



Naam dienstonderdeel
Kennisgroep Formeel Recht

Contactpersoon	
	5.1.2e
M	5.1.2e
	5.1.2e

memo

Datum
18 juni 2021
Versienummer
21-206-0002

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 gewezen 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 gewezen 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 gewezen 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.