#)) vernietigde de tussenuitspraak (en ook de einduitspraak die daarop voortborduurde) omdat de geheimhoudingskamer bij het nemen van een tussenbeslissing geen kennis had genomen van het gehele procesdossier. Ik merk overigens op dat de Hoge Raad zich in deze uitspraak niet heeft uitgelaten over de (inhoudelijke) vraag of Hof Den Bosch terecht had geoordeeld dat de desbetreffende stukken geheel (leesbaar) moesten worden ingebracht. De Hoge Raad verwees het geding vervolgens naar Hof Amsterdam. Op 17 december 2008 ([NTFR 2009/388](#), [NTFR 2009/390](#)) oordeelde Hof Amsterdam ten slotte bij tussenuitspraak dat - in tegenstelling tot hetgeen Hof Den Bosch eerder had beslist - de inspecteur terecht heeft geweigerd de integrale versie van het draaiboek en de nieuwsbrieven te overleggen. Vervolgens stelt de geheimhoudingskamer van Hof Amsterdam een op een aantal onderdelen geschoonde versie van het 'Draaiboek rekeningenproject en interne nieuwsbrieven' (aangeduid met de term 'Amsterdamse versie van het Draaiboek en de Nieuwsbrieven') ter beschikking van de belastingkamer die zich over de hoofdzaak moet buigen. Op deze 'Amsterdamse versie' heeft Rechtbank Breda nog een paar kleine correcties aangebracht ([NTFR 2007/154](#)) en thans wordt gesproken van 'de verbeterde Amsterdamse versie'. Het wachten is op een einduitspraak. Hof Arnhem had - zoals gezegd - evenals Hof Den Bosch in een tussenbeslissing geoordeeld dat een volledig ongeschoonde versie van de desbetreffende stukken door de inspecteur moest worden ingebracht, maar de geheimhoudingskamer van Hof Arnhem had bij het nemen van deze tussenbeslissing - evenals de geheimhoudingskamer van Hof Den Bosch - geen kennisgenomen van het gehele procesdossier. Nu de tussenuitspraak van Hof Den Bosch reeds op dit enkele onderdeel was gecasseerd door de Hoge Raad heeft Hof Arnhem deze tussenbeslissing herroepen en - na kennisneming van het gehele procesdossier - een nieuwe tussenbeslissing genomen. Deze nieuwe tussenbeslissing is echter niet gelijklopend aan de eerdere tussenbeslissing, maar er wordt aansluiting gezocht bij de eerder aangehaalde tussenbeslissing van Hof Amsterdam en de (verbeterde) 'Amsterdamse versie van het Draaiboek en de Nieuwsbrieven'. Ook Hof Den Bosch is kennelijk (meervoudig) overstag gegaan en heeft inmiddels deze Amsterdamse lijn gevolgd (zie Hof Den Bosch 25 januari 2010, nr. 04/01501, LJN: BL5468).

Ik vraag mij af of Hof Arnhem enkel tot deze andersluidende tussenbeslissing is gekomen omdat het integrale procesdossier daar aanleiding toe gaf of dat deze andersluidende tussenbeslissing (mede) is voortgekomen vanuit de wens om meer eenheid in de rechtspraak te creëren met betrekking tot de veelheid aan KB Lux-procedures waarin door de inspecteur een beroep werd gedaan op de geheimhoudingsbepaling van art. 8:29 Awb. In de gebezigde overwegingen zie ik niet dat aansluiting is

gezocht bij onderdelen van het integrale procesdossier die niet eerder ter beschikking van de geheimhoudingskamer stonden. Het ging en gaat zowel bij de eerdere tussenbeslissing als bij de onderhavige tussenbeslissing nog steeds over dezelfde passages uit het 'Draaiboek rekeningenproject en interne nieuwsbrieven' die door de inspecteur geheim worden gehouden en dezelfde gewichtige redenen die de inspecteur voor de geheimhouding ervan aandraagt. Aldus neemt hetzelfde hof in exact dezelfde casus twee verschillende tussenbeslissingen. Dit terwijl de uitspraak van de Hoge Raad ([NFR 2007/1464](#)) die aanleiding was voor de herroeping van de eerdere tussenbeslissing enkel zag op het procedurele aspect dat een geheimhoudingskamer zelf kennis dient te nemen van het integrale procesdossier en helemaal niets heeft gezegd over de geheimhouding van passages uit de desbetreffende stukken. Indien de geheimhoudingskamers van Hof Den Bosch en Hof Arnhem wel kennis hadden genomen van het integrale procesdossier maar nog steeds (feitelijk) hadden geoordeeld dat er geen gewichtige redenen aanwezig waren voor geheimhouding, dan vraag ik mij af of de Hoge Raad op dat onderdeel de (tussen)uitspraken nog had kunnen casseren. In dat geval was wellicht ook de kennelijk gewenste eenheid in de rechtspraak bereikt, zij het dat deze eenheid er dan uit zou bestaan dat in alle KB Lux-procedures de inspecteur de ongeschoonde versie van het 'Draaiboek rekeningenproject en de interne nieuwsbrieven' zou moeten inbrengen. Waarschijnlijk hebben de vijf gerechtshoven onderling overleg gevoerd over deze problematiek en is besloten om de door Hof Amsterdam ingeslagen weg te volgen. Ik verwacht hierover dan ook geen andersluidende lagere rechtspraak meer. De Hoge Raad zal - gezien het feit dat naast de in geschil zijnde (navorderings)aanslagen tevens vergrijpboeten zijn opgelegd - uiteindelijk moeten oordelen of deze geschoonde Amsterdamse versie voldoet aan de in art. 6 EVRM gestelde minimumeisen voor een 'fair trial'.

Geen vertrouwen opgewekt ten aanzien van voorziening welzijnswet

Rechtbank Den Haag, 08/01703, 10 december 2009

Belastingjaar/tijdvak 2001

Trefwoorden Varkensbesluit

Samenvatting

Belanghebbende oefent door middel van haar dochtermaatschappij(en) een varkenshouderij uit. Op grond van het zogenoemde Varkensbesluit is iedere varkenshouder wettelijk verplicht om zijn varkensstallen voor een bepaalde datum aan te passen aan de nieuwe welzijnseisen. Voor de aanpassing van de stallen van belanghebbende is een offerte opgesteld waarbij de kosten zijn begroot op € 1.180.000. Belanghebbende heeft in 2001 voor dat bedrag een voorziening gevormd. De inspecteur heeft deze voorziening niet geaccepteerd. Uiteindelijk is nog in geschil of de inspecteur in strijd met het vertrouwensbeginsel heeft gehandeld. Aan de omstandigheid dat de inspecteur de aangiften 2002 en 2003 heeft gevolgd, waarin dezelfde voorziening was gevormd, kon belanghebbende echter niet het vertrouwen ontlenen dat de inspecteur de voorziening ook in 2001 accepteerde. De inspecteur had zich immers telkens uitdrukkelijk op het standpunt gesteld dat geen voorziening kon worden gevormd over het jaar 2001. (Beroep ongegrond.)

Commentaar (Thijssen (I.R.J.))

Indien een inspecteur naar aanleiding van een ingediende aangifte over 2001 uitdrukkelijk het standpunt inneemt dat geen voorziening ten laste van de winst kan worden gevormd en hij vervolgens ook de aanslag over 2001 oplegt zonder rekening te houden met de door belanghebbende gewenste voorziening, dan kan aan nadien opgelegde aanslagen over latere jaren (i.c. 2002 en 2003) niet het vertrouwen worden ontleend dat de inspecteur alsnog met de vorming van een voorziening in 2001 zou hebben ingestemd. Gezien het uitdrukkelijk ingenomen standpunt door de inspecteur en de vervolgens door hem - conform dat standpunt - opgelegde aanslag over 2001, is dit (terechte) oordeel van rechtbank Den Haag weinig verrassend te noemen.

Vernietiging voortijdig opgelegde aanslag staat niet in de weg aan nieuwe aanslag

Hof Den Haag, 09/00117, 17 november 2009, MK I
Tegen deze uitspraak is cassatie aangetekend (09/05124)

Belastingjaar/tijdvak 2005

Trefwoorden gelijkheidsbeginsel

- Artikel 11, Artikel 12, Artikel 13, Artikel 14, Artikel 15, AWR
- Artikel 223, Gem.w.

Samenvatting

Aan belanghebbende zijn voor de jaren 2005, 2006 en 2007 aanslagen forensenbelasting opgelegd. De aanslagen betreffen een gemeubileerde woning waarvan belanghebbende eigenaar is en die is gelegen op een bungalowpark. Eigenaren die de beschikking hebben over een huisje met een recreatieve bestemming worden in de woonforensenbelasting betrokken. Huurders van stacaravans en vakantiebungalows die als gemeubileerde woning voor de forensenbelasting kunnen worden aangemerkt en waarvan die huurder op meer dan 90 dagen van het belastingjaar voor zich of hun gezin gebruikmaken, worden niet in de heffing van de forensenbelasting betrokken. Belanghebbende werd met dagtekening 28 februari 2005 een primitieve aanslag forensenbelasting over het jaar 2005 opgelegd. Bij een eerdere uitspraak van Hof Den Haag is deze aanslag vernietigd omdat deze voortijdig was opgelegd.

Hof Den Haag oordeelt met betrekking tot 2005 eerst dat het feit dat de voortijdig opgelegde aanslag is vernietigd niet betekent dat geen tweede primitieve aanslag kan worden opgelegd. Vervolgens oordeelt het hof dat de inspecteur aannemelijk maakt dat voor de verschillende behandeling van eigenaren en huurders een objectieve en redelijke rechtvaardiging aanwezig is. Er is dus geen reden om de aanslagen te vernietigen.

(Hoger beroep gegrond.)

Commentaar (Thijssen (I.R.J.))

Bij *tijdvak*belastingen groeit - in tegenstelling tot *tijdstip*belastingen - de materiële belastingschuld gedurende de loop van het tijdvak aan. Voor het geval dat de grootte van een (tijdvak)belastingschuld pas na afloop van het desbetreffende tijdvak kan worden vastgesteld, is in art. 11, lid 4, AWR de juridische fictie opgenomen dat de belastingschuld wordt geacht te zijn ontstaan op het tijdstip waarop dat tijdvak eindigt. Dit heeft de wetgever gedaan om iedere twijfel uit te sluiten omtrent de vraag wanneer een dergelijke belastingschuld ontstaat (MvT, Kamerstukken II, 1954-1955, 4080, p. 15). Als gevolg van deze systematiek kan bij tijdvakbelastingen een definitieve aanslag veelal pas na afloop van het desbetreffende tijdvak worden opgelegd. Voor een situatie waarin de inspecteur lopende het belastingtijdvak al een (deel van de) belastingschuld wil concretiseren bevat art. 13 AWR een voorziening in de vorm van een voorlopige aanslag. Een definitieve aanslag die is opgelegd vóór de afloop van het heffingstijdvak dient dan ook te worden vernietigd, behoudens in geval de grootte van de materiële belastingschuld al gedurende het tijdvak definitief kan worden vastgesteld.

Met het opleggen van een definitieve aanslag heeft de inspecteur zijn bevoegdheid om te heffen in beginsel uitgeput. De heersende leer is dat ter zake van hetzelfde belastbare feit aan dezelfde belastingplichtige slechts eenmaal een aanslag kan worden opgelegd. Correctie is na oplegging van een primitieve aanslag dan ook alleen onder voorwaarden mogelijk door middel van een navorderingsaanslag (art. 16 AWR). In het geval een tweede primitieve aanslag wordt opgelegd, kan deze nog wel in stand blijven wanneer de inspecteur zich op het standpunt stelt dat deze moet worden beschouwd als een navorderingsaanslag (conversie). De desbetreffende belastingaanslag zal dan wel moeten worden getoetst aan de vereisten die voor navordering gelden (HR 24 augustus 1983, BNB 1983/279). Indien een tweede primitieve aanslag niet kan worden geconverteerd in een navorderingsaanslag, dient deze te worden vernietigd.

Een andere mogelijkheid zou kunnen zijn dat de inspecteur zich op het standpunt stelt dat de eerste (voortijdige) definitieve aanslag kan worden beschouwd (en worden geconverteerd) in een voorlopige aanslag. Dit zou mogelijk zijn indien de eerste aanslag aan de wettelijke vereisten van een voorlopige aanslag voldoet, en - in het geval het gemeentelijke belastingheffing betreft - het college van B en W de oplegging van een voorlopige aanslag bij besluit ook mogelijk heeft gemaakt. Indien de eerste aanslag wordt geconverteerd in een voorlopige aanslag is er geen beletsel meer om een tweede (definitieve) aanslag op te leggen.

In weerwil van het bovengenoemde heffingsstelsel stond de Hoge Raad in 1994 echter toe dat een (tweede) definitieve aanslag wegens eenzelfde feit aan dezelfde persoon *wel* mag worden opgelegd nadat een eerdere definitieve aanslag om formele redenen onherroepelijk is vernietigd, bijvoorbeeld omdat zij voortijdig is opgelegd (HR 2 november 1994, BNB 1995/12). In een dergelijk geval, zo overwoog de Hoge Raad, 'wordt het wettelijk stelsel zodanig miskend dat de aanslag - zowel tegenover de belastingplichtige als tegenover de belastingadministratie - na vernietiging geacht moet worden niet te zijn opgelegd', zodat

na afloop van het heffingstijdvak alsnog een primitieve aanslag kan worden opgelegd. Wordt een definitieve aanslag vernietigd op *materiële* gronden, dan is correctie door middel van een tweede belastingaanslag enkel nog mogelijk indien wordt voldaan aan de (strengere) eisen die gelden voor navordering. Wordt een definitieve aanslag vernietigd op *formele* gronden, dan is volgens de Hoge Raad correctie simpelweg mogelijk door het nogmaals opleggen van een definitieve aanslag, en behoeft dus niet te worden voldaan aan de vereisten die voor navordering gelden. Vanuit materieelrechtelijk oogpunt is dit wellicht een redelijke oplossing te noemen, maar vanuit formeelrechtelijk oogpunt doet dit - gezien hetzelfde '*wettelijke stelsel*' waar de Hoge Raad naar verwijst - wel erg gekunsteld aan. Ik zou menen dat met de oplegging van een definitieve aanslag de inspecteur zijn kruid ook definitief heeft verschoten, behoudens de gevallen waarin navordering mogelijk is. Mijns inziens zou een tweede primitieve aanslag dan behoren te sneuvelen nu deze - vanwege het ambtelijk verzuim - niet kan worden geconverteerd in een navorderingsaanslag. Maar goed, de Hoge Raad heeft in 1994 deze uitzondering geformuleerd en daarnaar verwijst Hof Den Haag dan ook in de onderhavige procedure. Hof Den Haag vernietigt de uitspraak van Rechtbank Middelburg en laat de (tweede) definitieve aanslag in stand.

Hoge Raad, 09/02804, 26 maart 2010

Belastingjaar/tijdvak 2002-2004

van gegevens is aan te merken als een vergissing die gelijk is te stellen met een schrijf- of tikfout. Het Hof is niet (uitdrukkelijk) ingegaan op de in 3.1.7 vermelde stellingen van belanghebbende.

3.3.2. Met zijn in 3.3.1 weergegeven oordeel heeft het Hof kennelijk aangenomen dat de wil van de heffingsambtenaar niet overeenstemde met datgene wat in de verminderingsbeschikkingen is vastgelegd. Hiervan kan echter niet worden uitgegaan in geval van fouten die het gevolg zijn van een onjuiste gegevensverwerking welke voortvloeit uit een bepaalde werkwijze waarvoor gekozen is. In dat geval moet de heffingsambtenaar worden geacht de gevolgen van die werkwijze voor zijn rekening te hebben willen nemen.

Van een fout die voortvloeit uit een bepaalde werkwijze waarvoor is gekozen, is sprake indien gegevens in de onjuiste volgorde worden ingetoetst in een geautomatiseerd aanslagsysteem, en het de heffingsambtenaar ten tijde van dat intoetsen bekend is dat het voor een juiste gegevensverwerking door het systeem essentieel is dat de gegevens in een bepaalde volgorde worden ingetoetst, maar een daartoe strekkende instructie voor degenen die de gegevens invoeren achterwege is gelaten.

3.3.3. Door te oordelen dat sprake is van een vergissing die gelijk is te stellen met een schrijf- of tikfout, zonder in te gaan op de in 3.1.7 vermelde stellingen van belanghebbende, is het Hof derhalve uitgegaan van een onjuiste rechtsopvatting of heeft het zijn oordeel onvoldoende gemotiveerd.

3.3.4. Daarbij verdient opmerking dat, gelet op de in 3.1.5 weergegeven stelling van de heffingsambtenaar, rekening moet worden gehouden met de mogelijkheid dat deze ambtenaar bewust de oorspronkelijke aanslagen heeft verminderd tot nihil en vervolgens de bestreden aanslagen heeft opgelegd, omdat hij er - ten onrechte - van uitging dat het opleggen van een tweede primitieve aanslag rechtens mogelijk en op grond van de Awb zelfs verplicht zou zijn. In dat geval berustte de handelwijze van de heffingsambtenaar op een onjuiste opvatting omtrent het formele recht, die niet is aan te merken als een vergissing die ertoe heeft geleid dat de wil van deze ambtenaar niet overeenstemde met datgene wat in de verminderingsbeschikkingen is vastgelegd.

3.3.5. Voor zover de middelen opkomen tegen het in 3.3.1 vermelde oordeel, slagen ze derhalve.

3.4. De uitspraak van het Hof kan niet in stand blijven. Verwijzing moet plaatsvinden om vast te stellen of de vermindering van de oorspronkelijke aanslagen tot nihil het gevolg is geweest van een met een schrijf- of tikfout gelijk te stellen vergissing.

Daarbij verdient opmerking dat, nu belanghebbende zich op het standpunt stelt dat de onderhavige fouten niet zijn aan te merken als een vergissing die met een schrijf- of tikfout is gelijk te stellen, op de heffingsambtenaar de stelplicht en de bewijslast rusten met betrekking tot feiten en omstandigheden die de conclusie rechtvaardigen dat wel sprake is geweest van een dergelijke vergissing.

Commentaar (Thijssen (I.R.J.))

Navordering zonder nieuw feit is mogelijk indien sprake is van een zogenoemde schrijf- of tikfout van de inspecteur (HR 6 juni 1973, BNB 1973/161). Niet elke fout - een discrepantie tussen de bedoeling van de inspecteur en hetgeen in de aanslag is vastgelegd - kan echter worden beschouwd als (navorderbare) schrijf- of tikfout. Allereerst is vereist dat de schrijf- of tikfout *kenbaar* is voor de belastingplichtige of diens adviseur. Ten tweede kwamen tot voor kort sommige fouten - afhankelijk van de *oorzaak* ervan - voor rekening van de inspecteur en waren zodoende niet meer herstelbaar door oplegging van een navorderingsaanslag. Van dergelijke onherstelbare fouten was bijvoorbeeld sprake bij fouten in het computersysteem of van mensen die de computer niet begrepen, verkeerd instelden of verkeerd bedienden. In de rechtspraak werden deze fouten steevast aangemerkt als gevolg van 'een keuze van de inspecteur voor de werkwijze bij het proces van aanslagregeling' en werden om die reden ook aan diezelfde inspecteur toegerekend. Navordering was in die gevallen niet meer mogelijk.

Met ingang van 1 januari 2010 zijn de mogelijkheden voor een inspecteur om tot navordering over te gaan aanzienlijk verruimd door invoering van art. 16, lid 2, onderdeel c, AWR. In de parlementaire behandeling is hierover opgemerkt: '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' (Kamerstukken II, 2009-2010, 32 129, nr. 3, par. 12.1).

Aldus is vanaf 2010 voor navordering slechts vereist dat een fout bij de aanslagoplegging *kenbaar* was voor de belastingplichtige of diens adviseur. De *oorzaak* van de fout (bijvoorbeeld een onjuiste geautomatiseerde verwerking) wordt niet meer relevant geacht. De onderhavige uitspraak ziet echter op een belastingaanslag van vóór 1 januari 2010 en de vraag was of - gezien het verweer van belanghebbende dat sprake was van een fout in de geautomatiseerde processen - sprake was van een schrijf- of tikfout. Hof Arnhem oordeelde dat in het onderhavige geval sprake was van een met een schrijf- of tikfout gelijk te stellen vergissing, maar was echter niet (uitdrukkelijk) op het verweer van belanghebbende ingegaan. De Hoge Raad oordeelt vervolgens dat het hof ofwel is uitgegaan van een onjuiste rechtsopvatting ofwel zijn oordeel onvoldoende heeft gemotiveerd. Gezien de recente wijziging van art. 16 AWR zijn dergelijke kenbare fouten in de toekomst eenvoudiger door een inspecteur te herstellen en zullen procedures als de onderhavige - over oorzaak en toerekenbaarheid van een fout in de aanslagregeling - tot het verleden behoren.

Inspecteur voert begunstigend beleid voor belastingplichtigen die kiezen voor opting-in

Rechtbank Breda, 09/00130, 11 maart 2010

Belastingjaar/tijdvak 2005

paragrafen 'Uniformiteit in de klantbehandeling' en 'RNO uniform handelen' nog wel het volgende vermeld: *'Van belang is dat er sprake is van een uniforme klantbehandeling. Dat lijkt in tegenspraak met de eigen verantwoordelijkheid van de regio's, maar is het niet. Het besef is overal aanwezig dat gelijke gevallen gelijk behandeld zouden moeten worden. Het is van belang dat dit besef ook in daden wordt omgezet. Tusseloplossingen zijn, hoe begrijpelijk ook, niet wenselijk. (...) Zeker als blijkt dat een tusseloplossing uitstraling heeft naar een andere regio is een uniforme aanpak meer dan ooit op zijn plaats.'* Mede gezien deze landelijk gecoördineerde aanpak door de 'projectgroep prostitutie' van de Belastingdienst en het feit dat periodiek overleg gevoerd wordt tussen de projectleiding en de verschillende regiocoördinatoren, lijkt het mij voor de hand liggen dat er ook op landelijk niveau een dergelijk begunstigend beleid wordt gevoerd of in ieder geval dat met een dergelijk begunstigend beleid (stilzwijgend) is ingestemd. Het in regio Zuidwest gevoerde beleid kan in ieder geval als ondersteunend bewijs dienen voor deze aanname. Maar ook indien geen sprake zou zijn van landelijk beleid kan een beroep op het gelijkheidsbeginsel door een exploitant uit een andere regio slagen. In het algemeen is een inspecteur niet gebonden aan het beleid dat door een andere inspecteur wordt gevoerd. De belangrijkste uitzondering hierop betreft de omstandigheid dat als beleid op landelijk niveau wordt gecoördineerd, er gelet op een behoorlijke taakvervulling moet worden gecoördineerd. In dat geval is de handelwijze van ambtenaren die vallen onder een ander onderdeel van de Belastingdienst wel degelijk van belang bij de beoordeling van een beroep op begunstigend beleid (zie HR 16 december 1998, BNB 1999/164 en BNB 1999/165). Dit geldt temeer nu per 1 januari 2003 inspecteurs landelijk bevoegd zijn geworden (art. 3 AWR). Zo gezien kan deze zuidwesterstorm zich nog wel eens in het gehele land laten gevoelen.

In reactie op Kamervragen (vraag 10) over hoe moet worden omgegaan met *'in het verleden niet geheven en geïnde, maar wel verschuldigde, belasting'* van exploitanten van seksinrichtingen heeft de staatssecretaris op 9 maart 2009 ([NTFR 2009/621](#)) geantwoord dat: *'Met de branche is afgesproken dat de afwikkeling van het verleden een zaak is die de competente inspecteur aangaat.'* Ik zou menen dat de staatssecretaris had moeten antwoorden dat evenals bij alle andere belastingplichtigen - dus ook bij exploitanten van seksinrichtingen - de verschuldigde belasting robuust zal worden (na)geheven (en ingevorderd) en dat er geen enkele beleidsvrijheid is voor de inspecteur in de regio om zelfstandig Vinkenslagachtige afspraken over het verleden van exploitanten te maken. Maar staatssecretaris Janus Kees de Jager lijkt met twee monden te spreken: enerzijds impliceert zijn antwoord op de Kamervragen dat hij ruimte geeft aan de verschillende regio's om zelfstandig het fiscale verleden van 'compliance' exploitanten af te wikkelen. Anderzijds schrijft hij in zijn draaiboeken een uniforme behandeling van exploitanten voor. Uit de onderhavige procedure blijkt ook de inspecteur met deze tegenstrijdigheid te worstelen en verklaart dat het *'geen beleid (is) omdat wij dat niet mogen maken, maar in de regio Zuidwest wordt dit ten aanzien van exploitanten toegepast'*. Het moge duidelijk zijn dat de vraag of sprake is van beleid niet wordt beantwoord door de etikettering ervan, maar door de inhoud.

Een bestuursorgaan is overigens niet verplicht om begunstigend beleid tot in lengte van dagen te handhaven. In het geval de staatssecretaris tot het inzicht komt dat het gevoerde beleid een niet-toelaatbare bevoordeling oplevert jegens exploitanten van seksinrichtingen, dan zal de staatssecretaris dit beleid direct moeten beëindigen om deze zuidwesterstorm geen verdere schade meer te laten toebrengen. Alleen dan kan hij er zeker van zijn dat een beroep op het gelijkheidsbeginsel niet meer gehonoreerd zal worden (vgl. HR 23 januari 2004, [NTFR 2004/106](#) en HR 10 augustus 2007, [NTFR 2007/1463](#)).

Ontbreken machtiging leidt ten onrechte tot niet-ontvankelijkverklaring van bezwaar

Rechtbank Breda, 09/02522, 16 december 2009

Belastingjaar/tijdvak 2009

Trefwoorden niet-ontvankelijkheid, verzuim

- [Artikel 2:1 Lid 2, Artikel 6:6, Awb](#)

Samenvatting

De gemachtigde van belanghebbende heeft bezwaar gemaakt tegen een WOZ-beschikking. De heffingsambtenaar heeft de ontvangst van het bezwaarschrift bevestigd met als onderwerp van de brief 'ontvangstbevestiging bezwaarschrift'. In de derde tot en met vijfde alinea van die brief wordt melding gemaakt van het ontbreken van de volmacht en op straffe van niet-ontvankelijkheid wordt verzocht deze volmacht alsnog over te leggen. Omdat geen volmacht wordt overgelegd wordt belanghebbende door de heffingsambtenaar niet-ontvankelijk verklaard in zijn bezwaar.

De rechtbank stelt voorop dat een bestuursorgaan van een gemachtigde een schriftelijke machtiging kan verlangen en dat het bezwaar niet-ontvankelijk kan worden verklaard indien niet voldaan is aan de in de

op grond van art. 6:14, lid 1, Awb een (automatisch vervaardigde) ontvangstbevestiging aan de gemachtigde verstuurd. In deze ontvangstbevestiging werd, tussen meer algemeen geformuleerde bepalingen, tevens verzocht om een schriftelijke volmacht. De - kennelijk professionele - gemachtigde had dit onduidelijke verzoek om een volmacht niet opgemerkt en had de 'ontvangstbevestiging' slechts ter kennisgeving aangenomen, met niet-ontvankelijkheid tot gevolg. Indien - zoals de rechtbank heeft geoordeeld - deze 'ontvangstbevestiging' niet kan worden aangemerkt als een (reële) mogelijkheid om het desbetreffende verzuim ex art. 6:6 Awb te herstellen, dan zou mijns inziens reeds daarom al de niet-ontvankelijkheid van de baan zijn. In dat geval is er geen reden meer om ook nog de discretionaire bevoegdheid van de heffingsambtenaar te toetsen. Wat daar ook van zij, de uitkomst blijft hetzelfde.

Geen incidenteel hoger beroep tegen ander onderdeel van beslissing dan waartegen hoger beroep is gericht

Hof Den Haag, 08/00010, 20 februari 2009, MK II

Belastingjaar/tijdvak 2001-2002

Trefwoorden

anoniementarief, controlerapport, identiteit, manurenstaten, verzuim, werkbriefjes, Westland Interventie Team

belanghebbende nimmer tot een gunstiger beslissing kunnen leiden (en bijgevolg niet-ontvankelijk verklaard worden). Omdat belanghebbende geen enkel processueel belang heeft bij een hoger beroepsprocedure blijkt daaruit - in het geval de wettelijke fictie wel van toepassing zou zijn op vernietigde boetebeschikkingen - 'het tegendeel' waarover art. 27h, lid 4, jo. art. 24a, lid 2, AWR rept. Juist het feit dat art. 27, lid 4, AWR de fictie van art. 24a, lid 2, AWR van overeenkomstige toepassing verklaart bij hoger beroep, duidt er mijns inziens op dat de wetgever ervan uitgaat dat de omvang van het hoger beroep wordt beperkt tot enkel de primaire beschikking(en) die in (principaal) hoger beroep worden bestreden. Zou de omvang van hoger beroep worden bepaald aan de hand van de rechtbankuitspraak in zijn geheel (en dus op alle afzonderlijke primaire beschikkingen waarop de rechtbankuitspraak betrekking heeft), dan zou een fictiebepaling ook niet nodig zijn. Op grond hiervan acht ik een beperkte opvatting van de omvang van hoger beroep verdedigbaar. Hof Den Haag huldigt in de onderhavige uitspraak eveneens een beperkte opvatting over de omvang van het hoger beroep en oordeelt dat het principale hoger beroep van belanghebbende 'betrekking heeft op een rechtens ander onderdeel van de beslissing van de rechtbank' dan waarop het door de inspecteur ingestelde incidentele hoger beroep ziet. 'Daarvan uitgaande had de inspecteur, evenals belanghebbende heeft gedaan, (...) tijdig hoger beroep tegen die beslissing moeten instellen.'

Deze beperkte opvatting over de omvang van het hoger beroep wordt echter niet gedeeld door A-G IJzerman die zeer recentelijk (22 februari 2010, nr. 09/01362, [NTFR 2010/783](#)) conclusie heeft genomen in de cassatieprocedure gericht tegen de onderhavige hofuitspraak. En ook Hof Amsterdam (9 juli 2009, nr. 08/00772, [NTFR 2009/1796](#)) toont zich geen voorstander van een beperkte benadering ter zake van de omvang van het hoger beroep. Hof Amsterdam oordeelde dat in een incidenteel hoger beroep ook andere beschikkingen aan de orde kunnen komen dan waarop het principale hoger beroep betrekking heeft. Hof Amsterdam komt tot deze (zeer) ruime opvatting omdat - kort gezegd - op die wijze voorkomen wordt dat een partij die zich in eerste instantie wenst neer te leggen bij een voor hem ongunstig oordeel van de rechtbank over een bepaald onderwerp, onnodig tegen dat ongunstige onderdeel gaat appelleren om zodoende maar niet verrast te worden door een hoger beroep van de wederpartij betreffende een rechtbankoordeel over een ander onderwerp. In het commentaar van deze uitspraak schrijft Van der Merwe dat deze ruime opvatting over de omvang van het hoger beroep verdedigbaar is nu dat in overeenstemming lijkt te zijn met de wetsgeschiedenis van art. 27m AWR, waarnaar Hof Amsterdam in zijn uitspraak verwijst (Kamerstukken II, 2003-2004, 29 251, nr 3). De vraag welke opvatting - beperkt of ruim - uiteindelijk voor het fiscale hoger beroep heeft te gelden, zal binnenkort door de Hoge Raad worden beantwoord.

Belanghebbende kent conclusie van dupliek niet: terugwijzing naar rechtbank

Hof Den Bosch, 08/00566, 13 november 2009, MK III

Belastingjaar/tijdvak 2007

Trefwoorden mondelinge behandeling, vooronderzoek

- [Artikel 8:57, Awb](#)

Samenvatting

Belanghebbende heeft na ontvangst van het verweerschrift van de inspecteur toestemming verleend om een mondelinge behandeling van het beroep achterwege te laten 'mits bijgevoegd schrijven wordt meegenomen in de overwegingen'. Dit bijgevoegd schrijven is door de rechtbank aangemerkt als een conclusie van repliek en doorgezonden aan de inspecteur. Deze heeft daarop een conclusie van dupliek ingediend, met een nadere feitelijke onderbouwing van zijn standpunt. Vervolgens heeft de rechtbank uitspraak gedaan. Volgens het hof moeten partijen erop kunnen vertrouwen dat als zij de in art. 8:57 Awb bedoelde toestemming geven, zij de beschikking hebben over alle gedingstukken. Dat is hier niet het geval. De zaak wordt teruggewezen naar de rechtbank. (Hoger beroep gegrond.)

Commentaar ([Thijssen \(I.R.J.\)](#))

Artikel 8:57 Awb geeft aan een bestuursrechter de mogelijkheid om - na afsluiting van het vooronderzoek - een onderzoek ter zitting achterwege te laten, mits beide partijen daar toestemming voor geven. Zonder uitdrukkelijke toestemming van partijen is afdoening zonder onderzoek ter zitting niet mogelijk en is de rechterlijke uitspraak vernietigbaar wegens strijd met een goede procesorde (HR 10 november 1999, nr. 34.705, BNB 2000/3). Belanghebbende kan bij het verlenen van haar toestemming een procesueel risico lopen, aangezien het veelal het bestuursorgaan is dat als laatste een processtuk (verweerschrift of conclusie van dupliek) zal hebben ingediend. Een onderzoek ter zitting stelt de belanghebbende in staat om te reageren op dit laatste processtuk van het bestuursorgaan.

Als beide partijen toestemming hebben gegeven om af te zien van een zitting en daarna alsnog stukken worden ingediend, moet de rechter opnieuw toestemming vragen aan partijen om af te zien van een zitting. In het onderhavige geval ontbrak de toestemming van belanghebbende om - nadat de heffingsambtenaar alsnog een conclusie van dupliek (met een nadere feitelijke onderbouwing) had ingediend - een onderzoek ter zitting achterwege te kunnen laten. Desalniettemin heeft de rechter zonder onderzoek ter zitting uitspraak gedaan. Hierover klaagt belanghebbende terecht bij de appelrechter en deze vernietigt dan ook de uitspraak van rechtbank Breda. Maar ook al zou belanghebbende hierover niet hebben geklaagd, dan nog zou de appelrechter tot ambtshalve toetsing van het voorschrift van art. 8:57 Awb kunnen overgaan omdat het - althans door de Centrale Raad van Beroep - wordt beschouwd als een voorschrift van openbare orde. Tot op heden is het onduidelijk is of de Hoge Raad daar ook zo over denkt.

Belastingjaar/tijdvak 2009

Trefwoorden niet-ontvankelijkheid, verzuim

- [Artikel 2:1 Lid 2, Artikel 6:6, Awb](#)

Samenvatting

De gemachtigde van belanghebbende heeft bezwaar gemaakt tegen een WOZ-beschikking. De heffingsambtenaar heeft de ontvangst van het bezwaarschrift bevestigd met als onderwerp van de brief 'ontvangstbevestiging bezwaarschrift'. In de derde tot en met vijfde alinea van die brief wordt melding gemaakt van het ontbreken van de volmacht en op straffe van niet-ontvankelijkheid wordt verzocht deze volmacht alsnog over te leggen. Omdat geen volmacht wordt overgelegd wordt belanghebbende door de heffingsambtenaar niet-ontvankelijk verklaard in zijn bezwaar.

De rechtbank stelt voorop dat een bestuursorgaan van een gemachtigde een schriftelijke machtiging kan verlangen en dat het bezwaar niet-ontvankelijk kan worden verklaard indien niet voldaan is aan de in de wet gestelde vereisten. Naar het oordeel van de rechtbank zien deze bepalingen op een bevoegdheid en niet op een verplichting. Gelet op de ernstige gevolgen die zijn verbonden aan het niet-ontvankelijk verklaren van een bezwaar, dient een bestuursorgaan de in art. 6:6 Awb neergelegde bevoegdheid met behoedzaamheid te hanteren en behoort het van deze bevoegdheid slechts gebruik te maken, nadat het de belastingplichtige ruimschoots en voldoende duidelijk in de gelegenheid heeft gesteld het desbetreffende verzuim te herstellen. Nu dit in het onderhavige geval niet is gebeurd, heeft de heffingsambtenaar in strijd met het zorgvuldigheidsbeginsel gehandeld, zodat de uitspraak op bezwaar dient te worden vernietigd. (Beroep gegrond.)

Commentaar (Thijssen (I.R.J.))

Op grond van art. 2:1, lid 1, Awb kan een belanghebbende zich bij het indienen van een bezwaarschrift laten vertegenwoordigen door een gemachtigde. Wanneer een inspecteur bijvoorbeeld twijfelt aan de vertegenwoordigingsbevoegdheid van een bepaalde gemachtigde, dan *kan* hij op grond van art. 2:1, lid 2, Awb een schriftelijke machtiging verlangen. Het betreft hier een zogenoemde 'kan'-bepaling en aldus is sprake van een bevoegdheid (en dus geen verplichting) van de inspecteur om in voorkomende gevallen een machtiging te verlangen. Als de inspecteur geen gebruikmaakt van zijn bevoegdheid, kan van het bestaan van een toereikende volmacht worden uitgegaan. Uit de voorliggende uitspraak lijkt overigens te kunnen worden afgeleid dat de betrokken heffingsambtenaar in alle gevallen, standaard en op geautomatiseerde wijze, gebruikmaakt van zijn bevoegdheid om een schriftelijke machtiging te verlangen. Ik vraag mij af of deze heffingsambtenaar - gezien het feit dat kennelijk geen enkele belangenafweging plaatsvindt - wel op een juiste manier gebruikmaakt zijn bevoegdheid.

Wanneer een bezwaarschrift niet voldoet aan de vereisten van art. 6:5 Awb of aan enig ander wettelijk vereiste, zoals bijvoorbeeld het vereiste dat van een gemachtigde een volmacht kan worden verlangd, is sprake van een verzuim en *kan* het bezwaarschrift op grond van art. 6:6 Awb niet-ontvankelijk worden verklaard. Niet-ontvankelijkheid is pas dan aan de orde nadat de indiener in de gelegenheid is gesteld om het verzuim te herstellen. Ook hier is sprake van een zogenoemde 'kan'-bepaling en de inspecteur is dus niet verplicht een belanghebbende niet-ontvankelijk te verklaren als een verzuim niet wordt hersteld. In het onderhavige geval maakt de heffingsambtenaar ten volle gebruik van zijn discretionaire bevoegdheden. Allereerst heeft hij gebruikgemaakt van zijn bevoegdheid om een schriftelijke machtiging te verlangen. Ten tweede heeft hij (direct) gebruikgemaakt van zijn bevoegdheid om het bezwaarschrift niet-ontvankelijk te verklaren, toen geen gevolg werd gegeven aan zijn eerste en enige verzoek om een volmacht te overleggen. Een gemeentelijke heffingsambtenaar hoeft - in tegenstelling tot de inspecteur - de indiener geen tweede mogelijkheid te geven om een verzuim te herstellen (zie Besluit Fiscaal Bestuursrecht, 7 januari 2008, CPP2007/3207, [NTRF 2008/133](#)).

Of een bestuursorgaan terecht gebruikmaakt van de hem toekomende discretionaire bevoegdheden, kan door een rechter slechts marginaal worden getoetst aan de beginselen van behoorlijk bestuur. In het onderhavige geval oordeelt Rechtbank Breda dat de heffingsambtenaar bij het doen van zijn uitspraak op bezwaar het zorgvuldigheidsbeginsel heeft geschonden en dat hij ten onrechte het bezwaarschrift niet-ontvankelijk heeft verklaard. Volgens de rechtbank had de heffingsambtenaar onvoldoende rekening gehouden met het belang van de belanghebbende bij een inhoudelijke toetsing van het geschil, welke toetsing door een niet-ontvankelijkheidsverklaring zou worden geblokkeerd. Omdat bij ontvankelijkheidskwesties met dit zwaarwegende belang van een belanghebbende altijd rekening moet worden gehouden, is het de vraag waarom de rechtbank in dit specifieke geval van oordeel is dat de heffingsambtenaar daarmee *onvoldoende* rekening heeft gehouden.

In het onderhavige geval speelt volgens de rechtbank een rol dat - in weerwil van art. 6:6 Awb - de gemachtigde geen reële mogelijkheid is geboden om zijn verzuim te herstellen. De heffingsambtenaar had op grond van art. 6:14, lid 1, Awb een (automatisch vervaardigde) ontvangstbevestiging aan de gemachtigde verstuurd. In deze ontvangstbevestiging werd, tussen meer algemeen geformuleerde bepalingen, tevens verzocht om een schriftelijke volmacht. De - kennelijk professionele - gemachtigde had dit onduidelijke verzoek om een volmacht niet opgemerkt en had de 'ontvangstbevestiging' slechts ter kennisgeving aangenomen, met niet-ontvankelijkheid tot gevolg. Indien - zoals de rechtbank heeft geoordeeld - deze 'ontvangstbevestiging' niet kan worden aangemerkt als een (reële) mogelijkheid om het

desbetreffende verzuim ex art. 6:6 Awb te herstellen, dan zou mijns inziens reeds daarom al de niet-ontvankelijkheid van de baan zijn. In dat geval is er geen reden meer om ook nog de discretionaire bevoegdheid van de heffingsambtenaar te toetsen. Wat daar ook van zij, de uitkomst blijft hetzelfde.

Geen boete als ondanks herhaald verzoek het aangiftebiljet niet wordt uitgereikt

Rechtbank Leeuwarden, 08/01307, 10 september 2009

Belastingjaar/tijdvak 2004

- [Artikel 67f, AWR](#)
- [Artikel 17, Wet BRV](#)

Samenvatting

Belanghebbende drijft sinds augustus 2004 een onderneming. Aan haar is een aangiftebiljet loonbelasting voor het vierde kwartaal 2004 uitgereikt, maar voor de maanden augustus en september 2004 heeft zij, ondanks herhaaldelijk verzoek, nimmer een aangiftebiljet ontvangen. De inspecteur heeft aan belanghebbende over voormelde twee maanden een naheffingsaanslag loonbelasting alsook een boete opgelegd wegens het niet betalen van de verschuldigde loonbelasting. Belanghebbende vecht de boete aan. Op grond van de stukken acht de rechtbank niet aannemelijk dat belanghebbende aan de inspecteur bewust informatie over en/of de betaling van de verschuldigde belasting heeft willen onthouden. De rechtbank overweegt dat het niet betalen van de loonbelasting zijn oorzaak vond in het, ondanks herhaaldelijke verzoeken, niet uitreiken van een aangiftebiljet en het daardoor ontbreken van een betalingskenmerk, zonder welk kenmerk, blijkt de gepubliceerde informatie van de Belastingdienst, betaling niet mogelijk is. Dit leidt de rechtbank tot het oordeel dat belanghebbende niet een zodanig ernstig verwijt kan worden gemaakt dat sprake is van grove schuld. (Beroep gegrond.)

Commentaar (Thijssen (I.R.J.))

In een ideale wereld draagt een werkgever de door hem ingehouden loonbelasting af aan de ontvanger, terwijl hij gelijktijdig aangifte doet bij de inspecteur. Hoewel deze *aangifte*verplichting en deze *afdracht*verplichting afzonderlijke verplichtingen zijn, verkeerde de werkgever in het onderhavige geval - en volgens de rechtbank terecht - in de veronderstelling dat afdracht zonder (reguliere) aangifte onmogelijk was. De rechtbank oordeelde dan ook dat geen sprake was van grove schuld ter zake van het niet betalen van de af te dragen loonbelasting en vernietigde de door de inspecteur opgelegde vergrijpboete. Opvallend in deze procedure was dat de inspecteur zich er niet van heeft kunnen weerhouden om - in weerwil van hetgeen ook de staatssecretaris heeft verkondigd in zijn besluit 25 augustus 2008 (DGB 2008-03325U, [NTR 2008/1671](#)) - het standpunt in te nemen dat de vergrijpboete alsnog in stand zou moeten blijven omdat de werkgever niet alsnog een suppletieaangifte had ingediend. In 2004 bestond er voor de loonbelasting geen wettelijke verplichting tot het doen van een suppletieaangifte en kon dus ook geen boete worden opgelegd indien een werkgever van een suppletieaangifte had afgezien (zie hierover P. Fortuin, 'Niet doen van suppletieaangifte: wel of geen boete?', [NTR 2009/1983](#)). Thans bestaat er nog steeds geen *suppletie*verplichting, maar met ingang van 1 januari 2006 bestaat er in sommige gevallen wel een *correctie*verplichting voor een werkgever. Op het moment dat een werkgever constateert dat hij in de afgelopen vijf jaren een onjuiste of onvolledige aangifte heeft gedaan, dient hij gelijktijdig met zijn eerstvolgende aangifte loonbelasting een correctiebericht in te sturen (art. 28a Wet LB 1964). Vervolgens dient de werkgever de achterstallige loonbelasting, gelijktijdig met de op die eerstvolgende aangifte af te dragen loonbelasting, alsnog te betalen (art. 28a, lid 6, Wet LB 1964). Het feit dat er destijds te weinig of laat is betaald (en dus niet was voldaan aan de *afdracht*verplichting), wordt door het correctiebericht van de werkgever - of beter gezegd: door de daarmee samenhangende betaling - niet geheeld. Maar wanneer het correctiebericht tevens kan worden aangemerkt als een vrijwillige verbetering is zowel een verzuimboete (art. 28b, lid 4, Wet LB 1964 jo. art. 67b AWR) als een vergrijpboete (art. 67n AWR) niet aan de orde.