

# ECLI:NL:GHSHE:2005:AT7181

Instantie	Gerechtshof 's-Hertogenbosch
Datum uitspraak	21-04-2005
Datum publicatie	09-06-2005
Zaaknummer	03/00924
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Eerste aanleg - enkelvoudig
Inhoudsindicatie	De onjuistheid van de primitieve aanslag is in één oogopslag te zien. Op het biljet staat immers vermeld "Verrekening van verlies uit aanmerkelijk belang af f 40 700". Voorts week het bedrag van de verschuldigde belasting zozeer af van hetgeen belanghebbende bij een juiste aanslagregeling mocht verwachten dat de fout hem in redelijkheid niet kan zijn ontgaan. Ter zitting is van de zijde van belanghebbende onweersproken verklaard dat belanghebbende weliswaar van oorsprong federatie-belastingadviseur is, maar dat hij als gevolg van een auto-ongeluk kampt met concentratieproblemen. Die omstandigheid leidt echter niet tot een ander oordeel, gelet op de mate waarin de fout in het oog moet zijn gesprongen. Het hof laat hierbij meewegen dat belanghebbende ter zitting bij tijd en wijle weliswaar een wat afwezige indruk maakte, maar ook enkele malen op adequate wijze het betoog van zijn gemachtigde heeft aangevuld.
Wetsverwijzingen	Algemene wet inzake rijksbelastingen 16
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl FutD 2005-1154 NTFR 2005/850

## Uitspraak

BELASTINGKAMER

Nr. 03/00924

HET GERECHTSHOF TE 's-HERTOGENBOSCH

U I T S P R A A K

Uitspraak van het gerechtshof te 's-Hertogenbosch, negende enkelvoudige Belastingkamer, op het beroep van X te Y (hierna: belanghebbende) tegen de uitspraak van de voorzitter van het managementteam van het onderdeel Belastingdienst/Z van de rijksbelastingdienst (hierna aan te duiden als: de Inspecteur) op het bezwaarschrift betreffende na te melden navorderingsaanslag.

1. Ontstaan en loop van het geding

1.1. Aan belanghebbende is onder aanslagnummer 1 over het jaar 1998 een navorderingsaanslag in de inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen opgelegd berekend naar een belastbaar inkomen van fl. 123.228,-, met toepassing van een verrekening op de voet van art. 60 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, ten bedrage van fl. 2.760,-. Voordien was aan belanghebbende een primitieve aanslag opgelegd naar eenzelfde belastbaar inkomen, echter met toepassing van een verrekening als hiervoor bedoeld ten bedrage van fl. 40.700,-.

Na daartegen gemaakt bezwaar heeft de Inspecteur bij de bestreden uitspraak de navorderingsaanslag verminderd tot een berekend naar een belastbaar inkomen van fl. 101.328,-, met toepassing van een verrekening als hiervoor bedoeld ten bedrage van fl. 2.760,-.

1.2. Belanghebbende is tegen die uitspraak in beroep gekomen bij het hof.

Ter zake van dit beroep heeft de griffier van belanghebbende een griffierecht geheven van € 31,-.

De Inspecteur heeft een verweerschrift ingediend.

1.3. Belanghebbende heeft, na daartoe door het hof in de gelegenheid te zijn gesteld, schriftelijk gerepliceerd en de Inspecteur schriftelijk gedupliceerd.

1.4. Op grond van artikel 8:58 van de Algemene wet bestuursrecht heeft belanghebbende vóór de zitting nadere stukken ingediend. Deze stukken zijn in afschrift verstrekt aan de wederpartij en behoren tot de stukken van het geding.

1.5. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgehad op 11 maart 2005 te Eindhoven.

Aldaar zijn toen verschenen en gehoord belanghebbende, vergezeld van zijn gemachtigde, alsmede, de Inspecteur.

1.6. Het hof heeft vervolgens het onderzoek ter zitting gesloten.

## 2. Feiten

Op grond van de stukken van het geding en het verhandelde ter zitting staat, als tussen partijen niet in geschil, dan wel door een van hen gesteld en door de wederpartij niet of niet voldoende weersproken, het volgende vast:

2.1. Belanghebbende heeft op 15 maart 1999 aangifte gedaan voor de inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen 1998.

2.2. Op het aangiftebiljet heeft belanghebbende aangetekend:

"Let op: 1) Aanmerkelijk belangverlies van f 11.037 zie

bijlage

2) "Gouden handdruk" ad. f 40.700 bijzonder

tarief zie bijlage".

In de bijlagen bij het aangiftebiljet zijn deze bedragen nader gespecificeerd.

2.3. Na binnenkomst van het aangiftebiljet zijn de daarop vermelde gegevens ten kantore van de toenmalige eenheid particulieren S ingetoetst in het elektronisch datasysteem van de belastingdienst. Daarbij is op de plaats waar het bedrag van de verrekening op de voet van artikel 60 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (hierna: de Wet) moet worden ingevuld, een bedrag van fl 40.700,- ingetoetst, in plaats van 25 percent van fl. 11.037,-.

2.4. Vervolgens is de aanslagregeling overgenomen door de toenmalige eenheid Ondernemingen S. Daar is op basis van de aldus foutief ingevulde gegevens de voorlopige aanslag opgelegd.

2.5. Voordat de definitieve aanslag werd opgelegd heeft een medewerker ten kantore van de toenmalige eenheid Ondernemingen S een selectiebeoordeling uitgevoerd. Daarbij heeft deze medewerker aan de hand van de aangifte beoordeeld of de aangifte grondig bestudeerd moest worden of dat de aanslag zonder nader onderzoek kon worden gevolgd. Deze medewerker heeft geoordeeld dat de aanslag zonder nader onderzoek conform de aangifte kon worden opgelegd. Hij heeft dit oordeel gebaseerd op bestudering van de originele aangifte, zonder de in het datasysteem van de belastingdienst verwerkte gegevens met die aangifte te vergelijken. Desgewenst kon deze medewerker wel toegang krijgen tot die gegevens.

2.6. De primitieve aanslag is met dagtekening 20 augustus 1999 opgelegd conform de in het datasysteem van de belastingdienst ingevoerde gegevens van belanghebbende. Op het aanslagbiljet staat vermeld: "verrekening van verlies uit aanmerkelijk belang af f 40 700".

2.7. Met dagtekening 17 april 2002 is aan belanghebbende de onderhavige navorderingsaanslag opgelegd.

2.8. Op het door belanghebbende ingediende bezwaar heeft de Inspecteur het belastbaar inkomen verminderd van fl 123.228,- naar fl. 101.328,-.

### 3. Geschil, alsmede standpunten en conclusies van partijen

#### 3.1. Het geschil betreft het antwoord op de volgende vraag:

Is navordering in dit geval toegestaan op basis van de zogenoemde schrijf- en tikfoutjurisprudentie?

Belanghebbende is van oordeel dat deze vraag ontkennend moet worden beantwoord. De Inspecteur is de tegenovergestelde opvatting toegedaan.

Ter zitting hebben partijen verklaard dat zij subsidiair van mening zijn dat de navordering moet worden verminderd tot een waarbij het bedrag van de verrekening op de voet van art. 60 van de Wet wordt gesteld op fl. 11.037,-.

3.2. Partijen doen hun standpunten steunen op de gronden welke daartoe door hen zijn aangevoerd in de van hen afkomstige stukken, van al welke stukken de inhoud als hier ingevoegd moet worden aangemerkt. Ter zitting hebben zij hieraan nog het volgende, zakelijk weergegeven, toegevoegd:

De Inspecteur

De primitieve aanslag is niet vastgesteld in overeenstemming met de bedoeling van de inspecteur. Het was de bedoeling de aangifte te volgen. Dat moet belanghebbende ook duidelijk zijn geweest. Bij het overnemen van de aangifte in het geautomatiseerd datasysteem van de belastingdienst heeft de desbetreffende medewerker per ongeluk het verkeerde bedrag overgenomen. Het is duidelijk dat die medewerker niet bedoeld kan hebben om op de plaats van de verrekening ter zake van het aanmerkelijkbelang-verlies, het bedrag van de gouden handdruk in te vullen.

Het was de taak van de desbetreffende medewerker om de gegevens uit de aangifte over te nemen in het datasysteem. Niet uitgesloten kan worden dat deze medewerker veronderstelde dat het systeem zelf de berekening van het verrekenbare bedrag zou verzorgen en dat het volledige bedrag van het verlies ingevuld moest worden. Die vergissing ligt voor de hand, maar ik heb niet kunnen verifiëren of het in dit geval ook zo gegaan is. In elk geval kan niet gezegd worden dat de desbetreffende medewerker of de Inspecteur dwaalde omtrent het recht; er werd hooguit gedwaald omtrent de werking van het datasysteem. De desbetreffende medewerkers waren voldoende gekwalificeerd om zelf het verschil tussen een "tax-credit" en een aftrekpost te begrijpen. Zij hadden, anders wellicht dan in het geval dat door het gerechtshof in Arnhem is beslist, dus ook geen werkinstructie nodig. Ik betwist dan ook dat de feiten in deze zaak dezelfde zijn als in de zaak die door het hof in Arnhem is beslist in zijn uitspraak van 11 december 2003, nr. 03/00462, LJN nummer AO 1508. De fout is hier niet veroorzaakt door een onjuiste werkinstructie.

Ik heb een intern formulier in het dossier aangetroffen op basis waarvan ik kan zien dat de aangifte voorafgaande aan de vaststelling van de primitieve aanslag is bekeken in het kader van een selectiebeoordeling. Een medewerker heeft daarbij een soort risico-analyse gemaakt en op basis daarvan beslist of de aangifte grondig moest worden beoordeeld of dat er zonder nader onderzoek een aanslag conform de aangifte kon worden opgelegd. Op dit formulier is ingevuld dat de aangifte zonder nader onderzoek gevolgd kon worden. Uit de mij ter beschikking staande gegevens leid ik af dat de desbetreffende medewerker wel de door belanghebbende ingediende papieren aangifte onder ogen heeft gehad, maar de daarop ingevulde gegevens niet heeft vergeleken met de in het datasysteem ingevoerde cijfers. Die medewerker had wel toegang tot dat systeem, maar er was voor hem of haar geen reden om te veronderstellen dat de ingevoerde cijfers zouden afwijken van de aangifte en dus was er ook geen aanleiding om die cijfers te vergelijken met de aangifte. Ik heb overigens deze medewerker en de persoon die de gegevens uit de aangifte in het datasysteem heeft ingevoerd niet kunnen opsporen.

Subsidiair stel ik mij op het standpunt dat de navordering moet worden beperkt tot een waarbij het op de voet van artikel 60 van de Wet verrekenbare bedrag wordt vastgesteld op fl. 11.037,-.

## Belanghebbende

Belanghebbende heeft alles gedaan om de aangifte zo duidelijk mogelijk in te vullen. Hij heeft zelfs nog op het biljet speciaal de aandacht gevestigd op de gouden handdruk en het verlies uit aanmerkelijk belang. De uitspraak van Hof Arnhem is recentelijk door de Hoge Raad bevestigd. Ik zie geen verschil met de onderhavige zaak. Als de medewerker die de aangifte intoetste werkelijk had bedoeld om 25 percent van het verlies uit aanmerkelijk belang in aanmerking te nemen, had hij of zij nooit een bedrag van fl. 40.700,- kunnen invullen. Dat had dan toch ten minste 25 percent van fl. 40.700,- moeten zijn. Die denkfout ligt aan de basis van de onjuistheid van de aanslag. Het is die denkfout die de Inspecteur nu wil corrigeren. Dat kan niet, want die denkfout vormt een ambtelijk verzuim.

Belanghebbende realiseerde zich na kennisneming van de aanslag niet wat er mis was gegaan. Hij heeft een auto-ongeluk gehad en kampt sindsdien met concentratieproblemen. Voor zijn gemachtigde was het natuurlijk wel meteen duidelijk, maar dat doet niet ter zake, het gaat erom dat de navordering strekt tot herstel van een ambtelijk verzuim.

In 2002 hebben wij met de heer T van de belastingdienst gesproken. Die heeft eerlijk verteld hoe de fout is gemaakt. Het komt erop neer dat de mensen die de aangiften intoetsen fiscaal niet geschoold zijn. Het zijn meestal uitzendkrachten die alleen voor het type-werk worden ingeschakeld. Hun werkinstructie was op het punt van de verliezen uit aanmerkelijk belang niet goed. Daardoor is de fout veroorzaakt. De juistheid van de mededeling van de heer T wordt bevestigd doordat zij overeenstemt met hetgeen in de zaak die diende voor Hof Arnhem is vastgesteld. Kennelijk is dit een landelijk probleem geweest.

Belanghebbende houdt staande dat de belastingdienst twee keer een fout heeft gemaakt. Een keer bij het overnemen van de aangifte en een keer bij de aanslagregeling. Beide keren betreft het een ambtelijk verzuim dat in de weg staat aan navordering. De kenbaarheid van de fout voor belanghebbende doet hieraan niets af.

Subsidiar stelt belanghebbende zich op het standpunt dat de navordering moet worden beperkt tot een waarbij het op de voet van artikel 60 van de Wet verrekenbare bedrag wordt vastgesteld op fl. 11.037,-.

Belanghebbende maakt aanspraak op een proceskostenvergoeding volgens het puntenstelsel wat betreft de verleende rechtsbijstand en een reiskostenvergoeding, maar maakt geen aanspraak op vergoeding van verletkosten.

3.3. Belanghebbende concludeert tot gegrondverklaring van het beroep, vernietiging van de bestreden uitspraak en de navorderingsaanslag.

De Inspecteur concludeert tot ongegrondverklaring van het beroep.

Subsidiar stellen beide partijen zich op het standpunt dat het beroep gegrond moet worden verklaard en de navordering moet worden beperkt tot een waarbij het op de voet van artikel 60 van de Wet verrekenbare bedrag wordt vastgesteld op fl. 11.037,-.

#### 4. Beoordeling van het geschil

4.1. Zoals de Hoge Raad heeft geoordeeld in zijn arrest van 8 augustus 2003, nr. 37 570, BNB 2003/345, is navordering mogelijk indien een aanslag te laag is vastgesteld niet als gevolg van een verwijtbaar onjuist inzicht van de inspecteur in de feiten die bepalend zijn voor de (omvang van de) belastingplicht of van een onjuist inzicht van de inspecteur in het recht, maar als gevolg van een vergissing die heeft geleid tot een discrepantie tussen wat de inspecteur wilde en wat in het aanslagbiljet is vastgelegd, zoals bijvoorbeeld een schrijf-, reken-, overname-, of intoetsfout, en het voor de belastingplichtige redelijkerwijs kenbaar was dat bij de totstandkoming van de aanslag een fout was gemaakt, waarbij niet van belang is of tevens kenbaar was waarin de fout bestond.

4.2. Naar het oordeel van het hof brengt een redelijke verdeling van de bewijslast mee dat de inspecteur, bij betwisting door de wederpartij, het bewijsrisico draagt ter zake van de door hem gestelde feiten op grond waarvan de conclusie kan worden getrokken dat sprake is van een vergissing als bedoeld in voornoemd arrest.

4.3. Het hof neemt als niet, of althans onvoldoende weersproken over, de stelling van de Inspecteur dat de medewerker van de belastingdienst belast met het overnemen van de gegevens uit het aangiftebiljet in het datasysteem van de belastingdienst, bedoelde het bedrag van het verlies uit aanmerkelijk belang - ten bedrage van fl. 11.037,- - in te toetsen, doch in plaats daarvan het bedrag van de gouden handdruk - ten bedrage van fl. 40.700,- - overnam. Tevens neemt het hof als niet, of althans onvoldoende weersproken over, de stelling van de Inspecteur dat hij een aanslag wilde opleggen conform de aangifte.

4.4. Nu vaststaat dat er een discrepantie bestaat tussen hetgeen de Inspecteur wilde en hetgeen in het aanslagbiljet is vastgelegd dienen nog drie vragen te worden beantwoord, te weten a. is de desbetreffende fout (volledig) aan te merken als een vergissing als bedoeld in voornoemd arrest, (b) is er een voldoende oorzakelijk verband tussen deze vergissing en de onjuistheid van de aanslag en (c) was het voor de belastingplichtige voldoende kenbaar dat bij de aanslagregeling een fout was gemaakt.

4.5. Naar het oordeel van het hof moet op basis van de vaststaande feiten als meest waarschijnlijke gang van zaken worden aangenomen dat de fout die is gemaakt bij het overnemen van de gegevens uit het aangiftebiljet bestaat in enerzijds een overnamefout, veroorzaakt doordat het oog van de desbetreffende medewerker per ongeluk viel op het bedrag van de gouden handdruk en niet op dat van het verlies uit aanmerkelijk belang, en anderzijds een fout veroorzaakt door onvoldoende inzicht in het recht of het datasysteem, doordat deze medewerker niet intoetste 25 percent van het bedrag dat hij of zij voor het verlies hield, maar het volledige verlies. Die laatste fout vormt naar het oordeel van het hof een ambtelijk verzuim. Het ligt immers op de weg van de inspecteur om ervoor te zorgen dat deze medewerkers voldoende inzicht in het systeem en het recht hebben om de gegevens uit het aangiftebiljet op een juiste

wijze over te nemen in het datasysteem. De eerste fout echter vormt naar het oordeel van het hof wel een vergissing als bedoeld voornoemd arrest.

4.6. Het oorzakelijk verband tussen de onjuistheid van de aanslag en de gemaakte vergissing kan zich naar het oordeel van het hof niet verder uitstrekken dan het verschil tussen hetgeen de medewerker beoogde in te toetsen - te weten het bedrag van het verlies uit aanmerkelijk belang, groot fl. 11.037,- - en hetgeen hij of zij in werkelijkheid overnam - te weten het bedrag van de gouden handdruk, groot fl. 40.700,-. De navordering kan daarom naar het oordeel van het hof slechts strekken tot herstel van deze vergissing.

Voorts is het hof van oordeel dat de omstandigheid dat voorafgaand aan de aanslagregeling een zogenoemde risicoanalyse heeft plaatsgevonden, het oorzakelijk verband tussen de vergissing en de onjuistheid van de aanslag niet verbreekt. De medewerker die deze analyse heeft uitgevoerd behoefde er naar het oordeel van het hof niet op bedacht te zijn dat de gegevens in het datasysteem zouden afwijken van die in het aangiftebiljet. Het niet controleren van de gegevens in het datasysteem aan de hand van het biljet, kan daarom niet als een ambtelijk verzuim worden aangemerkt.

4.7. De onjuistheid van de primitieve aanslag is in één oogopslag te zien. Op het biljet staat immers vermeld "Verrekening van verlies uit aanmerkelijk belang af f 40 700". Voorts wekt het bedrag van de verschuldigde belasting zozeer af van hetgeen belanghebbende bij een juiste aanslagregeling mocht verwachten dat de fout hem in redelijkheid niet kan zijn ontgaan. Ter zitting is van de zijde van belanghebbende onweersproken verklaard dat belanghebbende weliswaar van oorsprong federatiebelastingadviseur is, maar dat hij als gevolg van een auto-ongeluk kampt met concentratieproblemen. Die omstandigheid leidt echter niet tot een ander oordeel, gelet op de mate waarin de fout in het oog moet zijn gesprongen. Het hof laat hierbij meewegen dat belanghebbende ter zitting bij tijd en wijle weliswaar een wat afwezige indruk maakte, maar ook enkele malen op adequate wijze het betoog van zijn gemachtigde heeft aangevuld.

4.8. Gelet op het vorenstaande moet worden beslist overeenkomstig het subsidiair standpunt van partijen. De navorderingsaanslag moet worden verminderd tot een naar een belastbaar inkomen van fl. 101.328,- onder verrekening met de verschuldigde belasting van een bedrag van fl. 11.037,-.

## 5. Griffierecht

Gelet op artikel 8:74, eerste lid, van de Algemene wet bestuursrecht dient aan belanghebbende het door hem betaalde griffierecht te worden vergoed.

## 6. Proceskosten

Nu het beroep gegrond is, acht het hof termen aanwezig de Inspecteur te veroordelen in de kosten die belanghebbende in verband met de behandeling van het beroep bij het hof redelijkerwijs heeft moeten maken.

Het hof stelt deze kosten, mede gelet op het bepaalde in het Besluit proceskosten bestuursrecht, op 2,5(punten) x € 322,- (waarde per punt) x 1 (factor gewicht van de zaak) is € 805, vermeerderd met een bedrag aan reiskosten van belanghebbende zelf ad € 3,50 is in totaal € 808,50.

## 7. Beslissing

Het hof:

- \* verklaart het beroep gegrond,
- \* vernietigt de bestreden uitspraak,
- \* vermindert de navorderingsaanslag tot een berekend naar een belastbaar inkomen van fl. 101.328,- onder verrekening met de verschuldigde belasting van een bedrag van fl. 11.037,- op de voet van artikel 60 van de Wet,
- \* gelast dat aan belanghebbende wordt vergoed het door deze ter zake van de behandeling van het beroep betaalde griffierecht ten bedrage van € 31,-,
- \* veroordeelt de Inspecteur in de kosten van het geding aan de zijde van belanghebbende, vastgesteld op € 808,50, en
- \* wijst de Staat aan als de rechtspersoon die het griffierecht en de proceskosten moet vergoeden.

Aldus gedaan door R.J. Koopman, lid van voormelde Kamer, en voor wat betreft de beslissing in tegenwoordigheid van J.M.C. Hendriks, griffier, in het openbaar uitgesproken op: 21 april 2005

Aangetekend in afschrift aan partijen verzonden op: 21 april 2005

Het aanwenden van een rechtsmiddel:

Tegen deze uitspraak kan binnen zes weken na de verzenddatum beroep in cassatie worden ingesteld bij de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer), Postbus 20303, 2500 EH Den Haag. Daarbij moet het volgende in acht worden genomen:

1. bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak overgelegd.
2. het beroepschrift moet ondertekend zijn en ten minste het volgende vermelden:
  - a. de naam en het adres van de indiener;
  - b. een dagtekening;
  - c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het beroep in cassatie is gericht;
  - d. de gronden van het beroep in cassatie.

Voor het instellen van beroep in cassatie is griffierecht verschuldigd.

Na het instellen van beroep ontvangt de indiener een nota griffierecht van de griffier van de Hoge Raad.

In het beroepschrift kan de Hoge Raad verzocht worden om de wederpartij te veroordelen in de proceskosten.