

FED 2023/21

Verzoek ambtshalve vermindering bij een navorderingsaanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen.

HR 02-12-2022, ECLI:NL:HR:2022:1795, m.nt. mr. M.H.W.N. Lammers

Instantie	Hoge Raad
Datum	2 december 2022
Magistraten	Mrs. Wortel, Kools, Van der Voort Maarschalk
Zaaknummer	22/00198
Noot	mr. M.H.W.N. Lammers
JCDI	JCDI:ADS686037:1
Vakgebied(en)	Fiscaal bestuursrecht / Algemeen Fiscaal bestuursrecht / Aanslag Fiscaal bestuursrecht / Algemene rechtsbeginselen en abbb Fiscaal bestuursrecht / Boete
Brondocumenten	ECLI:NL:HR:2022:1795, Uitspraak, Hoge Raad, 02-12-2022 Beroepschrift, Hoge Raad, 10-03-2022
Wetingang	Art. 65 AWR; art. 9.6 Wet IB 2001; art. 45aa letter a Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001

Essentie

Verzoek ambtshalve vermindering bij een navorderingsaanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen.

Samenvatting

De inspecteur heeft aan belastingplichtige een navorderingsaanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen over het jaar 2013 opgelegd. Tegen die navorderingsaanslag heeft de belastingplichtige te laat bezwaar gemaakt. De inspecteur heeft vervolgens het bezwaarschrift aangemerkt als een verzoek om ambtshalve vermindering en heeft dat verzoek afgewezen. Daarbij is overwogen dat het verzoek om ambtshalve vermindering is gedaan na afloop van de vijfjaarsperiode. In cassatie was in geschil of bij navorderingsaanslagen een uitzondering moet worden gemaakt op deze termijn. De Hoge Raad oordeelt dat dit niet het geval is omdat de belastingplichtige tijdig bezwaar had kunnen maken tegen de navorderingsaanslag.

Uitspraak

Het geschil betreft de navorderingsaanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen over het jaar 2013, alsmede de boetebeschikking en de beschikking belastingrente.

2. Uitgangspunten in cassatie

2.1

Aan belanghebbende is met dagtekening 30 maart 2019 een navorderingsaanslag in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen opgelegd over het jaar 2013, berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 141.882. Daarbij is een vergrijpboete opgelegd van € 4.552 en is € 12.777 aan belastingrente in rekening gebracht.

2.2

Belanghebbende heeft per brief van 24 september 2019 bezwaar gemaakt tegen de navorderingsaanslag. De Inspecteur heeft de brief tevens aangemerkt als een verzoek om ambtshalve vermindering op de voet van artikel 9.6 Wet IB 2001. In deze zaak gaat het alleen om het verzoek om ambtshalve vermindering.^[2.] De Inspecteur heeft dit verzoek afgewezen. De Rechtbank heeft het tegen de uitspraak op bezwaar gerichte beroep ongegrond verklaard.

2.3

Voor het Hof was in geschil of de Inspecteur het verzoek om ambtshalve vermindering van de navorderingsaanslag terecht heeft afgewezen. Het Hof heeft het hoger beroep ongegrond verklaard en de uitspraak van de Rechtbank bevestigd. Daartoe heeft het onder meer geoordeeld dat het verzoek om ambtshalve vermindering is ingediend na afloop van de vijfjaarstermijn als bedoeld in artikel 45aa, letter a, van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 (hierna: de Uitvoeringsregeling) en dat aan de vraag of de termijnoverschrijding verschoonbaar is niet wordt toegekomen.

3. Beoordeling van het middel

3.1

Artikel 45aa van de Uitvoeringsregeling brengt mee dat een verzoek om ambtshalve vermindering moet zijn ingediend binnen vijf jaar na het einde van het kalenderjaar waarop de belastingaanslag betrekking heeft. Dit heeft tot gevolg dat het indienen van een verzoek om ambtshalve vermindering binnen deze termijn niet mogelijk is indien die belastingaanslag, zoals in dit geval de navorderingsaanslag, wordt opgelegd na het einde van deze vijfjaarstermijn. Anders dan het middel betoogt, betekent dit niet dat de hiervoor bedoelde termijn in zo'n geval niet geldt. Deze onmogelijkheid is het gevolg van de keuze van de regelgever de termijn voor indiening van een verzoek om ambtshalve vermindering afhankelijk te stellen van het einde van het kalenderjaar waarop de belastingaanslag betrekking heeft, en bijvoorbeeld niet van het einde van de navorderingstermijn of het moment waarop de belastingaanslag is opgelegd. Mede gelet op de mogelijkheid tegen een navorderingsaanslag als de onderhavige een rechtsmiddel aan te wenden, kan niet worden gezegd dat het handhaven van de hiervoor genoemde termijn in strijd is met het evenredigheidsbeginsel. Het middel faalt daarom.

3.2

Opmerking verdient dat het geval van belanghebbende verschilt van de situatie die aan de orde was in het arrest van de Hoge Raad van 29 november 2019, ECLI:NL:HR:2019:1871, waarnaar het middel verwijst. Daarin ging het om een tijdig verzonden verzoek dat als gevolg van een niet voor rekening van

belanghebbende komende omstandigheid na afloop van de vijfjaarstermijn door de inspecteur was ontvangen.

Noot

Auteur: mr. M.H.W.N. Lammers

Een belastingplichtige kan binnen zes weken bezwaar maken tegen een aan hem of haar opgelegde belastingaanslag. Daaronder valt ook de navorderingsaanslag. Vervolgens beoordeelt de inspecteur of de verweren die de belastingplichtige naar voren brengt, hout snijden en dus of een aanpassing van de belastingaanslag nodig is. Als een belastingplichtige te laat bezwaar maakt, dan kan hij verzoeken om een ambtshalve vermindering van de betreffende belastingaanslag (artikel 65 AWR). Een inspecteur merkt automatisch een te laat bezwaarschrift aan als een verzoek om ambtshalve vermindering. De inspecteur is, zo volgt uit artikel 65 AWR, niet verplicht om uitvoering te geven aan een verzoek om ambtshalve vermindering. De praktijk wijst echter uit, dat de inspecteur daar mits voldaan is aan de voorwaarden, daarin wel meegaat.

De regels wanneer en waarom een inspecteur moet voldoen aan een verzoek ambtshalve vermindering zijn nader uitgewerkt in het besluit Fiscaal Bestuursrecht (paragraaf 23). Uit deze regels volgt dat de inspecteur een verzoek om ambtshalve vermindering afwijst, indien (niet volledig):

- â•f De belastingplichtige niet de vereiste aangifte heeft gedaan;
- â•f De belastingplichtige niet heeft voldaan aan een aantal wettelijke verplichtingen uit de AWR (onder andere informatie-, administratieplicht);
- â•f De belastingplichtige er redelijkerwijs niet voor in aanmerking komt;
- â•f Sprake is van nieuwe jurisprudentie of niet beleid;
- â•f De termijn van vijf jaar na het einde van het kalenderjaar waarop de belastingaanslag betrekking heeft, is verstreken.

In dit geval gaat het om een verzoek om ambtshalve vermindering van een belastingaanslag inkomstenbelasting. Daarvoor is weer een aparte regeling in de Wet inkomstenbelasting 2011 opgenomen. In artikel 9.6 Wet IB 2001 zijn de regels vastgelegd voor een ambtshalve vermindering in de inkomstenbelasting. Deze regeling komt grotendeels overeen met de regeling zoals we die kennen uit artikel 65 AWR. De opsomming die ik hiervoor gaf, is ook van toepassing op het verzoek om ambtshalve vermindering op grond van artikel 9.6 Wet IB 2001. Het belangrijkste verschil zit hem in het feit dat tegen een afwijzende beslissing om ambtshalve vermindering van een belastingaanslag inkomstenbelasting rechtsmiddelen kunnen worden aangewend. Dat betekent, net als in de onderhavige zaak, dat bezwaar kan worden gemaakt, beroep bij de rechtbank kan worden ingesteld, hoger beroep bij het gerechtshof en cassatie bij de Hoge Raad.

In dit geval heeft de belastingplichtige met dagtekening 30 maart 2019 een navorderingsaanslag inkomstenbelasting over het jaar 2013 ontvangen. Daartegen heeft de belastingplichtige op 24 september 2013 bezwaar gemaakt. Dat is buiten de zes wekentermijn. De eerste vraag die bij mij opkwam, is of de navorderingsaanslag wel tijdig was vastgesteld. Immers ook voor navorderingsaanslagen geldt een vijfjaarstermijn (in binnenlandse situaties) om die vast te kunnen stellen. Uit de motivering van het cassatieberoep volgt dat deze navorderingsaanslag binnen de termijn is vastgesteld, waaruit afgeleid kan worden dat de belastingplichtige kennelijk uitstel heeft gehad voor het indienen van de belastingaangifte. De vervolgvraag die opkomt, is waarom heeft de belastingplichtige te laat bezwaar gemaakt tegen de navorderingsaanslag. Speelt daar mogelijk een verschoonbare termijnoverschrijding? In de motivering van het cassatieberoepschrift is opgemerkt dat de belastingplichtige (ernstig) ziek is geweest en dat dit gevolgen heeft voor de datum waarop bezwaar is gemaakt. In hoeverre die redenatie hem helpt, is onderdeel van het cassatieberoep dat loopt tegen die beslissing van het gerechtshof. Om die reden zal ik dat hier verder niet bespreken.

Omdat het bezwaarschrift tegen de navorderingsaanslag buiten de termijn is ingediend, heeft de inspecteur

het bezwaar als een verzoek om ambtshalve vermindering aangemerkt. Daarbij heeft de inspecteur geconstateerd dat dit verzoek buiten de vijfjaarstermijn is ingediend, zodat het moet worden afgewezen. De slotvraag die voor deze zaak van belang is, is of bij dit onderhavige verzoek ook sprake kan zijn van een verschoonbare termijnoverschrijding. Op 29 november 2019, ECLI:NL:HR:2019:1871, overwoog de Hoge Raad namelijk dat een na afloop van de vijfjaarstermijn ingediend verzoek toch in behandeling moet worden genomen als sprake is van een verschoonbare termijnoverschrijding. In de onderhavige zaak houdt de Hoge Raad strak vast aan de vijfjaarstermijn en wil dus niet weten van een verschoonbare termijnoverschrijding. Je zou kunnen zeggen dat dit een hard oordeel is van de Hoge Raad, maar de onderhavige zaak wijkt toch in behoorlijke mate af van het arrest van 29 november 2019. In dit geval had de belastingplichtige tijdig bezwaar kunnen maken tegen de navorderingsaanslag en in die procedure alle verweren naar voren kunnen brengen. Is sprake van een verschoonbare termijnoverschrijding, dan zal dat al gevolgen hebben voor die procedure. Immers in dat geval zal het bezwaarschrift als ontvankelijk worden aangemerkt en kan de belastingplichtige in die procedure zijn inhoudelijke verweren naar voren kunnen brengen. In die zin klinkt het hard, maar is het in de praktijk niet zo hard.

Daarnaast vraag ik me af of de belastingplichtige was geholpen met een oordeel dat het verzoek om ambtshalve vermindering tijdig, althans dat sprake was van een verschoonbare termijnoverschrijding, was ingediend. Het feit dat een navorderingsaanslag is vastgesteld, duidt erop dat de inspecteur na de definitieve aanslag een controle heeft ingesteld en naar aanleiding daarvan correcties heeft aangebracht. Mogelijkerwijs kunnen die correcties ook tot het standpunt aan de zijde van de inspecteur leiden dat sprake is van het niet doen van de vereiste aangifte. Zoals we hiervoor al hebben gezien, is dat voor de inspecteur ook een grond om een verzoek om ambtshalve vermindering af te wijzen.

Voetnoten

[2.] In de zaak met nummer 22/00197 over de uitspraak op bezwaar tegen de navorderingsaanslag doet de Hoge Raad vandaag eveneens uitspraak (ECLI:NL:HR:2022:1708).