



Belastingdienst

Naam dienstonderdeel
Kennisgroep Formeel Recht

Contactpersoon
5.1.2e
(secretaris)

M 06 5.1.2e
5.1.2e @belastingdienst.nl

Datum
20 juli 2018

Versienummer
18-206-0011

Vastgesteld door
Kennisgroep Formeel Recht

Kopie aan
5.1.2e

Bijlagen
Geen

memo

Onderwerp

Vaststelling doorschuifbeschikking ex artikel 11 Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 na geautomatiseerd en overeenkomstig de ingediende aangifte vastgestelde aanslag, waarin een te hoog bedrag aan buitenlands inkomen uit werk en woning maar geen doorschuifbeschikking is opgenomen

Inleiding

Belastingplichtige heeft in zijn aangifte inkomstenbelasting een aftrek ter voorkoming van dubbele belasting in aanmerking genomen. Voor de berekening van deze aftrek is uitgegaan van een te hoog bedrag aan buitenlands inkomen uit werk en woning. Op basis van het (foutief) aangegeven buitenlandse inkomen zou voor een deel van het buitenlandse inkomen de aftrek ter voorkoming van dubbele belasting niet geëffectueerd kunnen worden in het betreffende jaar. De aanslag is vervolgens geautomatiseerd opgelegd overeenkomstig de ingediende aangifte. Op of gelijktijdig met het aanslagbiljet is niet bij (doorschuif)beschikking een bedrag vastgesteld aan naar het volgend jaar over te brengen buitenlands inkomen uit werk en woning als bedoeld in artikel 11 van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (Bvdb). Nadat de aanslag is vastgesteld, is de inspecteur van plan om alsnog een doorschuifbeschikking vast te stellen. Hierbij wil de inspecteur afwijken van de aangifte en het over te brengen buitenlands inkomen uit werk en woning naar het juiste bedrag vaststellen.

Vraag

Is het in deze situatie mogelijk om de doorschuifbeschikking, als bedoeld in artikel 11 Bvdb 2001, vast te stellen naar het juiste bedrag aan over te brengen buitenlands inkomen uit werk en woning?

Antwoord

Ja, dat is mogelijk. Het feit dat de aanslag reeds is vastgesteld overeenkomstig de ingediende onjuiste aangifte vormt geen belemmering om de doorschuifbeschikking naar juistheid vast te stellen.

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

Artikel 11 Bvdb 2001 bevat de doorschuifregeling, ook wel stallingsregeling genoemd, voor buitenlands inkomen uit werk en woning dat in een jaar niet tot een vermindering van de verschuldigde belasting heeft geleid. Als het buitenlands inkomen uit werk en woning (teller) groter is dan het belastbaar inkomen uit werk en woning (noemerinkomen) wordt het overschot, waarover in betreffend jaar geen aftrek kan worden verleend, overgebracht naar een volgend jaar. Uit artikel 11 lid 1 Bvdb 2001 volgt dat het over te brengen buitenlands inkomen jaarlijks dient te worden vastgesteld bij een voor bezwaar vatbare beschikking:

"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."

Uit bovengenoemde bepaling volgt ook dat een beschikking een constitutief vereiste is voor toepassing van de doorschuifregeling.

De formele aspecten van de doorschuifregeling, met inbegrip van de wijze van vaststelling bij beschikking, zijn nader geregeld in artikel 26 Bvdb 2001. Blijkens de nota van toelichting heeft de wetgever de bepaling ontleend aan artikel 3a Bvdb 1989 (NvT, 21 december 2000, Stb. 2000, 642, p. 49-50).

"In deze artikelen worden de formele aspecten rond de vaststelling bij voor bezwaar vatbare beschikking van diverse naar volgende jaren over te brengen bedragen geregeld. De bepalingen zijn ontleend aan artikel 3a – voor buitenlandse bronbelasting in combinatie met artikel 5, derde lid, tweede volzin – van het Besluit 1989. Met de gewijzigde opzet en redactie van de bepalingen is geen inhoudelijke wijziging beoogd, behoudens de wijzigingen die voortvloeien uit het in de nieuwe systematiek verlenen van voorkomen per box."

Over de vaststelling van het naar een volgend jaar over te brengen buitenlandse inkomen bij voor bezwaar vatbare beschikking wordt in artikel 26 lid 1 Bvdb 2001 het volgende bepaald:

"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 bepaling volgt dat het vaststellen van de doorschuifbeschikking in beginsel gelijktijdig dient te geschieden met de vaststelling van de aanslag over het betreffende jaar. Daarnaast dient het naar het volgende jaar over te brengen bedrag afzonderlijk te worden vermeld op het aanslagbiljet. Eerder is ook al opgemerkt dat het over te brengen bedrag jaarlijks bij voor bezwaar vatbare beschikking dient te worden vastgesteld. Met het

jaarlijks – en gelijktijdig met de aanslag – vaststellen van de doorschuifbeschikking wordt beoogd de belastingplichtige rechtszekerheid te bieden. Dit blijkt uit de nota van toelichting van het besluit van 23 december 1994, Stb. 1994, 964 (wijzigingsbesluit waardoor 3a Bvdb 1989 is ingevoegd):

"Het bedrag van het buitenlandse onzuivere inkomen dat bij de berekening van de vrijstelling ter voorkoming van dubbele belasting nog niet in aanmerking is genomen en naar volgende jaren kan worden overgebracht, werd tot nu toe niet formeel vastgesteld. Hetzelfde gold voor het bedrag dat op de voet van artikel 3, vierde lid (inhaalregeling), in aanmerking moet worden genomen of het bedrag uit voorgaande jaren dat op de voet van artikel 5, eerste lid, bij de vermindering in aanmerking kan worden genomen. Wanneer die bedragen later in aanmerking worden genomen zou dit tot problemen kunnen leiden, omdat feiten en omstandigheden die ten tijde van de stalling, voortwenteling of de verlaging van de Nederlandse grondslag een rol speelden, vanwege het tijdsverloop moeilijker zijn te achterhalen. Nu de toepassing van deze regelingen in de tijd onbeperkt wordt gemaakt, zou dit probleem zich in sterkere mate kunnen gaan voordoen. In dit verband is de volgende regeling getroffen die aan de hand van de stallingsregeling wordt toegelicht. Het bedrag van het buitenlandse onzuivere inkomen dat in een bepaald jaar niet tot vermindering van de verschuldigde belasting heeft geleid, wordt bij beschikking vastgesteld en kan naar het volgende jaar worden overgebracht. Leidt deze overbrenging in dat volgende jaar niet (volledig) tot vermindering, dan wordt in dat jaar opnieuw een beschikking vastgesteld waarin de aanspraak op voorkoming van dubbele belasting naar de stand van dat jaar is opgenomen. Dit proces van het in elk jaar opnieuw afgeven van een beschikking, gaat door totdat de aanspraak volledig is geëffectueerd ofwel het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 ten aanzien van de belastingplichtige geen toepassing meer vindt."

In de nota van toelichting wordt over de gelijktijdige vaststelling van de doorschuifbeschikking en de aanslag voorts het volgende opgemerkt:

"De beschikking als bedoeld in artikel 3a wordt gelijktijdig met de aanslag over dat jaar gegeven en is een voor bezwaar vatbare beschikking. Met deze koppeling aan het vaststellen van de aanslag wordt bereikt dat er voor het geven van de beschikking dezelfde termijn geldt als voor het vaststellen van de aanslag. Wordt de beschikking niet of niet-tijdig gegeven terwijl de inspecteur daartoe wel verplicht was omdat een aanslag is vastgesteld of vastgesteld had moeten worden, dan kan de belastingplichtige op grond van artikel 23 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen juncto artikel 6:2 van de Algemene wet bestuursrecht een bezwaarschrift indienen. Het op de voet van artikel 3, derde lid vastgestelde bedrag zal afzonderlijk op het aanslagbiljet worden vermeld.

(...)

Nu de beschikking gelijktijdig met de aanslagregeling van het jaar wordt genomen, heeft de belastingplichtige er alle belang bij dat er een aanslag wordt vastgesteld; zonder jaarlijkse beschikking vervalt het recht op toepassing van de (stallings)regeling. In vrijwel alle gevallen waarin het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 toepassing vindt, wordt thans al een aanslag vastgesteld. Teneinde zeker te stellen dat met het oog op de regeling van artikel 3, derde en vierde lid alsmede de regeling van artikel 5 altijd een aanslag wordt opgelegd, zal met toepassing van artikel 64, tweede lid, onderdeel g, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 de uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 1990 op dit punt worden aangepast.

(...)

"Nu de toepassing van de stallings- en inhaalregeling in de tijd onbeperkt is gemaakt, is de rechtszekerheid ermee gediend dat de belastingplichtige bij de aanslagregeling van het desbetreffende jaar wordt ingelicht over de hoogte van het bedrag aan buitenlands onzuiver inkomen dat niet tot vermindering van de in Nederland verschuldigde belasting

heeft geleid en dat in het volgende jaar bij de berekening van de voorkoming van dubbele belasting in aanmerking kan worden genomen (de stallingsregeling).

In de praktijk wordt de doorschuifbeschikking nog steeds handmatig vastgesteld, waardoor het naar een volgend jaar over te brengen bedrag niet afzonderlijk op het aanslagbiljet wordt vermeld. Van (nagenoeg) gelijktijdige vaststelling zal ook niet altijd sprake zijn. Dit vormt echter geen belemmering voor de geldigheid van de vast te stellen doorschuifbeschikking. De beschikking kan in beginsel ook op een later tijdstip dan het vaststellen van de aanslag worden afgegeven. De belastingplichtige heeft namelijk een materieel belang bij het vaststellen van een doorschuifbeschikking. Ook vanuit het oogpunt van rechtszekerheid kan niet worden gezegd dat de vaststelling van een doorschuifbeschikking haar zin verliest indien die vaststelling geschiedt na de vaststelling van de aanslag over het betrokken jaar. Zie in dit verband de conclusie van A-G Overgaauw bij het arrest HR 27 januari 2006, nr. 41.744, ECLI:NL:PHR:2006:AU4756, BNB 2006/136:

"2.17. Door de jaarlijkse vaststelling van het over te brengen buitenlands onzuiver inkomen - naar de stand van dat jaar - wordt voorkomen dat de feiten en omstandigheden die van belang zijn bij het bepalen van de hoogte van het bedrag, niet meer goed te achterhalen zijn door het tijdsverloop dat kan optreden tussen het ontstaan van het over te brengen bedrag en het effectueren van de aanspraak (zie onderdeel 2.11). De beschikking wordt gelijktijdig met - althans, in beginsel binnen dezelfde termijn als geldt voor het vaststellen van - de aanslag over het desbetreffende jaar gegeven. 'Binnen dezelfde termijn' betekent niet dat de beschikking coûte que coûte tegelijk met de aanslag - op straffe van vernietigbaarheid - moet worden vastgesteld, hoewel dat een voor de hand liggende procedure is, maar dat de beschikking ook op een eerder of later tijdstip dan het vaststellen van de aanslag kan worden afgegeven."

Achtergrond van de gelijktijdige vaststelling is dat hiermee wordt bereikt dat er voor het vaststellen van de doorschuifbeschikking dezelfde termijn geldt als voor het vaststellen van de aanslag. Dit betekent overigens niet dat de doorschuifbeschikking uitsluitend kan worden afgegeven binnen de wettelijke termijn van artikel 11 lid 3 AWR en voor zover er een aanslag is vastgesteld. Zo oordeelde Hof Amsterdam in zijn uitspraak van 9 juni 2004, nr. 03/03714 (ECLI:NL:GHAMS:2004:AQ1000) dat een doorschuifbeschikking diende te worden afgegeven ondanks dat de aanslag was vernietigd wegens termijnoverschrijding. De doorschuifbeschikking diende de inspecteur vast te stellen naar een bedrag waarvan hij meende dat het kon worden overgebracht naar een volgend (boek)jaar:

"5.9. In het onderhavige geval is een aanslag vastgesteld, doch is deze vernietigd wegens overschrijding van de termijn van artikel 11, derde lid, AWR. Mede gelet op de bedoeling van de besluitgever, zoals deze blijkt uit de in 5.8. vermelde passage, brengen de eisen van behoorlijke rechtsbescherming mee dat aan belanghebbende, op analoge wijze als in het arrest BNB 2003/62c is aangenomen voor het geval de aanslag niet rechtsgeldig is opgelegd doch belanghebbende een materieel belang heeft bij een verliesvaststellingsbeschikking, een rechtsingang geboden wordt door middel van een stallingsbeschikking. Een dergelijke beschikking is immers constitutief voor de aftrek elders belast die belanghebbende - op basis van het door haar ingenomen standpunt - in het boekjaar 1996/1997 of enig daarop volgend boekjaar geldend zal willen maken ter zake van het bedrag van de buitenlandse winst van 1995/1996 dat - naar belanghebbende stelt - naar het volgende boekjaar kan worden overgebracht. De inspecteur zal belanghebbende derhalve op het door haar gedane, in 2.5. vermelde, verzoek - alsnog - een stallingsbeschikking dienen af te geven en daarin het bedrag van de buitenlandse winst*

van het boekjaar 1995/1996 dienen vast te stellen waarvan hij meent dat het kan worden overgebracht naar het boekjaar 1996/1997. Het Hof gaat ervan uit dat de inspecteur zich bij het geven van die beschikking respectievelijk bij het doen van uitspraak op - eventueel - daartegen gemaakt bezwaar gebonden zal weten aan de beslistermijnen van de Algemene wet bestuursrecht."

Gelijktijdige vaststelling is in beginsel het uitgangspunt omdat het naar een volgend jaar over te brengen bedrag dan tijdig bekend is bij belastingplichtige. Daarnaast is de gelijktijdige vaststelling van de aanslag en de doorschuifbeschikking gebaseerd op de gedachte dat de aangifte nodig is om het naar een volgend jaar over te brengen buitenlands inkomen te bepalen. Door middel van de aangifte kan immers (impliciet) worden verzocht om vaststelling van een doorschuifbeschikking. Indien de doorschuifbeschikking niet of niet-tijdig wordt afgegeven, dan kan belastingplichtige de inspecteur verzoeken het naar een volgend jaar over te brengen bedrag alsnog vast te stellen. Hierbij kan de belastingplichtige zich zo nodig beroepen op artikel 6:2 Awb: het niet (tijdig) nemen van een besluit. Op grond van artikel 6:12 Awb kan een beroep tegen het niet (tijdig) nemen van een besluit worden ingediend zodra:

- a. het bestuursorgaan in gebreke is tijdig een besluit te nemen of een van rechtswege verleende beschikking bekend te maken, en
- b. twee weken zijn verstreken na de dag waarop belanghebbende het bestuursorgaan schriftelijk heeft medegedeeld dat het in gebreke is.

Uit bovenstaande toelichting kan niet worden afgeleid dat de doorschuifbeschikking en de aanslag dusdanig aan elkaar zijn verbonden, dat een afzonderlijke beoordeling van het over te brengen bedrag uitsluitend kan plaatsvinden voordat de aanslag is vastgesteld. Het betreft hier twee afzonderlijk vast te stellen beschikkingen die in beginsel worden beoordeeld aan de hand van de ingediende aangifte. Indien na het vaststellen van de aanslag blijkt dat er in de aangifte ten onrechte over een bepaald bedrag voorkoming van dubbele belasting is gevraagd, dan kan de af te geven doorschuifbeschikking alsnog worden vastgesteld naar een juist bedrag. Steun voor deze opvatting is ook te ontleen aan het vraag-en-antwoordbesluit van 16 november 2004, nr. IFZ2004/828M, V-N 2004/67.13. Volgens de besluitgever blijft het mogelijk om de over te brengen bedragen naar juistheid vast te stellen indien er bezwaar is gemaakt tegen het niet of niet-tijdig afgeven van een doorschuifbeschikking:

"Vraag 3.6. Alsnog doorschuifbeschikking buitenlandse winst bij eerder verzuim

Wat moet er gebeuren indien de inspecteur in een jaar verzuimt een doorschuifbeschikking af te geven voor naar latere jaren over te brengen buitenlandse winst?

Antwoord

Indien de inspecteur verzuimt (tijdig) een doorschuifbeschikking af te geven kan belastingplichtige bij de inspecteur een bezwaarschrift indienen gericht tegen het niet tijdig nemen van de beschikking. De indiening van dit bezwaarschrift is in beginsel niet aan een termijn gebonden, mits het bezwaarschrift maar niet onredelijk laat wordt ingediend.

Toelichting

Het bedrag van de naar een volgend jaar over te brengen buitenlandse winst stelt de inspecteur vast bij voor bezwaar vatbare beschikking ex art. 42 Besluit voorkoming

dubbele belasting 2001. De vaststelling van de beschikking gebeurt gelijktijdig met het vaststellen van de aanslag.

Het komt voor dat de inspecteur abusievelijk geen zogenaamde 'beschikking doorschuifregeling' afgeeft, terwijl daartoe in de aangifte wel een verzoek is gedaan. Indien de belastingplichtige op zijn beurt verzuimt om tegen het niet afgeven van de beschikking in bezwaar te komen, verliest hij zijn recht op vrijstelling van de naar het volgende jaar over te brengen buitenlandse winst.

Het niet afgeven van een beschikking ex art. 42 c.q. 44 Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 kwalificeert in de gegeven omstandigheden (belanghebbende heeft in zijn aangifte expliciet een verzoek gedaan) als het niet tijdig nemen van een besluit als bedoeld in art. 6.2 onderdeel b Awb. Volgens art. 6.12 lid 1 Awb kan belanghebbende daartegen in principe te allen tijde tijdig bezwaar maken. Op dit bezwaar dient de inspecteur vervolgens een uitsluitend voor beroep vatbare beschikking ex art. 42 c.q. 44 Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 af te geven.

Het niet afgeven van de gevraagde beschikking ex art. 42 c.q. 44 Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 door de inspecteur disculpeert belanghebbende niet onder alle omstandigheden. Art. 6.12 lid 3 Awb bepaalt immers dat het bezwaar tegen het niet tijdig nemen van een besluit als bedoeld in art. 6.2 onderdeel b Awb niet ontvankelijk wordt verklaard indien het onredelijk laat is ingediend.

De hiervoor vermelde redenering geldt eveneens voor art. 44 Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 inzake de voortwenteling van niet verrekende belasting op dividenden, interest en royalty's, alsmede voor niet verrekende belasting bij passieve winst uit buitenlandse onderneming.

Verder geldt dat de mogelijkheid om alsnog de bedragen vast te stellen onverlet laat dat bij die vaststelling de bedragen op hun juistheid worden beoordeeld."

Volledigheidshalve dient te worden opgemerkt dat een eenmaal afgegeven doorschuifbeschikking uitsluitend kan worden herzien indien zich een situatie voordoet als bedoeld in artikel 26 lid 3 Bvdb 2001.

Conclusie

Indien de aanslag reeds (geautomatiseerd) is opgelegd overeenkomstig de ingediende aangifte, waarin ten aanzien van een onjuist bedrag wordt verzocht om voorkoming van dubbele belasting, vormt dit voor de inspecteur geen belemmering om de doorschuifbeschikking op een later tijdstip naar een juist bedrag vast te stellen.