



Naam dienstonderdeel
Kennisgroep Formeel Recht

Contactpersoon
5.1.2e
(secretaris)

M 5.1.2e
5.1.2e@belastingdienst.nl

Datum
2 maart 2018

Versienummer
18-206-0003

Vastgesteld door
Kennisgroep Formeel Recht

Kopie aan
5.1.2e

Bijlagen
Geen

memo

Onderwerp

Behandeling verzoek om vaststelling of herziening voorlopige aanslag inkomstenbelasting bij niet of niet tijdig doen van aangifte

Casus

Aan belastingplichtige is een aangiftebiljet inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (IB/PVV) 2015 uitgereikt. Belastingplichtige heeft de aangifte IB/PVV 2015 niet ingediend vóór de uiterste indiendatum van 1 mei 2016, en ook niet binnen de termijn die in de aanmaning is gesteld. Na het verstrijken van deze termijnen doet belastingplichtige in 2016 een verzoek om herziening van de voorlopige aanslag IB/PVV 2015 die in 2015 is vastgesteld.

Vragen

1. Hoe moet worden omgegaan met een verzoek om vaststelling of herziening van een voorlopige aanslag IB/PVV door een belastingplichtige die over hetzelfde jaar als waarop het verzoek ziet niet of niet binnen de gestelde termijn aangifte voor de inkomstenbelasting heeft gedaan?
2. Hoe moet worden bepaald of de aangifte inkomstenbelasting "niet of niet binnen de gestelde termijn" is gedaan?

Antwoorden

1. In de gegeven situatie dat het verzoek betrekking heeft op hetzelfde belastingjaar als waarvoor niet of niet tijdig aangifte is gedaan, kan de inspecteur het verzoek afwijzen op grond van artikel 13, lid 5, onderdeel c, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR). De bevoegdheid om een dergelijk verzoek af te wijzen is blijkens de wetsgeschiedenis bedoeld om fraude tegen te gaan. Of gebruik wordt gemaakt van deze bevoegdheid dient daarom naar de omstandigheden van het geval te worden beoordeeld. De afwijzende beslissing wordt gedaan bij een voor bezwaar vatbare beschikking (artikel 9.5, lid 2, van de Wet inkomstenbelasting 2001).
2. De toets of de aangifte niet of niet binnen de gestelde termijn is ingediend vindt op grond van artikel 13, lid 5, onderdeel c, AWR plaats op het moment van ontvangst van het verzoek. Of de aangifte op het moment van het verzoek 'binnen de gestelde termijn' is ingediend, moet worden beoordeeld aan de hand van artikel 9 AWR. Daarbij is de eventuele uitstel- en/of aanmaningstermijn ook relevant.

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

Artikel 13 AWR bevat de wettelijke regels die de inspecteur de discretionaire bevoegdheid verlenen om -al dan niet op verzoek- een (nadere) voorlopige aanslag op te leggen.

In de wetsgeschiedenis is onder meer het volgende vermeld:

"Artikel 13, eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) bepaalt dat de inspecteur een voorlopige aanslag kan opleggen. Een voorlopige aanslag kan door een of meer voorlopige aanslagen worden aangevuld, aldus artikel 13, derde lid, van de AWR. In de praktijk neemt regelmatig de belastingplichtige het initiatief tot het laten opleggen van een voorlopige aanslag en – door middel van een verzoek om herziening – tot het aanvullen van die voorlopige aanslag."
(MvT, 2013/2014, 33 754, nr. 3, p. 20)

Het wetsartikel lijkt dus te zien op zowel een verzoek om herziening van een bestaande voorlopige aanslag, als op een verzoek om eerste vaststelling van een voorlopige aanslag.

Artikel 13, lid 5, AWR luidt sinds de introductie van dat lid per 1 januari 2014 (Wet aanpak fraude toeslagen en fiscaliteit, Stb. 2013, 567), als volgt:

5. De inspecteur kan afzien van het opleggen van een voorlopige aanslag of een voorlopige aanslag opleggen tot een ander bedrag dan volgt uit het eerste lid, indien:
a. gerede twijfel bestaat over de juistheid van het adresgegeven van de belastingplichtige of indien dit gegeven ontbreekt;
b. de belastingplichtige een vergrijp heeft begaan waarvoor hem een bestuurlijke boete is opgelegd op grond van de artikelen 67cc, 67d of 67e of op grond van artikel 40 van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen of waarvoor hem een strafrechtelijke sanctie wegens een daaraan soortgelijk misdrijf is opgelegd, mits de bestuurlijke boete of strafrechtelijke sanctie binnen een periode van vijf jaren voorafgaand aan het jaar waarop de voorlopige aanslag betrekking heeft onherroepelijk is geworden;
c. de belastingplichtige niet of niet binnen de gestelde termijn aangifte voor de inkomstenbelasting heeft gedaan.

Door het stellen van voorwaarden aan het opleggen van (nadere) voorlopige aanslagen, biedt de wetgever instrumenten aan de inspecteur om mogelijke fraude met voorlopige aanslagen IB/PVV (lees: teruggaven) tegen te gaan. Het gaat om de volgende situaties:

- er is twijfel over het adresgegeven van belastingplichtige of dat gegeven ontbreekt geheel (letter a);
- er is aan belastingplichtige eerder een bestuurlijke boete, dan wel strafrechtelijke sanctie opgelegd (letter b);
- belastingplichtige heeft niet of niet tijdig aangifte voor de inkomstenbelasting gedaan (letter c).

Levert belastingplichtige niet de gegevens die nodig zijn voor de belastingheffing, doordat hij nalaat tijdig aangifte inkomstenbelasting te doen (letter c), dan ontstaat een verhoogd frauderisico, waardoor de inspecteur in beginsel kan afzien van het opleggen van een (nadere) voorlopige aanslag. Het ontbreekt de inspecteur dan immers aan de aangiftegegevens om een juiste schatting te kunnen maken van het bedrag waarop de aanslag uiteindelijk vastgesteld zal worden. De wetgever zegt hierover (MvT, 2013/2014, 33 754, nr. 3, p. 5/6):

"De Belastingdienst krijgt de bevoegdheid in dat geval aanvragen niet in behandeling te nemen, lopende betalingen te stoppen, voorlopige teruggaven en voorschotten op toeslagen te verminderen en definitieve aanslagen die een teruggaaf inhouden en definitieve toekenningen niet uit te betalen. Onder de huidige wetgeving bestaan ook al mogelijkheden om dit te doen, met name met betrekking tot uitbetalingen in de voorlopige sfeer. De huidige maatregel uniformeert dit bestaande juridische kader en breidt het uit tot het terrein van de beschikkingen: aanslagen en definitieve toekenningen. (...) De uitgebreide mogelijkheden voor de Belastingdienst liggen alleen op het formele vlak. Het materiële recht op een toeslag of een belastingteruggaaf blijft onaangetast. (...) Alleen voor de huurtoeslag is het woonadres, uit de aard der zaak, onderdeel van het toetsingskader. Twijfel over het

adres betekent dus, behalve bij de huurtoeslag, niet automatisch dat iemand geen recht heeft op de betreffende toeslag of teruggave. Slechts is het zo dat het (tijdelijk) ontbreekt aan het vertrouwen om dit recht te kunnen formaliseren."

En in de Nota van wijziging, 2013/2014, 33 754, nr. 9, p. 4:

"Op grond van het in het wetsvoorstel opgenomen artikel 13, vijfde lid, van de AWR kan de inspecteur afzien van het opleggen van een voorlopige aanslag of een voorlopige aanslag opleggen tot een ander bedrag dan volgt uit het eerste lid van dat artikel, indien gerede twijfel bestaat over de juistheid van het adresgegeven van de belastingplichtige of indien dit gegeven ontbreekt. Thans wordt voorgesteld daaraan twee gevallen toe te voegen.

(...) Het tweede geval is dat de belastingplichtige niet of niet binnen de gestelde termijn aangifte voor de inkomstenbelasting heeft gedaan. In zo'n geval is er immers een onaanvaardbaar risico dat de inspecteur over onvoldoende gegevens beschikt door nalatigheid van de belastingplichtige. Deze maatregel in het voorgestelde artikel 13, vijfde lid, onderdeel c, van de AWR wordt in de praktijk reeds toegepast en is in zoverre niet meer dan een codificatie van die praktijk. (...) Het niet of niet tijdig doen van aangifte voor de inkomstenbelasting kan ook gevolgen hebben indien de inspecteur reeds een voorlopige aanslag heeft opgelegd. De inspecteur kan dan een nadere voorlopige aanslag opleggen tot een lager te ontvangen of hoger te betalen bedrag dan volgt uit de reeds opgelegde voorlopige aanslag. Zodra alsnog een aangifte is ingediend die, afgezien van de tijdigheid, aan de in de wet gestelde vereisten voldoet, is het mogelijk een (nieuw) verzoek te doen om een voorlopige teruggaaf of om een voorlopige aanslag tot een negatief bedrag over het desbetreffende jaar."

In lijn met de fraudebestrijdingsgedachte volgt uit de wetshistorie dat de wetgever de bevoegdheid aan de inspecteur geeft om in een concreet geval een verzoek om herziening van de voorlopige aanslag (in de praktijk vaak een verzoek om teruggaaf) af te wijzen, dan wel een nog niet bestaande voorlopige aanslag niet op te leggen. Let wel, het gaat om een bevoegdheid dus geen verplichting voor de inspecteur. Of daadwerkelijk overgegaan wordt tot afwijzing van het verzoek moet naar de concrete feiten en omstandigheden van het geval beoordeeld worden.

Opmerking verdient nog wel dat de beleidsregels de inspecteur in een specifieke situatie verplichten om een voorlopige teruggaaf niet te verlenen of een al verleende voorlopige teruggaaf terug te draaien. Deze situatie is beschreven in onderdeel 16 van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht (BFB), waarin als volgt nader uitvoering is gegeven aan de verleende bevoegdheid in artikel 13 AWR:

"1. De inspecteur stelt geen voorlopige teruggaaf of voorlopige aanslag tot een negatief bedrag over een belastingjaar [red. jaar t] vast zolang voor het voorafgaande [red. t-1] of het daaraan voorafgaande jaar [red. t-2] de aangifte ten onrechte niet is gedaan. In zo'n geval is er immers een onaanvaardbaar risico dat de inspecteur over onvoldoende gegevens beschikt door nalatigheid van de belastingplichtige. Zodra alsnog een aangifte is ingediend die, afgezien van de tijdigheid, aan de in de wet gestelde vereisten voldoet, is het mogelijk een (nieuw) verzoek te doen om een voorlopige teruggaaf of voorlopige aanslag tot een negatief bedrag over het desbetreffende jaar.

2. De inspecteur stelt een voorlopige aanslag vast tot een minimaal even hoog maar dan positief bedrag (een zogenoemde spiegelaanslag) als over dat jaar [kg: jaar t] een voorlopige teruggaaf of voorlopige aanslag tot een negatief bedrag is vastgesteld, zodra hij vaststelt dat over het voorafgaande [kg: jaar t-1] of het daaraan voorafgaande jaar [kg: jaar t-2] de aangifte ten onrechte niet is gedaan. In zo'n geval is er immers een onaanvaardbaar risico dat de inspecteur over onvoldoende gegevens beschikt door nalatigheid van de belastingplichtige. Zodra alsnog een aangifte wordt ingediend die, afgezien van de tijdigheid, aan de in de wet gestelde vereisten voldoet beoordeelt de inspecteur deze spiegelaanslag op verzoek opnieuw."

Het beleid schrijft voor dat de inspecteur in deze situatie een voorlopige teruggaaf niet verleent (onderdeel 16, lid 1, BFB) of anderszins per saldo ongedaan maakt door het opleggen van een positieve voorlopige aanslag (onderdeel 16, lid 2, BFB). Deze beleidsbepaling ziet echter niet op de

gegeven situatie dat het verzoek om een voorlopige positieve of negatieve aanslag op *hetzelfde* belastingjaar (t) betrekking heeft als waarvoor geen aangifte is gedaan. Nu deze situatie niet specifiek is genoemd in het beleid, is de wettelijke discretionaire bevoegdheid van toepassing: de inspecteur *kan* afzien van het opleggen van een voorlopige aanslag. Dit, uiteraard met het oog op fraudebestrijding in een concreet geval.

Relatie met artikel 9.5 Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001);
herzieningsverzoek voorlopige aanslag

Hoe moet het voorgaande gezien worden in verhouding tot artikel 9.5 Wet IB 2001, dat regels stelt over het herzien van voorlopige aanslagen IB/PVV? Dit wetsartikel luidt, voor zover van belang, als volgt:

- "1. Een voorlopige aanslag wordt door de inspecteur op verzoek herzien voor zover die voorlopige aanslag op een ander bedrag is vastgesteld dan het bedrag waarop de aanslag, na verrekening van voorheffingen en reeds opgelegde voorlopige aanslagen, vermoedelijk zal worden vastgesteld.*
- 2. Ingeval een verzoek om herziening geheel of gedeeltelijk wordt afgewezen, beslist de inspecteur dat bij een voor bezwaar vatbare beschikking, waarbij de termijn voor het instellen van bezwaar eindigt op de dag van de dagtekening van de aanslag waarmee de voorlopige aanslag wordt verrekend. De eerste volzin is van overeenkomstige toepassing ingeval een verzoek tot het opleggen van een voorlopige aanslag wordt afgewezen.*
- 3. In afwijking van de Algemene wet bestuursrecht en artikel 26 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen is een voorlopige aanslag niet voor bezwaar vatbaar.
(...)"*

Als de inspecteur een verzoek om herziening of om vaststelling van een voorlopige aanslag IB/PVV afwijst, verplicht deze bepaling de inspecteur dit vast te stellen in een voor bezwaar vatbare beschikking. In tegenstelling tot artikel 13 AWR kan worden opgemerkt dat deze wettelijke bepaling imperatief gesteld is (geen 'kan'-bepaling).

Naar de mening van de kennisgroep kan de onderlinge samenhang tussen artikel 13 AWR en artikel 9.5 Wet IB 2001 als volgt worden gezien. Is sprake van een in artikel 13, lid 5, AWR specifieke genoemde omstandigheid, dan kan de inspecteur een herzieningsverzoek van een bestaande voorlopige aanslag afwijzen of afzien van het opleggen van een eerste voorlopige aanslag. In lijn met doel en strekking van deze bepaling rechtvaardigt immers het verhoogde frauderisico in deze gevallen, dat de inspecteur kan afzien van behandeling van het verzoek. Consequentie is wel dat de inspecteur conform artikel 9.5, lid 2, Wet IB 2001 deze afwijzing bij een voor bezwaar vatbare beschikking doet. Dit met het oog op de rechtsbescherming: tegen een afwijzing van een verzoek om herziening dan wel vaststelling van een voorlopige aanslag kan belastingplichtige bezwaar maken.

Conclusie

Is sprake van een in artikel 13, lid 5, AWR genoemde situatie, zoals het niet of niet binnen de termijn indienen van de aangifte (letter c), dan kan de inspecteur een verzoek om vaststelling dan wel herziening van een voorlopige aanslag afwijzen. De inspecteur wijst af bij voor bezwaar vatbare beschikking, zoals artikel 9.5, lid 2, Wet IB 2001 voorschrijft.

'Niet of niet binnen de gestelde termijn aangifte doen'

Vervolgens rijst de vraag wanneer in de praktijk sprake is van het 'niet of niet binnen de gestelde termijn doen van aangifte inkomstenbelasting', in de zin van artikel 13, lid 5, onderdeel c, AWR?

Voor de vraag of een aangifte '*binnen de gestelde termijn*' is ingediend, is artikel 9 AWR leidend. Conform artikel 9 AWR stelt de inspecteur de finale termijn waar binnen belastingplichtige de aangifte tijdig kan indienen. Dat houdt ook in dat op het moment van het verzoek de eventuele uitsteltermijn

voor het doen van aangifte en/of de aanmaningstermijn relevant is.
Als de aangifte op het moment van het verzoek nog niet is ingediend, is de aangifte dus "niet gedaan" in de zin van artikel 13, lid 5, onderdeel c, AWR. Dat de termijn voor het indienen van de aangifte eventueel nog niet is verstreken, maakt dit niet anders. Het verzoek kan worden afgewezen, omdat de aangiftegegevens in zo'n geval op het moment van het verzoek niet beschikbaar zijn wat tot een verhoogd frauderisico leidt.