

Memo Weigering uitnodiging tot doen van aangifte indien belastingplichtige om uitreiking aangifte verzoekt

Aan 5.1.2e
Van Kennisgroep Formeel recht
Datum 6 november 2012
Kenmerk 12-206-0020
Kopieën aan 5.1.2e

Vraag

Kan de inspecteur een belastingplichtige die verzoekt om uitreiking van een aangifte weigeren uit te nodigen tot het doen van aangifte?

Antwoord

Nee, tenzij de termijn voor het opleggen van een aanslag verstreken is.

Beschouwing

Casus

67 Awr

67 Awr

Kortom: de inspecteur weigert om een belastingplichtige die daarom verzoekt uit te nodigen tot het doen van aangifte omdat niet binnen de in artikel 2, lid 4 van de Uitvoeringsregeling AWR gestelde termijn is verzoekt om een uitnodiging tot het doen van aangifte.

De adviseur doet een beroep artikel 6, lid 2 van de AWR:

"Degene die een daartoe strekkend verzoek bij de inspecteur indient, wordt in elk geval uitgenodigd tot het

doen van aangifte.”

Wettelijke bepalingen

Artikel 6 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) luidt:

1. *Met betrekking tot belastingen welke ingevolge de belastingwet bij wege van aanslag worden geheven, dan wel op aangifte worden voldaan of afgedragen, kan de inspecteur degene die naar zijn mening vermoedelijk belastingplichtig of inhoudingsplichtig is uitnodigen tot het doen van aangifte. Worden door de belastingwet aangelegenheden van een derde aangemerkt als aangelegenheden van degene die vermoedelijk belastingplichtig of inhoudingsplichtig is, dan kan de inspecteur ook die derde uitnodigen tot het doen van aangifte. Bij ministeriële regeling worden regels gesteld met betrekking tot de wijze waarop het uitnodigen tot het doen van aangifte geschiedt.*
2. *Degene die een daartoe strekkend verzoek bij de inspecteur indient, wordt in elk geval uitgenodigd tot het doen van aangifte.*
3. *Bij ministeriële regeling kan degene, die in de daarbij omschreven omstandigheden verkeert, worden verplicht om binnen een te stellen termijn om uitnodiging tot het doen van aangifte te verzoeken.*

Artikel 2 van de Uitvoeringsregeling AWR luidt:

1. *Met betrekking tot belastingen welke bij wege van aanslag worden geheven, is de belastingplichtige die niet binnen zes maanden na het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan is uitgenodigd tot het doen van aangifte, gehouden de inspecteur om uitnodiging tot het doen van aangifte te verzoeken.*
2. *(...)*
3. *(...)*
4. *Het verzoek wordt ingediend binnen twee weken na het verstrijken van de in het eerste, tweede en derde lid bedoelde tijdvakken.*
5. *(...)*
6. *Het eerste lid is niet van toepassing, indien over het tijdvak waarover de belasting wordt geheven reeds een aanslag is opgelegd, dan wel redelijkerwijs moet worden aangenomen dat over dat tijdvak, na verrekening van voorheffingen, geen belasting verschuldigd is of geen aanslag zal worden opgelegd.*

Artikel 6, eerste lid van de AWR bepaalt dat zowel voor aanslagbelastingen als voor aangiftebelastingen geldt dat de inspecteur degene, die naar zijn mening vermoedelijk belastingplichtige of inhoudingsplichtige is, kan uitnodigen tot het doen van aangifte. Het initiatief voor het uitnodigen voor het doen van aangifte gaat dus in eerste instantie uit van de inspecteur.

Vervolgens wordt in artikel 6, het tweede en derde lid van de AWR beschreven in welke gevallen het initiatief niet bij die inspecteur maar bij belanghebbende ligt. In artikel 6, tweede lid van de AWR is bepaald dat de inspecteur degene die een daartoe strekkend verzoek doet, in ieder geval uitnodigt tot het doen van aangifte. Het derde lid van artikel 6 van de AWR geeft de mogelijkheid om bij ministeriële regeling degene die daarvoor in aanmerking komt te verplichten om binnen een te stellen termijn om uitnodiging tot het doen van aangifte te verzoeken. In artikel 2 van de Uitvoeringsregeling AWR is dit verder uitgewerkt.

Overwegingen

Artikel 6 van de AWR is sinds de inwerkingtreding van de AWR niet of nauwelijks gewijzigd. Op het tweede lid wordt in de Memorie van Toelichting niet ingegaan.

Samengevat kan artikel 6 van de AWR in drie opties worden opgesplitst:

1. initiatief bij inspecteur (lid 1);
2. initiatief bij belastingplichtige (lid 2);
3. verplichting bij belastingplichtige (lid 3).

In deze casus is onderdeel 2 van belang.

Initiatief bij belastingplichtige (lid 2)

Degene die geen uitnodiging tot het doen van aangifte heeft ontvangen en ook niet verplicht is de inspecteur te verzoeken om hem uit te nodigen om aangifte te doen, is altijd bevoegd uit zichzelf te verzoeken om een uitnodiging tot het doen van aangifte. De inspecteur is verplicht aan een dergelijk verzoek gehoor te geven.

Het door de inspecteur in de casus ingenomen standpunt verwijst naar artikel 2, lid 4 van de uitvoeringsregeling AWR (termijn van 2 weken). Dit geldt niet voor optie 2 maar voor optie 3 (het verplichte verzoek om uitreiking aangifte).

Het antwoord 'nee' wordt ingegeven door het feit dat in artikel 6, lid 2 van de AWR wordt voorgeschreven dat *in elk geval* door de inspecteur een uitnodiging tot het doen van aangifte moet worden gedaan indien belastingplichtige daarom verzoekt. Anderzijds duidt de aanvulling 'tenzij' op de realiteitszin van het nog kunnen vaststellen van een aanslag. Deze termijn is voor het opleggen van een primitieve aanslag beperkt tot drie jaar en voor een navorderingsaanslag beperkt tot een termijn van vijf jaar.

Gezien het bovenstaande wordt de zinsnede "in elk geval" in het tweede lid van artikel 6 van de AWR beperkt door de logica dat het niet zinvol is om een uitnodiging tot het doen van aangifte te laten uitgaan als de mogelijkheid om een aanslag op te leggen inmiddels verstreken is.

Conclusie

Gemachtigde doet in deze casus een verzoek zoals bedoeld in artikel 6 lid 2 AWR. Belanghebbende dient in elk geval voor die jaren waarover nog een aanslag opgelegd kan worden, uitgenodigd te worden tot het doen van aangifte.



Naam dienstonderdeel
Kennisgroep Formeel Recht

Contactpersoon

5.1.2e

M 5.1.2e

5.1.2e

memo

Onderwerp

Reikwijdte artikel 76 Successiewet 1956

Vragen

1. Voor wie geldt de informatieverplichting van artikel 76 Successiewet 1956 (hierna ook: Sw 1956)?
2. Zijn de boetebepalingen van artikel 67a, 67d, 67e en 10a Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) van toepassing op het niet nakomen van de informatieverplichting van artikel 76 Sw 1956?
3. Zijn de strafbepalingen van artikel 68 en 69 AWR van toepassing op het niet nakomen van de informatieverplichting van artikel 76 Sw 1956?
4. Geldt de omkering en verzwaring van de bewijslast bij het niet nakomen van de informatieverplichting van artikel 76 Sw 1956 (door een ander dan de belastingplichtige)?

Antwoorden

1. Hij die voor een ander een aangifte ingevolge de Successiewet 1956 heeft ingediend of moet indienen.
2. Nee.
3. Ja.
4. Nee.

Beschouwing *(interne toelichting, maakt geen onderdeel uit van het antwoord)*

1. De informatieverplichting van artikel 76 Sw 1956

Artikel 76 Sw 1956 luidt als volgt:

"Hij die een aangifte heeft ingediend of moet indienen uitsluitend of mede ten behoeve van de heffing van belasting, welke ingevolge de bepalingen van deze wet door anderen verschuldigd is, is gehouden tot het verstrekken van gegevens, inlichtingen en inzage op dezelfde wijze en onder dezelfde bepalingen alsof die belasting te zijnen aanzien was of zou moeten worden geheven."

Artikel 76 Sw 1956 scheidt een inlichtingenverplichting voor degene die gehouden is tot het doen van aangifte ter zake van door een ander verschuldigde belasting. Tot deze kring behoren de erfgenaam die gehouden is in zijn aangifte tevens aangifte te doen van de gegevens die van belang kunnen zijn voor de heffing van erfbelasting van andere verkrijgers/niet-erfgenamen (artikel 38 Sw 1956), de schenker die is uitgenodigd tot het doen van aangifte (artikel 40 Sw 1956) en de executeurs en vereffenaars die gehouden zijn tot het doen van aangiften (artikel 72 Sw 1956).

Datum

14 februari 2017

Versienummer

17-206-0006

Vastgesteld door

Kennisgroep Formeel Recht

Kopie aan

5.1.2e

Bijlagen

Geen

De vraag is hoe artikel 76 Sw 1956 zich verhoudt tot artikel 47 AWR. Het artikel betreft een verbijzondering/uitbreiding van de informatieverplichting die is opgenomen in artikel 47 AWR. In artikel 47, lid 1 AWR is het volgende bepaald:

"Ieder is gehouden desgevraagd aan de inspecteur:

- a. de gegevens en inlichtingen te verstrekken welke voor de belastingheffing te zijnen aanzien van belang kunnen zijn.*
- b. de boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan – zulks ter keuze van de inspecteur – waarvan de raadpleging van belang kan zijn voor de vaststelling van de feiten welke invloed kunnen uitoefenen op de belastingheffing te zijnen aanzien, voor dit doel beschikbaar te stellen."*

Artikel 47 AWR voorziet derhalve in een informatieverplichting van de belastingplichtige zelf. De te verstrekken inlichtingen en dergelijke moeten van belang kunnen zijn voor de heffing van enige rijksbelasting ten aanzien van degene, op wie de verplichting rust.

Omdat in de Successiewet 1956 in sommige gevallen de verplichting tot het doen van aangifte rust op een ander dan degene, ten aanzien van wie uiteindelijk de belasting wordt geheven, is in artikel 76 Sw 1956 bepaald dat de verplichting tot het verstrekken van inlichtingen en dergelijke ook rust op die ander, bijvoorbeeld de executeur of bewindvoerder of op de erfgenamen wier aangifte mede dienst doet voor de heffing van erfbelasting ten laste van legatarissen.

2. Sancties op het niet voldoen aan de informatieverplichting van artikel 76 Sw 1956

De boetebepalingen van artikel 67a, 67d en 67e AWR zijn niet van toepassing op de schending van de verplichting van artikel 76 Sw 1956. Dat geldt ook voor de boetebepaling van artikel 10a AWR jo. artikel 10c Uitvoeringsbesluit Successiewet 1956 (hierna: UB SW).

Artikel 67a AWR bepaalt:

- "1. Indien de belastingplichtige de aangifte voor een belasting welke bij wege van aanslag wordt geheven niet, dan wel niet binnen de ingevolge artikel 9, derde lid, gestelde termijn heeft gedaan, vormt dit een verzuim ter zake waarvan de inspecteur hem, uiterlijk bij de vaststelling van de aanslag, een bestuurlijke boete van ten hoogste € 5.278 kan opleggen.*
- 2. (...)"*

Artikel 67d AWR bepaalt:

- "1. Indien het aan opzet van de belastingplichtige is te wijten dat met betrekking tot een belasting welke bij wege van aanslag wordt geheven, de aangifte niet, dan wel onjuist of onvolledig is gedaan, vormt dit een vergrijp ter zake waarvan de inspecteur hem, gelijktijdig met de vaststelling van de aanslag, een bestuurlijke boete kan opleggen van ten hoogste 100 percent van de in het tweede lid omschreven grondslag voor de boete.*
- 2. (...)"*

Artikel 67e AWR bepaalt:

- "1. Indien het met betrekking tot een belasting welke bij wege van aanslag wordt geheven aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige is te wijten dat de aanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld of anderszins te weinig belasting is geheven, vormt dit een vergrijp ter zake waarvan de inspecteur hem, gelijktijdig met de vaststelling van de navorderingsaanslag, een bestuurlijke boete kan opleggen van ten hoogste 100 percent van de in het tweede lid omschreven grondslag voor de boete.*
- 2. (...)"*

Schending van artikel 76 Sw 1956 valt niet onder deze delictomschrijvingen, zodat daarvoor geen bestuurlijke boete kan worden opgelegd.

Daarnaast richten deze artikelen zich expliciet tot de belastingplichtige zelf. Het zijn zogenoemde kwaliteitsdelicten. Deze kunnen in beginsel alleen door de belastingplichtige zelf worden gepleegd. Wel kan onder omstandigheden

sprake zijn van deelneming. Daarvan lijkt in het geval van artikel 76 Sw 1956 niet snel sprake, omdat altijd een vorm van samenwerking of een 'bewegen tot' is vereist. Het niet voldoen aan een informatieverplichting door een ander dan de belastingplichtige zelf laat zich moeilijk in een deelnemingsvariant vatten.

Artikel 10a AWR bepaalt:

"1. In bij algemene maatregel van bestuur aan te wijzen gevallen kunnen belastingplichtigen of inhoudingsplichtigen worden gehouden de inspecteur eigener beweging mededeling te doen van onjuistheden of onvolledigheden in voor de belastingheffing van belang zijnde gegevens en inlichtingen die hun bekend zijn of zijn geworden.
2. Bij algemene maatregel van bestuur kunnen regels worden gesteld met betrekking tot het uiterste tijdstip en de wijze waarop mededeling als bedoeld in het eerste lid gedaan moet worden.
3. Bij algemene maatregel van bestuur kan het niet nakomen van de in het eerste en tweede lid bedoelde verplichting worden aangemerkt als een overtreding. Indien het niet nakomen van die verplichting is te wijten aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige of inhoudingsplichtige, vormt dit een vergrijp ter zake waarvan de inspecteur hem een bestuurlijke boete kan opleggen van ten hoogste 100 percent van het bedrag aan belasting dat als gevolg van het niet nakomen van de in het eerste en tweede lid bedoelde verplichting niet is of zou zijn geheven."

Artikel 10c UB SW bepaalt:

"1. Zodra de belastingplichtige ervan kennis neemt dat de aangifte erfbelasting over een bestanddeel van het voorwerp van die belasting dat in het buitenland wordt gehouden of is opgekomen niet, onjuist of onvolledig is gedaan, is hij gehouden daarvan mededeling te doen en alsnog de juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen te verstrekken. De mededeling moet worden gedaan voordat de belastingplichtige weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met de desbetreffende onjuistheid of onvolledigheid bekend is of zal worden.
2. De mededeling, bedoeld in het eerste lid, geschiedt door het toezenden van het daartoe langs elektronische weg ter beschikking gestelde modelformulier aan de inspecteur.
3. Het niet of niet tijdig dan wel onjuist of onvolledig doen van de mededeling, bedoeld in het eerste lid, wordt aangemerkt als een overtreding."

Ook artikel 10a AWR en artikel 10c UB SW richten zich tot de belastingplichtige zelf, zodat een boete in beginsel niet aan een ander kan worden opgelegd, behoudens in geval van deelneming.

Artikel 68 AWR bepaalt:

"1. Degene die ingevolge de belastingwet verplicht is tot:
a. het verstrekken van inlichtingen, gegevens of aanwijzingen, en deze niet, onjuist of onvolledig verstrekt;
b. het voor raadpleging beschikbaar stellen van boeken, bescheiden, andere gegevensdragers of de inhoud daarvan, en deze niet voor dit doel beschikbaar stelt;
c. het voor raadpleging beschikbaar stellen van boeken, bescheiden, andere gegevensdragers of de inhoud daarvan, en deze in valse of vervalste vorm voor dit doel beschikbaar stelt;
d. het voeren van een administratie overeenkomstig de daaraan bij of krachtens de belastingwet gestelde eisen, en een zodanig administratie niet voert;
e. het bewaren van boeken, bescheiden of andere gegevensdragers, en deze niet bewaart;
f. het verlenen van medewerking als bedoeld in artikel 52, zesde lid, en deze niet verleent;
g. het uitreiken van een factuur of nota, en een onjuiste of onvolledige factuur of nota verstrekt;
wordt gestraft met hechtenis van ten hoogste zes maanden of geldboete van de derde categorie.
2. (...)"

Artikel 69 AWR bepaalt:

"1. Degene die opzettelijk een bij de belastingwet voorziene aangifte niet doet, niet binnen de daarvoor gestelde termijn doet, dan wel een der feiten begaat, omschreven

in artikel 68, eerste lid, onderdelen a, b, d, e, f of g, wordt, indien het feit ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven, gestraft met gevangenisstraf van ten hoogste vier jaren of geldboete van de vierde categorie of, indien dit bedrag hoger is, ten hoogste eenmaal het bedrag van de te weinig geheven belasting.

2. Degene die opzettelijk een bij de belastingwet voorziene aangifte onjuist of onvolledig doet, dan wel het feit begaat, omschreven in artikel 68, eerste lid, onderdeel c, wordt, indien het feit ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven, gestraft met gevangenisstraf van ten hoogste zes jaren of geldboete van de vijfde categorie of, indien dit bedrag hoger is, ten hoogste eenmaal het bedrag van de te weinig geheven belasting, met dien verstande dat voor zover de onjuistheid in of onvolledigheid van de aangifte betrekking heeft op belastbaar inkomen als bedoeld in artikel 5.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001 de geldboete ten hoogste driemaal het bedrag van de te weinig geheven belasting bedraagt.

3. (...)”.

De artikelen 68 en 69 AWR zijn, gelet op de daarin opgenomen delictomschrijvingen, wel van toepassing op schending van de informatieverplichting van artikel 76 Sw 1956.

Het opleggen van een bestuurlijke boete is derhalve niet mogelijk, maar een strafvervolgning wel. Dit maakt artikel 76 Sw 1956 dan ook geen loze letter.

3. Bewijsrechtelijke gevolgen van het niet voldoen aan de informatieverplichting van artikel 76 Sw 1956

Omkering en verzwaring van de bewijslast kan slechts plaatsvinden indien niet de vereiste aangifte is gedaan of sprake is van een onherroepelijk geworden informatiebeschikking. Artikel 76 Sw 1956 is niet expliciet genoemd in artikel 52a AWR. De vraag is dan ook of in geval van schending van artikel 76 Sw 1956 een informatiebeschikking kan worden afgegeven.

Artikel 76 Sw 1956 zou kunnen worden gezien als een verlengstuk van artikel 47 AWR. Met betrekking tot dat laatste artikel kan wel een informatiebeschikking worden afgegeven. In dat licht kan worden betoogd dat artikel 52a AWR indirect ook betrekking heeft op artikel 76 Sw 1956.

Een zuiver grammaticale interpretatie leidt echter tot de conclusie dat het afgeven van een informatiebeschikking niet tot de mogelijkheden behoort. Los daarvan is het de vraag of het redelijk is dat omkering van de bewijslast kan plaatsvinden met betrekking tot een belastingaanslag van een belastingplichtige, die niet zelf de informatieverplichting heeft geschonden.

Er zal een toets moeten plaatsvinden of omkering en verzwaring van de bewijslast, gelet op de aard en ernst van de schending van de informatieverplichting, gerechtvaardigd is. Die toets vindt in het kader van artikel 76 Sw plaats met betrekking tot de belastingaanslag van de belastingplichtige die niet zelf verantwoordelijk is voor de schending van de informatieverplichting. Omkering en verzwaring van de bewijslast kan mogelijk alleen plaatsvinden indien de belastingplichtige zelf de informatieverplichting heeft geschonden.

Zie ook Rechtbank Zeeland-West-Brabant 30 juni 2016, nr. 15/3713, ECLI:NL:RWZWB:2016:5609 met betrekking tot een informatiebeschikking aan de schenker, terwijl de zoon als begunstigde de belastingplichtige is. De rechtbank oordeelt, voor zover van belang:

“(…) 4.4.1. De rechtbank stelt voorop dat de informatiebeschikkingen met betrekking tot het recht van schenking over de jaren 2007 tot en met 2009 zijn genomen omdat belanghebbende volgens de inspecteur niet heeft voldaan aan zijn verplichtingen ingevolge artikel 47 van de AWR. Naar het oordeel van de rechtbank kunnen alleen vragen die van belang kunnen zijn voor de belastingheffing van belanghebbende zelf de grondslag vormen voor het nemen van de onderhavige informatiebeschikkingen (...).

4.4.2. De stelling van de inspecteur dat belanghebbende de meest gerede partij is om informatie te verstrekken die van belang kan zijn voor de heffing van schenkingsrecht

bij de zoon, maakt niet dat sprake is van vragen met betrekking tot de belastingheffing ten aanzien van belanghebbende. Dit is niet anders indien de schenking vrij van recht zou zijn gedaan door belanghebbende. De zoon blijft de belastingplichtige, ten aanzien van wie een eventuele aanslag recht van schenking zou kunnen worden opgelegd. Dat een schenking vrij van recht is gedaan, houdt in die zin slechts in dat de schenker het schenkingsrecht voor zijn rekening neemt, en indien de verkrijger alsnog het schenkingsrecht betaalt, hij een civielrechtelijke vordering krijgt op de schenker. Een dergelijke civielrechtelijke vordering kwalificeert naar het oordeel van de rechtbank niet als 'belastingheffing te zijnen aanzien' als bedoeld in artikel 47, eerste lid van de AWR. (...)"

Zie ook mr. M.J. Hamer, Weekblad voor Privaatrecht, Notariaat en Registratie 2006/6662:

"(...) Dat brengt met zich dat niet alleen op de belastingplichtigen zelf, maar ook op de schenker, de executeurs en de vereffenaars art. 47, lid 1 AWR van toepassing is. Daarin zijn de informatieverplichtingen van de belastingplichtige, ten behoeve van de eigen heffing, jegens de fiscus neergelegd. Art. 76 SW bewerkstelligt dus dat art. 47, lid 1 AWR geldt voor de schenker, executeur en vereffenaar, hoewel zij te dezen niet de belastingplichtige zijn.

(...) Hetgeen ik hiervoor opmerkte omtrent de omkering van de bewijslast, geldt naar mijn mening hier onverkort. Als bijvoorbeeld de executeur niet voldoet aan de informatieverplichtingen die voor hem ex art. 76 SW juncto art. 47, lid 1 AWR gelden, kan dit er niet toe leiden dat de erfrechtelijke verkrijger wordt geconfronteerd met een omkering van de bewijslast.

Het gevolg van de conclusie dat zowel in het geval een aangifte niet tijdig wordt ingediend door een ander dan de belastingplichtige, als in het geval die ander de informatieverplichtingen jegens de fiscus niet correct nakomt, is dat de Inspecteur niet het machtsmiddel van de omkering van de bewijslast heeft. Wel kan hij uiteraard overgaan tot het opleggen van een ambtshalve aanslag. (...)"

Aldus lijkt omkering van de bewijslast in geval van schending van artikel 76 Sw 1956 niet mogelijk.



Naam dienstonderdeel
Kennisgroep Formeel Recht

Contactpersoon

5.1.2e

M 5.1.2e

5.1.2e

memo

Datum
28 januari 2021

Versienummer
19-206-0015

Onderwerp

Reikwijdte suppletieplicht voor de omzetbelasting

Inleiding

De Rechtbank Noord-Nederland heeft op 12 juli 2018 (ECLI:NL:RBNNE:2018:2759) uitspraak gedaan in een zaak waarin, kort samengevat, de betrokken belastingplichtige over het jaar 2011 geen aangiften omzetbelasting heeft ingediend. Naar aanleiding van later ingediende jaarrekeningen legt de inspecteur een naheffingsaanslag omzetbelasting op met (onder andere) een vergrijpboete op de voet van artikel 10a Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) juncto artikel 15 Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (UB OB).

Nu artikel 15 UB OB spreekt van "een aangifte (...) onjuist of onvolledig heeft gedaan" kan naar het oordeel van de rechtbank geen vergrijpboete op grond van artikel 15 UB OB worden opgelegd indien er van het doen van aangifte geen sprake is geweest.

De rechtbank concludeert als volgt:

"6.4 De bewezenverklaarde feitelijke gedraging is echter niet beboetbaar gesteld. De beboetbare gedraging is het niet nakomen van de informatieverplichting. Waarin dat niet-nakomen bestaat, is in dit geval uitgewerkt in artikel 15 van het UB OB (zie 4.2). De rechtbank overweegt dat artikel 15, eerste lid, van het UB OB aan belastingplichtigen de verplichting oplegt om, zodra zij een onjuistheid of onvolledigheid in een gedane aangifte constateren (mits daardoor te veel of te weinig belasting is betaald), middels een suppletie die onjuistheid of onvolledigheid kenbaar te maken aan verweerder. Het nalaten daarvan is in het vierde lid aangemerkt als overtreding. Vast staat dat eiser over het tijdvak 2011 in het geheel geen aangiften heeft gedaan (zie 1.2). De gedraging die verweerder eiser verwijt, hoewel bewezen, levert daarom niet de beboetbare gedraging van artikel 10a van de AWR in verbinding met artikel 15 van het UB OB op."

Ook het ter zitting ingenomen standpunt van de inspecteur dat artikel 15 UB OB zo moet worden gelezen dat ook indien er geen aangifte is gedaan er een suppletieverplichting bestaat zoals genoemd in artikel 15 UB OB legt de rechtbank naast zich neer:

"7.2 Naar het oordeel van de rechtbank vindt het hiervoor bij 7.1 weergegeven

standpunt van verweerder geen steun in het recht. De rechtbank wijst daarbij allereerst op de letterlijke tekst van artikel 15, eerste lid, van het UB OB (zie 4.2). Die tekst ('... een aangifte ... onjuist of onvolledig heeft gedaan ...') biedt geen aanknopingspunt om ook de situatie waarin helemaal geen aangifte is gedaan daar onder te vatten. Daarbij wijst de rechtbank er voorts op dat in afdeling 1 van hoofdstuk VIIIA van de AWR, waarin de algemeen geldende boetebepalingen zijn geregeld, veelvuldig een onderscheid wordt gemaakt tussen de gedraging van het 'niet doen van aangifte' en van een 'onjuiste of onvolledige aangifte' (zie 4.3 tot en met 4.5). Een dergelijk onderscheid wordt zowel tussen verschillende boetebepalingen onderling, als binnen een en dezelfde boetebepaling gemaakt. Als voorbeeld wijst de rechtbank op de tekst van artikel 67d, eerste lid, van de AWR (zie 4.5), waarin de wetgever de situatie dat de aangifte 'niet' is gedaan, nadrukkelijk onderscheidt van de situatie dat de aangifte 'onjuist of onvolledig' is gedaan. De algemeen geldende boetebepalingen maken bovendien onderscheid tussen fouten in een aangifte en fouten in de betaling. De rechtbank wijst er tot slot op dat de parlementaire stukken rondom de invoering van artikel 10a van de AWR (zie 5.1 en 5.2) en artikel 15 van het UB OB (zie 5.3) ook geen aanknopingspunten bieden voor het standpunt van verweerder, aangezien daarin duidelijk naar voren komt dat het alleen gaat om eerder onjuist of onvolledig gedane aangiften.

7.3 Gelet op al het voorgaande had het voor de hand gelegen dat de wetgever er in de totstandkomingsgeschiedenis uitdrukkelijk aandacht aan had besteed, als hij echt had bedoeld ook het niet suppleren na constatering van niet-betaalde belasting of het in het geheel niet doen van aangifte beboetbaar te stellen. Dat geldt temeer nu het gaat om een boete, zijnde een straf in de zin van artikel 6 en artikel 7 van het EVRM. De omschrijving van beboetbare feiten moet voldoende duidelijk en helder zijn, zodat voorspelbaar is welke gedraging bestraft kan worden en welke niet."

Tegen deze uitspraak van de Rechtbank Noord-Nederland is geen hoger beroep ingesteld.

Vraag

Kan in de situatie dat er over de betrokken tijdvakken geen aangifte omzetbelasting is gedaan een vergrijpboete worden opgelegd op grond van artikel 10a AWR juncto artikel 15 UB OB?

Antwoord

Nee. Vanuit de rechtszekerheidsgedachte prevaleert bij sanctierecht de methodiek van de grammaticale wetsinterpretatie. Ook in de internationale rechtspraak is draagvlak te vinden voor die stelling. Daarnaast lijkt de wetgever ook daadwerkelijk bewust te hebben gekozen voor het opnemen van 'de aangifte' in artikel 15 UB OB.

Gezien voorgaande moet er dus ontkennend worden geantwoord op de vraagstelling. Zonder het doen van aangifte bestaat er geen suppletieplicht.

Beschouwing (interne toelichting, maakt geen onderdeel uit van het antwoord)

1. De relevante bepalingen

Artikel 10a van de AWR luidt als volgt:

"1 In bij algemene maatregel van bestuur aan te wijzen gevallen kunnen belastingplichtigen of inhoudingsplichtigen worden gehouden de inspecteur eigener beweging mededeling te doen van onjuistheden of onvolledigheden in voor de belastingheffing van belang zijnde gegevens en inlichtingen die hun bekend zijn of zijn geworden.

2 Bij algemene maatregel van bestuur kunnen regels worden gesteld met betrekking

tot het uiterste tijdstip en de wijze waarop mededeling als bedoeld in het eerste lid gedaan moet worden.

3 Bij algemene maatregel van bestuur kan het niet nakomen van de in het eerste en tweede lid bedoelde verplichting worden aangemerkt als een overtreding. Indien het niet nakomen van die verplichting is te wijten aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige of inhoudingsplichtige, vormt dit een vergrijp ter zake waarvan de inspecteur hem een bestuurlijke boete kan opleggen van ten hoogste 100 percent van het bedrag aan belasting dat als gevolg van het niet nakomen van de in het eerste en tweede lid bedoelde verplichting niet is of zou zijn geheven."

Artikel 15 UB OB luidt als volgt:

"1 Zodra de belastingplichtige constateert dat hij een aangifte over een tijdvak in de afgelopen vijf kalenderjaren onjuist of onvolledig heeft gedaan waardoor te veel of te weinig belasting is betaald, is hij gehouden alsnog bij wijze van suppletie de juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen te verstrekken.

2 De suppletie moet gedaan worden voordat de belastingplichtige weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met de desbetreffende onjuistheid of onvolledigheid bekend is of zal worden.

3 De suppletie, bedoeld in het eerste lid, geschiedt zo spoedig mogelijk op de door de inspecteur aangegeven wijze.

4 Het niet of niet tijdig doen van de suppletie, bedoeld in het eerste lid, en het niet doen van de suppletie op de op grond van het derde lid aangegeven wijze worden aangemerkt als een overtreding.

5 De bevoegdheid tot het opleggen van een vergrijpboete op grond van het vierde lid vervalt door verloop van vijf jaren na afloop van het kalenderjaar waarin de belastingschuld is ontstaan of de teruggaaf is verleend."

2. Legaliteit

Fiscaal bestuurlijke boeten vallen onder de reikwijdte van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (verder: EVRM). Artikel 7 van het EVRM regelt (onder andere) het beginsel dat er geen strafbaar (lees: beboetbaar) feit is zonder daaraan voorafgaande wettelijke bepaling.

Leidend in deze casus is derhalve de vraag of de gedraging van de betrokken belastingplichtige de delictsomschrijving vervult van artikel 10a AWR juncto artikel 15 UB OB.

3. Wetsinterpretatie

3.1. Grammaticale wetsinterpretatie

In het kader van de rechtszekerheid vloeit uit het legaliteitsbeginsel de voorwaarde van scherpe normen voort, waardoor zo precies mogelijk duidelijk is wat daaronder valt, een beginsel dat wordt geduid als het *lex certa*-beginsel. De grammaticale interpretatiemethode is hierbij leidend, aldus De Hullu (J. de Hullu, *Materieel Strafrecht*, vijfde druk, p. 98):

"Het legaliteitsbeginsel stelt in de eerste plaats de taalkundige, grammaticale interpretatie voorop: de tekst van de strafbepaling is immers voor de rechtszekerheid zoekende verdachte het uitgangspunt."

In de uitspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM) van 17 september 2009, nr. 10249/03 (Scoppola vs. Italy) wordt in het kader van het legaliteitsbeginsel het volgende gezegd:

"94. It follows that offences and the relevant penalties must be clearly defined by law. This requirement is satisfied where the individual can know from the wording of the relevant provision and, if need be, with the assistance of the courts'

interpretation of it, what acts and omissions will make him criminally liable (see Kokkinakis v. Greece, 25 May 1993, § 52, Series A no. 260-A; Achour, cited above, § 41; and Sud Fondi Srl and Others v. Italy, no. 75909/01, § 107, 20 January 2009)."

Volgens het EHRM is derhalve vereist dat 'the individual can know from the wording of the relevant provision' waar hij strafrechtelijk aansprakelijk voor is te stellen. Ook het EHRM hangt hiermee een grammaticale wetsinterpretatie aan voor het sanctierecht.

3.2. *Wetshistorische interpretatie*

In de ontstaansgeschiedenis van artikel 10a AWR en artikel 15 UB OB zijn aanknopingspunten te vinden voor de stelling dat de wetgever daadwerkelijk de suppletieplicht enkel heeft willen doen laten gelden voor fouten in eerder gedane aangiften. Zo valt te lezen in het verslag (Kamerstukken II 2011/12, 33 004, nr. 4, p. 11):

"De regering introduceert een nieuwe informatieverplichting voor informatie die de belastingplichtige na het doen van aangifte te weten komt."

In de Nota naar aanleiding van het verslag valt het volgende te lezen (Kamerstukken II 2011/12, 33 004, nr. 5, p. 17):

"Edelweissituaties en de suppletie omzetbelasting verschillen daarvan in zoverre dat de mededeling betrekking heeft op in het verleden reeds gedane aangiften."

In het Besluit van 22 december 2011 tot wijziging van enige fiscale uitvoeringsbesluiten (Stb. 2011, 677) valt het volgende te lezen (Artikel X, onderdeel B (artikel 15 van het UB OB 1968)):

"Het ingevolge het onderhavige besluit per 1 januari 2012 in te voeren artikel 15 van het UB OB 1968 verplicht ondernemers om eigener beweging onjuistheden in een aangifte omzetbelasting te corrigeren.

(...)

Suppletie moet gedaan worden zodra de ondernemer constateert dat hij een aangifte omzetbelasting onjuist of onvolledig gedaan heeft."

4. Conclusie

Vanuit de rechtszekerheidsgedachte prevaleert bij het sanctierecht de methodiek van de grammaticale wetsinterpretatie. Deze visie ziet de kennisgroep bevestigd in internationale rechtspraak. Echter ook bij een wetshistorische benadering zijn er voldoende aanknopingspunten te vinden voor de stelling dat de wetgever de suppletieplicht daadwerkelijk heeft willen koppelen aan eerder gedane (onjuiste of onvolledige) aangiften.

Op de vraagstelling moet derhalve ontkennend worden geantwoord.

buiten verzoek



Naam dienstonderdeel
Kennisgroep Formeel Recht

-
Contactpersoon
5.1.2e

M 5.1.2e
5.1.2e

memo

Datum
12 februari 2021

Versienummer
20-206-0014

Onderwerp

Toepassing faciliteit juridische afsplitsing na een afgegeven beschikking als bedoeld in artikel 14a, derde lid, Wet op de vennootschapsbelasting 1969 is een keuze

Casus

67 Awr

67 Awr

67 Awr

67 Awr

67 Awr

Vragen

1. Is het toepassen van de faciliteit van artikel 14a, derde lid, Wet Vpb een keuze of is dit een verplichting indien op verzoek een beschikking met voorwaarden op grond van artikel 14a, derde lid, Wet Vpb is afgegeven?
2. Indien de toepassing van artikel 14a, derde lid, Wet Vpb een keuze is, tot wanneer kan deze keuze dan worden gemaakt dan wel worden gewijzigd?

Antwoorden

1. Het toepassen van de faciliteit van artikel 14a, derde lid, Wet Vpb is een keuze.
2. De keuze kan door de bij de afsplitsing betrokken vennootschappen worden gemaakt dan wel worden gewijzigd totdat de aanslag van de afsplitsende vennootschap of de aanslag van de verkrijgende vennootschap onherroepelijk is komen vast te staan. Het maakt daarbij niet uit of de keuze(wijziging) is van ruisende naar geruisloze afsplitsing of omgekeerd. Wel dienen de afsplitsende vennootschap en verkrijgende vennootschap een gezamenlijke en gelijkkluidende keuze(wijziging) te maken.

Beschouwing *(interne toelichting, maakt geen onderdeel uit van het antwoord)*

1. Juridische splitsing - algemeen

De fiscale aspecten van een juridische splitsing zijn geregeld in artikel 14a Wet Vpb.

1.1 Artikel 14a, eerste lid, Wet Vpb

Voor de vennootschapsbelasting wordt de afsplitsende rechtspersoon geacht de afgesplitste vermogensbestanddelen te hebben vervreemd aan de verkrijgende rechtspersoon (artikel 14a, eerste lid, onderdeel b, Wet Vpb). De afsplitsende rechtspersoon zal moeten afrekenen over de meerwaarden die besloten liggen in de overgedragen vermogensbestanddelen, en over de daarmee samenhangende fiscale reserves, als geen mogelijkheid zou bestaan om de fiscale claim geheel of ten dele door te schuiven.

1.2 Artikel 14a, tweede lid, Wet Vpb

In artikel 14a, tweede lid, Wet Vpb is bepaald dat de afsplitsende rechtspersoon de als gevolg van het eerste lid behaalde winst niet in aanmerking hoeft te nemen, als aan de volgende drie vereisten wordt voldaan:

- a. voor het bepalen van de winst bij de afsplitsende rechtspersoon en de verkrijgende rechtspersoon zijn dezelfde bepalingen van toepassing; en
- b. bij de verkrijgende rechtspersoon bestaat geen aanspraak op voorwaartse verrekening van verliezen op de voet van artikel 20 Wet Vpb, op vermindering ter voorkoming van dubbele belasting ter zake van buitenlandse resultaten, op toepassing van de innovatiebox, op toepassing van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten, op voortwenteling van een saldo aan renten op de voet van artikel 15b, op toepassing van de deelnemingsverrekening of op toepassing van de verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten; en
- c. de latere heffing is verzekerd.

Als aan deze cumulatieve vereisten wordt voldaan en door het tweede lid de winst buiten aanmerking wordt gelaten, treedt de verkrijgende rechtspersoon in de plaats van de afsplitsende rechtspersoon met betrekking tot al hetgeen in het kader van de afsplitsing is verkregen.

1.3 Artikel 14a, derde lid, Wet Vpb

Als niet aan de vereisten van het tweede lid wordt voldaan, biedt het derde lid de mogelijkheid de winst buiten aanmerking te laten.

Artikel 14a, derde lid, Wet Vpb luidt als volgt:

"Ingeval niet is voldaan aan de in het tweede lid, eerste volzin, bedoelde vereisten, kan onze Minister, op een gezamenlijk voor de splitsing gedaan verzoek van de splitsende rechtspersoon en de verkrijgende rechtspersonen, onder door hem te stellen voorwaarden de inspecteur belast met de aanslagregeling van de splitsende rechtspersoon toestaan de winst behaald als gevolg van het eerste lid geheel of ten dele buiten aanmerking te laten. Daarbij treedt de verkrijgende rechtspersoon met betrekking tot al hetgeen in het kader van de splitsing is verkregen, voorzover daaraan geen voorwaarden zijn gesteld, in de plaats van de splitsende rechtspersoon. De inspecteur beslist op het verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking waarin de in de eerste volzin bedoelde voorwaarden zijn opgenomen."

De afsplitsende rechtspersoon en de verkrijgende rechtspersoon moeten derhalve vóór de civielrechtelijke afsplitsing een gezamenlijk verzoek indienen bij de inspecteur. Als het verzoek wordt ingewilligd, worden hieraan voorwaarden verbonden. De inspecteur beslist op het verzoek bij een voor bezwaar vatbare beschikking. Ook in deze situatie treedt de verkrijgende rechtspersoon bij inwilliging van het verzoek met betrekking tot al hetgeen in het kader van de afsplitsing is verkregen in de plaats van de afsplitsende rechtspersoon, voor zover nadere voorwaarden hierop geen inbreuk maken.

Het doel van artikel 14a, derde lid, Wet Vpb kan naar de mening van de kennisgroep gevonden worden in de doelstellingen van de reorganisatiefaciliteiten in het algemeen. De algemene doelstelling is veelal dat ondernemen niet moet worden belemmerd door belastingheffing bij reorganisaties zolang aan het ondernemen bedrijfseconomische overwegingen ten grondslag liggen. Verder is de doelstelling dat de belastingheffing niet in gevaar komt door middel van het verloren gaan van claims. Om aan deze doelstellingen tegemoet te komen heeft de wetgever reorganisatiefaciliteiten in het leven geroepen. De doelstellingen die in het algemeen ten grondslag liggen aan reorganisatiefaciliteiten komen ook tot uitdrukking in artikel 14a, derde lid, Wet Vpb, in verbinding met het zogeheten Besluit juridische afsplitsing (Besluit van 27 januari 2015, nr. BLKB 2015/33M, Stcrt. 2015, 3135, voor het laatst gewijzigd bij Besluit van 9 mei 2019, nr. 2019-3013, Stcrt. 2019, 34646) waarin de standaardvoorwaarden zijn opgenomen.

Middels de standaardvoorwaarden wordt namelijk geregeld dat facilitering op een voor zover-basis plaatsvindt, namelijk in gevallen waarin belastingheffing kan worden verzekerd vindt facilitering plaats en in gevallen waarin belastingheffing niet kan worden verzekerd vindt geen facilitering plaats.

Op grond van artikel 14a, vijfde lid, Wet Vpb mogen de in het derde lid bedoelde voorwaarden slechts strekken ter verzekering van de heffing en invordering van belasting welke verschuldigd zou zijn of zou worden indien de eerste volzin van het derde lid buiten toepassing zou blijven.

1.4 Besluit juridische afsplitsing

In het Besluit juridische afsplitsing is de volgende goedkeuring opgenomen voor te laat ingediende verzoeken om toepassing van artikel 14a, derde lid, Wet Vpb.

{...}

9. Te laat ingediende verzoeken

9.1. Algemeen

Als het verzoek om toepassing van artikel 14a, derde lid, van de Wet Vpb na de afsplitsing is ingediend, kan de fiscale faciliteit niet meer op grond van deze bepaling worden verleend: er wordt immers niet voldaan aan het in artikel 14a, derde lid, van de Wet Vpb opgenomen vereiste dat het verzoek vóór de afsplitsing moet zijn ingediend.

9.2. Goedkeuring en voorwaarden

Voor de gevallen waarbij het verzoek om toepassing van artikel 14a, derde lid, van de Wet Vpb te laat is ingediend, heb ik goedkeurend beleid ontwikkeld op basis waarvan alsnog heffing achterwege kan blijven.

Dit goedkeurende beleid is slechts van toepassing als:

- a) aan alle voorwaarden voor de toepassing van artikel 14a, derde lid, van de Wet Vpb wordt voldaan – met uitzondering van de voorwaarde dat het verzoek vóór de afsplitsing moet zijn gedaan; en*
- b) de afsplitsing bij de afsplitsende rechtspersoon of verkrijgende rechtspersoon niet heeft geleid tot een onherroepelijk vaststaande aanslag, bij de vaststelling waarvan een belaste afsplitsing in aanmerking is genomen.*

Aan de goedkeuring worden voorwaarden verbonden die gelijk zijn aan de voorwaarden die worden gesteld bij de toepassing van artikel 14a, derde lid, van de Wet Vpb. Ook wordt in de goedkeuring de voorwaarde opgenomen dat de verkrijgende rechtspersoon in de plaats treedt van de afsplitsende rechtspersoon en is een aanvaardingsvoorwaarde opgenomen. Voor de volledigheid merk ik op dat de goedkeuring niet vatbaar is voor bezwaar en beroep.

9.3. Indiening verzoeken

Om in aanmerking te komen voor de goedkeuring moeten de afsplitsende rechtspersoon en de verkrijgende rechtspersoon gezamenlijk een verzoek doen. Het verzoek moet worden ingediend bij de inspecteur die belast is met de aanslagregeling vennootschapsbelasting van de afsplitsende rechtspersoon.

9.4. Toestemming aan de inspecteur

Als wordt voldaan aan de in paragraaf 9.2. onder a. en b. genoemde vereisten, verleen ik de inspecteur toestemming de in deze paragraaf bedoelde goedkeuring te verlenen conform bijlage 7 van dit besluit.

*In het geval een verzoek om toepassing van artikel 14a, derde lid, van de Wet Vpb te laat is ingediend, neemt de inspecteur – voordat hij het verzoek afwijst – contact op met de indiener(s) van het verzoek en vraagt of de indiener gebruik wenst te maken van de in deze paragraaf getroffen goedkeurende regeling.
(...)”*

2. Juridische splitsing - ten aanzien van de vragen

De kennisgroep Fusies en fiscale eenheden heeft de kennisgroep Formeel recht twee vragen gesteld over de reikwijdte van de beschikking geruisloze afsplitsing.

2.1 Ten aanzien van vraag 1

De eerste vraag is of het toepassen van de faciliteit van artikel 14a, derde lid, Wet Vpb een keuze of een verplichting is, indien op verzoek een beschikking met voorwaarden op grond van artikel 14a, derde lid, Wet Vpb is afgegeven.

De kennisgroep is van oordeel dat sprake is van een keuze. Noch uit de wettekst, noch uit de parlementaire geschiedenis, noch uit het Besluit juridische afsplitsing is af te leiden dat een eenmaal afgegeven beschikking geruisloze afsplitsing ertoe dwingt dat een geruisloze afsplitsing in de aangifte vennootschapsbelasting verwerkt moet worden. De beschikking geruisloze afsplitsing lijkt vooral de rechtszekerheid van de belastingplichtige(n) te dienen en zekerheid vooraf te geven (vergelijk ook artikel 14a Wet Vpb, achtste en negende lid, Wet Vpb inzake de mogelijkheid om vooraf zekerheid te verkrijgen over de vraag of de splitsing niet in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing).

In de wettekst is slechts geregeld dat de inspecteur een geruisloze afsplitsing kan toestaan onder een bij voorwaarden te stellen beschikking. Naar de mening van de kennisgroep houdt dat niet in dat een belastingplichtige gebonden is aan die beschikking in de zin dat hij niet meer kan kiezen voor een ruisende afsplitsing in de aangifte vennootschapsbelasting. In de wetsgeschiedenis heeft de kennisgroep geen aanknopingspunten gevonden voor een andersluidend oordeel en in het Besluit juridische afsplitsing evenmin. Uit de tekstblokken die als bijlage bij het Besluit juridische afsplitsing zijn opgenomen en die moeten worden gebruikt bij behandeling van verzoeken inzake artikel 14a Wet Vpb valt niet af te leiden dat een eenmaal afgegeven beschikking geruisloze afsplitsing ertoe leidt dat een geruisloze afsplitsing in de aangifte vennootschapsbelasting verwerkt moet worden. In de voorbeeldteksten voor de beschikking geruisloze afsplitsing is onder het kopje besluit, waar de rechtsgevolgen zijn vermeld, slechts vermeld dat het verzoek onder het stellen van voorwaarden wordt ingewilligd.

Dat een afgegeven beschikking na het verstrijken van de bezwaartermijn onherroepelijk is geworden en formele rechtskracht heeft gekregen, maakt het bovenstaande niet anders.

In dit verband kan ook een vergelijking worden gemaakt met iemand die een omgevingsvergunning aanvraagt voor het bouwen van een huis en deze vervolgens verkrijgt. Diegene is dan vervolgens niet verplicht om ook daadwerkelijk tot de bouw over te gaan.

2.2 Ten aanzien van vraag 2

Nu de toepassing van artikel 14a, derde lid, Wet Vpb 1969 een keuze is, is de vervolgvraag tot wanneer de keuze gemaakt kan worden dan wel kan worden gewijzigd.

Als niets is geregeld over het maken van een keuze bij de aangifte, dan geldt in het algemeen dat een belastingplichtige een keuze kan maken totdat de aanslag onherroepelijk is vast komen te staan (zie onder meer HR 20 juni 1956, nr. 12 795, BNB 1956/245 en HR 26 november 1986, nr. 24 298, BNB 1987/26). Aan de toepassing van artikel 14a, derde lid, Wet Vpb moet een *gezamenlijk* verzoek ten grondslag liggen van de afsplitsende vennootschap en de verkrijgende vennootschap. Naar het oordeel van de kennisgroep brengt dit mee dat ook een eventuele latere keuze(wijziging) gezamenlijk moet worden uitgebracht en dat als één van de aanslagen van de betrokken vennootschappen bij de afsplitsing onherroepelijk is komen vast te staan een andere keuze niet meer kan worden gemaakt (vergelijk ook onderdeel 9.2 van het Besluit juridische afsplitsing waarin hetzelfde criterium wordt gehanteerd). De kennisgroep vindt hiervoor ook steun in het arrest HR 28 april 2007, nr. 41 111, ECLI:NL:HR:2006:AU3580, BNB 2007/88) over het maken van een keuze voor het fiscaal partnerschap in de inkomstenbelasting. Hierin is het volgende overwogen:

3.9. Voorts geldt zowel onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (zie onderdeel 2.6 van de conclusie) als onder de Wet IB 2001 (onderdeel 2.3 van de conclusie) als uitgangspunt dat op een gemaakte keuze niet meer kan worden teruggekomen als de aanslag onherroepelijk vaststaat. Mede om redenen van uitvoerbaarheid (zie onderdeel 2.10 van de conclusie) moet daarom worden aangenomen dat de gezamenlijke keuze voor kwalificatie als partner niet meer kan worden gemaakt in het geval dat, zoals te dezen, de aanslag van één van de beoogde fiscale partners reeds onherroepelijk is. Daarbij is niet van belang of het tijdig maken van een keuze al of niet consequenties zou hebben gehad voor de onherroepelijk vaststaande aanslag.

Mede vanwege redenen van uitvoerbaarheid achtte de Hoge Raad het ongewenst dat na het onherroepelijk worden van een van de aanslagen van de beoogde fiscale partners waarin niet gekozen was voor het fiscaal partnerschap alsnog een keuze wordt gemaakt voor het fiscaal partnerschap. De systematiek van de aangiften van fiscaal partners waarin de aangiften fungeren als communicerende vaten is vergelijkbaar met die van de systematiek van aangiften van betrokken vennootschappen bij een afsplitsing.

Biedt een verzoek om een ambtshalve vermindering soelaas?

Als de afsplitsing bij de afsplitsende rechtspersoon of verkrijgende rechtspersoon heeft geleid tot een onherroepelijk vaststaande aanslag, dan resteert de vraag of op grond van de beleidsregels inzake het ambtshalve verminderen (paragraaf 23 Besluit Fiscaal Bestuursrecht, hierna: BFB) later alsnog teruggekomen kan worden op de eerdere keuze omtrent de toepassing van artikel 14a, derde lid, Wet Vpb.

De kennisgroep beantwoordt deze vraag ontkennend. Naar het oordeel van de kennisgroep wordt, in het geval dat een keuze(wijziging) pas na het onherroepelijk vaststaan van de aanslag van de afsplitsende of verkrijgende vennootschap wordt uitgebracht, ambtshalve vermindering van een aanslag verhinderd door paragraaf 23, achtste lid, onderdeel c, BFB.

In paragraaf 23, achtste lid, onderdeel c, BFB is het volgende bepaald:

"8. De inspecteur verleent geen vermindering of teruggaaf van belasting:

(...)

c. In gevallen waarin de belanghebbende bij de aangifte of op een ander wettelijk voorgeschreven moment een verzoek had moeten doen of een keuze had moeten maken

voor toepassing van een fiscale faciliteit. Een dergelijk verzoek kan niet meer succesvol worden gedaan en een dergelijke keuze kan niet meer succesvol worden gemaakt nadat de aanslag onherroepelijk vast is komen te staan, dan wel de bezwaar- of beroepstermijn is verstreken. Voor de toepassing van deze bepaling wordt een verzoek om teruggaaf of vermindering in de zin van de belastingwet, niet aangemerkt als verzoek om een fiscale faciliteit."

Op grond van artikel 14a, derde lid, Wet Vpb dient het verzoek vóór de splitsing te worden ingediend. Aldus is sprake van een wettelijk voorgeschreven keuzemoment

als bedoeld in paragraaf 23, achtste lid, onderdeel c, BFB. Een verzoek om ambtshalve vermindering van een aanslag dat is gestoeld op een keuze(wijziging) om toepassing van artikel 14a, derde lid, Wet Vpb die pas na het onherroepelijk vaststaan van een van beide aanslagen van de bij de splitsing betrokken vennootschappen is gemaakt, kan derhalve worden afgewezen. Naar het oordeel van de kennisgroep heeft paragraaf 23, achtste lid, onderdeel c, BFB ook te gelden als na het onherroepelijk worden van een van beide aanslagen alsnog wordt afgezien van toepassing van de faciliteit van artikel 14a, derde lid, Wet Vpb, zoals in casu aan de orde is. Zowel het "gebruik maken van" als het "afzien van" is immers gekoppeld aan de(zelfde) fiscale faciliteit.

De kennisgroep realiseert zich evenwel dat ook betoogd zou kunnen worden dat de situatie waarin wordt gekozen voor het *afzien* van (de faciliteit van) artikel 14a, derde lid, Wet Vpb niet onder het bereik van paragraaf 23, achtste lid, onderdeel c, BFB valt, omdat het niet zou gaan om een keuze voor het *toepassen* van een fiscale faciliteit. Dit zou betekenen dat in die situatie in beginsel tot vijf jaar na afloop van het kalenderjaar aanspraak kan worden gemaakt op een ambtshalve vermindering van een aanslag. Wel kan het bepaalde in paragraaf 23, elfde lid, BFB dan nog een beletsel vormen om tegemoet te komen aan verzoek om ambtshalve vermindering wegens het afzien van een fiscale faciliteit. Paragraaf 23, elfde lid, BFB luidt als volgt:

"11. In gevallen waarin ter zake van enig feit ten onrechte belasting is geheven en waarin als gevolg van die heffing een belasting (ook al betreft deze een ander dan belanghebbende) ter zake van datzelfde feit niet is geheven en ook niet meer kan worden geheven, verleent de inspecteur slechts ambtshalve vermindering of teruggaaf voor zover het bedrag van de eerstgenoemde belasting het bedrag van de andere belasting te boven gaat."

Toepassing op de casus

67 Awr



Naam dienstonderdeel
Kennisgroep Formeel Recht

-

Contactpersoon

5.1.2e

M 5.1.2e

5.1.2e

memo

Datum
5 maart 2021

Versienummer
20-206-0011

Onderwerp

Uitnodiging tot het doen van aangifte op verzoek van belastingplichtige

Casus

67 Awr

Vraag

Over welke jaren dient de inspecteur een lichaam dat op grond van artikel 6, tweede lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) verzoekt om uitreiking van aangiftebiljetten, uit te nodigen tot het doen van aangifte?

Antwoord

De inspecteur dient het lichaam uit te nodigen tot het doen van aangifte over de jaren waarvoor de belastingschuld, met inbegrip van een verlies, nog kan worden geformaliseerd. Voor een binnenlandse situatie, zoals hier aan de orde, betekent dit dat het lichaam wordt uitgenodigd tot het doen van aangifte over de jaren waarvoor de navorderingstermijn van vijf jaar niet is verstreken. Op grond van het rechtszekerheidsbeginsel kan een uitnodiging tot het doen van aangifte achterwege blijven voor een jaar waarvoor de vijfjaarstermijn wel is verstreken.

Beschouwing (*interne toelichting, maakt geen onderdeel uit van het antwoord*)

1. Wettelijk kader, beleid, jurisprudentie en literatuur

1.1 Wettelijke kader

In artikel 6, tweede lid, AWR is bepaald dat degene die een daartoe strekkend verzoek bij de inspecteur indient, in elk geval wordt uitgenodigd tot het doen van aangifte.

Op grond van artikel 2, eerste lid, Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994 (UR AWR 1994) zijn belastingplichtigen voor de aanslagbelastingen verplicht om de inspecteur binnen een bepaalde termijn om uitnodiging tot het doen van aangifte te verzoeken. Deze verplichting geldt op grond van artikel 2, zesde lid, UR AWR 1994 evenwel niet als over het betreffende tijdvak geen belasting is verschuldigd, geen aanslag zal worden opgelegd of uitsluitend op grond van artikel 9.4, eerste lid, onderdelen c of d, van de Wet inkomstenbelasting 2001 een aanslag zal worden opgelegd.

Op grond van artikel 11, derde lid, AWR vervalt de bevoegdheid tot het vaststellen van de aanslag door verloop van drie jaren na het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan. Ingevolge artikel 11, vierde lid, van de AWR wordt de belastingschuld voor, kort gezegd, tijdvakbelastingen geacht te zijn ontstaan op het tijdstip waarop het betreffende tijdvak eindigt.

Ingevolge artikel 12 AWR neemt de inspecteur het besluit om aan hem die aangifte heeft gedaan geen aanslag op te leggen, bij voor bezwaar vatbare beschikking.

Op grond van artikel 16, derde lid, AWR vervalt de bevoegdheid tot het vaststellen van een navorderingsaanslag door verloop van vijf jaren na het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan.

Ingevolge artikel 20, tweede lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb) mag een verlies worden verrekend met de belastbare winsten van het voorgaande jaar en de zes volgende jaren, mits het verlies door de inspecteur is vastgesteld bij voor bezwaar vatbare beschikking.

Op grond van artikel 20b, eerste lid, Wet Vpb stelt de inspecteur het bedrag van een verlies van een jaar vast bij voor bezwaar vatbare beschikking, gelijktijdig met het vaststellen van de aanslag over dat jaar.

In artikel 25a Wet Vpb is het volgende bepaald:

- "1. Geen aanslag wordt vastgesteld, dan wel een aanslag wordt vastgesteld op nihil, en verrekening van voorheffingen blijft achterwege indien de berekening van de belasting niet leidt tot een positief bedrag.*
- 2. Het eerste lid is niet van toepassing ten aanzien van de belastingplichtige die binnen een door Onze Minister te bepalen termijn aangifte heeft gedaan. Alsdan wordt een aanslag vastgesteld en worden de voorheffingen verrekend, ook indien de berekening van de belasting leidt tot nihil."*

Artikel 5 Uitvoeringsbeschikking vennootschapsbelasting 1971 luidt als volgt:

- "1. De aangifte als bedoeld in artikel 25a, tweede lid, van de wet wordt gedaan binnen drie jaren na afloop van het tijdvak waarover de belasting wordt geheven.*
- 2. Ingeval binnen de in het eerste lid bedoelde termijn van drie jaren hetzij een uitnodiging tot het doen van aangifte is uitgereikt of toegezonden hetzij de inspecteur is verzocht om een uitnodiging tot het doen van aangifte, wordt die termijn verlengd tot het einde van de door de inspecteur ingevolge artikel 9, eerste tot en met derde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen gestelde of verlengde termijn."*

1.2 Beleid

In onderdeel 23 van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht (BFB), waarin een uitputtende regeling inzake ambtshalve verminderen of teruggeven is opgenomen, staat het volgende vermeld:

"5. Dit onderdeel is van overeenkomstige toepassing voor de vaststelling en herziening van verliesbeschikkingen. Ondanks dat de ambtshalve vastgestelde en herziene beschikkingen niet voor bezwaar vatbaar zijn, staan de wettelijke bepalingen niet aan verliesverrekening in de weg. Een aldus vastgesteld verlies kan ook worden verrekend met inkomens of belastbare winsten welke gelegen zijn buiten de vijfjaarstermijn, zoals bedoeld in het negende lid van dit onderdeel.

(...)

9. De termijn waarbinnen de belanghebbende aanspraak kan maken op het ambtshalve verlenen van vermindering of teruggaaf van belasting vervalft:

- a. voor aanslagbelastingen door verloop van vijf jaar na het einde van het kalenderjaar waarop de belastingaanslag betrekking heeft. Bij afwijkende tijdvakken gaat deze termijn lopen na afloop van het boekjaar of belastingtijdvak. Bij tijdstipbelastingen gaat de termijn lopen na het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan.*
- b. voor aangiftebelastingen door verloop van vijf jaar na het einde van het belastingjaar waarin de belastingschuld is ontstaan of waarop de teruggaaf betrekking heeft;"*

1.3 Wetsgeschiedenis

In de Memorie van Toelichting van de Wet onbeperkte voorwaartse verrekening van ondernemingsverliezen en vaststelling van verliezen bij beschikking (Stb. 1994, 937) is het volgende opgenomen (Kamerstukken II 1994/95, 23962, nr. 3, p. 4 en 5):

"Met het oog op de rechtszekerheid acht ik het echter niet alleen met betrekking tot verliezen in de ondernemings sfeer, maar ook met betrekking tot andere nog te verrekenen verliezen van belang, dat de belastingplichtigen op een redelijke termijn zekerheid krijgen over de hoogte van het te verrekenen bedrag. Daarom stel ik een aantal maatregelen voor om het verlies bij voor bezwaar vatbare beschikking vast te stellen, samen met de aanslag over het jaar waarin het is geleden.

Hierbij staat mij het volgende systeem voor ogen. Uitgangspunt voor zowel de inkomstenbelasting als de vennootschapsbelasting is dat de inspecteur de omvang van het verlies op verzoek van de belastingplichtige bij voor bezwaar vatbare beschikking vaststelt. De belastingplichtige doet dit verzoek door een aangifte in te dienen.

(...)

Zoals gezegd dient een belastingplichtige die dit verlies wil laten vaststellen, aangifte te doen voor de inkomstenbelasting onderscheidenlijk de vennootschapsbelasting. De inspecteur is immers alleen op basis van een aangifte in staat het bedrag van het te verrekenen verlies te bepalen."

1.4 Jurisprudentie en literatuur

In zijn arrest HR 23 februari 2018, nr. 17/00188, ECLI:NL:HR:2018:264, BNB 2018/195, V-N 2018/11.6, heeft de Hoge Raad het volgende geoordeeld:

"2.4.3. Zoals het Hof terecht heeft overwogen, heeft het bepaalde in artikel 11, lid 3, AWR geen verdere strekking dan dat het na het verstrijken van de termijn van drie jaren niet kan komen tot het vaststellen van een belastingschuld (zie HR 2 juni 2006, nr. 41052, ECLI:NL:HR:2006:AU2297, BNB 2007/148, rechtsoverweging 5.1, tweede alinea). Die bepaling biedt derhalve, anders dan het middel betoogt, geen grond voor de opvatting dat indien een aanslag buiten de in die bepaling voorgeschreven termijn is opgelegd, een gelijktijdig daarmee, voor hetzelfde jaar gegeven verliesvaststellingsbeschikking het lot deelt van die aanslag. Dat in artikel 20b, lid 1, van de Wet is bepaald dat de vaststelling van een verlies van een jaar plaatsvindt gelijktijdig met het vaststellen van de aanslag voor dat jaar, brengt niet

mee dat de vaststelling van het verlies uitsluitend bij die gelegenheid kan geschieden of dat de vernietiging van die aanslag invloed heeft op de geldigheid van de verliesvaststellingsbeschikking. De door het middel voorgestane uitleg zou ook niet bijdragen aan de met artikel 20b van de Wet beoogde rechtszekerheid, doch uitsluitend de belastingplichtige schaden in het materiële belang dat hij heeft bij het vaststellen van de verliesvaststellingsbeschikking. Artikel 20, lid 2, van de Wet stelt immers aan de verrekening van een verlies de voorwaarde dat het verlies door de inspecteur is vastgesteld bij voor bezwaar vatbare beschikking (vgl. HR 22 november 2002, nr. 37061, ECLI:NL:HR:2002:AE3264, BNB 2003/62, rechtsoverweging 3.4). Dit sluit ook aan bij de rechtspraak op grond waarvan overschrijding van de aanslagtermijn niet in de weg staat aan het opleggen en in stand laten van een aanslag indien een belastingplichtige daarbij belang heeft (zie HR 22 april 1998, nr. 32616, ECLI:NL:HR:1998:AA2420, BNB 1998/196)."

De redactie van Vakstudie Nieuws, V-N 2018/11.6, bespreekt HR 23 februari 2018, nr. 17/00188, BNB 2018/195. De redactie geeft aan dat uit het arrest blijkt dat de inspecteur niet kan stellen dat hij na ommekomst van de voor belastingaanslagen geldende driejaarstermijn (artikel 11, derde lid, AWR) niet meer bevoegd is tot het nemen van een (jaar)verliesbeschikking. Omdat het volgens de redactie echter evident is dat een in de tijd onbeperkte mogelijkheid tot het aanvragen van een (jaar)verliesbeschikking onwenselijk is, zou de wetgever kunnen overwegen om een maximale termijn te stellen (van bijvoorbeeld vijf jaar) voor het nemen van een dergelijke voor de belastingplichtige gunstige beschikking.

2. Eerder standpunt kennisgroep in soortgelijke casus

In het verleden heeft de kennisgroep formeel recht zich over een soortgelijke casus uitgelaten. Destijds is het volgende standpunt ingenomen, met nummer 12-206-0020.

"Vraag

Kan de inspecteur een belastingplichtige die verzoekt om uitreiking van een aangifte weigeren uit te nodigen tot het doen van aangifte?

Antwoord

Nee, tenzij de termijn voor het opleggen van een aanslag verstreken is.

Beschouwing

(...)

Het antwoord 'nee' wordt ingegeven door het feit dat in artikel 6, lid 2 van de AWR wordt voorgeschreven dat in elk geval door de inspecteur een uitnodiging tot het doen van aangifte moet worden gedaan indien belastingplichtige daarom verzoekt. Anderzijds duidt de aanvulling 'tenzij' op de realiteitszin van het nog kunnen vaststellen van een aanslag. Deze termijn is voor het opleggen van een primitieve aanslag beperkt tot drie jaar en voor een navorderingsaanslag beperkt tot een termijn van vijf jaar.

Gezien het bovenstaande wordt de zinsnede "in elk geval" in het tweede lid van artikel 6 van de AWR beperkt door de logica dat het niet zinvol is om een uitnodiging tot het doen van aangifte te laten uitgaan als de mogelijkheid om een aanslag op te leggen inmiddels verstreken is.

Conclusie

Gemachtigde doet in deze casus een verzoek zoals bedoeld in artikel 6 lid 2 AWR. Belanghebbende dient in elk geval voor die jaren waarover nog een aanslag opgelegd kan worden, uitgenodigd te worden tot het doen van aangifte."

Onder verwijzing naar standpunt 12-206-0020 hebben

| |
|--------|
| 5.1.2e |
|--------|

| |
|--------|
| 5.1.2e |
|--------|

 in februari 2020 de volgende berichten verspreid.

"Wij kregen het signaal dat ook nadat de 5-jaarstermijn (ruim) verstreken is er op verzoek nog aangiftebiljetten uitgereikt worden, in elk geval voor de omzetbelasting. Ook

in de uitspraak die wij op het laatste LVOFR bespraken, ECLI:NL:RBZWB:2019:5731, was dit gebeurd. Omdat jullie hiermee ook te maken zouden kunnen krijgen, brengen wij graag nogmaals het bijgevoegde standpunt van de KG FR onder jullie aandacht. Heel kort samengevat hoeven na het verstrijken van de 5-jaarstermijn geen aangiftebiljetten te worden uitgereikt en wij adviseren om dat ook niet te doen. Het standpunt kan o.i. ook worden toegepast als verzocht wordt om uitreiking met het oog op een teruggaaf OB."

"Nog 3 aanvullingen ter verduidelijking:

1. Bovenstaande lijn geldt voor alle belastingmiddelen, dus ook voor bijvoorbeeld de IH of Vpb.

2. Strekking is dat we geen aangiftebiljet uitreiken als de belastingsschuld (met inbegrip van een teruggaaf) niet meer geformaliseerd kan worden. Leidend is de termijn voor navordering/naheffing. Bij (het vermoeden van) buitenlands inkomen of vermogen reiken we dus geen aangiftebiljetten uit als de 12-jaarstermijn verstreken is.

3. Op vragen vanuit de OB met betrekking tot art. 3, tweede lid, UR AWR hebben wij eerder geantwoord:

1. We reiken altijd een aangifte uit.

2. Verzoeken om uitreiking van een aangifte over een tijdvak/jaar dat nog geen zes maanden is verstreken worden gehonoreerd waarbij een eventueel verzoek om teruggaaf (voortvloeiend uit de aangifte) als tijdig in behandeling wordt genomen.

3. Verzoeken om uitreiking van een aangifte buiten de zesmaandstermijn worden gehonoreerd, maar een eventueel verzoek om teruggaaf op die aangifte wordt ambtshalve behandeld, met inachtneming van de normale vijfjaarstermijn.

4. Voor verzoeken om teruggaaf, suppleties of bezwaren verandert er niets.

Het gaat met name om het eerste punt, dat bij nader indien minder zorgvuldig geformuleerd is.

Er moet gelezen worden: we reiken altijd een aangifte uit, tenzij — voor de OB — de 5 jaarstermijn verstreken is.

Als jullie nog andere vragen hebben, horen wij die graag!"

3. Beoordeling

De kennisgroep is van oordeel dat standpunt 12-206-0020 nog steeds gelding heeft. Ter verduidelijking voegt de kennisgroep nog het volgende toe. Uit bovengenoemd arrest HR 23 februari 2018, nr. 17/00188, ECLI:NL:HR:2018:264, BNB 2018/195, V-N 2018/11.6, kan worden afgeleid dat ook na afloop van de aanslagtermijn van drie jaar een verlies kan worden vastgesteld. Verder zijn de regels omtrent ambtshalve verminderen of teruggeven in onderdeel 23, vijfde lid, van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht van overeenkomstige toepassing verklaard voor de vaststelling van verliesbeschikkingen en lijkt de inspecteur op grond daarvan al vijf jaar terug te moeten gaan voor het vaststellen van verliesbeschikkingen. De kennisgroep ziet daarom geen aanleiding de termijn voor het uitreiken van aangiftebiljetten te beperken tot de aanslagtermijn van drie jaar als bedoeld in artikel 11, derde lid, AWR.

Naar de mening van de kennisgroep brengt het rechtszekerheidsbeginsel evenwel mee dat de inspecteur voor een binnenlands situatie zoals hier aan de orde niet verder dan vijf jaar terug hoeft met het uitreiken van aangiftebiljetten. Uit vaste rechtspraak van de Centrale Raad van Beroep (zie onder meer CRvB 18 oktober 2018, ECLI:NL:CRVB:2018:3218 en CRvB 1 december 2015, ECLI:NL:CRVB:2015:3759) volgt namelijk dat financiële aanspraken jegens de overheid op grond van de rechtszekerheid na een termijn van vijf jaar niet meer in rechte afdwingbaar zijn. Dit standpunt is ook ingenomen in het kader van de hersteloperatie met betrekking tot het kindgebonden budget. Zie in dit verband Kamerstukken I 2018/19, 35010, nr. C, p. 6:

"Uit rechtspraak van de Centrale Raad van Beroep volgt dat financiële aanspraken jegens de overheid op grond van de rechtszekerheid na een termijn van vijf jaar niet meer in rechte afdwingbaar zijn. Het kabinet sluit hierbij aan. De

Belastingdienst/Toeslagen zal tot een periode van vijf jaar terug (2013-2017) herstellen zodat de betreffende ouders over deze periode alsnog het kindgebonden budget krijgen dat hen op basis van hun wettelijke aanspraak toekomt."

67 Awr



Naam dienstonderdeel
Kennisgroep Formeel Recht

Contactpersoon

5.1.2e

M 5.1.2e

5.1.2e

Datum
5 maart 2021

Versienummer
20-206-0033

memo

Onderwerp

Wijziging inkeerregeling artikel 67n AWR per 1 januari 2020 heeft directe werking

Casus

Sinds 1 januari 2020 staat de boetevrije inkeerregeling van artikel 67n, eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) niet meer open voor binnenlands inkomen uit sparen en beleggen. In dus kort ná deze wetwijziging, verbetert een belastingplichtige vrijwillig onder meer de door hem reeds ingediende aangiften inkomstenbelasting over de jaren 2017 en 2018 wat betreft binnenlands inkomen uit sparen en beleggen (box 3) als bedoeld in artikel 5.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001. Deze vrijwillige verbetering heeft plaatsgevonden binnen twee jaar nadat de betreffende belastingplichtige onjuiste of onvolledige aangiften inkomstenbelasting over de jaren 2017 en 2018 had ingediend.

Vraag

Staat het legaliteitsbeginsel (artikel 7 van het Europees verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden, EVRM) in de hierboven vermelde casus in de weg aan het opleggen van een vergrijpboete (ex artikel 67d en/of artikel 67e AWR)?

Antwoord

Nee. Naar het oordeel van de kennisgroep is geen sprake van een onvoorzienbare wetwijziging en wordt het opleggen van een vergrijpboete niet verhinderd door het legaliteitsbeginsel.

Beschouwing *(interne toelichting, maakt geen onderdeel uit van het antwoord)*

Artikel 67n van de AWR bevat de zogeheten inkeerregeling voor de aanslagbelastingen. Deze inkeerregeling is in de loop der jaren verschillende keren gewijzigd.

Tot en met 1 juli 2009 bepaalde artikel 67n AWR dat bij vrijwillige inkeer geen vergrijpboete kon worden opgelegd.

Bij de wet van 1 juli 2009, houdende Fiscaal stimuleringspakket en overige fiscale maatregelen (Stb. 2009, 280), is artikel 67n AWR gewijzigd. Met deze

wijziging, die per 2 juli 2009 van kracht is geworden, is de boetevrije 'inkeerfaciliteit' komen te vervallen voor vrijwillige verbeteringen die niet binnen twee jaar ná de onjuiste of onvolledige aangiften zijn gedaan. De wijziging is voortgevloeid uit een amendement van 27 mei 2009 (zie Kamerstukken II 2008/09, 31301, nr. 34).

Per 1 januari 2018 is de inkeerregeling van artikel 67n AWR nogmaals gewijzigd (Wet Overige fiscale maatregelen 2018, Stb. 2017, 518). Oorspronkelijk was het de bedoeling om de inkeerregeling volledig af te schaffen (zie Kamerstukken II 2017/18, 34786, nr. 3). Bij amendement (zie Kamerstukken II 2017/18, 34 786, nr. 15) is de afschaffing beperkt tot inkomen uit sparen en beleggen dat in het buitenland is opgekomen (Stb. 2017, 518). De Wet Overige fiscale maatregelen 2018 voorzag ook in overgangsrecht, dat is opgenomen in artikel XXIX van die wet. Op grond van dit overgangsrecht blijft de inkeerregeling zoals die gold op 31 december 2017 van toepassing met betrekking tot aangiften die vóór 1 januari 2018 zijn gedaan of hadden moeten zijn gedaan en met betrekking tot inlichtingen, gegevens of aanwijzingen die vóór 1 januari 2018 zijn verstrekt of hadden moeten zijn verstrekt.

Bij Wet van 18 december 2019 (Overige fiscale maatregelen 2020), op 27 december 2019 gepubliceerd in het Staatsblad (Stb. 2019, 512), is de inkeerregeling per 1 januari 2020 opnieuw aangepast. De wijziging behelsde een uitbreiding van de uitsluiting van de inkeerregeling langs twee lijnen. Ten eerste is de uitsluiting van de inkeerregeling uitgebreid met box 2-inkomen. Ten tweede is de uitsluiting van de inkeerregeling uitgebreid met inkomen uit sparen en beleggen dat in het binnenland is opgekomen (zie Kamerstukken II 2019/20, 35303, nr. 3, p. 63). In de Wet Overige fiscale maatregelen 2020 is geen overgangsrecht opgenomen.

In het algemene deel van de Memorie van Toelichting is de aanpassing van de inkeerregeling per 1 januari 2020 als volgt toegelicht (Kamerstukken II 2019/20, 35303, nr. 3, p. 8):

"4. Aanpassen inkeerregeling

Tijdens de behandeling van het pakket Belastingplan 2019 is de toezegging gedaan te bezien of en zo ja, hoe boetevrije inkeer kan worden uitgesloten voor situaties zoals die zijn gebleken uit de Panama Papers (Handelingen II 2018/19, nr. 22, item 31, en Handelingen II, 2018/19, nr. 23, item 10). Dit heeft geleid tot een voorgestelde maatregel die inhoudt dat boetevrije inkeer is uitgesloten voor inkomen uit aanmerkelijk belang. Verder wordt met de maatregel het onderscheid tussen inkomen dat in het buitenland is opgekomen en inkomen dat in het binnenland is opgekomen, weggenomen."

In Handelingen II 2018/19, nr. 23, item 10, p. 45, is het volgende vermeld:

"Dan vroeg de heer Omtzigt of ik een onderzoek wilde laten doen naar een uitbreiding van de uitsluiting van de inkeerregeling naar routes die door de Panama Papers aan het licht waren gekomen. Tevens vroeg hij of ik daarbij voor belastingplichtigen die te goeder trouw zijn, de juridische zekerheid op verbeteren zonder boeten kon behouden. Ik zie de voorzitter geïnteresseerd kijken. Die denkt: dat wil ik ook wel weten. Nou, het antwoord is: het is begrijpelijk dat er maatschappelijke weerstand bestaat tegen de mogelijkheid van inkeer door belastingplichtigen die zich bedienden van constructies zoals beschreven in de

Panama Papers. Daarom wil ik ook laten onderzoeken of de inkeerregeling voor meer situaties dan nu het geval is, kan worden uitgesloten. Tegelijkertijd begrijp ik dat de belastingplichtigen die te goeder trouw zijn er ook zeker van willen zijn dat zij zonder vrees, want dat was een eerdere discussie die we hadden, een verbetering kenbaar kunnen maken zonder meteen beboet te worden. Het is echt belangrijk om in algemene zin aan te geven, want op individuele gevallen kan ik niet ingaan, dat een foutje maken mag. Dat kan gewoon gebeuren en is helemaal geen probleem. Een belastingplichtige mag terugkomen op zijn aangifte zonder bang te hoeven zijn voor een boete. Het is in het algemeen belang — ik onderstreep dat hier nogmaals — dat uiteindelijk iedereen een juiste aangifte doet. Fouten maken is daarbij niet gewenst, maar wordt ook niet meteen beboet. Daarom zal ik bezien hoe ik verder kan verduidelijken op welke wijze belastingplichtigen die te goeder trouw zijn zonder vrees voor een boete een foutje recht kunnen zetten. Dat is denk ik hetgeen waar de heer Omtzigt om vroeg."

Artikel 67n luidt sinds 1 januari 2020, voor zover van belang, als volgt:

"1. Wanneer de belastingplichtige uiterlijk twee jaar nadat hij een onjuiste of onvolledige aangifte heeft gedaan of aangifte had moeten doen, alsnog een juiste en volledige aangifte doet, dan wel juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen verstrekt vóórdat hij weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met de onjuistheid of onvolledigheid bekend is of bekend zal worden, wordt geen vergrijpboete opgelegd.

(...)

3. Het eerste lid is niet van toepassing voor zover de juiste en volledige aangifte, dan wel de juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen, bedoeld in het eerste lid, betrekking heeft, onderscheidenlijk hebben, op inkomen uit aanmerkelijk belang als bedoeld in artikel 4.12 van de Wet inkomstenbelasting 2001 of op inkomen uit sparen en beleggen als bedoeld in artikel 5.1 van die wet."

Met betrekking tot de wetwijziging per 2 juli 2009 heeft de Hoge Raad in zijn arrest van 2 november 2018, ECLI:NL:HR:2018:2041, BNB 2019/7) geoordeeld dat de inkeerregeling een op de sanctieoplegging betrekking hebbende bepaling is, aangezien deze mede bepalend kan zijn voor de toe te passen sanctie en derhalve valt onder de werking van artikel 7 EVRM.

Vervolgens overweegt de Hoge Raad in dit arrest als volgt:

"2.4.2. Krachtens de eerste twee leden van de in deze zaak toepasselijke boetebepaling, artikel 67d AWR, is het opzettelijk doen van een onjuiste belastingaangifte een vergrijp ter zake waarvan een bestuurlijke boete kan worden opgelegd van ten hoogste honderd percent van het bedrag van de aanslag, voor zover dat bedrag als gevolg van dat opzettelijk handelen niet zou zijn geheven. De aldus omschreven grondslag en maximale hoogte van de boete zijn ten aanzien van de in dit geding van belang zijnde belastingjaren steeds dezelfde gebleven.

2.4.3. De in artikel 67n AWR opgenomen inkeerregeling is omschreven als (voor zover hier van belang) het alsnog een juiste en volledige aangifte doen vóórdat de betrokkene weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met de onjuistheid of onvolledigheid (van de eerder gedane aangifte) bekend is of bekend zal worden. Hieruit vloeit voort dat de aan deze inkeerbepaling te ontlennen

verwachting omtrent het al dan niet belopen van een vergrijpboete, of omtrent de hoogte van die boete, niet moet worden beoordeeld naar het moment waarop de onjuiste of onvolledige aangifte wordt gedaan, maar naar het moment waarop de betrokkene inkeert.

2.4.4. Uit het samenstel van de artikelen 67d en 67n AWR volgt dat ten tijde van het begaan van het beboetbare feit voorzienbaar is dat de boete het in de wet genoemde maximum kan belopen tenzij alsnog juiste en volledige gegevens worden verstrekt vóór het moment waarop de betrokkene weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met de onjuistheid of onvolledigheid van de eerder gedane belastingaangiften bekend is of zal worden.

2.4.5. In de wet strekkende tot wijziging van onder meer artikel 67n AWR, welke wijziging van kracht is geworden op 2 juli 2009, is een bepaling van overgangsrecht opgenomen die erop neerkomt dat de inkeerregeling zoals die voor de wetwijziging gold tot 1 januari 2010 toepasselijk bleef op aangiften die vóór die datum waren gedaan of gedaan hadden moeten worden (artikel XV, lid 2, van de Wet van 1 juli 2009, Stb. 2009, 280). Daarmee heeft de wetgever belanghebbenden de gelegenheid gegeven hun gedrag op de wetwijziging af te stemmen en te bewerkstelligen dat zij alsnog gebruik zouden kunnen maken van de inmiddels vervangen, gunstiger inkeerregeling. Daarom kan niet worden volgehouden dat de bovengenoemde wetwijziging voor een belanghebbende onvoorzienbaar maakte of, en zo ja, tot welk bedrag, hij na de inkeer een boete zou kunnen krijgen.

2.5. Het oordeel van de Rechtbank dat toepassing van de vanaf 1 januari 2010 geldende tekst van artikel 67n AWR op het verbeteren van de voordien gedane aangiften ertoe leidt dat 'eerder begane feiten' zwaarder worden bestraft, dat wil zeggen zwaarder dan voorzienbaar was op het moment waarop de aangiften telkens opzettelijk onjuist werden gedaan, getuigt, gelet op hetgeen hiervoor is overwogen, van een onjuiste rechtsopvatting. De subsidiaire stelling in het middel treft doel."

Aldus was, kort gezegd, volgens de Hoge Raad de versoering van de inkeerregeling per 2 juli 2009 niet in strijd met het legaliteitsbeginsel vanwege de voorzienbaarheid ervan. Deze voorzienbaarheid was mede gelegen in het toentertijd geldende overgangsrecht als gevolg waarvan de 'oude' inkeerregeling nog een half jaar van toepassing bleef (tot 1 januari 2010). Deze bepaling van het overgangsrecht (art. XV, lid 2, van de Wet van 1 juli 2009, Stb. 2009, 280) kan niet los worden gezien van het feit dat deze wetwijziging destijds vrij onverwacht (via een amendement) werd gevoegd bij het fiscaal stimuleringspakket (om de financiële crisis toentertijd te bestrijden) en ook direct op 1 juli 2009 digitaal werd gepubliceerd. Alsdan is het logisch dat in een situatie waarbij het wetgevingsproces met een sneltreinvaart wordt doorlopen (en bijgevolg onvoorzienbaar is) overgangsrecht wordt gecreëerd (waardoor de versoering weer voorzienbaar wordt). In de annotatie bij BNB 2019/7 schrijft F.J.P.M. Haas daarover:

"9. Bij de wijziging van de inkeerregeling is hoe dan ook aan de voorzienbaarheidseis voldaan. Zij die al waren ingekeerd op 2 juli 2009 werden immers niet alsnog beboet, en zij die nog niet waren ingekeerd hebben nog een half jaar de tijd gekregen dit alsnog te doen."

De meest recente versoering van de inkeerregeling per 1 januari 2020 werd

reeds op Prinsjesdag (17 september 2019) bij de presentatie van het Belastingplan 2020 kenbaar gemaakt als gevolg waarvan potentiële inkeerders nog ruim drie maanden (tot 1 januari 2020) de tijd hebben gehad om gebruik te maken van de bestaande inkeerregeling. Alsdan is ook geen overgangsrecht nodig, omdat de versoering per 1 januari 2020 voldoende voorzienbaar is om niet in strijd te komen met artikel 7 EVRM. Dit geldt te meer nu de verdere aanscherping van de inkeerregeling ook reeds bij de behandeling van het Belastingplan 2019 aan de orde is geweest. Dat de wijziging van de inkeerregeling per 1 januari 2018 wel gepaard is gegaan met overgangsrecht maakt dit naar het oordeel van de kennisgroep niet anders. Hierbij neemt de kennisgroep in aanmerking dat ten tijde van de bekendmaking van die wetswijziging, op 19 september 2017 (Prinsjesdag), het arrest BNB 2019/7 nog niet was geweest en de feitenrechtters uiteenlopende uitspraken deden over deze kwestie.



Naam dienstonderdeel
Kennisgroep Formeel Recht

Contactpersoon

5.1.2e

M 5.1.2e

5.1.2e

memo

Datum

5 maart 2021

Versienummer

20-206-0034

Onderwerp

Geen opschorting van de beslistermijn in bezwaar bij een (rappel)verzoek om informatie

Casus

Bij de behandeling van een bezwaarschrift kan het voorkomen dat de behandelend ambtenaar tot de conclusie komt dat hij/zij niet alle benodigde informatie tot zijn beschikking heeft om tot een zo zorgvuldig en volledig mogelijk besluit te komen.

Indien dat het geval is, verstuurt de behandelend ambtenaar een (schriftelijk) verzoek om informatie aan de indiener van het bezwaarschrift waarmee aan de indiener een termijn wordt gegeven om de gevraagde informatie te overleggen.

De Staatssecretaris van Financiën – Toeslagen en Douane heeft op 13 oktober 2020 aan de Kamer medegedeeld dat voor het bezwaarproces bij Toeslagen een schriftelijke reactie- en rappeltermijn zal worden ingevoerd (Kamerstukken II 2020/21, 31 066, nr. 712). De staatssecretaris heeft verder aangegeven dat de reactietermijn in beginsel drie weken zal bedragen.

Bij de implementatie van het rappelproces in bezwaar is bij Toeslagen de vraag opgekomen of het sturen van een verzoek om informatie en het rappelleren bij geen of onvoldoende reactie de beslistermijn in bezwaar opschort.

Vraag

Schort het versturen van een (rappel)verzoek om informatie in de bezwaarfase de beslistermijn, als genoemd in artikel 7:10, lid 1, van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) op?

Antwoord

Nee. Het versturen van een (rappel)verzoek om informatie in de bezwaarfase schort de beslistermijn, als genoemd in artikel 7:10, lid 1, Awb, niet op.

Beschouwing (interne toelichting, maakt geen onderdeel uit van het antwoord)

1. Wettelijk kader

1.1 Beslistermijn

De beslistermijn voor het nemen van een beslissing op bezwaar is vastgelegd in de Awb. In artikel 7:10, lid 1, Awb staat het volgende vermeld:

"Het bestuursorgaan beslist binnen zes weken of – indien een commissie als bedoeld in artikel 7:13 is ingesteld – binnen twaalf weken, gerekend vanaf de dag na die waarop de termijn voor het indienen van het bezwaarschrift is verstreken"

1.2 Uitzonderingen op de beslistermijn

De hierboven genoemde beslistermijn is niet absoluut. Er zijn verschillende situaties waarbij de beslistermijn of wordt verlengd of wordt opgeschort.

Een bestuursorgaan heeft de bevoegdheid om op grond van artikel 7:10, lid 3, Awb eenzijdig de beslistermijn met zes weken te verdagen. Verder is op grond van artikel 7:10, lid 4, Awb verder uitstel mogelijk indien alle belanghebbenden daarmee instemmen, als de indiener instemt met uitstel en andere belanghebbenden daardoor niet in hun belangen worden geschaad óf als verder uitstel nodig is in verband met de naleving van wettelijke procedurevoorschriften. In al deze situaties dient het bestuursorgaan hiervan schriftelijk mededeling te doen aan alle belanghebbenden.

Naast situaties waarbij de beslistermijn wordt verlengd, zijn er ook situaties mogelijk waarbij de beslistermijn wordt opgeschort.

Op grond van artikel 7:10, lid 2, Awb wordt de beslistermijn opgeschort, gerekend vanaf de dag na die waarop de indiener van een bezwaarschrift is verzocht om een verzuim als bedoeld in artikel 6:6 Awb te herstellen. De beslistermijn wordt opgeschort tot de dag waarop de indiener het verzuim heeft hersteld of de daarvoor gestelde termijn ongebruikt is verstreken.

Verder zijn er op grond van artikel 7:14 Awb, gelezen in samenhang met artikel 4:15, lid 1, onderdeel b, Awb en artikel 4:15, lid 2, onderdelen b en c, Awb, verschillende situaties waarbij de beslistermijn wordt opgeschort.

Het gaat dan om de volgende situaties:

- De beslistermijn in bezwaar wordt opgeschort indien het bestuursorgaan de indiener mededeelt dat er redelijkerwijs noodzakelijke informatie aan een buitenlandse instantie is gevraagd, tot de dag waarop deze informatie is ontvangen of verder uitstel niet meer redelijk is (artikel 7:14 Awb jo. 4:15, lid 1, onderdeel b, Awb);
- De beslistermijn in bezwaar wordt opgeschort zolang de vertraging in de behandeling aan de indiener van het bezwaarschrift kan worden toegerekend (artikel 7:14 Awb jo. 4:15, lid 2, onderdeel b, Awb);
- De beslistermijn in bezwaar wordt opgeschort zolang het bestuursorgaan door overmacht niet in staat is te beslissen op het bezwaar (artikel 7:14 Awb jo. 4:15, lid 2, onderdeel c, Awb).

In het geval van overmacht dient het bestuursorgaan de opschorting van de beslistermijn zo spoedig mogelijk mede te delen onder vermelding van de termijn waarbinnen de beslissing op bezwaar wel tegemoet kan worden gezien (artikel 4:15, lid 3, Awb).

Indien de opschorting van de beslistermijn eindigt, dient het bestuursorgaan daarvan ook zo spoedig mogelijk mededeling te doen onder vermelding van

de termijn waarbinnen alsnog op het bezwaar zal worden beslist (artikel 4:15, lid 4, Awb).

2. Het sturen van een (rappel)verzoek om informatie

In de Awb is geen specifieke verplichting opgenomen om bij de indiener te verzoeken om aanvullende informatie als die door het bestuursorgaan van belang wordt geacht bij de behandeling van het bezwaar. Uit artikel 3:2 Awb en het zorgvuldigheidsbeginsel vloeit echter voort dat een bestuursorgaan vóór het nemen van een besluit de nodige kennis omtrent de relevante feiten en de af te wegen belangen vergaart. Verder dient in bezwaar een volledige heroverweging van het bestreden primaire besluit plaats te vinden.

Indien een medewerker bij de behandeling van een bezwaarschrift constateert dat het feitencomplex onvoldoende duidelijk is, ligt het op diens weg om voor het nemen van de beslissing op bezwaar dit feitencomplex te vervolledigen om zo een zorgvuldig besluit te kunnen nemen. Dit kan door het houden van een hoorzitting maar in voorkomende gevallen zal de medewerker eerst een verzoek om nadere stukken of inlichtingen doen.

3. Schort het sturen van een (rappel) verzoek om informatie in de bezwaarfase de beslistermijn op?

Onder 1.2 is aangegeven op welke gronden de beslistermijn in bezwaar kan worden opgeschort. De desbetreffende gronden worden hieronder besproken in relatie tot het versturen van een (rappel) verzoek om informatie in de bezwaarfase.

3.1 Artikel 7:10, lid 2, Awb

Artikel 7:10, lid 2, Awb stelt dat de beslistermijn wordt opgeschort vanaf de dag dat de indiener in de gelegenheid is gesteld om een verzuim als bedoeld in artikel 6:6 Awb te herstellen.

In artikel 6:6 Awb staat limitatief opgesomd dat een verzuim betekent dat niet is voldaan aan het vereiste uit artikel 6:5 Awb, enig ander bij de wet gesteld vereiste voor het in behandeling nemen van een bezwaar- of beroepschrift of indien het bezwaar- of beroepschrift geheel of gedeeltelijk is geweigerd op grond van artikel 2:15 Awb. Het niet bij het bezwaarschrift voegen van alle relevante gegevens en inlichtingen voor de behandeling van het bezwaar valt hier niet onder. Op grond van artikel 7:10, lid 2 Awb kan de beslistermijn dan ook niet worden opgeschort indien er een (rappel) verzoek om informatie in de bezwaarfase wordt verzonden.

Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat ook een summier gemotiveerd bezwaarschrift voldoet aan de vereisten van artikel 6:5 Awb en dat ook indien de indiener zelf verzoekt om een termijn voor het aanvullen van gronden, dit de beslistermijn in beginsel niet opschort (zie onder meer CRVB van 13 oktober 2015, ECLI:NL:CRVB:2015:3506).

3.2 Artikel 4:15, lid 1, onderdeel b, Awb

Dit wetsartikel ziet op de situatie dat het bestuursorgaan de indiener mededeelt dat er redelijkerwijs noodzakelijke informatie bij een buitenlandse instantie is opgevraagd en ziet derhalve niet op de situatie waarin het bestuursorgaan met een (rappel) verzoek informatie bij de indiener opvraagt.

3.3 Artikel 4:15, lid 2, onderdeel b, Awb

Uit artikel 4:15, lid 2, onderdeel b, Awb volgt dat de beslistermijn wordt opgeschort zolang de vertraging bij de behandeling aan de indiener kan worden toegerekend.

Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat de wetgever hiermee heeft beoogd dat de beslistermijn wordt opgeschort indien de vertraging in de behandeling voortvloeit uit een actie die door de indiener zelf is geïnitieerd (Kamerstukken II 2005/06, 30 435, nr. 3, p.15). Gedacht wordt aan situaties waarbij de indiener enkele dagen voor het verstrijken van de beslistermijn een (zeer) groot aantal stukken overlegt of indien de indiener zelf (herhaaldelijk) verzoekt om uitstel. Uit de parlementaire geschiedenis blijkt niet dat de wetgever heeft beoogd om de beslistermijn in de bezwaarfase op te schorten indien het bestuursorgaan nadere gegevens en/of inlichtingen opvraagt bij de indiener.

Ook uit de jurisprudentie volgt niet dat het versturen van een (rapport) verzoek om informatie in bezwaar de beslistermijn opschort. Zo is in Hof

Arnhem-Leeuwarden 18 november 2014, ECLI:NL:GHARL:2014:8845 het

volgende overwogen:

"Evenals de Rechtbank is ook het Hof van oordeel dat de termijn voor het beslissen op bezwaar niet op grond van artikel 7:14 jo artikel 4:15, lid 2, aanhef en letter b, Awb is opgeschort door de (weigerachtige) houding van belanghebbende om geen stukken te verstrekken. Niet valt immers in te zien dat de Inspecteur niet op het bezwaar kan beslissen in het geval belanghebbende geen stukken verstrekt. De vertraging kan derhalve niet aan belanghebbende worden toegerekend"

In zijn arrest van 25 maart 2016, ECLI:NL:HR:2016:485, BNB 2016/111 heeft de Hoge Raad in een zaak waarbij de Inspecteur zich op het standpunt stelde dat de vertraging in de behandeling van het bezwaar aan de indiener toe te rekenen was door het verzuim van belanghebbende om de door de inspecteur verlangde gegevens te verstrekken het volgende geoordeeld:

"2.3.3 (...) De omstandigheid dat belanghebbende vervolgens in de fase van bezwaar heeft volhard in zijn standpunt dat hij niet gehouden was nadere informatie te verstrekken en dit standpunt aan de belastingrechter wenste voor te leggen, vormt op zichzelf onvoldoende grond voor de weigering van de Inspecteur om uitspraak te doen op de bezwaren. In een zodanig geval kan de inspecteur zich bij die uitspraken immers erop beroepen dat hij de (navorderings)aanslag(en) handhaaft omdat de belanghebbende de gevraagde inlichtingen niet heeft verstrekt en dat hij daarom van zijn schatting blijft uitgaan.

's Hof's oordeel dat het verzuim van belanghebbende de door de Inspecteur verlangde nadere gegevens te verstrekken niet de gevolgtrekking kan dragen dat de Inspecteur bij het doen van uitspraak op de door belanghebbende gemaakte bezwaren in overmacht verkeert, en evenmin voldoende reden is om de vertraging in de behandeling van die bezwaren aan belanghebbende toe te rekenen, een en ander als bedoeld in artikel 4:15, lid 2, letters c en b, Awb, geeft dan ook niet blijk van

een onjuiste rechtsopvatting"

Meer recent is door de Rechtbank Zeeland – West-Brabant 25 juni 2020, ECLI:NL:RBZWB:2020:2689 het volgende overwogen:

"Gelet op de parlementaire geschiedenis ziet artikel 4:15, tweede lid, onderdeel b, van de Awb op omstandigheden zoals een belanghebbende die om uitstel heeft verzocht voor de hoorzitting of om nader onderzoek heeft gevraagd. De omstandigheid dat belanghebbende niet de door de inspecteur verlangde informatie heeft verstrekt vormt op zichzelf onvoldoende grond om de vertraging in de behandeling van het bezwaar aan belanghebbende toe te rekenen.

(...)

Een weigerachtige houding bij de belastingplichtige om informatie te verstrekken ligt in de risicosfeer van de inspecteur. De wetgever heeft voor een dergelijk geval voorzieningen getroffen (de informatiebeschikking). De inspecteur heeft hiervan geen gebruik gemaakt."

Uit zowel de parlementaire geschiedenis als de jurisprudentie volgt naar het oordeel van de kennisgroep dat er in beginsel enkel sprake is van aan de indiener toe te rekenen vertraging indien de vertraging wordt geïnitieerd door de indiener zelf door het bijvoorbeeld herhaaldelijk vragen om uitstel. Indien de vertraging ontstaat vanuit een actie van het bestuursorgaan, zoals gebeurt bij het verzoeken om informatie gedurende de bezwaarfase, komt het risico op termijnoverschrijding in beginsel voor rekening en risico van het bestuursorgaan en wordt de beslistermijn dan ook niet opgeschort. Hetzelfde geldt voor een rappel bij geen of onvoldoende reactie. Ook deze actie wordt, onder andere vanuit het zorgvuldigheidsbeginsel, geïnitieerd vanuit het bestuursorgaan waardoor het risico op een eventuele termijnoverschrijding in beginsel voor rekening en risico van het bestuursorgaan komt. Hierbij wordt volledigheidshalve ook opgemerkt dat het een zelfstandige keuze is van een bestuursorgaan om in het kader van zorgvuldigheid een extra uitvraag om informatie te doen. De indiener heeft hier geen invloed op en kan dan ook niet verantwoordelijk worden gehouden voor de vertraging in de behandeling.

In dit verband merkt de kennisgroep onder verwijzing naar de eerdergenoemde uitspraak van de Rechtbank Zeeland-West-Brabant nog op dat inspecteur bij het heffen van rijksbelastingen de bevoegdheid heeft om een informatiebeschikking als bedoeld in artikel 52a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) vast te stellen wanneer een belastingplichtige niet of niet volledig voldoet aan een verzoek in de bezwaarfase om informatie te verstrekken die voor de eigen belastingheffing van belang kan zijn. Op grond van artikel 52a, lid 2, AWR wordt de termijn voor het doen van uitspraak op bezwaar verlengd met de periode tussen de bekendmaking van de informatiebeschikking en het moment waarop deze informatiebeschikking onherroepelijk komt vast te staan of wordt vernietigd.

3.4 Artikel 4:15, lid 2, onderdeel c, Awb

Op grond van artikel 4:15, lid 2, onderdeel c, Awb wordt de beslistermijn opgeschort zolang het bestuursorgaan door overmacht niet in staat is een beschikking te geven.

Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat de wetgever hiermee heeft

beoogd dat de beslistermijn wordt opgeschort indien er sprake is van een onmogelijkheid om te beslissen die veroorzaakt wordt door abnormale en onvoorziene omstandigheden buiten toedoen van het bestuursorgaan zelf en die ook buiten zijn risicosfeer liggen (Kamerstukken II 2005/06, 30 435, nr. 3, p. 15). Hierbij kan gedacht worden aan een Belastingkantoor dat afbrandt. Administratieve en organisatorische problemen (zoals capaciteitsgebrek) binnen de invloedssfeer van het bestuursorgaan vallen hier niet onder, ook niet als deze structureel van aard zijn (zie bijvoorbeeld CBB 28 april 1995, JB 1995/136). Uit de parlementaire geschiedenis blijkt niet dat de wetgever heeft beoogd om het niet of laat reageren op een verzoek om informatie in de bezwaarfase onder overmacht te laten vallen.

Er is geen jurisprudentie bekend waaruit blijkt dat de beslistermijn in bezwaar wordt opgeschort wegens overmacht omdat er een verzoek om informatie aan de indiener is verzonden. Het bestuursorgaan kan namelijk ook indien er geen reactie komt en de beslistermijn overschreden dreigt te worden, oftewel een besluit nemen of de beslistermijn verdagen.

Geconcludeerd wordt dan ook dat een beroep op overmacht in beginsel niet kan slagen indien er door het bestuursorgaan gedurende de bezwaarbehandeling een verzoek om informatie aan de indiener wordt verzonden en dat op deze grond de beslistermijn niet wordt opgeschort.

4. Conclusie

Gelet op het bovenstaande wordt geconcludeerd dat het door het bestuursorgaan versturen van een verzoek om informatie de beslistermijn als genoemd in artikel 7:10, lid 1, Awb niet opschort. Hetzelfde geldt indien er een rappel wordt verstuurd wegens geen of onvoldoende reactie.

buiten verzoek



Naam dienstonderdeel
Kennisgroep Formeel Recht

-
Contactpersoon
5.1.2e
5.1.2e

M 5.1.2e
5.1.2e

Datum
5 maart 2021

Versienummer
20-206-0027

memo

Onderwerp

Mogelijkheid tot naheffen en beboeten van vastgestelde maar niet uitbetaalde teruggaaf

Casus

Belanghebbende is betrokken in een strafrechtelijk onderzoek naar omzetbelastingfraude. Hij wordt ervan verdacht te hoge teruggaven omzetbelasting te claimen onder gebruikmaking van onjuiste facturen. In het omzetbelastingstelsel is een blokkade ingebracht. In twee tijdvakken 67 Awr heeft de blokkade niet gewerkt en zijn door het computersysteem teruggaafbeschikkingen omzetbelasting van circa € 67 Awr vastgesteld en verzonden. De ontvanger heeft de terug te geven bedragen onderschept en onder zich gehouden. De inspecteur is voornemens de ten onrechte vastgestelde teruggaafbeschikkingen met een naheffingsaanslag te corrigeren.

Vragen

1. Is hier sprake van een ten onrechte verleende teruggaaf die op grond van artikel 20, eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) nageheven kan worden?
2. Zo ja, bieden de delictomschrijvingen van artikel 67c en artikel 67f van de AWR draagvlak om gelijktijdig met de naheffingsaanslag een verzuim- of vergrijpboete op te leggen?

Antwoorden

1. Ja, de teruggaafbeschikking formaliseert het recht op de teruggaaf. Het feit dat deze niet is uitbetaald staat aan naheffing niet in de weg.
2. Ja, ook voor de mogelijkheid tot het beboeten komt geen betekenis toe aan het feit dat de verleende teruggaaf niet is uitbetaald.

Beschouwing (*interne toelichting, maakt geen onderdeel uit van het antwoord*)

De teruggaaf

Ingevolge artikel 2 van de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB) mag een ondernemer op de belasting, verschuldigd ter zake van leveringen van goederen en diensten, in aftrek brengen de belasting ter zake van:

- 1) de aan de ondernemer verrichte leveringen van goederen en verleende diensten, en
- 2) de door hem verrichte intracommunautaire verwervingen van goederen, en
- 3) invoer van voor hem bestemde goederen.

Ingeval de voor aftrek in aanmerking komende belasting meer bedraagt dan de in het tijdvak verschuldigd geworden belasting, wordt het verschil aan de ondernemer *op zijn verzoek* terugbetaald (artikel 17 Wet OB).

Een verzoek om teruggaaf van belasting geschiedt in beginsel bij de aangifte over het tijdvak waarin het recht op teruggaaf is ontstaan (artikel 31, eerste lid, Wet OB). De inspecteur beslist op het verzoek om teruggaaf bij voor bezwaar vatbare beschikking (artikel 31, achtste lid, Wet OB). De teruggaaf wordt derhalve geformaliseerd door de beschikking.

De ontvanger is vervolgens bevoegd op basis van de teruggaafbeschikking over te gaan tot uitbetaling dan wel verrekening met van de belastingschuldige te innen bedragen. De uitbetaling dient binnen zes weken na dagtekening van de teruggaafbeschikking te geschieden (zie artikel 9, eerste lid, Invorderingswet 1990). Na deze zes weken heeft de belastingplichtige een opeisbare vordering op de ontvanger.

De naheffing

Indien belasting die op aangifte behoort te worden voldaan, geheel of gedeeltelijk niet is betaald, kan de inspecteur de te weinig geheven belasting naheffen (artikel 20, eerste lid, eerste volzin, AWR).

Met geheel of gedeeltelijk niet betaald zijn wordt onder meer gelijkgesteld het geval waarin, naar aanleiding van een gedaan verzoek, ten onrechte of tot een te hoog bedrag teruggaaf van belasting is verleend (artikel 20, eerste lid, tweede volzin, AWR).

De naheffing geschiedt bij wege van naheffingsaanslag, die wordt opgelegd aan degene, die de belasting had behoren te betalen, dan wel aan degene aan wie op verzoek een teruggaaf is verleend (artikel 20, tweede lid, AWR).

Nu de teruggaaf is geformaliseerd middels de teruggaafbeschikking dient herstel plaats te vinden door naheffing. Het feit dat de teruggaaf niet daadwerkelijk is uitbetaald of verrekend doet hier niet aan af.

De bestuurlijke boete

Ten aanzien van aangiftebelastingen richten de bestuurlijke boetebepalingen zich primair op de betaling. Zowel de verzuimvariant (artikel 67c, eerste lid, AWR) als de vergrijpvariant (artikel 67f, eerste lid, AWR) kent hiervoor als objectief delictsbestanddeel het niet, gedeeltelijk niet, dan wel niet binnen de belastingwet gestelde termijn, betalen van belasting.

Doordat in beide varianten artikel 20, eerste lid, tweede volzin, van de AWR van overeenkomstige toepassing wordt verklaard (zie artikel 67c, vierde lid en artikel 67f, zesde lid, AWR) valt (onder andere) ook de naar aanleiding van een gedaan verzoek ten onrechte of tot een te hoog bedrag verleende teruggaaf van belasting onder de reikwijdte van deze boetebepalingen.

Blijkens de wetshistorie heeft de wetgever hierbij geen verschil in reikwijdte willen aanbrengen in de mogelijkheid tot naheffen en de mogelijkheid tot het beboeten van de naheffing.

Kamerstukken II 1993/94, 23 470, nr. 3, p. 47:

"De in dit lid (de wetgever doelt hier op artikel 67f, eerste lid, AWR, kennisgroep formeel recht) bedoelde boete geldt mede voor alle andere situaties waarin naheffing mogelijk is. De boetebepaling geldt ook voor allen jegens wie naheffing kan plaatsvinden. Dit volgt uit de verwijzing die in het zesde lid is opgenomen naar artikel 20, eerste lid, tweede volzin, en tweede lid, tweede volzin."

Aanvankelijk was deze verwijzingsbepaling (per 1 januari 1998) alleen opgenomen voor de vergrijpvariant. De wetgever heeft dit gerepareerd per 1 januari 2008 (zie Stb. 2007, 376).

Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 3, p. 21:

"Artikel 20, eerste lid, tweede volzin, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) bepaalt dat met geheel of gedeeltelijk niet betaald zijn wordt gelijkgesteld het geval waarin, naar aanleiding van een ingevolge de belastingwet gedaan verzoek, ten onrechte of tot een te hoog bedrag, vrijstelling of vermindering van inhouding van belasting dan wel teruggaaf van belasting is verleend. Daardoor kan in dergelijke gevallen naheffing van belasting plaatsvinden. Indien sprake is van grove schuld of opzet kan, op grond van een verwijzing naar deze bepaling in artikel 67f, zesde lid, van de AWR, een zogenoemde vergrijpboete worden opgelegd. Hoewel de artikelen 67c en 67f AWR, die de mogelijkheid van het opleggen van een verzuimboete respectievelijk een vergrijpboete regelen, naar hun strekking gelijk zijn, te weten het aanmoedigen van een tijdige en juiste betaling, ontbreekt in artikel 67c AWR de mogelijkheid om een zogenoemde verzuimboete op te leggen voor een dergelijk geval (waarbij geen sprake is van grove schuld of opzet). Het gevolg hiervan is dat dit leidt tot een ongelijke behandeling van formeel ongelijke doch materieel gelijke situaties.

[...]

Door ook in artikel 67c AWR een verwijzing op te nemen naar artikel 20, eerste lid, tweede volzin, wordt dit mogelijk gemaakt."

Gezien deze toelichting heeft de wetgever nadrukkelijk geen verschil in reikwijdte gewenst tussen de eerdere vergrijpvariant en de latere verzuimvariant.

Samenvattend kan worden geoordeeld dat ook voor de mogelijkheid tot het beboeten van de naheffing geen betekenis toekomt aan het feit dat de verleende teruggaaf niet is uitbetaald.



Naam dienstonderdeel
Kennisgroep Formeel Recht

Contactpersoon

5.1.2e

M 5.1.2e

5.1.2e

memo

Datum

21 mei 2021

Versienummer

20-206-0021

Onderwerp

Vragen over belastingrente en wettelijke rente bij teruggaven dividendbelasting

Inleiding

Het Hof 's-Hertogenbosch heeft in zijn uitspraak van 9 maart 2012 (ECLI:NL:GHSHE:2012:BV9630) met betrekking tot een teruggaaf van dividendbelasting over het jaar 2008 onder meer het volgende overwogen:

"Ten aanzien van het verzoek om schadevergoeding

4.10. Belanghebbende heeft verzocht de Inspecteur te veroordelen tot vergoeding van de schade die zij lijdt als gevolg van het niet verlenen van teruggaaf van de in 2008 ingehouden dividendbelasting van € 35.324. De schade betreft, zo stelt belanghebbende, vertragingsschade die volgens belanghebbende gecompenseerd dient te worden door vergoeding van wettelijke rente omdat hoofdstuk VA van de Algemene wet inzake rijksbelastingen ter zake niet voorziet in vergoeding van heffingsrente.

4.11. Indien de Inspecteur een besluit neemt en handhaaft dat naderhand door de rechter wordt vernietigd, begaat de Inspecteur een onrechtmatige daad jegens de belastingplichtige. Ook indien de Inspecteur geen verwijt treft, moet worden aangenomen dat deze onrechtmatige daad voor zijn rekening komt, behoudens ingeval zich bijzondere omstandigheden voordoen. Het Hof is van oordeel dat de Inspecteur door de beschikking te handhaven een onrechtmatige daad jegens belanghebbende heeft begaan die voor zijn rekening komt. Een bijzondere omstandigheid als hiervoor bedoeld, is gesteld noch gebleken. Gelet hierop veroordeelt het Hof de Inspecteur tot vergoeding aan belanghebbende van de wettelijke rente (artikelen 6:119 en 6:120 van het Burgerlijk Wetboek), berekend over de periode 17 februari 2010 tot de dag waarop teruggaaf van de in 2008 ingehouden dividendbelasting wordt verleend."

Vragen

1. Deelt de kennisgroep het oordeel van Hof 's-Hertogenbosch dat ten aanzien van "teruggaafbeschikkingen" van vóór 2015 gold dat een belastingplichtige recht had op wettelijke rente?
2. Deelt de kennisgroep het oordeel van Hof 's-Hertogenbosch dat onder het begrip 'bijzondere omstandigheid' ook de termijn valt dat de inspecteur niet eerder over de relevante stukken beschikte om aan het verzoek tegemoet te komen?

3. Houdt de onmiddellijke werking van artikel 30ha van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) in dat dit artikel van toepassing is geworden op teruggaafverzoeken die voor 1 januari 2015 zijn ingediend en waarop na 1 januari 2015 is beslist, waardoor de indiener van dergelijke verzoeken derhalve niet in aanmerking kan komen voor vergoeding van wettelijke rente?
4. Is artikel 30ha lid 4 AWR van toepassing in de bezwaarfase?

Antwoorden

1. Het oordeel van het Hof is onder de destijds geldende wet- en regelgeving juist. Echter, met ingang van 1 januari 2015 geldt voor teruggaafbeschikkingen dividendbelasting de regeling inzake het vergoeden van belastingrente ingevolge artikel 30ha AWR. Deze bepaling heeft onmiddellijke werking. De regeling is daarom ook van toepassing op gevallen (teruggaafbeschikkingen daaronder begrepen) die aanhangig zijn gemaakt vóór 1 januari 2015. Deze bijzondere regeling heeft voorrang op de algemene regeling betreffende wettelijke rente.
2. Vanaf 1 januari 2015 is artikel 30ha AWR van toepassing. Binnen deze regeling speelt het begrip "bijzondere omstandigheid" geen rol. Wel geldt dat ter zake van het niet beschikken over relevante stukken artikel 30ha lid 4 AWR van toepassing kan zijn.
3. Ja, zie antwoord op vraag 1.
4. Nee.

Beschouwing *(interne toelichting, maakt geen onderdeel uit van het antwoord)*

In het Belastingplan 2015 (Stb. 2014, 578) is de dividendbelasting onder de reikwijdte van de belastingrenteregeling, meer in het bijzonder artikel 30h en artikel 30ha AWR, gebracht. In verband hiermee is onder meer artikel 30ha lid 4 AWR per 1 januari 2015 ingevoerd.

Artikel 30ha AWR luidt, voor zover van belang, als volgt:

"1. Met betrekking tot de in artikel 30h bedoelde belastingen wordt rente - belastingrente - vergoed ingeval een teruggaafbeschikking niet wordt vastgesteld binnen 8 weken na de ontvangst van het verzoek om die beschikking. De belastingrente wordt enkelvoudig berekend over het tijdvak dat aanvangt 8 weken na ontvangst van het verzoek, doch niet eerder dan 3 maanden na het einde van het kalenderjaar of boekjaar waarop de teruggaaf betrekking heeft en eindigt 14 dagen na de dagtekening van de teruggaafbeschikking.

2. Uitgezonderd bij een vermindering van een naheffingsaanslag, wordt met betrekking tot de in artikel 30h bedoelde belastingen ook belastingrente vergoed indien recht ontstaat op een terug te geven bedrag dat verband houdt met een door de inspecteur ingenomen standpunt ter zake van de bij wege van voldoening of afdracht op aangifte verschuldigde of terug te geven belasting. De belastingrente wordt enkelvoudig berekend over het tijdvak dat aanvangt op de dag na die van de voldoening of afdracht van die belasting, doch niet eerder dan 3 maanden na het einde van het kalenderjaar of boekjaar waarop de teruggaaf betrekking heeft en eindigt 14 dagen na de dagtekening van de teruggaafbeschikking en heeft als grondslag het terug te geven bedrag.

3. Met betrekking tot de in artikel 30h bedoelde belastingen wordt ook belastingrente vergoed indien een afwijzende beschikking op een verzoek om een teruggaaf wordt vervangen door een teruggaafbeschikking. De belastingrente wordt enkelvoudig berekend over het tijdvak dat aanvangt 8 weken na de ontvangst van het verzoek om de teruggaaf, doch niet eerder dan 3 maanden na het einde van het kalenderjaar of boekjaar waarop de teruggaaf betrekking heeft en eindigt 14 dagen na de dagtekening van de teruggaafbeschikking.

4. *In afwijking van het eerste lid wordt de termijn van 8 weken bij de vaststelling van een teruggaafbeschikking ter zake van dividendbelasting opgeschort met ingang van de dag na die waarop de inspecteur op grond van de artikelen 47 en 47a (...) verzoekt gegevens en inlichtingen te verstrekken of boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan voor raadpleging ter beschikking te stellen, tot de dag waarop aan dit verzoek is voldaan.*

Ten aanzien van de vragen 1 en 3

In zijn arrest van 13 juli 2012, ECLI:NL:HR:2012:BV0264, BNB 2013/2, rechtsoverweging 6.3, overwoog de Hoge Raad:

"Volgens vaste jurisprudentie is met de vernietiging van een besluit van een bestuursorgaan door de rechter de onrechtmatigheid van dat besluit gegeven, en in beginsel ook de schuld van het bestuursorgaan. Hetzelfde heeft te gelden indien op grond van een rechterlijke beslissing wordt overgegaan tot teruggave van belasting naar aanleiding van een beroep met betrekking tot de voldoening of afdracht op aangifte van die belasting. Indien het beroep in het onderhavige geval na verwijzing gegrond wordt verklaard omdat de heffingsambtenaar ten tijde van de voldoening op aangifte door belanghebbende in strijd met het gelijkheidsbeginsel handelde en daarom teruggaaf van die op aangifte voldane retributie moet worden verleend, zou dat dan ook in beginsel met zich brengen dat gevolg moet worden gegeven aan belanghebbendes verzoek om rentevergoeding vanaf de datum van die voldoening (vgl. HR 1 juli 1993, nr. 15137, LJN ZC1036, NJ 1995/150). Omdat bij een dergelijke teruggaaf van vermakelijkheidsretributie niet een wettelijke regeling tot vergoeding van invorderingsrente en/of heffingsrente van toepassing is, moet worden aangenomen dat schade in de vorm van rentenadeel is geleden waarop de regeling van de wettelijke rente (artikel 6:119 BW) van toepassing is."

Het voorgaande impliceert of bevestigt dat indien ter zake van een heffing geen regeling omtrent rentevergoeding is getroffen, vergoeding van rente aan de orde kan komen via de algemene regeling van de schadevergoeding.

In het arrest HR 28 september 2018, ECLI:NL:HR:2018:1790, BNB 2019/23, overwoog de Hoge Raad in rechtsoverweging 4.2 in het kader van een op 19 juli 2012 op de voet van artikel 8:73 Awb gedaan verzoek om vergoeding van rente over een terugbetaald bedrag aan BPM:

"Artikel 28c van de Wet heeft bij inwerkingtreding op 1 januari 2015 onmiddellijke werking en heeft als bijzondere regeling voorrang op de algemene regeling die de belastingrechter de bevoegdheid geeft bij gegrondverklaring van een (hoger) beroep te beslissen op verzoeken om schadevergoeding op de voet van artikel 8:73 Awb onderscheidenlijk artikel 8:90 Awb (zie het arrest BNB 2017/99, rechtsoverweging 2.2.5)."

Uit dit arrest volgt dat, indien er een bijzondere regeling is getroffen ter zake van de vergoeding van rente, deze regeling voorrang heeft op de algemene regeling. Verder volgt uit dit arrest dat de betreffende bijzondere regeling ook toepassing vindt op gevallen aanhangig gemaakt vóór datum van inwerkingtreding. Artikel 30h en 30ha AWR hebben evenals artikel 28c Invorderingswet 1990 onmiddellijke werking. De onmiddellijke werking van de artikelen 30h en 30ha AWR is ook expliciet aan de orde geweest bij de invoering van deze regelingen voor de dividendbelasting in het kader van het Belastingplan 2015 per 1 januari 2015 (Stb. 2014, 578).

In de Memorie van Toelichting (Kamerstukken II 2014/15, 34 002, nr. 3,

p. 73, staat vermeld:

"De wijziging van artikel 30h, eerste lid, van de AWR strekt ertoe de dividendbelasting onder het bereik van de regeling belastingrente te brengen. Dat heeft tot gevolg dat in de in artikel 30h van de AWR bepaalde gevallen bij naheffingsaanslagen dividendbelasting belastingrente in rekening wordt gebracht en dat in de in artikel 30ha van de AWR bepaalde gevallen belastingrente wordt vergoed over teruggaven dividendbelasting. De wijziging van artikel 30hb, eerste lid, van de AWR leidt ertoe dat het percentage van de in rekening te brengen of te vergoeden belastingrente voor de dividendbelasting gelijk is aan het percentage van de wettelijke rente voor niet-handelstransacties, met dien verstande dat het percentage van de belastingrente ten minste 4 bedraagt. Deze maatregel heeft onmiddellijke werking. Dit houdt in dat vanaf de datum van inwerkingtreding van deze wijziging, ook ter zake van dividendbelasting belastingrente kan worden gerekend of worden vergoed over (een gedeelte van de) renteperiode(s) gelegen voor deze datum."

Voorts luidt artikel XXXIVA van de Fiscale Verzamelwet 2015 (Stb. 2015, 455):

"Voor zover een renteperiode waarover ingevolge de artikelen 30h en 30ha van de Algemene wet inzake rijksbelastingen met betrekking tot een naheffingsaanslag ter zake van dividendbelasting belastingrente in rekening wordt gebracht, onderscheidenlijk met betrekking tot een teruggaafbeschikking ter zake van dividendbelasting belastingrente wordt vergoed, is gelegen vóór 1 januari 2013, is in afwijking van artikel 30hb, eerste lid, van die wet de regeling inzake het rentepercentage van de heffingsrente van artikel 30f, vijfde lid, van die wet, zoals dat luidde op 31 december 2012, van toepassing."

Ten aanzien van vraag 2

Vanaf 1 januari 2015 is artikel 30ha AWR van toepassing. Binnen deze regeling speelt het begrip "bijzondere omstandigheid" geen rol. Wel geldt dat ter zake van het niet beschikken over relevante stukken artikel 30ha lid 4 AWR van toepassing kan zijn.

Artikel 30ha lid 4 AWR is bij de invoering in de Memorie van Toelichting (Kamerstukken II 2014/15, 34 002, nr. 3, p. 73-74) als volgt toegelicht:

"Op basis van artikel 30ha, eerste lid, van de AWR wordt bij de onder die bepaling vallende belastingen belastingrente vergoed ingeval een teruggaafbeschikking niet binnen 8 weken na de ontvangst van het verzoek om die beschikking wordt vastgesteld. De belastingrente wordt dan enkelvoudig berekend over het tijdvak dat 8 weken na ontvangst van het verzoek aanvangt. Met dit wetsvoorstel wordt de dividendbelasting onder de regeling belastingrente gebracht (zie artikel XVIII, onderdelen B en D). In verband hiermee wordt in het nieuwe artikel 30ha, vierde lid, van de AWR geregeld dat de termijn van 8 weken wordt opgeschort indien het teruggaafverzoek betrekking heeft op dividendbelasting en de inspecteur nadere informatie nodig heeft alvorens op het verzoek te kunnen beslissen. In de dividendbelasting doet die situatie zich namelijk regelmatig voor, met name ingeval het uit het buitenland afkomstige teruggaafverzoeken betreft. De inspecteur verzoekt de belastingplichtige of de verdragsgerechtigde dan de benodigde gegevens en inlichtingen te verstrekken. In de praktijk blijkt dat de verstrekking van deze

gegevens en inlichtingen nogal eens op zich laat wachten. Onverkorte toepassing van artikel 30ha, eerste lid, van de AWR zou dan tot het ongewenste gevolg leiden dat gedurende die wachtperiode de door de inspecteur te vergoeden belastingrente oploopt, terwijl hem geen verwijt kan worden gemaakt als het gaat om de voortvarendheid waarmee het verzoek wordt behandeld. De voorgestelde opschorting van de termijn geschiedt met ingang van de dag na die waarop de inspecteur verzoekt gegevens en inlichtingen te verstrekken of boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan voor raadpleging te beschikking te stellen. De termijn van 8 weken loopt weer door vanaf de dag waarop aan dit verzoek is voldaan."

Ten aanzien van vraag 4

Op grond van artikel 30ha lid 1 AWR vangt de termijn voor het vergoeden van belastingrente aan indien de inspecteur niet binnen 8 weken na ontvangst van het verzoek om teruggaaf op dit verzoek heeft beslist. Deze termijn van 8 weken wordt ingevolge lid 4 opgeschort indien een verzoek ingevolge artikel 47 dan wel 47a AWR is gedaan. In de bezwaarfase is opschorting van deze termijn niet meer aan de orde. De termijn van 8 weken (genoemd in het eerste lid) is in dat geval immers reeds verstreken.

buiten verzoek

buiten verzoek



Naam dienstonderdeel
Kennisgroep Formeel Recht

-
Contactpersoon

5.1.2e

M 5.1.2e

5.1.2e

memo

Datum
21 mei 2021

Onderwerp

Informatieverplichtingen met betrekking tot de schenkbelasting

Versienummer
20-206-0036

Inleiding

Hier staat de informatieplicht van een schenker en van een derde centraal. Schenkbelasting wordt geheven van de verkrijger en is afhankelijk van de woonplaats van de schenker. Op grond van artikel 1, lid 1, sub 2, Successiewet 1956 (hierna: SW) wordt namelijk alleen schenkbelasting geheven over een schenking die afkomstig is van een schenker die in Nederland woont. Daarbij geldt op grond van artikel 3 SW een woonplaatsfictie. Informatie over de woonplaats van de schenker kan soms alleen van een derde of de schenker worden verkregen. Hoewel schenkbelasting wordt geheven van de verkrijger, kan de aangifte schenkbelasting (ook) worden gedaan door de schenker.

Vragen

1. Indien de inspecteur informatie heeft dat een schenking heeft plaatsgevonden, kan hij dan vóór het versturen van een uitnodiging tot het doen van aangifte, op grond van artikel 53 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) een derdenonderzoek naar de woonplaats van de schenker instellen?
2. Indien de inspecteur informatie heeft dat een schenking heeft plaatsgevonden, kan hij dan op grond van artikel 47, lid 2, AWR een onderzoek naar de woonplaats van de schenker instellen bij de schenker?
3. Indien artikel 47, lid 2, AWR op de schenker van toepassing is, kan de inspecteur dan op grond van artikel 53 AWR een derdenonderzoek naar de woonplaats van de schenker instellen?
4. Indien de schenker geen aangifte heeft gedaan en niet is uitgenodigd om aangifte te doen, kan de inspecteur dan (toch) op grond van artikel 76 SW bij de schenker een onderzoek instellen naar de woonplaats van de schenker?

Antwoorden

1. Ja. Het is mogelijk om op grond van artikel 53 AWR gegevens en inlichtingen te vragen aan een administratieplichtige omdat de woonplaats van de schenker relevant kan zijn voor de belastingheffing van de verkrijger.
2. Ja. Het is verdedigbaar om te stellen dat de woonplaats van de schenker kan worden aangemerkt als aangelegenheid in de zin van artikel 47, lid 2, AWR zodat voor de schenker in zoverre gelijke verplichtingen gelden als voor degene die vermoedelijk belastingplichtig is.
3. Ja (zie antwoord op vraag 1).
4. Nee.

Beschouwing (*interne toelichting, maakt geen onderdeel uit van het antwoord*)

De wijze van heffing van schenkbelasting

Schenkbelasting wordt geheven over de waarde van de verkrijging van de schenker die ten tijde van de schenking in Nederland woonde (artikel 1 SW) of wordt geacht te wonen (artikel 3 SW). Ingevolge artikel 36 SW wordt de schenkbelasting geheven van de verkrijger. De verkrijger kan daarvoor worden uitgenodigd tot het doen van aangifte (artikel 6 AWR). Daarnaast kan de inspecteur ook de schenker die de belastbare schenking heeft gedaan uitnodigen tot het doen van aangifte (artikel 40, lid 1, SW). Schenker en begiftigde kunnen ook gezamenlijk aangifte doen (artikel 40, lid 2, SW).

Artikel 29 SW bevat een regeling voor het geval onzekerheid bestaat omtrent de identiteit of de woonplaats van de schenker of de verkrijger of omtrent de graad van verwantschap tussen hen. Het artikel luidt als volgt:

- "1. Indien onzekerheid bestaat omtrent de verwantschap of omtrent de persoon van de schenker of van de verkrijger, wordt de maximale belasting geheven, die verschuldigd zou kunnen zijn, behoudens vermindering van de aanslag, voor zover deze naderhand blijkt te hoog te zijn.*
- 2. Bestaat de onzekerheid ten aanzien van de persoon van de schenker, dan wordt deze, behoudens tegenbewijs, geacht in Nederland te wonen.*
- 3. Met betrekking tot aanslagen die onder toepassing van dit artikel zijn vastgesteld, geldt de schenker, zolang er onzekerheid bestaat over de persoon van de verkrijger, als belanghebbende als bedoeld in artikel 1:2 van de Awb.*
- 4. De bepalingen van dit artikel zijn mede toepasselijk, indien de naam of de woonplaats van de schenker of van de begiftigde desgevraagd niet wordt genoemd."*

Informatieverplichtingen

Volgens artikel 47, lid 1, AWR moet de belastingplichtige op verzoek van de inspecteur alle gegevens en inlichtingen verstrekken die van belang kunnen zijn voor zijn belastingheffing en tevens boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan beschikbaar te stellen, als de raadpleging daarvan van belang kan zijn voor zijn belastingheffing. In artikel 76 SW is een uitbreiding op de algemene informatieverplichtingen van artikel 47 AWR opgenomen. Op grond van artikel 76 SW is degene die een aangifte heeft ingediend of moet indienen uitsluitend of mede ten behoeve van de heffing van belasting van een ander verplicht tot het verstrekken van gegevens, inlichtingen en inzage op dezelfde wijze en onder dezelfde bepalingen alsof die belasting te zijnen aanzien was of zou moeten worden geheven. Artikel 76 SW ziet op de gevallen die zijn genoemd in art. 38, 39, 40 en 72 SW.

Volgens artikel 53, lid 1, onderdeel a, AWR is de informatieverplichting van artikel 47 AWR van overeenkomstige toepassing op administratieplichtigen indien dat voor de belastingheffing van derden van belang kan zijn.

Toelichting vragen 1 en 3

De woonplaats van de schenker in Nederland is een voorwaarde om te komen tot een belastbaar feit voor de SW. Daarmee is de woonplaats van de schenker een omstandigheid die relevant kan zijn voor de belastingheffing van de verkrijger. Zie in dit verband ook artikel 29, lid 2, SW: *Indien onzekerheid bestaat ten aanzien van de persoon van de schenker, dan wordt deze, behoudens tegenbewijs, geacht in Nederland te wonen.*

Indien aanwijzingen bestaan dat een schenking heeft plaatsgevonden is de verkrijger (in beginsel) gehouden om ingevolge artikel 47 AWR gegevens en inlichtingen te verstrekken over de woonplaats van de schenker. Voor het bestaan van die verplichting is immers voldoende dat de inspecteur zich op basis van de hem ter beschikking staande informatie in redelijkheid op het standpunt kan stellen dat de gevraagde gegevens en inlichtingen van belang zouden kunnen zijn voor de belastingheffing (vergelijk HR 18 april 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF7498, BNB 2003/268 en HR 18 december 2015, ECLI:NL:HR:2015:3603, BNB 2016/48). Hieruit vloeit dan voort dat administratieplichtigen in de zin van artikel 53 AWR (eveneens) gehouden zijn om inlichtingen en gegevens te verschaffen over de woonplaats van de schenker. Aan deze verplichting doet niet af dat de betreffende gegevens en inlichtingen zien op de mogelijke belastingheffing van de verkrijger, zijnde de derde in de zin van artikel 53 AWR (en niet de belastingheffing betreft van degene om wiens woonplaats het gaat).

Toelichting vraag 2

Ingeval de belastingwet aangelegenheden van een derde aanmerkt als aangelegenheden van degene die vermoedelijk belastingplichtig is, gelden, voor zover het deze aangelegenheden betreft, gelijke verplichtingen voor de derde (artikel 47, lid 2, AWR).

De verkrijger is de vermoedelijk belastingplichtige. De woonplaats van de schenker is relevant voor de belastingheffing van de verkrijger. Dit volgt uit de SW, een belastingwet. Het is volgens de kennisgroep verdedigbaar om de woonplaats van de schenker aan te merken als een aangelegenheid in de zin van artikel 47, lid 2, AWR. In zoverre rust op de schenker dan ook een inlichtingenplicht. Deze inlichtingenplicht is begrensd tot omstandigheden die de woonplaats betreffen.

In dit kader wordt nog opgemerkt dat de Hoge Raad in zijn arrest van 24 juli 1995, ECLI:NL:HR:1995:AA1644, BNB 1995/312, mede het volgende heeft overwogen:

"3.6 (...) De werknemers zijn tot die gegevensverstrekking jegens de werkgever gehouden nu zulks naar de eisen van redelijkheid en billijkheid uit de dienstbetrekking en de daarmee samenhangende verplichting van de werkgever tot inhouding van loonbelasting voortvloeit."

In het kader van de verplichtingen die voortvloeien uit artikel 47, lid 1 en lid 2, AWR zou parallel aan dit arrest als volgt kunnen worden geredeneerd: de schenker is gehouden tot gegevensverstrekking aangaande zijn woonplaats jegens inspecteur of verkrijger, nu dit naar de eisen van redelijkheid en billijkheid uit de rechtshandeling tussen schenker en verkrijger en de verplichtingen die daaraan voor de verkrijger kunnen zijn verbonden, voortvloeit.

Dat een dergelijke "informatieplicht" voortvloeit uit de relatie tussen schenker en verkrijger wordt ondersteund door het bepaalde in artikel 46 van de Invorderingswet 1990. Daarin is bepaald dat de schenker hoofdelijk aansprakelijk is voor de schenkbelasting verschuldigd door de begiftigde. Het lijkt er echter wel op dat deze plicht van de schenker vooral (of eerder) geplaatst moet worden in het kader van de inspanningsverplichting die op de verkrijger komt te rusten indien van de verkrijger gegevens en inlichtingen worden gevraagd ingevolge artikel 47, lid 1, AWR. Het niet verstrekken van gegevens en inlichtingen door de schenker zal bestuursrechtelijk immers weinig tot geen gevolgen hebben. Indien de schenker artikel 47, lid 2, AWR niet nakomt, zou een informatiebeschikking

vastgesteld kunnen worden. Het lijkt echter ondenkbaar dat een dergelijke (onherroepelijke) beschikking gevolgen kan hebben voor de bewijslast van de verkrijger nu deze beschikking de verplichtingen van een ander betreft. Zo heeft de Hoge Raad in zijn arrest van 5 februari 2021, ECLI:NL:HR:2021:179, BNB 2021/70 geoordeeld dat de sanctie van omkering en verzwaring van de bewijslast zich naar haar strekking in beginsel niet leent voor toepassing jegens personen die geen verwijt kan worden gemaakt ter zake van een verzuim aangaande de in de artikelen 25, lid 3, en 27e, lid 1, AWR bedoelde medewerking.

Toelichting vraag 4

Als er geen aangifte schenkbelasting is gedaan door de schenker en de schenker hiertoe ook niet is uitgenodigd, kan artikel 76 SW niet worden toegepast ook al is artikel 76 SW een uitbreiding van de informatieverplichting van artikel 47 AWR.

Op grond van artikel 47, lid 1, AWR is de verplichting tot het verstrekken van inlichtingen beperkt tot inlichtingen die van belang kunnen zijn voor de heffing ten aanzien van diegene op wie de verplichting rust. Aangezien in de Successiewet niet altijd de verkrijger zelf aangifte doet, is de inlichtingenplicht in artikel 76 SW uitgebreid. Artikel 76 SW bewerkstelligt zodoende dat artikel 47, lid 1, AWR geldt voor de schenker, de executeur en de vereffenaar, hoewel die niet belastingplichtig zijn.

Tot de kring van mensen op wie de informatieverplichting rust, behoort de erfgenaam die in zijn aangifte tevens aangifte moet doen van de gegevens die van belang kunnen zijn voor de heffing van erfbelasting van andere verkrijgers, zijnde niet erfgenamen (artikel 38 SW). Ook de schenker die is uitgenodigd tot het doen van aangifte behoort tot deze kring (artikel 40 SW). Daarnaast zijn ook de executeur en de vereffenaar gehouden tot het doen van aangifte, derhalve tot het verstrekken van informatie (artikel 72 SW).

In dit verband kan ook gewezen worden op het eerdere standpunt van de kenniscgroep met nummer 17-206-0006 over de reikwijdte van artikel 76 SW.



Naam dienstonderdeel
Kennisgroep Formeel Recht

Contactpersoon
5.1.2e
M 5.1.2e
5.1.2e

Datum
18 juni 2021
Versienummer
21-206-0002

memo

Onderwerp

Toepassing correctiebeleid in het kader van artikel 9.6 Wet IB 2001

Inleiding

Op 26 juni 2020 heeft de Hoge Raad een arrest gewezen dat gevolgen heeft voor het door de Belastingdienst gehanteerde correctiebeleid (HR 26 juni 2020, ECLI:NL:HR:2020:1109, BNB 2020/134). De Hoge Raad oordeelde dat indien sprake is van een navorderingsaanslag die door aanwending van een rechtsmiddel wordt verlaagd tot een bedrag van niet meer dan € 450 (de correctiegrens), de gehele navorderingsaanslag moet worden vernietigd. Ook als het gaat om een verzoek om ambtshalve vermindering op grond van artikel 9.6 Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna ook: Wet IB 2001) wordt een beroep gedaan op dit oordeel van de Hoge Raad. De vraag is of in de volgende situaties, waarin artikel 9.6 Wet IB 2001 aan de orde is, een geslaagd beroep op het arrest mogelijk is.

Casus 1

Bij het opleggen van een navorderingsaanslag werd voldaan aan de in het correctiebeleid gehanteerde correctiegrens. Het te betalen bedrag was dus hoger dan de correctiegrens. Door belastingplichtige is een verzoek als bedoeld in artikel 9.6 Wet IB 2001 ingediend en het verzoek is door de inspecteur toegewezen (omdat de navorderingsaanslag materieel niet juist was). De navorderingsaanslag wordt verminderd en door deze vermindering komt het te betalen bedrag onder de correctiegrens. Van kwade trouw of repeterende onjuistheden is geen sprake.

Vraag 1

Moet een navorderingsaanslag worden vernietigd als deze na een verzoek in de zin van artikel 9.6 Wet IB 2001 niet meer aan de correctiegrens voldoet?

Casus 2

Bij het opleggen van een navorderingsaanslag werd voldaan aan de in het correctiebeleid gehanteerde correctiegrens. Het te betalen bedrag was dus hoger dan de correctiegrens. Door belastingplichtige is bezwaar ingediend en het bezwaar is door de inspecteur gegrond verklaard (omdat de navorderingsaanslag materieel niet juist was). De navorderingsaanslag wordt verminderd en daardoor komt het te betalen bedrag onder de correctiegrens. Na het onherroepelijk worden van de uitspraak op bezwaar verzoekt belastingplichtige met toepassing van artikel 9.6 Wet IB 2001 om vernietiging van de navorderingsaanslag op grond van het correctiebeleid. Van kwade trouw of repeterende onjuistheden is geen sprake.

Vraag 2

Moet het verzoek als bedoeld in artikel 9.6 Wet IB 2001 worden afgewezen als de uitspraak op bezwaar onherroepelijk is komen vast te staan vóór 26 juni 2020?

Antwoorden

1. Ja.
2. Ja.

Beschouwing *(interne toelichting, maakt geen onderdeel uit van het antwoord)*

Algemeen

In HR 26 juni 2020, ECLI:NL:HR:2020:1109, BNB 2020/134, heeft de Hoge Raad het volgende overwogen:

"2.1.3 In een door de Inspecteur bij het Hof overgelegde notitie 'correctiebeleid versie 2.1', gedateerd 30 maart 2011, staat onder meer:

"1. Context

In de visie van de Belastingdienst past het niet om aan belastingplichtige een belastingaanslag naar aanleiding van positieve correcties (op de grondslag) op te leggen, die slechts een "gering bedrag" aan te betalen belasting inhoudt. Hier kan gesproken worden van een bepaalde irritatiegrens bij belastingplichtige die invloed kan hebben op zijn compliant gedrag. Zeker als het "bedrag" voor de belastingplichtige in geen verhouding staat tot de administratieve gevolgen van de correcties.

2. Correctiebeleid

Een bedrag van niet meer dan € 225 kan als een "gering bedrag" beschouwd worden. Op basis hiervan geldt het volgende correctiebeleid:

1. (...)

4. Het te hanteren bedrag bij een navordering bedraagt € 450 (c.q. € 1.000 inkomen), behoudens in gevallen waarin sprake is van kwade trouw of repeterende onjuistheden." (...)

2.3.2 In cassatie is niet in geschil dat belanghebbende zich kan beroepen op het beleid dat is vermeld in de hiervoor in 2.1.3 aangehaalde notitie. In geschil is of het in die notitie vermelde beleid om geen navorderingsaanslagen op te leggen voor bedragen van niet meer dan € 450, uitsluitend moet worden toegepast bij het opleggen van die aanslagen (standpunt Staatssecretaris) of ook tot gevolg moet hebben dat een navorderingsaanslag wordt vernietigd als in een later stadium blijkt dat de na te vorderen belasting niet meer is dan € 450.

2.3.3 Punt 1 van de hiervoor in 2.1.3 aangehaalde notitie vermeldt achtergronden van het beleid om navorderingsaanslagen tot een bedrag van niet meer dan € 450 niet op te leggen. Daarin komt naar voren dat navordering in dergelijke gevallen niet passend wordt geacht vanuit een tweeledig perspectief, te weten het perspectief van een doelmatige belastingheffing door de inspecteur en dat van daaraan meewerkend gedrag van belastingplichtigen. In dit licht brengt een redelijke uitleg mee dat er geen aanleiding is verschil te maken tussen het geval waarin de inspecteur een navorderingsaanslag van niet meer dan € 450 oplegt en het geval waarin een navorderingsaanslag door aanwending van een rechtsmiddel wordt verlaagd tot een bedrag van niet meer dan € 450. De tekst en de strekking van de notitie bevatten geen aanknopingspunten om aan te nemen dat desondanks is beoogd het geval waarin een navorderingsaanslag door aanwending van een rechtsmiddel wordt verlaagd tot een bedrag van niet meer dan € 450 uit te sluiten van het in de notitie vermelde beleid.

2.3.4 Op grond van het voorgaande valt niet in te zien dat de zinsnede "Het te hanteren bedrag bij een navordering bedraagt € 450 (c.q. € 1.000 inkomen)" in de hiervoor in 2.1.3 aangehaalde notitie zo beperkt moet worden uitgelegd als het Hof heeft gedaan. De hiervoor in 2.3.1 vermelde klachten slagen."

Artikel 9.6 Wet IB 2001 luidt als volgt:

- "1.Een ambtshalve vermindering van een belastingaanslag geschiedt uitsluitend op de voet van dit artikel.*
- 2.In bij ministeriële regeling aan te wijzen gevallen wordt een onjuiste belastingaanslag door de inspecteur ambtshalve verminderd.*
- 3.Indien de belastingplichtige een verzoek om ambtshalve vermindering heeft gedaan en dat verzoek geheel of gedeeltelijk wordt afgewezen, beslist de inspecteur dat bij een voor bezwaar vatbare beschikking.*
- 4.Dit artikel is van overeenkomstige toepassing met betrekking tot beschikkingen die afzonderlijk op het aanslagbiljet van de belastingaanslag zijn vermeld, waarbij voor de toepassing van dit artikel het verzamelinkomen, bedoeld in artikel 2.18, het bedrag rendementsgrondslag, bedoeld in artikel 9.4a, eerste lid, onderdeel a, en het bedrag groen beleggen, bedoeld in artikel 9.4a, eerste lid, onderdeel b, alsmede de belastingrente en de revisierente, bedoeld in hoofdstuk VA van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, geacht worden onderdeel uit te maken van de belastingaanslag."*

In artikel 45aa van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 (UR IB 2001) staat wanneer een ambtshalve vermindering plaatsvindt:

- "De inspecteur vermindert ambtshalve een belastingaanslag die op een te hoog bedrag is vastgesteld zodra hem dat is gebleken, tenzij:*
- a. vijf jaren zijn verlopen na het einde van het kalenderjaar waarop de aanslag betrekking heeft;*
 - b. de onjuistheid van de belastingaanslag voortvloeit uit jurisprudentie die eerst is geweest nadat die belastingaanslag onherroepelijk vast is komen te staan, tenzij de Minister van Financiën anders heeft bepaald;*
 - c. de onjuistheid van de belastingaanslag voortvloeit uit beleidsregels van de Minister van Financiën die eerst zijn uitgevaardigd nadat die belastingaanslag onherroepelijk vast is komen te staan, tenzij de Minister van Financiën anders heeft bepaald;*
 - d. de onjuistheid van de belastingaanslag voortvloeit uit de omstandigheid dat eerst nadat die belastingaanslag onherroepelijk vast is komen te staan een beroep wordt gedaan op een fiscale faciliteit, waarop een beroep moet worden gedaan bij de aangifte of op een ander wettelijk voorgeschreven moment; of*
 - e. sprake is van enig feit waardoor ten onrechte inkomstenbelasting is geheven en als gevolg van die heffing een andere belasting, al dan niet van dezelfde belastingplichtige, ter zake van datzelfde feit niet is geheven en ook niet meer kan worden geheven, met dien verstande dat in dat geval wel ambtshalve vermindering plaatsvindt voor zover het bedrag van de eerstgenoemde belasting het bedrag van de andere belasting te boven gaat."*

In de Memorie van Toelichting van de Fiscale Vereenvoudigingswet 2010 (Kamerstukken II 2009-2010, 32130, nr. 3, p. 28) staat het volgende vermeld:

"6.2 Ambtshalve vermindering aanslagen IB met rechtsbescherming

In het geval thans een verzoek om ambtshalve vermindering van een belastingaanslag inkomstenbelasting geheel of gedeeltelijk wordt afgewezen, is er

geen rechtsbescherming voor de belastingplichtige. Dit kan per 2009 vragen oproepen, omdat sinds dit jaar, naar aanleiding van de invoering van de basisregistratie inkomen, er wel rechtsbescherming is als het gaat om het verzamelinkomen. Het kabinet stelt dan ook voor dat als een verzoek om ambtshalve vermindering van de belastingaanslag inkomstenbelasting geheel of gedeeltelijk wordt afgewezen, dit – net als bij het verzamelinkomen – gebeurt bij voor bezwaar vatbare beschikking. De rechtsbescherming is dan gelijk aan de per 2009 geïntroduceerde rechtsbescherming bij gehele of gedeeltelijke afwijzing van een verzoek om ambtshalve vermindering van het verzamelinkomen. Deze stroomlijning van de rechtsbescherming leidt tevens tot een verbetering van de rechtsbescherming van belastingplichtigen in gevallen waarin het verzamelinkomen niet in het geding is, maar er alleen een fiscaal belang is zoals bij geschillen over heffingskortingen en tariefstoepassing. Ook is het duidelijker voor de belastingplichtige dat eenzelfde regime geldt en dat het niet uitmaakt of wordt verzocht om aanpassing van de belastingaanslag IB of het verzamelinkomen.”

Ten aanzien van casus 1

Het arrest van de Hoge Raad van 26 juni 2020 ziet op de situatie dat na bezwaar de navorderingsaanslag niet meer voldoet aan de correctiegrens. De Hoge Raad stelt dat een redelijke uitleg van het correctiebeleid met zich brengt dat er geen aanleiding is verschil te maken tussen het geval waarin de inspecteur een navorderingsaanslag van niet meer dan € 450 oplegt en het geval waarin een navorderingsaanslag door aanwending van een rechtsmiddel wordt verlaagd tot een bedrag van niet meer dan € 450.

De vraag is of ook het indienen van een verzoek ex artikel 9.6 Wet IB 2001 met betrekking tot een navorderingsaanslag onder de werking van dit arrest valt. De Hoge Raad spreekt over de aanwending van een rechtsmiddel, maar onduidelijk is of hij daarmee louter doelt op de klassieke rechtsmiddelen, zoals bezwaar, (hoger) beroep en cassatie of ook op het indienen van een verzoek om ambtshalve vermindering dat gezien zou kunnen worden als een buitengewoon rechtsmiddel. De strekking van het arrest is volgens de kennisgroep evenwel dat als blijkt dat het te betalen bedrag aan belasting lager is dan de correctiegrens, de navorderingsaanslag moet worden vernietigd (tenzij sprake is van kwade trouw of repeterende onjuistheden). In het licht van die strekking valt het indienen van een verzoek in de zin van artikel 9.6 Wet IB 2001 ook onder de werking van het arrest.

Ten aanzien van casus 2

Op grond van artikel 45aa aanhef en onderdeel b UR IB 2001 vermindert de inspecteur ambtshalve een op een te hoog bedrag vastgestelde belastingaanslag zodra hem dat is gebleken, tenzij de onjuistheid voortvloeit uit jurisprudentie die is geweest nadat de belastingaanslag onherroepelijk vast is komen te staan, tenzij de Minister van Financiën anders heeft bepaald.

Een belastingaanslag staat onherroepelijk vast na het ongebruikt verstrijken van de termijn voor bezwaar/beroep/hoger beroep/cassatie dan wel wanneer de Hoge Raad definitief over de belastingaanslag geoordeeld heeft.

Dit blijkt uit de navolgende jurisprudentie. Deze jurisprudentie is weliswaar geweest in het kader van artikel 2.17 Wet IB 2001, maar de kennisgroep ziet geen reden om aan te nemen dat in het onderhavige geval een ander

criterium geldt.

Hof Arnhem-Leeuwarden 15 april 2020, ECLI:NL:GHARL:2020:2988:

"4.6 Het Hof stelt voorop dat een belastingaanslag onherroepelijk wordt als deze aanslag in rechte onaantastbaar is geworden door het verstrijken van de termijn waarbinnen ingevolge artikel 6:7 Awb bezwaar of beroep kon worden ingediend (HR 23 januari 2009, nr. 07/10944, ECLI:NL:HR:2009:BD3565).

(...)

4.10 Het Hof vindt geen steun in de wettekst en de parlementaire geschiedenis van artikel 2.17 en artikel 9.6 Wet IB 2001 om te komen tot het oordeel dat de aanslag met het indienen van het verzoek om ambtshalve vermindering niet meer onherroepelijk vast staat. Dit geldt onverminderd in de situatie waarin, zoals hier, de afwijzingsbeschikking in rechte wordt bestreden. De omstandigheid dat onherroepelijk geworden aanslagen via de weg van artikel 9.6 Wet IB 2001, zo nodig na een rechterlijke procedure, ambtshalve kunnen worden verminderd, betekent naar het oordeel van het Hof dus niet dat deze aanslagen in het kader van artikel 2.17, vierde lid, Wet IB 2001 daardoor hun onherroepelijkheid hebben verloren."

Hof Arnhem-Leeuwarden 13 augustus 2019, ECLI:NL:GHARL:2019:6527:

"4.6 De vraag rijst nochtans of een op de voet van artikel 9.6 Wet IB 2001 in verbinding met artikel 45aa van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 gedaan verzoek als het onderhavige, waarin wordt verzocht tot – kort gezegd – herverdeling van het box 3-vermogen, met zich brengt dat door dat verzoek de desbetreffende belastingaanslagen in het kader van artikel 2.17 van de Wet IB 2001 niet (meer) onherroepelijk vaststaan, omdat tegen een geheel of gedeeltelijke afwijzing van het verzoek door de inspecteur de rechtsmiddelen van bezwaar en beroep kunnen worden aangewend. In zoverre zou kunnen worden gezegd dat de desbetreffende belastingaanslagen in rechte weer aantastbaar zijn geworden. De totstandkomingsgeschiedenis van genoemd artikel 45aa bevat naar het oordeel van het Hof echter geen aanwijzingen die erop duiden dat de hier aan de orde zijnde vraag bevestigend moet worden beantwoord. Ook overigens ziet het Hof geen steun voor de conclusie dat in het kader van artikel 2.17 Wet IB 2001 de regeling van artikel 9.6 Wet IB 2001 meebrengt dat belastingaanslagen die eerder onherroepelijk zijn geworden die status vervolgens verliezen als gevolg van het indienen van een verzoek tot het ambtshalve verminderen van die belastingaanslagen, ook niet in de situatie waarin, zoals hier, een gehele of gedeeltelijke afwijzing van dat verzoek in rechte wordt bestreden. De omstandigheid dat onherroepelijk geworden belastingaanslagen via de weg van artikel 9.6 van de Wet IB 2001, zo nodig na een rechterlijke procedure, ambtshalve kunnen worden verminderd, betekent naar het oordeel van het Hof met andere woorden dus niet dat deze belastingaanslagen in het kader van artikel 2.17 Wet IB 2001 daardoor hun onherroepelijkheid hebben verloren."

Het indienen van een verzoek ex artikel 9.6 Wet IB 2001 leidt aldus niet ertoe dat de navorderingsaanslag niet meer onherroepelijk vast staat. Het correctiebeleid kan derhalve alleen van toepassing zijn op navorderingsaanslagen die op de dag van het arrest van de Hoge Raad (26 juni 2020) nog niet onherroepelijk vaststonden.



Naam dienstonderdeel
Kennisgroep Formeel Recht

Contactpersoon
5.1.2e
M 5.1.2e
5.1.2e

memo

Datum
2 juli 2021

Versienummer
20-206-0028

Onderwerp

Bezwaarfase ook voor herstel van fouten gemaakt door belanghebbende bij verzoek tot aangaan of verbreken van een fiscale eenheid (intrekking kennisgroepstandpunt 04-206-0032).

Casus

- Een moedermaatschappij en een dochtermaatschappij (hierna gezamenlijk ook te noemen belanghebbende) hebben verzocht om te worden aangemerkt als een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting (VPB). Het verzoek wordt gehonoreerd. Bij ontvangst van deze positieve beschikking realiseert belanghebbende zich dat zij een verzoek om een fiscale eenheid voor de omzetbelasting had willen doen. Belanghebbende gaat in bezwaar en vraagt om herroeping van de positieve beschikking.
- Belanghebbende heeft op 15 december 2020 verzocht om verbreking van een fiscale eenheid VPB met ingang van 15 december 2020. Het verzoek wordt gehonoreerd. Bij ontvangst van de positieve beschikking realiseert belanghebbende zich dat zij een fout heeft gemaakt bij het invullen van het formulier "verzoek fiscale eenheid", want de bedoeling was om de verbreking in te laten gaan op 1 januari 2021. Belanghebbende gaat in bezwaar en vraagt om aanpassing van de ingangsdatum van de positieve beschikking.
- Belanghebbende heeft op 15 december 2020 verzocht om verbreking van een fiscale eenheid VPB met ingang van 15 december 2020. Het verzoek wordt gehonoreerd. Bij ontvangst van deze positieve beschikking komt belanghebbende tot het inzicht dat zij liever de fiscale eenheid VPB in stand laat. Belanghebbende gaat in bezwaar en vraagt om herroeping van de positieve beschikking.

Vragen

- 1) Kan in bezwaar een beschikking fiscale eenheid, die volledig tegemoetkomt aan het verzoek van belanghebbende, worden herroepen?
- 2) Kan in bezwaar een beschikking fiscale eenheid, die volledig tegemoetkomt aan het verzoek van belanghebbende, worden aangepast?

Antwoorden

- 1) Ja, op grond van artikel 7:11, tweede lid, van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) kan het bestreden besluit worden herroepen.
- 2) Ja, op grond van artikel 7:11, tweede lid, van de Awb kan het bestreden besluit worden herroepen en neemt het bestuursorgaan in plaats daarvan een nieuw besluit.

Op grond van artikel 7:11 van de Awb dient in de bezwaarfase een volledige heroverweging van het primaire besluit plaats te vinden. Dit maakt de bezwaarfase bij uitstek geschikt voor het corrigeren van fouten. Het gaat daarbij zowel om herstel van fouten gemaakt door het bestuursorgaan als om fouten gemaakt door de burger. Dit betekent overigens niet dat alle fouten gemaakt bij de aanvraag door een belanghebbende in de bezwaarfase kunnen worden hersteld. Dit volgt doorgaans uit de wijze of het moment waarop de aanvraag moet worden gedaan, het systeem van de wet of de aard van de gevraagde beschikking.

Beschouwing (*interne toelichting, maakt geen onderdeel uit van het antwoord*)

In de drie casus heeft belanghebbende een aanvraag gedaan, die door het bestuursorgaan is gehonoreerd. Het bestuursorgaan heeft conform aanvraag beschikt, maar belanghebbende dient niettemin bezwaar in. De reden daarvoor is dat belanghebbende een fout in de aanvraag heeft gemaakt of dat belanghebbende inmiddels tot een ander inzicht is gekomen. De vraag die daarbij opkomt is of de bezwaarprocedure daarvoor de ruimte biedt.

1.1 Artikel 7:11 Awb

Artikel 7:11 van de Awb vormt de kern van de bezwaarschriftenprocedure. Artikel 7:11 van de Awb luidt:

1. *Indien het bezwaar ontvankelijk is, vindt op grondslag daarvan een heroverweging van het bestreden besluit plaats.*
2. *Voor zover de heroverweging daartoe aanleiding geeft, herroept het bestuursorgaan het bestreden besluit en neemt het voor zover nodig in de plaats daarvan een nieuw besluit.*

Het bestuursorgaan moet op grondslag van het bezwaar overgaan tot een heroverweging van het bestreden besluit. De wetgever heeft met het vastleggen van deze regel nog eens extra willen benadrukken dat het bestuursorgaan zich niet mag beperken tot enkel een rechtmatigheidstoets. De heroverweging moet uiteindelijk duidelijkheid bieden over het lot van het primaire besluit.

De wetgever heeft in de Memorie van toelichting (Kamerstukken II, 1988-1989, 21 221, nr. 3, p. 153) uitgelegd wat moet worden verstaan onder 'heroverweging van het bestreden besluit':

'Dat betekent dat de toetsing niet beperkt moet blijven tot vragen van rechtmatigheid, maar binnen de grenzen van de wet zich ook dient uit te strekken tot kwesties van beleid. Het is goed om deze belangrijke regel in de wet vast te leggen, ook omdat bij herhaling is gebleken dat bestuursorganen de neiging hebben om zich te beperken tot de vraag of hun besluit de toetsing door de rechter kan doorstaan. Dat is principieel een te enge benadering.'

De heroverweging behoort daadwerkelijk volledig te zijn. Zo mag de heroverweging zich niet beperken tot de gronden die belanghebbende heeft aangevoerd (uitdrukkelijk in deze zin ABRvS 1 april 2009, ECLI:NL:RVS:2009:BH9259, AB 2009/262 en ABRvS 15 december 2004, ECLI:NL:RVS:2004:AR7569, AB 2005/431) en mag belanghebbende nog tijdens de hoorzitting — en onder omstandigheden zelfs na afloop daarvan (vgl. ABRvS 2 mei 2007, AB 2007/263, ABRvS 3 september 2003, AB 2003/389 en ABRvS 1 oktober 2008, ECLI:NL:RVS:2008:BF3893) — nieuwe gronden aanvoeren zonder te handelen in strijd met de goede procesorde (zie Van Wijk/Konijnenbelt & Van Male, Hoofdstukken van bestuursrecht, 16e druk, Deventer 2014, p. 645).

1.2 Herstelfunctie

In 'Maatwerk met de Awb, Advies over het gebruikmaken van de juridische ruimte van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) voor het bieden van maatwerk' van Pels Rijcken (<https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2019/09/29/maatwerk-met-de-awb>), wordt uitgebreid ingegaan op de herstelfunctie van bezwaar (zie p. 29):

"De bezwaarfase geeft het bestuursorgaan veel vrijheid om maatwerk te bieden en fouten te corrigeren. Het ontslaat het bestuursorgaan echter niet van de plicht om vóór de bezwaarfase (in de situatie dat de burger nalaat bezwaar in te stellen) of ná de bezwaarfase (wanneer het bestuursorgaan in de beroepsfase

tot de conclusie komt dat het besluit tóch anders zou moeten luiden) datzelfde (proberen) te doen. Het leerstuk van de formele rechtskracht staat daar in ieder geval niet aan in de weg. Ten aanzien van besluiten die de belangen van derden raken, geldt dat met die belangen rekening moet worden gehouden. Ook die belangen moeten in een (hernieuwde) besluitvorming worden betrokken.

Als gevolg van beperkte digitale vaardigheden van burgers komen vergissingen bij digitale afdoening vaker voor. In het geval van automatische besluitvorming geldt bovendien dat de bezwaarfase vaak het eerste moment is van menselijke tussenkomst. Pas dan zal opvallen dat de door de burger aangeleverde informatie niet juist is of dat de automatische besluitvorming gebrekkig is verlopen. Als gevolg van de digitalisering krijgt de bezwaarfase nog meer dan voorheen een herstelfunctie.

In de rechtspraak is het belang van de bezwaarfase in de context van geautomatiseerde besluitvorming bevestigd. (Onder verwijzing naar CbB 19 mei 2011, ECLI:NL:CBB:2011:BQ5775, r.o. 5.2, toevoeging kennisgroep.) Gelet op de aard van een bevoegdheid en het grote aantal aanvragen ligt in sommige omstandigheden geautomatiseerde wijze van behandeling in de aanvraagfase voor de hand, ook wanneer dat wellicht zou leiden tot enkele fouten in de besluiten in primo. Dat is anders in de bezwaarfase, die (mede) gericht is op het herstel van fouten die in de aanvraagfase zijn gemaakt. In de bezwaarfase moet een fout in beginsel kunnen worden hersteld. Alleen in uitzonderingsgevallen moet van dat uitgangspunt worden afgeweken: bijvoorbeeld in situaties waarin door het herstel van de fout rechten van derden zouden worden doorkruist."

1.3 Ex nunc of ex tunc

Heroverwegen moet worden aangemerkt als een vorm van verlengde besluitvorming. Deze omstandigheid verklaart de hoofdregel in het reguliere bestuursrecht dat de heroverweging van het bestuursorgaan ex nunc moet plaatsvinden, dus op basis van de wettelijke voorschriften, beleidsregels en relevante feiten zoals deze zich voordoen, wanneer het besluit op bezwaar wordt genomen (Zie o.m. L.M. Koenraad en K.H. Sanders, Besluiten op bezwaar (Mon. Awb A-11), Deventer: Kluwer 2006, p. 96).

Als de bestreden beschikking beperkt is tot een welomschreven periode (zoals een belastingaanslag) of tijdstip (zoals de waarde van het bezit per één januari), het zogeheten 'peilmoment', dan dient slechts met eventuele later opgekomen (nieuwe) feiten of omstandigheden rekening te worden gehouden, voor zover deze een nieuw licht werpen op de situatie ten tijde van het van belang zijnde tijdvak of tijdstip. Dit is de zogenoemde heroverweging ex tunc. De heroverweging ex tunc is de uitzondering in het reguliere bestuursrecht, maar de hoofdregel in het belastingrecht.

1.4 Rechtspraak

Volgens de rechtspraak van de Hoge Raad kunnen door de aanvrager gemaakte fouten worden hersteld in de bezwaarfase. Zo oordeelde de Hoge Raad in HR 13 november 2009, ECLI:NL:HR:2009:BB6436, BNB 2010/50:

"3.2. Bij de beoordeling van het tegen de uitspraak van de Inspecteur ingestelde beroep is het Hof kennelijk ervan uitgegaan dat belanghebbende tegen de beslissing op haar verzoek om teruggaaf van omzetbelasting bezwaar kon maken, ook al luidde die beslissing overeenkomstig het gedane verzoek. Dat uitgangspunt is juist. De inspecteur is bij de beoordeling van een verzoek als hiervoor bedoeld, niet gebonden aan het bedrag dat de belastingplichtige heeft vermeld in zijn verzoek. De juistheid van de beslissing op het verzoek om teruggaaf kan derhalve worden bestreden op de grond dat de belastingplichtige meent door de beslissing in zijn recht te kort te zijn gedaan, ongeacht welke - al dan niet uit zijn verzoek blijkende - voorstelling de belastingplichtige ten tijde van de indiening van zijn verzoek had omtrent hetgeen waartoe zijn recht strekte."

En ook in zijn arrest van 29 augustus 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA6923, BNB 2001/5 schoot de Hoge Raad de belanghebbende die een inschattingfout had gemaakt bij de aanvraag te hulp. De Hoge Raad overwoog daartoe als volgt:

"3.2 (...) Artikel 66a van de Wet laat - voorzover in dit geding van belang - de belastingplichtige vrij in de keuze van het tijdvak van drie jaar waarover hij middeling verzoekt, behoudens in zoverre dat dit tijdvak een ander middelingstijdvak waarover een middelingsteruggaaf is verleend, niet mag

overlappen. Nu tegemoetkoming aan het door belanghebbende gemaakte bezwaar niet een overlapping als hiervoor bedoeld tot gevolg zou hebben en niet tot een lagere teruggaaf zou leiden, valt niet in te zien dat artikel 66a van de Wet en artikel 23 van de AWR zich verzetten tegen het tegemoet komen aan het gemaakte bezwaar. Voorts is van belang dat de mogelijkheid om bezwaar te maken tegen een besluit mede is gegeven in het belang van de burger c.q. belastingplichtige die na kennisneming van een besluit tot het inzicht komt dat het aan een onjuistheid, onvolledigheid of misrekening in de door hem ingediende aanvraag is te wijten dat het op de aanvraag genomen besluit ongunstig of minder gunstig voor hem is uitgevallen.”

1.5 Niet alle fouten in de aanvraag kunnen worden hersteld

In zijn algemeenheid is in bezwaar de volledige heroverweging het uitgangspunt. Dit betekent dat de bezwaarfase er ook is voor het herstel van fouten die gemaakt zijn door een belanghebbende. Ook als een belanghebbende van gedachten is veranderd, kan hij binnen de bezwaartermijn terugkomen op zijn oorspronkelijke aanvraag. Dit betekent overigens niet dat alle fouten gemaakt bij de aanvraag door de belanghebbende in de bezwaarfase kunnen worden hersteld. Dit vloeit doorgaans voort uit de wijze of het moment waarop de aanvraag of aangifte moet worden gedaan, het systeem van de wet of de aard van de gevraagde beschikking. Als bijvoorbeeld een subsidie aangevraagd moet worden voor 1 januari 2021 en dit wordt pas gedaan op 2 januari 2021, dan kan dit verzuim – uitzonderingen daargelaten – niet worden hersteld. Als het een vereiste is voor het verkrijgen van een uitkering dat de aanvrager ten tijde van de aanvraag is ingeschreven in de basisregistratie personen, dan kan dit gebrek in de bezwaarfase doorgaans niet worden geheeld. Zie ook kennisgroepstandpunt 21-206-0009, waarin de kennisgroep van oordeel is dat de belastingplichtige die verzuimd heeft de in artikel 14, 15 en 15a van de Wet op belastingen van rechtsverkeer bedoelde verklaring voor de verkrijging van een woning af te leggen, dit verzuim in bezwaar niet kan herstellen.

Het indienen van een verzoek tot het aangaan of verbreken van een fiscale eenheid is neergelegd in artikel 15 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet VPB). Uit die bepaling vloeit onder meer voort dat een fiscale eenheid niet eerder tot stand kan komen dan tot drie maanden voor het daartoe ingediende verzoek. Als een verzoek wordt ingediend op 1 mei 2021 met als ingangsdatum 1 februari 2021 en er wordt conform aanvraag beslist, dan kan in bezwaar niet worden bereikt dat de fiscale eenheid per 1 januari 2021 ingaat. Het is echter niet zo dat uit het systeem van de wet of de aard van de gevraagde beschikking voortvloeit dat een eenmaal afgegeven beschikking conform aanvraag niet kan worden herroepen en indien gewenst aangepast. Als abusievelijk om verbreking van de fiscale eenheid is verzocht, dan kan bijvoorbeeld opnieuw – zonedig met terugwerkende kracht tot drie maanden – een fiscale eenheid worden aangegaan. Ook in de omgekeerde situatie heeft de wetgever een voorziening getroffen in artikel 15, lid 11, van de Wet VPB:

“Indien een moedermaatschappij als bedoeld in het tweede lid of een dochtermaatschappij in de loop van haar boekjaar deel gaat uitmaken van een fiscale eenheid en deze eenheid ten aanzien van die maatschappij nog in hetzelfde boekjaar eindigt, wordt voor de tussenliggende periode ten aanzien van die maatschappij geacht geen fiscale eenheid tot stand te zijn gekomen. De vorige volzin is van overeenkomstige toepassing op een bestaande fiscale eenheid die in de loop van haar boekjaar deel gaat uitmaken van een andere fiscale eenheid en nog in hetzelfde boekjaar uit laatstgenoemde eenheid wordt ontvoegd.”

Voorgaande voorbeelden laten zien dat bij het verzoek in het kader van het aangaan of verbreken van een fiscale eenheid gemaakte fouten of nadien opgekomen inzichten waardoor het rechtsgevolg van een conform het verzoek afgegeven beschikking niet langer gewenst is, kunnen worden tenietgedaan door het indienen van een nieuw – daaraan tegengesteld – verzoek. Dit effect kan ook worden bereikt door het indienen van een bezwaarschrift.

1.6 Conclusie

Op grond van artikel 15 van de Wet VPB kunnen moeder- en dochtermaatschappij gezamenlijk een verzoek indienen voor het aangaan of verbreken van een fiscale eenheid. Op deze verzoeken beslist de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking.

Indien moeder- en dochtermaatschappij na afgifte van de gevraagde beschikking, concluderen dat zij deze niet (meer) wensen of met ingang van een andere datum willen laten ingaan, dan is dit een relevant feit waarmee bij de heroverweging in bezwaar rekening moet worden gehouden.

1.7 Intrekking kennisgroepstandpunt 04-206-0032

Het kennisgroepstandpunt 04-206-0032 gaat eveneens over de vraag hoe om te gaan met bezwaren tegen voor bezwaar vatbare beschikkingen op verzoek waarbij het verzoek is gehonoreerd. Dit standpunt wordt niet langer ingenomen en het kennisgroepstandpunt 04-206-0032 is hierbij ingetrokken.



Naam dienstonderdeel
Kennisgroep Formeel Recht

| | |
|-----------------------|--------|
| Contactpersoon | 5.1.2e |
| M | 5.1.2e |
| | 5.1.2e |

memo

Datum
2 juli 2021

Versienummer
21-206-0009

Onderwerp

De belastingplichtige die verzuimd heeft de in artikel 14, 15 en 15a van de WBR bedoelde verklaring voor de verkrijging af te leggen, kan dit verzuim in bezwaar niet **herstellen**.

Casus

67 Awr

Vraag

Kan de belastingplichtige die verzuimd heeft de in artikel 14, 15 en 15a van de Wet op belastingen van rechtsverkeer (WBR) bedoelde verklaring voor de verkrijging af te leggen, dit verzuim in bezwaar herstellen?

Antwoord

Nee.

Op grond van artikel 7:11 van de Awb dient in de bezwaarfase een volledige heroverweging van het primaire besluit plaats te vinden. Dit maakt de bezwaarfase bij uitstek geschikt voor het corrigeren van fouten. Het gaat daarbij zowel om herstel van fouten gemaakt door het bestuursorgaan als om fouten gemaakt door de burger. Dit betekent echter niet dat alle door belastingplichtige bij de aangifte gemaakte fouten in de bezwaarfase kunnen worden hersteld. De wetgever heeft uitdrukkelijk en zonder voorbehoud als voorwaarde voor toepassing van het 2%-tarief voorgeschreven dat de verkrijger de woning na de verkrijging anders dan tijdelijk als hoofdverblijf gaat gebruiken en dit verklaart voorafgaand aan de verkrijging in een schriftelijke verklaring die onderdeel is van de aangifte en aan de notariële akte is gehecht. Het ontbreken van een verklaring op het moment van verkrijgen kan achteraf in bezwaar niet meer worden hersteld.

Beschouwing (*interne toelichting, maakt geen onderdeel uit van het antwoord*)

1 Heroverweging in bezwaar

In zijn algemeenheid is in bezwaar de volledige heroverweging het uitgangspunt. Dit betekent dat de bezwaarfase er ook is voor het herstel van fouten die gemaakt zijn door de belastingplichtige. Ook als belastingplichtige van gedachten is veranderd, kan hij binnen de bezwaartermijn terugkomen op zijn oorspronkelijke aanvraag of aangifte. Dit betekent overigens niet dat alle fouten gemaakt bij de aanvraag of aangifte door de belastingplichtige in de bezwaarfase kunnen worden hersteld. Dit volgt doorgaans uit de wijze of het moment waarop de aanvraag of aangifte moet worden gedaan, het systeem van de wet of de aard van de gevraagde beschikking. Als bijvoorbeeld een subsidie aangevraagd moet worden voor 1 januari 2021 en dit wordt pas gedaan op 2 januari 2021, dan kan dit verzuim – uitzonderingen daargelaten - niet worden hersteld. Als het een vereiste is voor het verkrijgen van een uitkering dat de aanvrager ten tijde van de aanvraag is ingeschreven in de basisregistratie personen, dan kan dit gebrek in de bezwaarfase doorgaans niet worden geheeld.

2 Wettelijk kader en wetsgeschiedenis

Voor de beoordeling of een verzuim in de aangiftefase kan worden hersteld in bezwaar, is het wettelijk kader van belang.

Artikel 14, tweede lid, WBR luidt als volgt:

"In afwijking van het eerste lid bedraagt de belasting 2 percent voor de verkrijging door een natuurlijk persoon van een woning of rechten waaraan deze is onderworpen, of van rechten van lidmaatschap als bedoeld in artikel 4, eerste lid, onderdeel b, voor zover deze laatste rechten betrekking hebben op een woning, als de verkrijger de woning na de verkrijging anders dan tijdelijk als hoofdverblijf gaat gebruiken en dit overeenkomstig artikel 15a, voorafgaand aan de verkrijging duidelijk, stellig en zonder voorbehoud verklaart in een schriftelijke verklaring."

Op grond van artikel 15, eerste lid, onderdeel p, WBR is van overdrachtsbelasting vrijgesteld de verkrijging:

"van een woning of rechten waaraan deze is onderworpen of van rechten van lidmaatschap als bedoeld in artikel 4, eerste lid, onderdeel b, voor zover deze laatste rechten betrekking hebben op een woning, en de gelijktijdige verkrijging van de tot die woning behorende aanhorigheden, indien:

(...)

2°. de verkrijger deze vrijstelling niet eerder heeft toegepast en dit overeenkomstig artikel 15a, onmiddellijk voorafgaand aan de verkrijging duidelijk, stellig en zonder voorbehoud verklaart in een schriftelijke verklaring

(...)".

Artikel 15a WBR luidt als volgt:

"1. De schriftelijke verklaring, bedoeld in artikel 14, tweede lid, of artikel 15, eerste lid, onderdeel p, geschiedt door het door iedere verkrijger afzonderlijk invullen van het daartoe door de inspecteur ter beschikking gestelde standaardformulier.

2. De schriftelijke verklaring is onderdeel van de aangifte en wordt aan de notariële akte gehecht.

3. Uit de notariële akte dient op een door de inspecteur aangegeven wijze te blijken dat een beroep wordt gedaan op artikel 14, tweede lid, of artikel 15, eerste lid, onderdeel p.

4. De notaris zendt een elektronische kopie van de schriftelijke verklaring, in afwijking van artikel 7b van de Registratiewet 1970, ongevraagd, binnen een maand na de verkrijging aan de inspecteur op een wijze als bedoeld in de bij of krachtens dat artikel te bepalen wijze.

5. De verkrijger, die de verklaring, bedoeld in het eerste lid, heeft afgelegd en die aannemelijk maakt dat hij door onvoorziene omstandigheden, die zich hebben voorgedaan na het tijdstip van de verkrijging, redelijkerwijs niet in staat is geweest de woning anders dan tijdelijk als hoofdverblijf te gaan gebruiken, wordt geacht die woning anders dan tijdelijk als hoofdverblijf te hebben gebruikt.

6. Bij ministeriële regeling worden nadere regels gesteld met betrekking tot de wijze van aanleveren

van de schriftelijke verklaring.”

Uit artikel 15a, tweede lid, WBR volgt dat de verklaring aanwezig moet zijn op het tijdstip van de verkrijging, want deze moet ook als annex aan de akte worden gehecht. In de Memorie van toelichting (Kamerstukken II 2020-2021, 35 576, nr. 3, p. 18-19) is vermeld:

“De notarissen zullen daarnaast zorgdragen voor het toesturen van de schriftelijke verklaring aan de inspecteur, zodat het beoogde toekomstige gebruik door de verkrijger kenbaar is voor de inspecteur. Dit zal gebeuren door in de notariële akte de toepassing van de vrijstelling of het verlaagde tarief kenbaar te maken en de schriftelijke verklaring als annex aan de notariële akte toe te voegen.”

In de Nota naar aanleiding van het verslag (Kamerstukken II 2020-2021, 35 576, nr. 6) komt de verklaring verschillende keren terug. Op pagina 29:

“De leden van de fractie van D66 vragen zich af hoe het toetsen van het hoofdverblijf later in de tijd past bij een tijdstipbelasting. Aan het karakter van de overdrachtsbelasting als tijdstipbelasting is vastgehouden door het gebruik van een verklaring. Het toetsingsmoment voor de toepassing van het lage tarief of de vrijstelling vindt plaats op het tijdstip van het passeren van de akte. Het zal ook mogelijk zijn om na te heffen als nadien blijkt dat de verkrijger op het moment van verkrijging niet voldeed aan de voorwaarden voor toepassing van het lage tarief of de vrijstelling. Dit doet niet af aan de overdrachtsbelasting als tijdstipbelasting.

Op pagina 31 wordt nog de aandacht gevestigd op de verkrijging onder opschortende voorwaarde:

“De NOB verzoekt te bevestigen dat als art. 8, lid 2, Wet op belastingen van rechtsverkeer van toepassing is, het toetsingsmoment of aan de voorwaarden voor toepassing van de startersvrijstelling of het verlaagd tarief is voldaan het moment is dat de opschortende voorwaarde in werking treedt. Ik bevestig dit.

De NOB verzoekt daarbij ook te bevestigen dat in het beschreven geval de schriftelijke verklaring vóór het moment van de verkrijging dient te zijn gegeven. Dit moment kan dus zijn gelegen tussen het moment van het opmaken van de akte en het moment dat de opschortende voorwaarde in werking treedt. Het vereiste dat de schriftelijke verklaring voorafgaand aan het opmaken van de notariële akte wordt afgegeven, geldt niet als de levering onder opschortende voorwaarde plaatsvindt.

Het toetsingsmoment of is voldaan aan de voorwaarden is immers het moment van de verkrijging. De verkrijger hoeft niet altijd vooraf op de hoogte te zijn dat een opschortende voorwaarde wordt vervuld. De verkrijger kan de schriftelijke verklaring in een dergelijk geval afgeven na de verkrijging, bij de aangifte, en dient de ingevulde en getekende verklaring mee te sturen met de aangifte.”

En op pagina 33 staat uitdrukkelijk dat achteraf geen beroep meer kan worden gedaan op de vrijstelling of het verlaagde tarief:

“De NOB vraagt of het doen van aangifte een noodzakelijke voorwaarde is voor het toepassen van de startersvrijstelling. Artikel 15, negende lid, maakt duidelijk dat de verplichting om aangifte te doen ook bestaat als de verkrijging is vrijgesteld van overdrachtsbelasting. Op deze wijze wordt gewaarborgd dat de Belastingdienst op de hoogte raakt van het feit dat een vrijstelling is toegepast, zodat de Belastingdienst desgewenst kan controleren of die vrijstelling terecht is toegepast. Wordt de schriftelijke verklaring niet voorafgaand aan de verkrijging aangeleverd, dan kan de vrijstelling of het verlaagde tarief niet worden toegepast. Dit betekent dat bij het ontbreken van een verklaring op het moment van verkrijgen achteraf geen beroep meer kan worden gedaan op het verlaagde tarief of de vrijstelling.”

3 Conclusie

De wetgever heeft uitdrukkelijk en zonder voorbehoud als voorwaarde voor toepassing van het 2%-tarief voorgeschreven dat de verkrijger de woning na de verkrijging anders dan tijdelijk als

hoofdverblijf gaat gebruiken en dit verklaart voorafgaand aan de verkrijging in een schriftelijke verklaring die onderdeel is van de aangifte en aan de notariële akte is gehecht.



Naam dienstonderdeel
Kennisgroep Formeel Recht

Contactpersoon

5.1.2e

M 5.1.2e

5.1.2e

memo

Datum

8 juli 2021

Versienummer

21-206-0006

Onderwerp

Toepassing 30%-regel ex artikel 16, tweede lid, onderdeel c, AWR bij herziening van belastingrente

Casus

Belanghebbende heeft op 2019 zijn aangifte inkomstenbelasting over het jaar 2017 ingediend. Op basis van deze aangifte bedraagt het te betalen bedrag aan inkomstenbelasting nihil. Bij de aanslagregeling is de inspecteur afgeweken van de aangifte. Bij (primitieve) aanslag met dagtekening 2021 is bij belanghebbende een juist belastingbedrag van ruim € 800.000 aan inkomstenbelasting geheven. Als gevolg van een fout in de zin van artikel 16, tweede lid, onderdeel c, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) is op het aanslagbiljet een te laag bedrag aan belastingrente (circa € 30.000 in plaats van circa € 90.000) in rekening gebracht. De inspecteur onderzoekt de mogelijkheden om de te weinig berekende belastingrente met toepassing van artikel 16, tweede lid, onderdeel c, AWR alsnog in rekening te brengen.

Vraag

Is met betrekking tot de te weinig in rekening gebrachte belastingrente voldaan aan de 30%-regel als bedoeld in artikel 16, tweede lid, onderdeel c, AWR?

Antwoord

Ja.

Beschouwing (*interne toelichting, maakt geen onderdeel uit van het antwoord*)

1. Wettelijk kader

Artikel 30j, eerste lid, AWR luidt als volgt:

"De inspecteur stelt het bedrag van de belastingrente vast bij voor bezwaar vatbare beschikking. Met betrekking tot deze beschikking zijn de bepalingen in de belastingwet die gelden voor de belastingaanslag ter zake waarvan belastingrente wordt berekend, van overeenkomstige toepassing".

Artikel 16, tweede lid, aanhef en onderdeel c, AWR luidt als volgt:

"Navordering kan mede plaatsvinden in alle gevallen waarin te weinig belasting is geheven, doordat (...) ten gevolge van een fout een aanslag ten onrechte achterwege is gelaten of ten gevolge van een fout een belastingaanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld, hetgeen 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."

In artikel 16, derde lid, laatste volzin, AWR is het volgende bepaald:

"Voor zover navordering zonder toepassing van het tweede lid, onderdeel c, niet zou kunnen plaatsvinden, vervalt de bevoegdheid tot het vaststellen van een navorderingsaanslag, in afwijking in zoverre van de eerste volzin, door verloop van twee jaren na het tijdstip waarop het besluit is genomen om geen aanslag op te leggen, dan wel de belastingaanslag is vastgesteld."

2. Jurisprudentie

De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 20 januari 2012, ECLI:NL:HR:2012:BR4790, BNB 2012/176 als volgt overwogen:

"3.4.2. De tweede volzin van artikel 30j, lid 1, van de AWR dient aldus te worden begrepen dat voor de vaststelling bij beschikking van het verschuldigde bedrag aan heffingsrente dezelfde regels gelden als voor het vaststellen door middel van een belastingaanslag van de belastingschuld waarop de berekening van die heffingsrente is gebaseerd. Dit brengt mee dat in een geval als het onderhavige, waarin bij een belastingaanslag niet de gehele daarmee verbonden heffingsrente in rekening is gebracht, correctie kan plaatsvinden onder dezelfde voorwaarden als die waaronder de met die heffingsrente samenhangende belastingaanslag gecorrigeerd kan worden indien zij tot een te laag bedrag is vastgesteld. Een zodanige correctie van een beschikking inzake heffingsrente dient plaats te vinden door middel van een nadere voor bezwaar vatbare beschikking als bedoeld in artikel 30j, lid 1, eerste volzin, van de AWR, waarbij de te weinig geheven heffingsrente alsnog in rekening wordt gebracht. De totstandkomingsgeschiedenis van de tweede volzin van artikel 30j, lid 1, van de AWR staat niet in de weg aan een dergelijke uitleg. Dat brengt mee dat deze bepaling de grondslag biedt om bij nadere beschikking materieel verschuldigde, doch ter gelegenheid van het vaststellen van een belastingaanslag te weinig berekende heffingsrente alsnog in rekening te brengen (vgl. HR 15 december 1999, nr. 34171, LJN AA3857, BNB 2000/53)"

3. Beoordeling

De inspecteur kan bij een separate (herzienings)beschikking de te weinig in rekening gebrachte belastingrente binnen twee jaren na vaststelling van de oorspronkelijke belastingrentebeschikking alsnog in rekening brengen nu (via schakelbepaling artikel 30j, eerste lid, tweede volzin, AWR) onder meer artikel 16, tweede lid, onderdeel c, AWR van overeenkomstige toepassing wordt verklaard.

Artikel 16, tweede lid, onderdeel c, AWR maakt navordering (lees: herziening) mogelijk ingeval van kenbare fouten. Van kenbaarheid is in ieder geval sprake indien de te weinig in rekening gebrachte belastingrente ten minste 30% van de ingevolge de AWR verschuldigde belastingrente bedraagt. In het onderhavige geval is € 60.000 te weinig aan belastingrente in rekening gebracht en dat is ten minste 30% van de wettelijk verschuldigde belastingrente ad € 90.000 en bijgevolg kan herziening plaatsvinden.

Bij toepassing van de 30%-regel in het kader van herziening van de te weinig in rekening gebrachte belastingrente is niet relevant (de omvang van) de wettelijk verschuldigde inkomstenbelasting (hier € 800.000). Het feit dat voor herziening (van belastingrente) dezelfde regels gelden als voor navordering (van belasting), brengt niet mee dat voor toepassing van de 30%-regel tevens het bedrag aan wettelijk verschuldigde belasting in ogenschouw moet worden genomen.



Naam dienstonderdeel
Kennisgroep Formeel Recht

-

Contactpersoon

5.1.2e

M

5.1.2e

5.1.2e

memo

Datum
13 oktober 2021

Versienummer
21-206-0003

Onderwerp

Inspecteur heeft ter zake van winstuitdeling in beginsel keuze tussen (enkel) heffing van inkomstenbelasting en gecombineerde heffing van dividendbelasting en inkomstenbelasting

Vraag

Is de inspecteur na constatering dat ten onrechte geen dividendbelasting is afgedragen ter zake van een winstuitdeling, verplicht om een naheffingsaanslag dividendbelasting op te leggen of kan de inspecteur volstaan met het in aanmerking nemen van de winstuitdeling in de inkomstenbelastingheffing?

Antwoord

Als een winstuitdeling buiten de voor- en eindheffing is gebleven dan heeft de inspecteur in beginsel een keuze. De inspecteur kan ervoor kiezen om enkel een (navorderings)aanslag inkomstenbelasting vast te stellen. Of hij kan ervoor kiezen om zowel een (navorderings)aanslag inkomstenbelasting als een naheffingsaanslag dividendbelasting vast te stellen. De keuzevrijheid wordt begrensd door de algemene beginselen van behoorlijk bestuur en de in de jurisprudentie geformuleerde regels over de samenloop en de volgorde van een naheffingsaanslag en een (navorderings)aanslag.

Beschouwing *(interne toelichting, maakt geen onderdeel uit van het antwoord)*

Een vennootschap is op basis van artikel 7 van de Wet op de dividendbelasting 1965 (Wet Div. bel) verplicht aangifte dividendbelasting te doen en de dividendbelasting op aangifte af te dragen indien zij dividend uitkeert. Artikel 7 van de Wet Div. bel luidt, voor zover van belang, als volgt:

1. De belasting wordt geheven door inhouding op de opbrengst.
2. Inhoudingsplichtige is de vennootschap die de opbrengst verschuldigd is.
3. De inhoudingsplichtige is verplicht de belasting in te houden op het tijdstip waarop de opbrengst ter beschikking is gesteld.
4. De inhoudingsplichtige is verplicht de ingehouden belasting op aangifte af te dragen.

De ontvanger van het dividend (de belastingplichtige) is de gerechtigde tot het dividend. Om die reden wordt de geheven dividendbelasting in geval van een ontvangende natuurlijk persoon op grond van artikel 9.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) als voorheffing in mindering gebracht op de verschuldigde inkomstenbelasting. In zoverre is de systematiek van de dividendbelasting vergelijkbaar met de loonbelasting. In beide gevallen is de belastingplichtige het subject, terwijl de inhoudingsplichtige de verplichtingen van de Wet op de loonbelasting 1964 en de Wet op de dividendbelasting 1965 dient na te komen. Het is de vraag of de inspecteur een verplichting heeft om een naheffingsaanslag dividendbelasting vast te stellen indien hij constateert dat de bate zowel niet in de dividendbelasting als de inkomstenbelasting is verantwoord. De hoofdregel is dat de inspecteur een keuze heeft indien hij constateert dat een bate ten onrechte buiten de voor- en eindheffing is gebleven. Zo ook A-G Van Ballegooijen in zijn conclusie van 21 december 2007 (ECLI:NL:PHR:2008:BC2579):

*"4.8 Volgens mij is de kern van het arrest BNB 1994/106 de regel dat indien sprake is van onderlinge afstemming tussen inspecteurs over de inhoud en het tijdstip van mogelijk op te leggen aanslagen, er gekozen moet worden tussen het naheffen van loonbelasting en het heffen van inkomstenbelasting. **Keuze is immers de hoofdregel als de inspecteur meent dat een bate ten onrechte buiten de voor- en eindheffing is gebleven.** Tegelijkertijd naheffen en navorderen is mogelijk indien verrekening van loonbelasting wordt gegeven. In dat geval behoudt de loonbelasting haar karakter van voorheffing. Indien na de onderlinge afstemming zowel wordt nageheven als nagevorderd zonder verrekening van voorheffing, dan is de naheffingsaanslag (terzake van hetzelfde subject en object) vernietigbaar; wat er zij van het tijdstip van invoeren van data in het systeem om de twee aanslagen op te leggen. Mijns inziens worden de aanslagen dan geacht gelijktijd te zijn opgelegd, waardoor de loonbelasting niet als voorheffing kwalificeert als deze niet met de navorderingsaanslag wordt verrekend. Het past niet bij het karakter van de loonbelasting als voorheffing om tegelijkertijd loonbelasting én inkomstenbelasting over hetzelfde bedrag te heffen, zonder verrekening van loonbelasting te geven."*

Deze keuze komt ook tot uitdrukking in onderstaand arrest van de Hoge Raad (HR 6 juni 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4310, BNB 1990/213).

"4.2. Anders dan belanghebbende meent is de inspecteur, indien een correctie moet worden aangebracht en deze zowel in de loonbelasting als in de inkomstenbelasting kan plaatsvinden, niet gehouden aan de werkgever een naheffingsaanslag loonbelasting op te leggen. Het door belanghebbende vermelde persbericht van het Ministerie van Financien van 24 juni 1983, nr. X 198, gepubliceerd in Vakstudie Nieuws 1983, bladzijde 1404 en volgende, heeft niet op deze kwestie betrekking, omdat het antwoord op de daarin vermelde vragen 3 en 5 slechts betreft de vraag onder welke omstandigheden nog een naheffingsaanslag loonbelasting kan worden opgelegd. De klacht onder 3 faalt derhalve eveneens."

Er is geen verplichting om de naheffingsaanslag waarmee de voorheffing is nageheven, te vernietigen indien de inkomsten daarna ook nog in de inkomstenbelasting worden betrokken (HR 8 juli 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5033, BNB 1992/299)

"3.3. Een naheffingsaanslag in de loonbelasting blijft in stand indien nadat deze is opgelegd loonbetalingen waarop hij betrekking heeft in de heffing van de inkomstenbelasting worden betrokken. Indien er immers in dergelijke gevallen voor heffing van loonbelasting over die betalingen geen plaats meer zou zijn, zou dit de

inspecteur nopen tot aanpassing van de naheffingsaanslag in de loonbelasting telkens wanneer nadien een (navorderings-)aanslag in de inkomstenbelasting wordt opgelegd. Aangezien bij de heffing van loonbelasting en inkomstenbelasting verschillende eenheden van de belastingdienst betrokken kunnen zijn zou de vereiste aanpassing van de naheffingsaanslag in de loonbelasting op ernstige uitvoeringsproblemen stuiten, in het bijzonder wanneer een naheffingsaanslag betrekking heeft op loonbetalingen aan grote aantallen werknemers. Tot een andersluidend oordeel dwingen noch de tekst, noch doel en strekking van artikel 20 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen."

Wel zijn er een aantal 'spelregels' waaraan de inspecteur zich moet houden. Het is mogelijk om zowel een naheffingsaanslag dividendbelasting op te leggen als een aanslag inkomstenbelasting. In dat geval is het wel relevant om de nageheven dividendbelasting te verrekenen met de verschuldigde inkomstenbelasting (HR 11 februari 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2437, BNB 1998/99).

"3.4. Indien ter zake van een uitdeling van winst tezelfdertijd zowel een naheffingsaanslag in de dividendbelasting als een aanslag in de inkomstenbelasting/premie volksverzekering is opgelegd, bestaat, indien de nageheven dividendbelasting volledig is verrekend met de verschuldigde inkomstenbelasting, geen grond om de naheffingsaanslag in de dividendbelasting niet in stand te laten. Nu de inhoud van het tot de stukken van het geding behorende afschrift van het aanslagbiljet van de aan belanghebbendes directeur/enig aandeelhouder voor het jaar 1991 opgelegde aanslag in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen geen andere gevolgtrekking toelaat dan dat de nageheven dividendbelasting is verrekend met de door voornoemde aandeelhouder verschuldigde inkomstenbelasting, is, anders dan het Hof heeft vastgesteld, in het onderhavige geval sprake van een zodanige verrekening, en heeft het Hof ten onrechte de onderwerpelijke naheffingsaanslag vernietigd."

Het is echter niet mogelijk om de dividendbelasting nog na te heffen indien er reeds een aanslag inkomstenbelasting is vastgesteld (HR 5 mei 1954, ECLI:NL:HR:1954:AY2730, BNB 1955/144).

"O. (...) dat de Raad van Beroep terecht heeft geoordeeld, dat, nu hier van dividendbelasting als voorheffing op de inkomstenbelasting sprake is, waarbij dus de heffing van dividendbelasting bij wijze van inhouding bij de bron dient om een vooruitbetaling op rekening van de te heffen inkomstenbelasting te verkrijgen, dit meebrengt, dat, indien over de opbrengsten, welke aan dividendbelasting onderworpen zijn, reeds - zoals te dezen - de daarvoor verschuldigde inkomstenbelasting is geheven, voor een heffing van dividendbelasting, ook die bij wijze van navordering krachtens art. 9 van het Besluit, geen plaats meer is;"

Evenmin is het mogelijk om een voorheffing na te heffen indien een navorderingsgrond in de inkomstenbelasting ontbreekt (HR 10 februari 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5251, BNB 1993/138).

Als de aanslag inkomstenbelasting enige tijd later wordt vastgesteld dan blijft zowel de naheffingsaanslag die ziet op de voorheffing als de aanslag inkomstenbelasting in stand. Het staat de belastingplichtige dan vrij om bezwaar in te stellen tegen de aanslag inkomstenbelasting (HR 1 september 1976, ECLI:NL:HR:1976:AX3666, BNB 1976/224).

"(...) dat partijen zich op het standpunt stelden dat de onderhavige naheffingsaanslag werd opgelegd op 11 september 1974 en de aanslag in de inkomstenbelasting op 30 november 1974; (...)

dat hij dan desgewenst maatregelen kan treffen, ertoe strekkende dat hij van zulk een aanslag tijdig op de hoogte is om tegen een hem ter zake van hetzelfde loon opgelegde aanslag in de inkomstenbelasting, waarbij de nageheven loonbelasting niet is verrekend, nog met vrucht bezwaar te kunnen maken;"

Als de naheffingsaanslag dividendbelasting en navorderingsaanslag inkomstenbelasting (nagenoeg) tegelijkertijd worden vastgesteld, dan moet tevens beoordeeld worden of er sprake is van een gecoördineerde actie (HR 10 februari 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5250, BNB 1994/106).

"3.3. Zoals de Hoge Raad in zijn arrest van 8 juli 1992, nummer 27 963, BNB 1992/299, heeft geoordeeld, blijft een naheffingsaanslag in de loonbelasting in stand indien, nadat deze is opgelegd, een loonbetaling waarop hij betrekking heeft in de heffing van de inkomstenbelasting wordt betrokken. Gelet op het navolgende doet deze situatie zich voor wat betreft de loonbetaling aan A niet voor.

3.4. Weliswaar is de aan A opgelegde navorderingsaanslag in de inkomstenbelasting een dag later gedagtekend dan de aan belanghebbende opgelegde naheffingsaanslag in de loonbelasting maar hieraan komt in het onderhavige geval anders dan het Hof heeft geoordeeld geen doorslaggevende betekenis toe.

3.5. Het in 3.1 overwogene laat immers geen andere gevolgtrekking toe, gelijk ook belanghebbende heeft gesteld, dan dat de beide aanslagen het resultaat zijn van een gecoördineerde actie van de fiscus en gelijktijdig zijn opgelegd en dat bij het opleggen van de navorderings- en naheffingsaanslag wel verschillende eenheden van de belastingdienst waren betrokken maar dat tussen die eenheden volledige onderlinge afstemming heeft plaatsgevonden over die beide aanslagen en over het tijdstip van het opleggen daarvan."

Als er geen gecoördineerde afstemming heeft plaatsgevonden, dan is er geen aanleiding voor de vernietiging van de naheffingsaanslag (HR 11 juli 2008, ECLI:NL:HR:2008:BC2579, BNB 2008/291).

"4.2. Bij de beoordeling van het middel dient te worden vooropgesteld dat tekst noch systeem van de wet ertoe dwingt een naheffingsaanslag in de loonbelasting/premie volksverzekeringen te vernietigen om de enkele reden dat later ter zake van hetzelfde feitencomplex een of meer aanslagen in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen zijn opgelegd. Uiteraard dient de fiscus dan wel de beginselen van behoorlijk bestuur en andere algemene rechtsbeginselen in acht te hebben genomen.

4.3. In het arrest BNB 1994/106 was sprake van bijzondere omstandigheden die aan naheffing in de weg stonden. Anders dan het Hof heeft geoordeeld, zijn de omstandigheden in het onderhavige geval niet op één lijn te stellen met die uit dat arrest, reeds omdat de door het Hof vastgestelde feiten en de blijkens de gedingstukken voor het Hof ingenomen stellingen onvoldoende aanknopingspunten bieden voor het oordeel dat in het onderhavige geval tussen de betrokken eenheden van de Belastingdienst een volledige onderlinge afstemming heeft plaatsgevonden over de aanslagen en over het tijdstip van opleggen daarvan zoals dat het geval was in de zaak BNB 1994/106.

Ook overigens geven de stukken geen aanknopingspunten voor vernietiging van de naheffingsaanslag als onder 4.2 bedoeld.

Het Hof heeft derhalve ten onrechte op dit geschilpunt belanghebbende in het gelijk gesteld. Het middel is gegrond."

Ook invorderingsmogelijkheden kunnen een rol spelen (HR 10 februari 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5251, BNB 1993/138).

"4.4. Belanghebbende stelt, althans suggereert, dat A de genoten beloningen van f i en f j in zijn aangiften inkomstenbelasting heeft verantwoord en daarover reeds inkomstenbelasting heeft betaald. Het Hof kan haar in deze niet volgen. Uit de onder 4.3 genoemde verklaringen van de oud bestuursleden van belanghebbende leidt het Hof af dat het ook de bedoeling van A was dat hij de beloningen van f i en f j zonder betaling van belasting zou genieten. De wijze van uitbetalen - op een bankrekening in Zwitserland zogenaamd ten gunste van „BB" - bevestigt deze wens. Het is niet aannemelijk dat A de aan hem uitgekeerde bedragen van f i en f j heeft verantwoord in zijn aangiften inkomstenbelasting. Het stond de inspecteur vrij om ter zake van die beloningen aan belanghebbende een naheffingsaanslag in de loonbelasting op te leggen op de door hem genoemde gronden, zoals de verwachting dat invordering bij de werknemer op moeilijkheden zou stuiten, en gezien de opzet van belanghebbende om de inhouding van loonbelasting achterwege te laten. De stelling van belanghebbende dat de Hoge Raad in zijn arrest van 9 december 1987, BNB 1988/73 heeft geoordeeld dat indien bij het opleggen van een aanslag in de inkomstenbelasting te weinig is geheven, zulks dient te worden hersteld door het opleggen van een navorderingsaanslag en naheffen bij de inhoudingsplichtige is uitgesloten, berust op een onjuiste uitleg van het arrest."

Uit de hiervoor aangehaalde jurisprudentie blijkt dat de inspecteur een keuze heeft. In bepaalde situaties heeft de inspecteur geen keuzemogelijkheid. Zo kan geen naheffingsaanslag dividendbelasting opgelegd worden indien de inkomsten al in de inkomstenbelasting zijn belast, een navorderingsgrond in de inkomstenbelasting ontbreekt of er geen verrekening van voorheffing heeft plaatsgevonden bij een gecoördineerde actie.

Tot slot merkt de kennisgroep op dat de inspecteur geen beroep op artikel 64 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (doelmatigheidsbepaling) hoeft te doen als hij binnen de grenzen van zijn keuzevrijheid een keuze voor een bepaalde heffing maakt. Van het formaliseren van een belastingschuld in afwijking van de wet- en regelgeving is dan immers geen sprake.



Naam dienstonderdeel
Kennisgroep Formeel Recht

Contactpersoon
5.1.2e

M 5.1.2e
5.1.2e

Datum
2 december 2021

Versienummer
21-206-0015

memo

Onderwerp

Bedrag restant persoonsgebonden aftrek kan niet worden verrekend met het inkomen uit een jaar waarvoor geen (navorderings)aanslag inkomstenbelasting is vastgesteld.

Inleiding

67 Awr

Vraag

Kan de inspecteur het restant persoonsgebonden aftrek verrekenen met de inkomens over de jaren 2012 tot en met 2017 zonder voor die jaren een (navorderings)aanslag inkomstenbelasting vast te stellen?

Antwoord

Nee.

Voor het verrekenen van het restant persoonsgebonden aftrek is noodzakelijk dat het inkomen waarmee verrekend wordt, is vastgesteld door middel van een (navorderings)aanslag.

Beschouwing (*interne toelichting, maakt geen onderdeel uit van het antwoord*)

Artikel 6.1 Wet IB 2001 bepaalt, voor zover van belang, als volgt:

- "1. Persoonsgebonden aftrek is het gezamenlijke bedrag van:*
- a. de in het kalenderjaar op de belastingplichtige drukkende persoonsgebonden aftrekposten en*
 - b. het gedeelte van de persoonsgebonden aftrek van voorafgaande jaren dat niet eerder in aanmerking is genomen.*
- (...)"*

Artikel 6.2 Wet IB 2001 luidt als volgt:

- "1. De persoonsgebonden aftrek vermindert het inkomen uit werk en woning van het kalenderjaar, maar niet verder dan tot nihil.*
- 2. Voorzover de persoonsgebonden aftrek het inkomen uit werk en woning van het kalenderjaar niet vermindert, vermindert de aftrek het belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van het jaar, maar niet verder dan tot nihil.*
- 3. Voorzover de persoonsgebonden aftrek het inkomen uit werk en woning en het belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van het kalenderjaar niet vermindert, vermindert de aftrek het inkomen uit aanmerkelijk belang van het jaar, maar niet verder dan tot nihil.*
- 4. Voor de toepassing van het eerste en het derde lid wordt het inkomen uit werk en woning en het inkomen uit aanmerkelijk belang bepaald zonder rekening te houden met te conserveren inkomen.*
- 5. Bij een vermindering worden allereerst de uitgaven voor specifieke zorgkosten, bedoeld in artikel 6.1, tweede lid, onderdeel d, in aanmerking genomen."*

Artikel 6.2a Wet IB 2001 bepaalt:

- "1. De inspecteur stelt het bedrag van de op enig tijdstip niet in aanmerking genomen persoonsgebonden aftrek vast bij voor bezwaar vatbare beschikking.*
- 2. Indien een beschikking als bedoeld in het eerste lid gelijktijdig wordt gegeven met de vaststelling van een belastingaanslag, wordt het bedrag van de niet in aanmerking genomen persoonsgebonden aftrek afzonderlijk op het aanslagbiljet vermeld.*
- 3. Indien er grond is voor het vermoeden dat het in het eerste lid bedoelde bedrag te hoog is vastgesteld, kan de inspecteur de in dat lid bedoelde beschikking herzien. Herziening vindt plaats bij voor bezwaar vatbare beschikking.*
- 4. Een feit dat de inspecteur bekend was of redelijkerwijs bekend had kunnen zijn, levert geen grond op voor herziening, tenzij de belastingplichtige ter zake van dit feit te kwader trouw is.*
- 5. Artikel 16, tweede lid, aanhef en onderdelen b en c, derde en vierde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen is van overeenkomstige toepassing op herziening.*
- 6. Rechtsmiddelen tegen de in het eerste lid bedoelde beschikking kunnen uitsluitend betrekking hebben op het bedrag, bedoeld in artikel 6.1, eerste lid, onderdeel a. Rechtsmiddelen tegen de in het derde lid, tweede volzin, bedoelde beschikking kunnen uitsluitend betrekking hebben op het bedrag van de herziening."*

In de Memorie van Toelichting staat het volgende vermeld (Kamerstukken II, 2000-2001, 27466, nr. 3, p. 70-71):

"Artikel I, onderdeel AZ (artikel 6.2a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 6.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001 wordt beschreven op welke wijze de persoonsgebonden aftrek in aanmerking wordt genomen. De persoonsgebonden aftrek kan eerst het inkomen uit werk en woning (box 1), vervolgens het belastbaar inkomen uit sparen en beleggen (box 3) en ten slotte het inkomen uit aanmerkelijk belang (box 2) doen verminderen. Deze vermindering kan echter niet verder plaatsvinden dan tot nihil. Deze omstandigheid kan tot gevolg hebben dat een gedeelte van de persoonsgebonden aftrek in het desbetreffende jaar niet in aanmerking wordt genomen. Ingevolge artikel 6.1, eerste lid, onderdeel b, van de Wet inkomstenbelasting 2001 geldt deze niet in aanmerking genomen persoonsgebonden aftrek in een volgend kalenderjaar als persoonsgebonden aftrek van dat kalenderjaar. Met het oog op de rechtszekerheid is het wenselijk de belastingplichtige te informeren over de omvang van een persoonsgebonden aftrek voorzover deze niet in aanmerking is genomen. De inspecteur stelt daartoe het bedrag van de op enig tijdstip niet in aanmerking genomen persoonsgebonden aftrek vast bij voor bezwaar vatbare beschikking. Indien de inspecteur deze beschikking gelijktijdig geeft met het vaststellen van de aanslag over het jaar waarin bedoeld bedrag niet in aanmerking is genomen als persoonsgebonden aftrek, vermeldt hij het bedrag van de belastingaanslag – in casu nihil – en van de beschikking op één aanslagbiljet. Het derde, vierde en vijfde lid zijn ontleend aan artikel 3.151 en artikel 4.50 van de Wet inkomstenbelasting 2001 waarin een mogelijkheid tot herziening is opgenomen voor de situatie dat een verlies te hoog is vastgesteld. Ingevolge het zesde lid kunnen rechtsmiddelen tegen een beschikking als bedoeld in het eerste lid uitsluitend betrekking hebben op het bedrag van de persoonsgebonden aftrekposten, bedoeld in artikel 6.1, eerste lid, onderdeel a, van de Wet inkomstenbelasting 2001. Op deze wijze wordt voorkomen dat bij het alsnog in aanmerking nemen van de persoonsgebonden aftrek in een later jaar bezwaar kan worden gemaakt tegen de omvang van de persoonsgebonden aftrek van een eerder jaar. Rechtsmiddelen tegen een belastingaanslag over een volgend jaar kunnen daardoor niet de persoonsgebonden aftrek uit een voorafgaand jaar betreffen. In het volgende voorbeeld wordt beschreven hoe de beschikking, bedoeld in het eerste lid, tot stand komt. In jaar T bedraagt het inkomen uit de boxen 1 tot en met 3 in totaal 100 terwijl de persoonsgebonden aftrek (PGA) 150 is. In jaar T kan 100 als PGA in aanmerking worden genomen. De overige 50 wordt overgeheveld naar een later jaar. Het bedrag van de niet in aanmerking genomen PGA wordt bij beschikking vastgesteld op 50. In jaar T+1 bedraagt het inkomen uit de boxen 1 tot en met 3 nihil. De PGA van jaar T+1 bedraagt 20 zodat de in totaal nog niet in aanmerking genomen PGA ($50+20=$) 70 bedraagt. Het bedrag van de niet in aanmerking genomen PGA wordt bij beschikking vastgesteld op ($70-0=$) 70. Ingevolge het zesde lid, eerste volzin, kan tegen 20 bezwaar worden gemaakt. Tegen de uit jaar T overgehevelde 50 stonden immers eerder rechtsmiddelen open. In jaar T+2 bedraagt het inkomen uit de boxen 1 tot en met 3 in totaal 25 terwijl de PGA 10 is. In dit jaar kan 25 in aanmerking worden genomen als PGA zodat de in totaal nog niet in aanmerking genomen PGA vermindert tot ($70+10-25=$) 55. Het bedrag van de niet in aanmerking genomen PGA wordt bij beschikking vastgesteld op 55.”

Volgens artikel 6.1, eerste lid, onderdeel b, van de Wet IB 2001 is het gedeelte van de persoonsgebonden aftrek van voorafgaande jaren dat niet eerder in aanmerking is genomen (het restant persoonsgebonden aftrek) onderdeel van de persoonsgebonden aftrek dat op grond van artikel 6.2 Wet IB 2001 in mindering wordt gebracht op het inkomen.

Het gaat hier naar het oordeel van de kennisgroep om het bij (navorderings)aanslag vastgestelde inkomen. De wettekst van artikel 6.2a Wet IB 2001 spreekt immers over “het bedrag van de op enig tijdstip niet in aanmerking genomen persoonsgebonden aftrek”. Daarvan kan alleen sprake zijn als er inkomen is vastgesteld waarop de persoonsgebonden aftrek niet in aftrek kan komen. De kennisgroep vindt voor dit oordeel steun in de uitspraak

van de Rechtbank Zeeland-West-Brabant 10 juni 2021, ECLI:NL:RBZWB:2021:2896. In deze zaak had belanghebbende verzocht om over 2011 en 2012 alsnog 6.2a-beschikkingen te nemen, nadat hij de termijn voor het doen van aangiften voor die jaren had laten verstrijken. De rechtbank overwoog:

"Naar het oordeel van de rechtbank vloeit uit de wetssystematiek voort dat belanghebbendes recht op niet in aanmerking genomen persoonsgebonden aftrek niet kon worden vastgesteld. Daarvoor is namelijk vereist dat kan worden vastgesteld wat belanghebbendes belastbare inkomen in die betreffende jaren was en welk deel van de persoonsgebonden aftrek daarop in die jaren in mindering kan worden gebracht. Belanghebbendes verzoek aan de inspecteur om alsnog (een) 6.2a-beschikking(en) te nemen over de jaren 2011 en 2012 is gedaan nadat hij de termijn voor het doen van aangifte(n) voor die jaren heeft laten verstrijken. Er is dan ook op het moment van belanghebbendes verzoek geen grond voor de inspecteur om de gevraagde beschikking(en) af te geven."

Naar het oordeel van de kennisgroep is voor het verrekenen van het restant persoonsgebonden aftrek noodzakelijk dat het inkomen waarmee verrekend wordt, is vastgesteld door middel van een (navorderings)aanslag. Dit ook om te voorkomen dat een belastingplichtige wordt beperkt in zijn rechtsbescherming. Ingevolge artikel 6.2a, zesde lid, Wet IB 2001 kan een rechtsmiddel tegen een beschikking restant persoonsgebonden aftrek immers alleen betrekking hebben op het bedrag van de persoonsgebonden aftrekposten (en dus niet op het inkomen). Indien een (navorderings)aanslag achterwege zou kunnen blijven, wordt belanghebbende een rechtsmiddel tegen de vaststelling van de hoogte van het inkomen ontnomen.

KG:206:2022:1 Doorschuifbeschikking in verhouding tot artikel 9.6 Wet IB 2001

Publicatiedatum 20-12-2022 | Standpunt

Aanleiding

Op grond van artikel 26, eerste lid, van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (hierna: Bvdb 2001) stelt de inspecteur het bedrag van het naar een volgend jaar over te brengen buitenlands inkomen uit werk en woning en het bedrag van het naar een volgend jaar over te brengen buitenlands voordeel uit sparen en beleggen vast bij voor bezwaar vatbare beschikking (de zogeheten doorschuifbeschikking). Daarnaast bepaalt artikel 26, eerste lid, Bvdb 2001 dat de doorschuifbeschikking gelijktijdig met de vaststelling van de aanslag over het betreffende jaar wordt vastgesteld. Het naar het volgende jaar over te brengen bedrag aan buitenlands inkomen uit werk en woning respectievelijk buitenlands voordeel uit sparen en beleggen dient afzonderlijk te worden vermeld op het aanslagbiljet. Dit gebeurt niet altijd. In de praktijk komt het voor dat een losse doorschuifbeschikking wordt vastgesteld, nadat de aanslag is opgelegd.

Vraag

Kan een losse doorschuifbeschikking op grond van artikel 9.6 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001) ambtshalve worden herzien in het voordeel van belanghebbende?

Antwoord

Ja.

Beschouwing

Artikel 9.6 Wet IB 2001 luidt als volgt:

1. *"Een ambtshalve vermindering van een belastingaanslag geschiedt uitsluitend op de voet van dit artikel.*
2. *In bij ministeriële regeling aan te wijzen gevallen wordt een onjuiste belastingaanslag door de inspecteur ambtshalve verminderd.*
3. *Indien de belastingplichtige een verzoek om ambtshalve vermindering heeft gedaan en dat verzoek geheel of gedeeltelijk wordt afgewezen, beslist de inspecteur dat bij een voor bezwaar vatbare beschikking.*

4. *Dit artikel is van overeenkomstige toepassing met betrekking tot beschikkingen die afzonderlijk op het aanslagbiljet van de belastingaanslag zijn vermeld, waarbij voor de toepassing van dit artikel het verzamelinkomen, bedoeld in artikel 2.18, alsmede de belastingrente en de revisierente, bedoeld in hoofdstuk VA van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, geacht worden onderdeel uit te maken van de belastingaanslag."*

In artikel 9.6, vierde lid, Wet IB 2001 is bepaald dat de bijzondere regels die op grond van artikel 9.6 Wet IB 2001 gelden voor ambtshalve vermindering van een belastingaanslag, ook van toepassing zijn op beschikkingen die afzonderlijk op het aanslagbiljet van de belastingaanslag zijn vermeld.

Deze bepaling brengt met zich dat als een verzoek om ambtshalve vermindering van een belastingaanslag betrekking heeft op een afzonderlijk op het aanslagbiljet vermelde beschikking en dat verzoek geheel of gedeeltelijk wordt afgewezen, de mogelijkheid om tegen de afwijzing ex artikel 9.6, derde lid, Wet IB 2001 bezwaar en beroep aan te tekenen tevens geldt voor beschikkingen die afzonderlijk op het aanslagbiljet zijn vermeld.

In de wetsgeschiedenis van artikel 9.6 Wet IB 2001 is hierover het volgende vermeld (Kamerstukken II 2009/10, 32130, nr. 3, p. 51):

"Het derde lid zorgt voor rechtsbescherming als een verzoek om vermindering geheel of gedeeltelijk wordt afgewezen. Wat is geregeld voor de belastingaanslag IB geldt ook voor de beschikkingen die afzonderlijk op het aanslagbiljet van die belastingaanslag zijn vermeld. Dit is geregeld in het vierde lid. Het gaat hier om beschikkingen zoals verrekening belastingkorting verlies uit aanmerkelijk belang, verliesverrekening, niet in aanmerking genomen persoonsgebonden aftrek, niet gerealiseerde zelfstandigenaftrek, verzamelinkomen, heffings-, invorderings- en revisierente en boete. Met de bepaling dat voor de toepassing van artikel 9.6 de heffingsrente, de revisierente en het verzamelinkomen geacht worden onderdeel van de belastingaanslag te zijn, wordt bereikt dat als de belastingplichtige een verzoek om ambtshalve vermindering doet voor de belastingaanslag dat verzoek tevens betrekking heeft op de beschikking heffingsrente, de beschikking revisierente en de beschikking verzamelinkomen. Hiermee wordt met betrekking tot het verzoek om ambtshalve vermindering hetzelfde bereikt als artikel 24a, derde en vierde lid, van de AWR bereikt voor bezwaar en beroep."

In de Memorie van Toelichting bij de Wet aanpassing box 3 (Kamerstukken II 2020/21, 35577, nr. 3, p. 17) is het volgende opgenomen:

"Op grond van het vierde lid van artikel 9.6 Wet IB 2001 geldt deze werkwijze ook voor beschikkingen die op de aanslag inkomstenbelasting zijn vermeld, waaronder automatisch ook de beschikkingen die worden gegeven op grond van het voorgestelde artikel 9.4a, eerste lid, onderdelen a en b, Wet IB 2001. In dat kader wordt voorgesteld tevens te regelen dat de bedragen die in deze beschikkingen worden vastgesteld, voor de toepassing van een bezwaar of beroep tegen een afwijzing van een verzoek om ambtshalve vermindering geacht worden

onderdeel uit te maken van de belastingaanslag. Concreet heeft dit tot gevolg dat een bezwaar en beroep tegen een afwijzing van een verzoek om ambtshalve vermindering van het bij deze beschikkingen vastgestelde bedrag ook geldt als een bezwaar en beroep tegen een afwijzing van een verzoek om ambtshalve vermindering van de gehele belastingaanslag. Omgekeerd geldt een bezwaar en beroep tegen een afwijzing van een verzoek om ambtshalve vermindering van de belastingaanslag ook als een bezwaar en beroep tegen de afwijzing van een verzoek om ambtshalve vermindering van een van de nieuwe beschikkingen.”

In artikel 11 Bvdb 2001 is de doorschuifregeling voor buitenlands inkomen uit werk en woning opgenomen. De doorschuifregeling houdt in dat buitenlands inkomen uit werk en woning waarvoor in het desbetreffende jaar geen voorkoming van dubbele belasting verleend kan worden, overgebracht wordt naar het volgende jaar. Dit mee te nemen bedrag wordt door de inspecteur vastgesteld bij voor bezwaar vatbare beschikking, de zogeheten doorschuifbeschikking. Artikel 11, eerste lid, Bvdb 2001 luidt:

- 1. “Een bedrag aan in een jaar vrij te stellen buitenlands inkomen uit werk en woning – per Mogendheid berekend met inachtneming van de verrekening volgens artikel 12- dat door de toepassing van artikel 10, derde lid, niet leidt tot een vermindering van belasting over dat jaar, wordt overgebracht naar het volgend jaar. Deze overbrenging vindt alleen plaats indien het naar het volgend jaar over te brengen buitenlands inkomen uit werk en woning door de inspecteur is vastgesteld bij voor bezwaar vatbare beschikking.”*

Artikel 24a, eerste lid, Bvdb 2001 bevat een gelijklopende doorschuifregeling voor buitenlands voordeel uit sparen en beleggen:

- 1. “Een bedrag aan in een jaar vrij te stellen buitenlands voordeel uit sparen en beleggen dat als gevolg van het in aanmerking nemen van de persoonsgebonden aftrek en de toepassing van artikel 24, tweede lid, tweede volzin, niet leidt tot een vermindering van belasting over dat jaar, wordt overgebracht naar het volgend jaar. Deze overbrenging bedraagt niet meer dan het bedrag van de persoonsgebonden aftrek waarmee het voordeel uit sparen en beleggen is verminderd. De overbrenging vindt alleen plaats indien het naar het volgend jaar over te brengen buitenlands voordeel uit sparen en beleggen door de inspecteur is vastgesteld bij voor bezwaar vatbare beschikking.”*

Artikel 26, eerste lid, Bvdb 2001 regelt de formele vaststelling van de doorschuifbeschikking als volgt:

- 1. “De inspecteur stelt het bedrag van het volgens artikel 11 naar een volgend jaar over te brengen buitenlands inkomen uit werk en woning per Mogendheid en het bedrag van het volgens artikel 24a naar een volgend jaar over te brengen buitenlands voordeel uit sparen en beleggen vast bij voor bezwaar vatbare beschikking. Deze vaststelling gebeurt*

gelijktijdig met het vaststellen van de aanslag over dat jaar. Het bedrag van het naar het volgend jaar over te brengen buitenlands inkomen uit werk en woning en het bedrag van het naar het volgend jaar over te brengen buitenlands voordeel uit sparen en beleggen worden op het aanslagbiljet afzonderlijk vermeld.”

Uit bovengenoemde bepalingen volgt ook dat een doorschuifbeschikking een constitutief vereiste is voor toepassing van de doorschuifregeling. Verder is de doorschuifbeschikking gekoppeld aan de belastingaanslag en het aanslagbiljet. Het vaststellen van de doorschuifbeschikking dient immers gelijktijdig te geschieden met het vaststellen van de aanslag over het betreffende jaar. Het naar het volgend jaar over te brengen bedrag dient daarnaast afzonderlijk te worden vermeld op het aanslagbiljet.

Door deze koppeling met de belastingaanslag en het aanslagbiljet valt de doorschuifbeschikking, bij vaststelling daarvan in overeenstemming met artikel 26 Bvdb 2001, onder de reikwijdte van artikel 9.6 Wet IB 2001. In artikel 9.6, vierde lid, Wet IB 2001 is immers bepaald dat de bijzondere regels van artikel 9.6 Wet IB 2001 ook voor beschikkingen gelden indien zij afzonderlijk op het aanslagbiljet zijn vermeld. Dit brengt mee dat (met overeenkomstige toepassing van artikel 9.6, derde lid, Wet IB 2001) bezwaar mogelijk is tegen een afwijzende beslissing op een verzoek om herziening van een doorschuifbeschikking die op het aanslagbiljet staat is vermeld.

In de praktijk komt het echter voor dat de inspecteur wel een aanslag oplegt, maar verzuimt (gelijktijdig) een doorschuifbeschikking af te geven. Hoewel gelijktijdige vaststelling in beginsel het uitgangspunt is, kan de doorschuifbeschikking ook op een later tijdstip dan de vaststelling van de aanslag worden afgegeven. De belastingplichtige heeft namelijk een materieel belang bij het alsnog vaststellen van een doorschuifbeschikking.

Bij het niet gelijktijdig met de aanslag vaststellen van de doorschuifbeschikking wordt het over te brengen bedrag niet afzonderlijk vermeld op het aanslagbiljet. Dit werpt de vraag op of artikel 9.6, vierde lid, Wet IB 2001 dan van toepassing blijft. Naar de letterlijke tekst van de wet zou deze vraag ontkennend moeten worden beantwoord, nu in artikel 9.6, vierde lid, Wet IB 2001 wordt gesproken van “beschikkingen die afzonderlijk op het aanslagbiljet van de belastingaanslag zijn vermeld”.

De grammaticale interpretatie zou tot gevolg hebben dat tegen een afwijzende beschikking op een verzoek om herziening van de losse doorschuifbeschikking geen rechtsmiddelen openstaan. De belastingplichtige geniet aldus minder rechtsbescherming dan wanneer de doorschuifbeschikking wel tijdig zou zijn vastgesteld door de inspecteur. Er doet zich dan een tekortkoming in de rechtsbescherming voor die niet door de wetgever is voorzien of beoogd. Uit eerdergenoemde wetgeschiedenis volgt immers dat artikel 9.6 Wet IB 2001 juist is bedoeld om de rechtsbescherming te verruimen. Gelet op de strekking van de wet kan worden gezegd dat ook een eventuele ambtshalve herziening van een losse doorschuifbeschikking onder het toepassingsbereik van artikel 9.6 Wet IB 2001 blijft vallen.

Ten overvloede wordt nog opgemerkt dat toepassing van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur tot eenzelfde uitkomst kan leiden. Uit het arrest van de Hoge Raad van 30 september 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP3080 ⁷ valt op te maken dat de inspecteur op grond van het evenredigheidsbeginsel de nadelige gevolgen voor een belastingplichtige die gepaard gaan met een door de inspecteur gemaakte keuze, moet compenseren. Hier zou de ontstane tekortkoming in de rechtsbescherming als gevolg van het niet gelijktijdig vaststellen van de doorschuifbeschikking gezien kunnen worden als een nadeel dat door de inspecteur moet worden opgeheven.

Conclusie

Een doorschuifbeschikking die niet gelijktijdig met de aanslag is vastgesteld, wordt niet afzonderlijk vermeld op het aanslagbiljet. Dit zou op grond van een grammaticale uitleg tot gevolg hebben dat artikel 9.6, vierde lid, Wet IB 2001 niet van toepassing is. Dit is echter niet de bedoeling van de wetgever geweest. Daarom valt ook de losse doorschuifbeschikking onder het bereik van artikel 9.6 Wet IB 2001.

KG:206:2022:2 Bezwaar tegen nihilaangifte omzetbelasting of tegen voldoening op aangifte omzetbelasting kan ertoe leiden dat meer belasting wordt teruggegeven dan eerder is voldaan

Publicatiedatum 20-12-2022 | Standpunt

Casus 1

Een belastingplichtige dient tijdig een nihilaangifte omzetbelasting in over het vierde kwartaal 2020. Enige tijd later komt belastingplichtige erachter dat hij over dat tijdvak recht heeft op een teruggaaf van € 20.000. Belastingplichtige komt in bezwaar tegen deze nihilaangifte en vraagt € 20.000 terug.

Vraag 1

Kan bezwaar worden gemaakt tegen de nihilaangifte c.q. nihil-betaling en kan dit leiden tot een teruggaaf?

Casus 2

Een belastingplichtige dient tijdig een aangifte omzetbelasting in over het vierde kwartaal 2020 naar een te betalen bedrag van € 5.000. Het aangegeven bedrag aan omzetbelasting wordt tijdig betaald. Enige tijd later komt belastingplichtige erachter dat hij over dat tijdvak eigenlijk € 5.000 had moeten terugvragen in plaats van € 5.000 te voldoen op aangifte. Belastingplichtige komt tijdig in bezwaar tegen de voldoening op aangifte en vraagt € 10.000 terug.

Vraag 2

Kan een bezwaar tegen de voldoening op aangifte ertoe leiden dat meer belasting wordt teruggegeven dan eerder is voldaan?

Antwoorden

1. Ja.
2. Ja.

Toelichting

1. Op basis van de letterlijke tekst van artikel 26 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) is er geen mogelijkheid om tegen een nihilaangifte in bezwaar en beroep te komen. Dit levert een lacune in de rechtsbescherming op. Met het arrest van de [Hoge Raad van 5 februari 2021, ECLI:NL:HR:2021:179](#) in het achterhoofd, neemt de kennisgroep het standpunt in dat in deze leemte kan worden voorzien door een tijdige nihilaangifte gelijk te stellen met een voldoening op aangifte van nihil.
2. Op grond van artikel 26, tweede lid, AWR, wordt de voldoening of afdracht op aangifte, dan wel de inhouding door een inhoudingsplichtige, van een bedrag als belasting voor de mogelijkheid van beroep gelijkgesteld met een voor bezwaar vatbare beschikking van de inspecteur. De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 18 december 1991, [ECLI:NL:HR:1991:BH8149](#) impliciet geoordeeld dat bezwaar kan worden gemaakt tegen een negatieve voldoening op aangifte teneinde een (grotere) teruggaaf te realiseren. Deze omweg is bij een teruggaafbeschikking niet (meer) nodig, want de teruggaafbeschikking is een voor bezwaar vatbare beschikking. Als het gaat om een positieve voldoening op aangifte of een voldoening van nihil, dan biedt het arrest van de Hoge Raad naar het oordeel van de kennisgroep voldoende grond om het bezwaar ontvankelijk te achten, ook voor het deel dat ziet op het verkrijgen van een teruggaaf.

Beschouwing

Vooraf

Vaststaat dat een belastingplichtige tegen zijn voldoening op aangifte van € 100.000 in zijn bezwaar, waarin wordt aangevoerd dat € 20.000 te veel is betaald, kan worden ontvangen. Eveneens staat vast dat een belastingplichtige tegen een teruggaafbeschikking van € 100.000 in zijn bezwaar, waarin wordt aangevoerd dat € 20.000 te weinig is teruggevraagd, kan worden ontvangen. De vraag die nu voorligt is of een bezwaar tegen de voldoening op aangifte, dat strekt tot een teruggaaf die groter is dan het voldane bedrag, ook voor het teruggavedeel “onder nul” ontvankelijk is. Hetzelfde geldt voor het bezwaar tegen een nihilaangifte, waarbij niets is voldaan en er ook geen teruggaafbeschikking is. Kan in dat geval in bezwaar een teruggaaf worden gerealiseerd? Naar het oordeel van de kennisgroep is er sprake van een rechtstekort, op het moment dat geoordeeld zou worden dat het deel “onder nul” niet in bezwaar aan de orde kan komen. In navolging van het arrest van de [Hoge Raad van 5 februari 2021, ECLI:NL:HR:2021:179](#) zou deze leemte moeten worden weggenomen. De kennisgroep is van oordeel dat de huidige rechtspraak reeds aanknopingspunten biedt om het deel “onder nul” in bezwaar aan de orde te laten komen.

Het gaat hier om ontvankelijkheidskwesties en die zijn van openbare orde. Dit betekent dat de rechter de ontvankelijkheid actief, dus zonder dat er door een partij een beroep op is

gedaan, zal toetsen. Het kan dus zijn dat de rechter anders zal oordelen dan de kennisgroep.

1. Kan bezwaar worden gemaakt tegen een nihilaangifte?

Artikel 26 AWR luidt als volgt:

“1. In afwijking van artikel 8:1 van de Algemene wet bestuursrecht kan tegen een ingevolge de belastingwet genomen besluit slechts beroep bij de bestuursrechter worden ingesteld, indien het betreft:

- a. een belastingaanslag, daaronder begrepen de in artikel 15 voorgeschreven verrekening, of*
- b. een voor bezwaar vatbare beschikking.*

2. De voldoening of afdracht op aangifte, dan wel de inhouding door een inhoudingsplichtige, van een bedrag als belasting wordt voor de mogelijkheid van beroep gelijkgesteld met een voor bezwaar vatbare beschikking van de inspecteur. De wettelijke voorschriften inzake bezwaar en beroep tegen zodanige beschikking zijn van overeenkomstige toepassing, voorzover de aard van de voldoening, de afdracht of de inhouding zich daartegen niet verzet.”

Op basis van de letterlijke tekst van artikel 26 AWR bestaat er geen mogelijkheid om tegen een nihilaangifte in bezwaar en beroep te komen. Er is immers geen sprake van een belastingaanslag of van een voor bezwaar vatbare beschikking en er is evenmin sprake van voldoening of afdracht op aangifte.

Bijl heeft voor deze situatie aandacht gevraagd in zijn annotatie onder HR 13 november 2009, ECLI:NL:HR:2009:BB6436, BNB 2010/50:

“3. (...) In dit verband wil ik nog wijzen op de aangifte die op nihil uitkomt. In de omzetbelasting kan dat door saldering van verschuldigde en aftrekbare belasting, maar ook door toepassing van de voorlopige vermindering voor kleine ondernemers. In de redenering van het Hof zou belanghebbende in dat geval geen enkele weg openstaan om bezwaar te maken. Er is immers geen sprake van een op aangifte voldaan bedrag aan belasting en ook niet van een (komende) teruggaafbeschikking. Uit een oogpunt van rechtsbescherming lijkt dat niet aanvaardbaar. Het is daarom volstrekt redelijk belastingplichtige de mogelijkheid te geven binnen zes weken na indiening van de aangifte daartegen bezwaar te maken. Aldus reeds, impliciet, HR 18 december 1991, nr. 27 128, BNB 1992/183.”*

Het Hof 's-Gravenhage heeft op 30 maart 2012, ECLI:NL:GHSGR:2012:BW8025, een uitspraak gedaan in lijn met hetgeen hiervoor door Bijl is voorgesteld:

“7.3. De wettelijke bepalingen vormen een gesloten stelsel van rechtsbescherming. Dit stelsel voorziet niet uitdrukkelijk in de mogelijkheid tegen een nihilaangifte voor de omzetbelasting als die van 21 maart 2008 een rechtsmiddel aan te wenden. Nu de nihilaangifte tot en met de laatste dag van de daarvoor gestelde termijn, 31 maart 2008, niet is gewijzigd (belanghebbende heeft vóór het einde van de aangiftetermijn geen handeling verricht die als

wijziging van de aangifte kan worden beschouwd), stelt het Hof vast dat belanghebbende per die datum binnen het wettelijke stelsel een bedrag van nihil als verschuldigde belasting op aangifte heeft voldaan. Zulks is gelijk te stellen met een voor bezwaar vatbare beschikking van de Inspecteur. Hieraan staat niet in de weg dat voor de betaling van het bedrag van nihil feitelijk geen handeling is verricht.”

Het ging in deze casus om een nihilaangifte over het jaar 2007, waarbij op een later moment (buiten de bezwaartermijn) een suppletieaangifte met een terug te geven bedrag werd ingediend.

Zoals gezegd is er op basis van de letterlijke tekst van artikel 26 AWR geen mogelijkheid om tegen een nihilaangifte in bezwaar en beroep te komen. Dit levert een lacune in de rechtsbescherming op.

In zijn arrest van 5 februari 2021, ECLI:NL:HR:2021:179 constateerde de Hoge Raad een leemte in de rechtsbescherming. De Hoge Raad oordeelde dat de rechter in die leemte moet voorzien.

De Hoge Raad overwoog in dat arrest:

“3.4 Uit die parlementaire geschiedenis blijkt dat de wetgever zich bewust was van het belang dat gemoeid is met het bieden van effectieve rechtsbescherming voor de burger die geconfronteerd wordt met een besluit van een afnemer dat mede is gebaseerd op authentieke gegevens uit de basisregistratie inkomsten. De wetgever heeft willen voorkomen dat het voor die burger onmogelijk zou zijn om op enig moment ten minste eenmaal de juistheid van die gegevens in rechte te bestrijden, hetzij naar aanleiding van de regeling van de belastingaanslag, hetzij naar aanleiding van het gebruik van het inkomensgegeven. Deze bedoeling van de wetgever strookt met de in het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (hierna: EVRM) gewaarborgde rechten. Artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM (hierna: EP) brengt immers mee dat een maatregel die het ongestoorde genot van eigendom aantast niet als ‘lawful’ kan worden aangemerkt indien zij geen procedurele garanties inhoudt die de betrokkene een redelijke mogelijkheid bieden tot effectieve betwisting van de rechtmatigheid van die maatregel. De aanspraak op een wettelijk voorziene tegemoetkoming in de kosten van levensonderhoud behoort tot de door artikel 1 EP beschermde eigendomsrechten.

Voorts dienen geschillen inzake ‘welfare allowances’ te worden aangemerkt als de vaststelling van ‘civil rights and obligations’ zodat ook uit artikel 6 EVRM voortvloeit dat de rechter effectieve rechtsbescherming moet kunnen bieden.

3.5 In het licht van het hiervoor overwogene vertoont de tekst van de in Hoofdstuk IVA AWR opgenomen regeling, met name de artikelen 21j en 21k AWR, een leemte. Uit de tekst en de wetsgeschiedenis van Hoofdstuk IVA AWR blijkt niet dat de wetgever aandacht heeft besteed aan de noodzaak aan degene tegen wie het oorspronkelijke besluit van de afnemer is gericht

een rechtsingang te bieden in geval diens bezwaren (mede) zijn gericht tegen de inkomensgegevens van een derde, zoals een (ex-) partner.

3.6 Gelet op het hiervoor in 3.4 overwogene zal de rechter in deze leemte moeten voorzien. Dat kan geschieden door artikel 21j, lid 1, AWR zo uit te leggen dat met een voor bezwaar vatbare beschikking van de inspecteur gelijkgesteld wordt het inkomensgegeven zoals dat met het oorspronkelijke besluit van de afnemer op grond van artikel 21f, lid 3, AWR is bekendgemaakt in alle gevallen waarin het inkomensgegeven niet reeds voorafgaand aan dat besluit bij een voor bezwaar vatbare belastingaanslag of beschikking bekend is gemaakt aan degene tot wie dat oorspronkelijke besluit zich richt."

Bij het doen van aangifte omzetbelasting wordt de verschuldigde omzetbelasting verminderd met de voorbelasting. Afhankelijk van het saldo wordt vervolgens de rechtsingang bepaald. Bij een positief saldo is de voldoening op aangifte de rechtsingang. Bij een negatief saldo is de teruggaafbeschikking de rechtsingang. Het strookt niet met de procedurele rechtvaardigheid van artikel 1 van het Eerste Protocol bij het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden dat de belastingplichtige wiens aangifte op nihil uitkomt, verstoken van een rechtsingang zou blijven. Met het arrest van de Hoge Raad in het achterhoofd, neemt de kennisgroep het standpunt in dat in deze leemte kan worden voorzien door een nihilaangifte gelijk te stellen met een voldoening (van nihil).

2. Procesbelang

Als bezwaar is gemaakt tegen een voldoening op (een positieve) aangifte of tegen een aangifte van nihil, waarbij wordt verzocht om een teruggaaf, dan is het de vraag of voor het teruggaafgedeelte "onder nul" wel sprake is van een procesbelang. Daarvoor is maatgevend het arrest van de Hoge Raad van 11 april 2014, ECLI:NL:HR:2014:878, waarin het volgende is overwogen:

"3.4.2. Bij de beoordeling van het middel is het volgende van belang. Een bezwaar, beroep of (incidenteel) hoger beroep moet niet-ontvankelijk worden verklaard als de indiener van dat rechtsmiddel geen belang daarbij heeft. Daarvan is sprake als het aanwenden van het rechtsmiddel, ongeacht de gronden waarop het steunt, hem niet in een betere positie kan brengen met betrekking tot het bestreden besluit en eventuele bijkomende (rechterlijke) beslissingen zoals die met betrekking tot proceskosten en griffierecht. Indien het aangewende rechtsmiddel de indiener ervan wel in een betere positie kan brengen met betrekking tot het bestreden besluit dan wel eventuele bijkomende beslissingen en voldaan is aan de overige ontvankelijkheidsvereisten, moet het rechtsmiddel ontvankelijk worden geacht, moeten de door de indiener aangevoerde gronden worden onderzocht en moet worden beoordeeld of het rechtsmiddel wel of niet gegrond is".

De Hoge Raad voegt daar in zijn arrest van 12 mei 2017, ECLI:NL:HR:2017:844 nog aan toe:

"2.3.3 (...) Opmerking verdient dat de rechtsmiddelen van bezwaar en beroep slechts kunnen strekken tot verlaging van de bestreden aanslag onderscheidenlijk verhoging van het bij de

verliesvaststellingsbeschikking vastgestelde bedrag.”

De kennisgroep is van oordeel dat deze door de Hoge Raad ingezette lijn hier kan worden doorgetrokken. Het indienen van een bezwaarschrift tegen een nihilaangifte brengt belastingplichtige immers in een betere positie, omdat het kan leiden tot een teruggaaf. Hetzelfde geldt bij een voldoening op aangifte. Een teruggaaf brengt belastingplichtige in een nog betere positie dan een vermindering van de betaalde omzetbelasting tot nul. De kennisgroep heeft aan dit standpunt het volgende ten grondslag gelegd.

2.1. HR 18 december 1991, ECLI:NL:HR:1991:BH8149

In de lagere rechtspraak is de vraag naar procesbelang bij een teruggaaf “onder nul” na een positieve aangifte of een nihilaangifte al regelmatig aan de orde geweest (zie hierna onder 2.2). De Hoge Raad heeft zich er nog niet expliciet over uitgelaten, maar in zijn arrest van 18 december 1991, ECLI:NL:HR:1991:BH8149, BNB 1992/183 was een bezwaar tegen een negatieve aangifte ontvankelijk (dus niet via de band van de teruggaafbeschikking).

In het kort kwam het op het volgende neer. Belanghebbende geeft in haar aangifte als belastbare omzet een bedrag aan van fl. 1.649.768 en een aftrekbare voorbelasting van fl. 1.854.897. De aangifte resulteerde in een teruggevraagd bedrag van fl. 205.129. Belanghebbende wacht de teruggaafbeschikking niet af, maar dient – met toestemming van de inspecteur – beroep in tegen haar eigen ‘voldoening’ (thans artikel 26, tweede lid, AWR). Het hof ontvangt belanghebbende in haar beroep ondanks dat zij feitelijk niets heeft ‘voldaan’, overwegende dat deze situatie met een voldoening op aangifte kan worden gelijk gesteld.

Ook de Hoge Raad acht belanghebbende ontvankelijk, maar wijdt er verder niet over uit. De kennisgroep gaat ervan uit dat de Hoge Raad belanghebbende (impliciet) ontvankelijk heeft geacht, het betreft immers een punt van openbare orde.

Deze conclusie wordt onderschreven door verschillende annotatoren:

C. Hummel in FED 1992/368:

“Het ziet er naar uit dat de belanghebbende in deze situatie op twee verschillende manieren rechtsingang heeft; enerzijds op grond van art. 33, zevende lid, Wet OB 1968 jo. art. 23 AWR (bezwaar en beroep tegen de teruggaafbeschikking van de inspecteur) en anderzijds op grond van art. 24 AWR (bezwaar en beroep tegen eigen negatieve aangifte). Zeker is het niet, nu de Hoge Raad niet ingaat op het uitgebreide betoog van de A-G Van Soest op dit punt.”

A.L.C. Simons in BNB 1992/183:

“Ambtshalve door het hof en uitvoerig door de advocaat-generaal is de vraag beantwoord of een belanghebbende tegen zijn eigen negatieve (OB) aangifte bezwaar kan maken. Zij komen tot de, vanuit een goede rechtssystematiek mijns inziens vanzelfsprekende, conclusie dat art.

24 AWR, dat alleen spreekt van bezwaar tegen een bedrag dat als belasting op aangifte is voldaan, ook ziet op negatieve aangiften. De Hoge Raad gaat hier verder niet op in.”

Zie ook de aantekening in Vakstudie-Nieuws 1992/488, 36:

“In de procedure die leidde tot het arrest van 18 december 1991, nr. 27 128, speelde bij het hof de vraag of tegen een negatieve aangifte - die kennelijk volledig was gehonoreerd - bezwaar kan worden gemaakt. Het hof verwees hierbij naar een onder de vorige omzetbelastingwetgeving tot stand gekomen beslissing van de Tariefcommissie waarbij dit college wel bezwaar mogelijk achtte tegen een gedane - in onder die wetgeving nimmer negatieve - aangifte, doch niet tegen de beslissing op een volledig ingewilligd verzoek om teruggaaf. Niettemin oordeelde het hof - en ons inziens volledig terecht - dat onder de huidige wetgeving bezwaar tegen de eigen aangifte zowel kan worden gemaakt indien die aangifte positief is, als in het geval waarin deze negatief is, en eventueel ook reeds tot terugbetaling van het daarin begrepen bedrag heeft geleid.”

Bijl in zijn eerdergenoemde annotatie onder HR 13 november 2009, ECLI:NL:HR:2009:BB6436, BNB 2010/50:

“3. (...) In dit verband wil ik nog wijzen op de aangifte die op nihil uitkomt. In de omzetbelasting kan dat door saldering van verschuldigde en aftrekbare belasting, maar ook door toepassing van de voorlopige vermindering voor kleine ondernemers. In de redenering van het Hof zou belanghebbende in dat geval geen enkele weg openstaan om bezwaar te maken. Er is immers geen sprake van een op aangifte voldaan bedrag aan belasting en ook niet van een (komende) teruggaafbeschikking. Uit een oogpunt van rechtsbescherming lijkt dat niet aanvaardbaar. Het is daarom volstrekt redelijk belastingplichtige de mogelijkheid te geven binnen zes weken na indiening van de aangifte daartegen bezwaar te maken. Aldus reeds, impliciet, HR 18 december 1991, nr. 27 128, BNB 1992/183*.”

De Hoge Raad doet er het zwijgen toe, maar A-G Van Soest gaat wel uitgebreid op de ontvankelijkheid in:

"2. De ontvankelijkheid van het beroep op het Hof

(...)

2.1. Het Hof heeft overwogen (...):

“(...) 6.4. Tot het oordeel (van het Hof, toevoeging kennisgroep) dat belanghebbende in haar beroep ontvankelijk is te achten, heeft bijgedragen dat - naar volgt uit de in BNB 1953/240 opgenomen uitspraak van de Tariefcommissie - belanghebbende haar bezwaren tegen het in de heffing van omzetbelasting betrekken van de litigieuze aanmaningskosten niet tot gelding zou kunnen brengen door middel van bezwaar en/of beroep tegen de beschikking die de Inspecteur naar aanleiding van de ingediende aangifte ingevolge artikel 33 van de Wet (op de omzetbelasting 1968 (Wet OB 1968)) zal nemen. (...)”

(...)

2.15. Inzake rijksbelastingen die geheven worden bij wege van voldoening op aangifte, opent art. 24 AWR uitdrukkelijk de mogelijkheid bezwaar te maken tegen het bedrag dat de reclamant zelf op aangifte heeft voldaan. In dit geval begint de bezwaartermijn te lopen met de voldoening.

2.16. Zolang het bedrag dat over een aangifteperiode voldaan moet worden, positief is, is er redelijkerwijs geen twijfel over mogelijk, dat het desbetreffende bezwaar betrekking kan hebben zowel op de positieve bestanddelen - de verschuldigd geworden omzetbelasting - als op de negatieve bestanddelen - de aftrekbare voorbelasting -, als ook op eventuele andere elementen van de berekening.

2.17. Is de inspecteur het ermee eens, dat het aangegeven en voldane bedrag te hoog was, dan zal de uitspraak op het bezwaarschrift strekken tot teruggaaf van het te veel voldane.

2.18. Het is verdedigbaar, dat de zojuist bedoelde uitspraak (van de tariefkamer, toevoeging kennisgroep) niet kan strekken tot teruggaaf van meer dan het op de aangifte voldane, ook al vloeit zonder meer uit het ingediende en gegrond bevonden bezwaar voort, dat de aangifte negatief had moeten zijn.

2.19. In dat geval zou het meerdere niet meer teruggegeven kunnen worden, aangezien de wet inhoudt, dat het verzoek om teruggaaf bij de aangifte gedaan moet worden.

2.20. Dit resultaat is zo ongerijmd, dat hetgeen ik hiervoor onder 2.18 verdedigbaar noemde, beter niet aanvaard kan worden.

2.21. Derhalve kan de hiervoor onder 2.17 bedoelde uitspraak op het bezwaarschrift strekken tot teruggaaf niet alleen van het op aangifte voldane bedrag, maar mede van hetgeen de reclamant overigens toekomt.

2.22. Indien evenwel de aangifte reeds onmiddellijk negatief is, dan brengt het wettelijke systeem mee, dat er in ieder geval een beschikking van de inspecteur moet komen tot verlening van teruggaaf. Tegen deze beschikking staat bezwaar open, waarbij ik de hiervoor onder 2.3 geciteerde uitspraak van de TC achterhaald acht door de wetswijziging van 1968, in verband met de inwerkingtreding voor de omzetbelasting van de AWR.

2.23. Ik meen derhalve, dat ook in dit geval het (op art. 23 AWR berustende) bezwaar tegen de beschikking afwijkingen kan bevatten van de gedane aangifte.

2.24. Ik meen derhalve anders dan het Hof, dat het de belanghebbende vrij gestaan zou hebben de beschikking van de inspecteur af te wachten en vervolgens, binnen de met de dagtekening van de beschikking ingaande bezwaartermijn, bezwaar te maken met het betoog, dat haar ten onrechte geen teruggaaf is verleend van de omzetbelasting, berekend over de aanmaningskosten.

2.25. Dit alles is echter zo subtiel en onzeker, dat het mij alleszins gepast voorkomt, dat het Hof de belanghebbende in haar eerder gemaakte „bezwaar” heeft ontvangen (nu de inspecteur die rechtstreekse weg kennelijk heeft willen openen).

2.26. Dat er aldus voor deze bijzondere situatie onder omstandigheden op twee verschillende manieren rechtsingang zou worden verkregen, kan ik niet als een bezwaar zien, nu de betrokkenen op beide manieren bij dezelfde belastingambtenaar en/of bij hetzelfde rechtscollege terecht komen.

2.27. Een voorbeeld van een dergelijke dubbele rechtsingang geeft HR 24 juni 1987, BNB 1987/248 (FED 1987/421, met noot van J.E.A.M. van Dijk.), in welk geval de belanghebbende opgekomen was tegen de aanslag in de inkomstenbelasting, maar desgeraden ook op had kunnen komen tegen de inhouding van loonbelasting.”

2.2. Lagere rechtspraak

In de lagere rechtspraak wordt al enige tijd geworsteld met dit vraagstuk. Hof Arnhem (13 oktober 2009, ECLI:NL:GHARN:2009:BK1123, r.o. 4.10 t/m 4.16) en Hof Leeuwarden (11 mei 2010, ECLI:NL:GHLEE:2010:BM6070, r.o. 4.5 t/m 4.13), hebben - in nagenoeg dezelfde bewoordingen - geoordeeld dat strikte wetstoepassing ertoe leidt dat niet meer kan worden teruggeven dan het bedrag dat op aangifte is voldaan, maar dat niettemin bezwaar tegen een voldoening op (een positieve) aangifte kan leiden tot een teruggaaf “onder nul”.

Hof Arnhem oordeelde:

“4.10 (...) Het is naar het oordeel van het Hof buiten redelijke twijfel dat het bezwaar tegen de voldoening op aangifte betrekking kan hebben zowel op positieve bestanddelen – de verschuldigd geworden omzetbelasting – als ook op eventuele andere elementen van de berekening (zie ook de Conclusie van Van Soest bij het arrest van de Hoge Raad van 18 december 1991, nr. 27.128, BNB 1992/183). Dit leidt het Hof tot de conclusie dat het verzoek om teruggaaf van omzetbelasting over het onderhavige tijdvak (1 januari 2005 tot en met 31 december 2005) derhalve ook in deze procedure tegen de voldoening op aangifte over dat tijdvak aan de orde kan worden gesteld. Strikte wetstoepassing leidt er naar het oordeel van het Hof echter toe dat niet meer kan worden teruggeven dan het bedrag dat op aangifte is voldaan. (...)

4.11 Naar het oordeel van het Hof dient strikte toepassing van de nationale wet op grond van het hiernavolgende echter achterwege te blijven.

(...)

4.15 Tot slot vindt het Hof aanknopingspunten voor zijn in 4.8 gegeven oordeel in het arrest van de Hoge Raad van 16 januari 2009, 08/02766, LJN: BG9883 en BNB 2009/66. De Hoge Raad overweegt daarin onder meer het volgende:

‘3.3.2. Voor zover het middel strekt ten betoge dat in dit geval sprake is van teruggaven die zijn verleend naar aanleiding van ingevolge de belastingwet gedane verzoeken, faalt het. De

door belanghebbende gedane verzoeken om teruggaaf van betaalde belasting kwamen voort uit de opvatting dat zij door de desbetreffende bedragen te betalen de belastingwet onjuist had toegepast. De mogelijkheid tot het – buiten de bezwaartermijn – doen van een dergelijk verzoek is niet in de belastingwet voorzien. (...).’

Hoewel de Hoge Raad in eerdere arresten uitdrukkelijk heeft beslist dat een verzoek om teruggaaf van omzetbelasting dat niet bij de aangifte wordt gedaan, te laat is (vergelijk HR 4 september 1991, nr. 27.161, BNB 1991/315 en HR 19 mei 1993, nr. 28.687, BNB 1993/243, begrijpt het Hof de hiervoor geciteerde overweging aldus dat een verzoek om teruggaaf nog tijdig is indien het verzoek voor afloop van de termijn waarbinnen bezwaar tegen de voldoening op aangifte mogelijk is, wordt gedaan.”

Als er bezwaar is gemaakt tegen een voldoening op aangifte, merkt de inspecteur met enige regelmaat het deel dat ziet op het verkrijgen van een teruggaaf aan als een verzoek om teruggaaf. Dat verzoek wordt dan niet-ontvankelijk verklaard, omdat het te laat is ingediend. Deze – naar het oordeel van de kennisgroep onterechte - opsplitsing van het bezwaar, zorgt ervoor dat de rechtbank niet (meer) toekomt aan de vraag of het bezwaar tegen de voldoening kan leiden tot een teruggaaf.

Zie de uitspraak van de Rechtbank Den Haag van 8 april 2014, ECLI:NL:RBDHA:2014:9069 waarin het volgende is overwogen:

“26. Verweerder heeft het bezwaarschrift van eiseres voor zover het de voldoening overtreft tevens aangemerkt als een verzoek om teruggaaf en dit verzoek niet-ontvankelijk verklaard omdat het te laat is ingediend. Nu verweerder ter zake nog geen uitspraak op bezwaar heeft gedaan en overigens niet is gesteld of gebleken dat sprake is van een situatie als bedoeld in artikel 6:10 van de Algemene wet bestuursrecht, moet het beroep voor zover dit is gericht tegen de beslissing op dat verzoek om teruggaaf niet-ontvankelijk worden verklaard. 27. Naar het oordeel van de rechtbank heeft verweerder zich echter ten onrechte op het standpunt gesteld dat het bezwaarschrift slechts is gericht tegen hetgeen op de aangifte is voldaan. Weliswaar kan de voldoening op aangifte niet verder worden teruggebracht dan tot nihil, maar dat betekent niet dat het meerdere waarvoor eiseres stelt recht op teruggaaf te hebben geen deel kan uitmaken van het bezwaar. Het bezwaar houdt immers feitelijk in dat ten onrechte een te betalen bedrag is aangegeven terwijl er een teruggaaf gevraagd had moeten worden. Nu uit het voorgaande volgt dat het bezwaar gegrond moet worden verklaard, houdt dat tevens in dat eiseres recht heeft op teruggaaf van omzetbelasting.”

En diezelfde rechtbank overweegt op 25 oktober 2016 in ECLI:NL:RBDHA:2016:13229:

“5. Verweerder heeft het bezwaarschrift van eiseres voor zover de gevraagde teruggaaf de voldoening op aangifte overtreft, aangemerkt als een verzoek om teruggaaf en dit verzoek niet-ontvankelijk verklaard omdat het te laat is ingediend. Tegen een dergelijke niet-ontvankelijk verklaring staat bezwaar open. Gesteld noch gebleken is dat afzonderlijk bezwaar is gemaakt tegen de niet-ontvankelijk verklaring van het verzoek om teruggaaf, zodat het beroepschrift voor wat betreft dit onderdeel als een bij een verkeerde instantie

ingediend bezwaar moet worden aangemerkt en aan verweerder moet worden doorgestuurd ter behandeling als bezwaarschrift. Voor zover het beroep is gericht tegen de beslissing op het verzoek om teruggaaf, is de rechtbank derhalve onbevoegd.”

Dit oordeel is in hoger beroep overgenomen door [Hof Den Haag in zijn uitspraak van 9 mei 2017, ECLI:NL:GHDHA:2017:1384](#) ³¹. De Hoge Raad komt in zijn arrest van [19 oktober 2018, ECLI:NL:HR:2018:1836](#) ³², niet aan het op dit punt voorgestelde cassatiemiddel toe.

In een meer recente zaak is het de Rechtbank Noord-Nederland die op 19 september 2019, [ECLI:NL:RBNNE:2019:3951](#) bij een nihilaangifte het bezwaar niet-ontvankelijk verklaard vanwege het ontbreken van een voorwerp. Tegen deze uitspraak is hoger beroep ingesteld door de inspecteur. Belanghebbende had aangifte omzetbelasting gedaan naar een verschuldigde omzetbelasting van € 2. Op de verschuldigde omzetbelasting is in deze aangifte een bedrag van € 2 aan voorbelasting in aftrek gebracht.

“3. De rechtbank zal eerst oordelen over de ontvankelijkheid van het bezwaarschrift. Op grond van artikel 14, eerste lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968 moet de in een tijdvak verschuldigd geworden belasting op aangifte worden voldaan. Artikel 26, derde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) bepaalt onder meer dat de voldoening op aangifte van een bedrag voor de mogelijkheid van beroep wordt gelijkgesteld met een voor bezwaar vatbare beschikking. Artikel 7:1 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) brengt mee dat de mogelijkheid om beroep in te stellen afhangt van de mogelijkheid om bezwaar te maken.

4. Eiser heeft over het tijdvak juni 2015 een aangifte gedaan die per saldo niet leidde tot een verschuldigd bedrag aan OB. Eiser heeft daarom over dit tijdvak geen belasting op aangifte voldaan. Aangezien er geen voldoening heeft plaatsgevonden, is eveneens geen sprake van een met een beschikking gelijk te stellen voldoening in de zin van art 26, derde lid, van de AWR. Het bezwaar van eiser heeft dan ook geen voorwerp en moet niet-ontvankelijk worden verklaard (vgl. Hoge Raad 21 mei 2010, [ECLI:NL:HR:2010:BG5375](#) en Hof Arnhem-Leeuwarden 30 mei 2017, [ECLI:NL:GHARL:2017:4578](#)).

5. De rechtbank volgt eiser niet in zijn stelling dat afzonderlijk naar de elementen van de aangifte moet worden gekeken en dat het bezwaar zich richt tegen het in de aangifte vermelde bedrag van de verschuldigde OB. De rechtbank wijst eiser er daarbij op dat het wettelijke systeem, zoals hiervoor weergegeven bij overweging 3., voor voldoeningsbelastingen niet uitgaat van een bezwaar tegen de aangifte zelf, maar van een bezwaar tegen de voldoening op aangifte.”

3. Conclusie

Op grond van artikel 26, tweede lid, AWR, wordt de voldoening of afdracht op aangifte, dan wel de inhouding door een inhoudingsplichtige, van een bedrag als belasting voor de mogelijkheid van beroep gelijkgesteld met een voor bezwaar vatbare beschikking van de inspecteur. De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 18 december 1991,

ECLI:NL:HR:1991:BH8149, impliciet geoordeeld dat bezwaar kan worden gemaakt tegen een negatieve voldoening op aangifte teneinde een (grotere) teruggaaf te realiseren. Deze omweg is bij een teruggaafbeschikking niet (meer) nodig, want de teruggaafbeschikking is een voor bezwaar vatbare beschikking. Als het gaat om een positieve voldoening of een voldoening van nihil, dan biedt het arrest van de Hoge Raad naar het oordeel van de kennisgroep voldoende grond om het bezwaar ontvankelijk te achten, ook voor het deel dat ziet op het verkrijgen van een teruggaaf. De kennisgroep wijst er op dat dan geen teruggaafbeschikking volgt, maar een beslissing op bezwaar en bij een gegrond bezwaar resulteert dit in een teruggaaf.

KG:206:2022:3 Definitieve aanslag inkomstenbelasting in het jaar van overlijden

Publicatiedatum 20-12-2022 | Standpunt

Aanleiding

Belastingplichtige is op 1 maart 2021 overleden. Aan de erfgenamen van belastingplichtige is ten behoeve van de aangifte inkomstenbelasting 2021 een papieren F-Biljet uitgereikt. Dat biljet wordt op 1 juli 2021 ingestuurd naar de Belastingdienst. Kort daarna verzoeken de erfgenamen aan de inspecteur om zo spoedig mogelijk de definitieve aanslag inkomstenbelasting 2021 op te leggen.

Vraag

Kan de definitieve aanslag inkomstenbelasting 2021 na overlijden van belastingplichtige in dat jaar worden vastgesteld in 2021?

Antwoord

Ja, ingeval van overlijden van belastingplichtige is het mogelijk om de definitieve aanslag inkomstenbelasting over het overlijdensjaar vast te stellen voor het einde van dat jaar.

Het bestaan van deze mogelijkheid betekent echter niet dat de inspecteur verplicht is om voor afloop van het jaar van overlijden de definitieve aanslag op te leggen. De inspecteur kan ook ervoor kiezen om een voorlopige aanslag inkomstenbelasting vast te stellen, bijvoorbeeld wanneer de definitieve omvang van de materiële belastingschuld over het overlijdensjaar nog niet duidelijk is.

Beschouwing

1. Wettelijk kader

Ingevolge artikel 2.3 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001) wordt de inkomstenbelasting geheven over het door de belastingplichtige in het kalenderjaar genoten belastbare inkomen uit werk en woning, belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang en belastbare inkomen uit sparen en beleggen.

Indien de belastingplichtige een fiscale partner heeft, is in artikel 2.17 Wet IB 2001 de toerekening van inkomensbestanddelen en vermogensbestanddelen tussen de belastingplichtige en zijn fiscale partner geregeld.

"1. Inkomensbestanddelen van de belastingplichtige en zijn partner worden in aanmerking genomen bij degene door wie de inkomensbestanddelen zijn genoten of op wie deze drukken. Bestanddelen van de rendementsgrondslag van de belastingplichtige en zijn partner worden in aanmerking genomen bij degene tot wiens bezit die bestanddelen behoren.

2. Gemeenschappelijke inkomensbestanddelen, de gezamenlijke grondslag sparen en beleggen, bedoeld in artikel 5.2, tweede lid, en de op grond van artikel 9.2 als voorheffing in aanmerking te nemen geheven dividendbelasting, van de belastingplichtige en zijn partner worden geacht bij hen op te komen, tot hun bezit te behoren onderscheidenlijk als voorheffing in aanmerking te worden genomen, in de onderlinge verhouding die zij daarvoor ieder jaar bij het doen van aangifte kiezen.

(...)

7. Indien de belastingplichtige gedurende een deel van het kalenderjaar een partner heeft wordt hij voor de toepassing van dit artikel geacht het gehele kalenderjaar die partner te hebben gehad indien hij daarvoor samen met die partner kiest."

Artikel 11 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) luidt, voor zover van toepassing, als volgt:

"3. De bevoegdheid tot het vaststellen van de aanslag vervalt door verloop van drie jaren na het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan. Indien voor het doen van aangifte uitstel is verleend, wordt deze termijn met de duur van dit uitstel verlengd. Indien binnen zes maanden voor het einde van de termijn, bedoeld in de eerste zin, een verzoek als bedoeld in artikel 6, tweede of derde lid, wordt gedaan of gegevens als bedoeld in artikel 9, vierde lid, worden verstrekt, wordt die termijn met zes maanden verlengd.

4. Voor de toepassing van het derde lid wordt belastingschuld, waarvan de grootte eerst kan worden vastgesteld na afloop van het tijdvak waarover de belasting wordt geheven, geacht te zijn ontstaan op het tijdstip waarop dat tijdvak eindigt."

Over het ontstaan van de belastingschuld bepaalt artikel 2 Uitvoeringsregeling AWR 1994:

"1. Met betrekking tot belastingen welke bij wege van aanslag worden geheven, is de belastingplichtige die niet binnen zes maanden na het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan is uitgenodigd tot het doen van aangifte, gehouden de inspecteur om uitnodiging tot het doen van aangifte te verzoeken.

(...)

5. Voor de toepassing van het eerste lid wordt een belastingschuld waarvan de grootte eerst kan worden vastgesteld na afloop van het tijdvak waarover de belasting wordt geheven, geacht te zijn ontstaan op het tijdstip waarop dat tijdvak of de belastingplicht eindigt."

2. Wetsgeschiedenis

Uit de tekst van artikel 11, vierde lid, AWR volgt dat het vierde lid alleen geldt voor de toepassing van het derde lid. In de Memorie van Toelichting (Kamerstukken II 1954/55, 4080, nr. 3, p. 15) staat daarover het volgende:

"Om in gevallen waarin de grootte van de belastingschuld bepaald wordt of mede bepaald wordt door feiten die zich in de loop van een tijdvak voordoen (zoals bij de inkomstenbelasting in haar tegenwoordige vorm en bij de vennootschapsbelasting het geval is) iedere twijfel omtrent de vraag, wanneer die schuld ontstaat, uit te sluiten, is de bepaling van het vierde lid opgenomen. Die bepaling heeft een beperkte strekking; zij geldt alleen voor de toepassing van artikel 11, derde lid, en artikel 16, derde lid."

De inkomstenbelasting hanteert als uitgangspunt een individuele benadering van de belastingplichtige. Ook als sprake is van gemeenschappelijke inkomsten en aftrekposten blijft individualisering het uitgangspunt. In de Memorie van Toelichting bij de Wet IB 2001 (Belastingherziening 2001), Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 87 is het volgende opgenomen met betrekking tot (het huidige) artikel 2.17 Wet IB 2001:

"Het eerste lid geeft het uitgangspunt van de verdeling van inkomsten en aftrekposten tussen partners weer: de belastingheffing wordt zoveel mogelijk geïndividualiseerd."

De invoering van een nieuwe tariefstructuur, in het bijzonder de introductie van een individuele heffingskorting en een vast tarief voor inkomsten uit vermogen, biedt mogelijkheden voor een verdergaande individualisering van inkomen en aftrekposten."

Het systeem van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 was te karakteriseren als een mengvorm van een systeem gebaseerd op individuele heffing en een systeem gebaseerd op gezinsheffing. De gezinsbenadering bleek onder meer uit de toerekeningsregel van artikel 5 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964."

Individualiseren op het terrein van de inkomstenberekening betekent dat bij partners inkomsten worden belast bij de partner die geniet er van de inkomsten. Aftrekbare uitgaven komen dan in aanmerking bij de partner die de uitgaven (verschuldigd) betaalt c.q. op wie de uitgaven 'drukken'. Individualisering kan voor een belangrijk deel worden bereikt door de toerekeningsregels van artikel 5, eerste tot en met vierde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 te laten vervallen."

Ten aanzien van de mogelijkheid om gemeenschappelijke inkomensbestanddelen te verdelen in het geval er niet het gehele jaar sprake is van partnerschap door overlijden, is in de Memorie van Toelichting bij de Wet IB 2001 (Belastingherziening 2001), Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 90 het volgende opgemerkt:

"Op grond van het zesde lid (thans zevende lid, toevoeging kennisgroep) kunnen de belastingplichtige en zijn partner in een jaar waarin een huwelijk, een (echt)scheiding of overlijden plaats heeft (zogenoemde deeljaren) ervoor kiezen gedurende het gehele jaar als partner van elkaar te worden aangemerkt. Het gevolg hiervan is dat ook voor hen het regime

van artikel 2.4.4, tweede tot en met vierde lid ter zake de vrije toerekening van gemeenschappelijke inkomensbestanddelen openstaat.”

Indien er niet voor wordt gekozen om het gehele jaar als fiscaal partner aangemerkt te worden, zijn de toerekeningsregels van artikel 2.17 Wet IB 2001 niet van toepassing. In de Memorie van Toelichting bij de Veegwet Wet IB 2001, Kamerstukken II 2000/01, 27 746, nr. 3, p. 4 is hierover opgemerkt:

“Bij partnerschap gedurende een deel van het jaar geldt dan het zesde lid (thans zevende lid, toevoeging kennisgroep) dat aangeeft dat gekozen kan worden om behandeld te worden alsof de belastingplichtige het gehele jaar die partner heeft gehad. Indien partners niet daarvoor kiezen in geval van deeljaarproblematiek ontstond onder de nog niet gewijzigde wettekst het probleem dat geen van de toerekeningsregels van artikel 2.17 van toepassing is. Bij de inkomensbestanddelen geldt dan het eerste lid dat zegt dat inkomensbestanddelen van de belastingplichtige en zijn partner in aanmerking worden genomen bij degene door wie die bestanddelen zijn genoten of op wie deze drukken. Voor bestanddelen van de rendementsgrondslag is dat niet geregeld. Daarom is voor die bestanddelen thans opgenomen dat die in aanmerking worden genomen bij degene tot wiens bezit die bestanddelen behoren.”

Bij de invoering van één peildatum voor de grondslag sparen en beleggen is in de Nota van Wijziging bij de Fiscale vereenvoudigingswet 2010, Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 8, p. 7 en 8 het volgende aangegeven:

“Artikel III, onderdeel EA (artikel 2.17 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In verband met de invoering van één peildatum wordt het forfaitair rendement bij overlijden niet meer naar tijdsgelang herleid (artikel III, onderdeel R). Het forfaitair rendement wordt voor het hele jaar bij de erfflater in aanmerking genomen. Bij de erfgenamen is er in dat jaar geen peildatum en wordt pas het daaropvolgende jaar forfaitair rendement in aanmerking genomen. In dat kader zijn er geen bezwaren meer tegen dat partners in een overlijdensjaar de gezamenlijke grondslag sparen en beleggen aan elkaar toerekenen. De onderhavige wijziging strekt daartoe. Bij deze wijziging wordt uitgegaan van de wettekst zoals die luidt na inwerkingtreding van het Wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2010.”

3. Materiële belastingschuld

3.1. Ontstaan materiële belastingschuld

Bij tijdvakbelastingen doen zich gedurende een vooraf vastgestelde periode, het tijdvak, doorlopend belastbare feiten voor. In de loop van het tijdvak ontstaan dan voortdurend materiële belastingschulden. De materiële belastingschuld ontstaat dus niet pas op het einde of na afloop van het tijdvak (zie De Werd in *Cursus Belastingrecht FBR 1.2.0.C*).