



Naam dienstonderdeel
Kennisgroep Formeel Recht

Contactpersoon

5.1.2e

M 06 5.1.2e
5.1.2e @belastingdienst.nl

Datum
10 januari 2017

Versienummer
17-206-0001

Vastgesteld door
Kennisgroep Formeel Recht

Kopie aan

5.1.2e

Bijlagen
Geen

memo

Onderwerp

Uitleg begrip 'hetzelfde feit' – samenloop tussen artikel 67f en artikel 69 AWR

Casus

Naar aanleiding van een boekenonderzoek voor de omzetbelasting is de inspecteur voornemens een naheffingsaanslag omzetbelasting van 67 Awr op te leggen. Van deze na te heffen omzetbelasting ziet een bedrag van 67 Awr op valse facturen (voorkomend in ieder betrokken tijdvak). Het overige bedrag, 67 Awr, ziet op het onjuist toepassen van de marge- en globalisatieregeling.

Het Openbaar Ministerie wil belastingplichtige strafrechtelijk vervolgen voor opzettelijk onjuist of onvolledig doen van aangifte. Mag de inspecteur beboeten wegens het niet betalen van omzetbelasting?

Vragen

De kennisgroep onderkent in deze vraagstelling de volgende twee juridische vraagstukken:

1. Is er ter zake van strafrechtelijke vervolging op grond van artikel 69, lid 2 AWR (het opzettelijk onjuist of onvolledig doen van een bij de belastingwet voorziene aangifte) en het opleggen van een bestuurlijke vergrijpboete op grond van artikel 67f AWR (het opzettelijk of grof schuldig niet (geheel/tijdig) betalen van belasting) sprake van "dezelfde gedraging" in de zin van artikel 5:44 Awb?
2. Kan er met betrekking tot verschillende correcties voor hetzelfde belastingmiddel en binnen hetzelfde tijdvak deels strafrechtelijk worden vervolgd, en deels bestuurlijk worden beboet?

Antwoorden

1. Ja
2. Ja

Toelichting

Ten aanzien van vraag 1: de (inter)nationale rechtspraak én wetgeving ten aanzien van het una via-beginsel biedt onvoldoende ruimte voor een enkel juridisch kwalificerende uitleg. Als zodanig zou het bestuurlijk beboeten op de voet van artikel 67f van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) naast het vervolgen van dezelfde correctie op de voet van artikel 69, lid 2 AWR leiden tot schending van dat beginsel.

Ten aanzien van vraag 2: uit de rechtspraak blijkt dat het deels via de strafrechtelijke weg en deels via de bestuurlijke weg sanctioneren van verschillende correcties binnen hetzelfde middel én tijdvak mogelijk is. Een nauwkeurige en feitelijke omschrijving van de verschillende feiten is daarbij onontbeerlijk.

Beschouwing (maakt geen onderdeel uit van het antwoord)

1. Historie ne bis in idem/una via

Het verbod om voor hetzelfde feit tweemaal te worden vervolgd is internationaal o.a. geregeld in artikel 14, lid 7 van het Internationale Verdrag inzake Burgerrechten en Politieke Rechten (IVBPR):

"No one shall be liable to be tried or punished again for an offence for which he has already been finally convicted or acquitted in accordance with the law and penal procedure of each country."

Nederland heeft bij de ratificatie van het IVBPR bij artikel 14, lid 7 IVBPR echter een voorbehoud gemaakt:

"The Kingdom of the Netherlands accepts this provision only in so far as no obligations arise from it further to those set out in art. 68 of the Criminal Code of the Netherlands and article 70 of the Criminal Code of the Netherlands Antilles as they now apply."

Het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens (EVRM) heeft het verbod tot dubbele vervolging ook geregeld in artikel 4 van het Zevende Aanvullend Protocol:

"1. No one shall be liable to be tried or punished again in criminal proceedings under the jurisdiction of the same State for an offence for which he has already been finally acquitted or convicted in accordance with the law and penal procedure of that State."

Dit Zevende Aanvullend Protocol is echter niet door Nederland geratificeerd. Volgens Advocaat-Generaal IJzerman neemt dit echter niet weg dat het ne bis in idem-beginsel ook in het fiscale boeterecht van toepassing is (Conclusie 28 augustus 2003, nr. 37.920):

"4. 6. 10. Uit het voorgaande volgt dat het ne bis in idem-beginsel voor het fiscale recht geen grondslag heeft in het verdragsrecht. Uit HR BNB 1996/353 volgt evenwel dat ook in het fiscale boeterecht het ne bis in idem-beginsel opgeld doet. Nu daarvoor geen grondslag in de wet is aan te wijzen, moet het ervoor worden gehouden dat de Hoge Raad van oordeel is dat het ne bis in idem-beginsel een algemeen rechtsbeginsel is."

2. In- en externe samenloop

De Hoge Raad maakt binnen deze doctrine een onderscheid tussen interne en externe samenloop (Materieel strafrecht, 5e druk, pag. 532). Gaat het bij interne samenloop om samenloop binnen het sanctiestelsel (het ne bis in idem-beginsel), bij externe samenloop gaat het om samenloop tussen verschillende sanctiestelsels (het una via-beginsel). Voor bestuurlijke boeten is de interne variant geregeld in artikel 5:43 van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb). De externe variant is geregeld in artikel 5:44 Awb. Eerst zal nu een overzicht worden gegeven van de codificatie inzake externe samenloop: het una via-beginsel.

3. Codificatie una via: bestuursrecht gevolgd door strafrecht

3.1. Situatie tot 1 juli 2009

Tot 1 juli 2009 was de (externe) samenloopregeling ondergebracht in artikel 69a AWR. Deze bepaling regelde dat het recht tot strafvervolgning kwam te vervallen indien de inspecteur reeds een boete had opgelegd op de voet van artikelen 67d of 67e AWR.

Nu in de onderhavige kwestie sprake is van omzetbelasting, zou onder die oude wetgeving samenloop van een vergrijpboete op basis van artikel 67f AWR en strafrechtelijke vervolging op de voet van artikel 69 AWR, vanwege het opzettelijk onjuist of onvolledig doen van een bij de wet voorziene aangifte, mogelijk zijn. Uit de (strafrecht)rechtspraak zijn hier ook voorbeelden van bekend (zie ECLI:NL:RBSGR:2002:AD8759).

De gedachte achter deze wetgeving was dat het te weinig betalen en het doen van een onjuiste aangifte twee verschillende feiten waren, waarvoor afzonderlijke sanctiebepalingen van kracht waren.

3.2. Situatie sinds 1 juli 2009

Sinds 1 juli 2009 is artikel 69a AWR komen te vervallen, en is deze regeling onder gebracht in artikel 243, lid 2 van het Wetboek van Strafrecht (hierna: WvSr):

"Indien ter zake van het feit aan de verdachte een bestuurlijke boete is opgelegd [...], heeft dit dezelfde rechtsgevolgen als een kennisgeving van niet verdere vervolging."

Wát die rechtsgevolgen vervolgens zijn is vastgelegd in artikel 255, lid 1 Wetboek van Strafvordering (hierna: WvSv):

"De verdachte kan na [...] de hem betekende kennisgeving van niet verdere vervolging [...] ter zake van hetzelfde feit niet opnieuw in rechten worden betrokken tenzij nieuwe bezwaren bekend zijn geworden."

Iedere bestuurlijke boete sluit strafrechtelijke vervolging ter zake van hetzelfde feit nu dus uit. De "nieuwe bezwaren"-regel wordt hierbij buiten beschouwing gehouden.

4. Codificatie una via: strafrecht gevolgd door bestuursrecht

Met ingang van 1 januari 1998 is er een una via-regeling opgenomen in bestuursrechtelijke wetgeving, namelijk het toenmalige artikel 67o AWR. De wetgever wilde daarmee een eind maken aan de mogelijkheid tot dubbele vervolging:

"Volgens de huidige bepaling is dus [...] feitelijk zonder enige beperking dubbele vervolging mogelijk. Het is wenselijk daaraan wel beperkingen te stellen." (TK, 1993-1994, 23.470, nr.3)

Bij implementatie van de 4^e tranche Awb is deze regel overgebracht naar artikel 5:44 Awb. Daarbij is inhoudelijk geen wijziging beoogd. Het eerste lid van die bepaling luidt nu als volgt:

"Het bestuursorgaan legt geen bestuurlijke boete op indien tegen de overtreder wegens dezelfde gedraging een strafvervolging is ingesteld en het onderzoek ter terechtzitting is begonnen, dan wel een strafbeschikking is uitgevaardigd."

5. Hetzelfde feit

Essentieel is derhalve of er sprake is van "hetzelfde feit". De wetgever heeft zich dit bij de parlementaire ontstaansgeschiedenis van artikel 5:43 Awb ook terdege gerealiseerd:

"Het beginsel houdt in, dat niemand tweemaal mag worden gestraft voor dezelfde overtreding. Indien iemand gelijktijdig twee of meer overtredingen pleegt, kan hij wel voor beide afzonderlijk worden gestraft. Derhalve is ook in dit verband cruciaal, of een handeling die in strijd komt met twee of meer voorschriften moet worden opgevat als één overtreding, dan wel kan worden uitgelegd in twee of meer zelfstandige overtredingen." (vergaderjaar 2003-2004, 29 702, nr. 3)

Voor de invulling van het begrip "hetzelfde feit" wenst de wetgever aan te sluiten bij de rechtspraak uit het strafrecht:

"Het ligt in de rede dat de bestuursorganen en de bestuursrechter bij de uitleg van het begrip <<dezelfde overtreding>> in het voorgestelde 5.4.1.4 aansluiting zullen zoeken bij de

strafrechtelijke jurisprudentie."

Omdat het citaat afkomstig is uit de bepaling aangaande interne samenloop (artikel 5:43 Awb) wordt gesproken van "dezelfde overtreding". In de bepaling aangaande externe samenloop (artikel 5:44 Awb) wordt gesproken van "dezelfde gedraging". In de strafrechtelijke pendant van die bepaling (artikel 243 WvSv) wordt gesproken van "het feit". In deze beschouwing zal verder de gebruikelijke terminologie "hetzelfde feit" worden gehanteerd.

Voor een juiste invulling van het begrip "hetzelfde feit" zal de nationale bestuurlijke en strafrechtelijke rechtspraak naast elkaar worden gezet. Daarnaast zal voorts naar internationale rechtspraak worden gekeken.

5.1. "Hetzelfde feit" in het fiscale boeterecht

5.1.1. Het arrest van de Hoge Raad van 26 juni 2009

In het arrest van de Hoge Raad van 26 juni 2009 (BNB 2010/5c*) was over het vierde kwartaal 2000 geen aangifte loonbelasting/premie volksverzekeringen gedaan. Vooreerst werd ambtshalve een naheffingsaanslag loonbelasting opgelegd met (onder andere) een verzuimboete wegens het niet betalen van de loonbelasting. Toen bleek dat de naheffingsaanslag te laag was vastgesteld, legde de inspecteur een nieuwe naheffingsaanslag op met een vergrijpboete ex artikel 67f, lid 1 AWR. De Hoge Raad overwoog:

"-3.6. Blijkens de vermelding (op het aanslagbiljet) dat de eerste boete is opgelegd als verzuimboete 'wegens niet betalen' - welke vermelding klaarblijkelijk beoogt belanghebbende in kennis te stellen van de gronden waarop de oplegging van de boete berust, ter voldoening aan het bepaalde in artikel 67g, lid 2, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) - vond de eerste boete haar wettelijke grondslag in artikel 67c, lid 1, AWR, dat onder meer beboetbaar stelt het niet betalen van de belasting die op aangifte moet worden afgedragen. Nu de verzuimboete was gekoppeld aan een naheffingsaanslag over het vierde kwartaal van 2000, laat de genoemde kennisgeving geen andere uitleg toe dan dat de beboete gedraging hierin heeft bestaan dat belanghebbende niet de loonheffing heeft betaald die zij over het vierde kwartaal van 2000 moest afdragen.

-3.7. De loonheffing die belanghebbende over dat kwartaal moest betalen kon uit niets anders bestaan dan uit de loonheffing die zij heeft ingehouden op het loon dat de dga in dat kwartaal heeft genoten, zo volgt uit het hiervoor in 3.5 overwogene.

-3.8. Uit de hiervoor in 3.1.3 tot en met 3.1.5 weergegeven feiten volgt dat ook de tweede boete is opgelegd ter zake van de gedraging die heeft bestaan in het verzuim de loonheffing te betalen die belanghebbende heeft ingehouden op het loon dat de dga in het vierde kwartaal van 2000 heeft genoten.

-3.9. De slotsom luidt dat de tweede boete is opgelegd ter zake van hetzelfde feit als dat ter zake waarvan de eerste boete is opgelegd.

-3.10. Daaraan doet niet af dat de eerste boete is gekoppeld aan een naheffingsaanslag waarvan het beloop berustte op een schatting die later te laag bleek te zijn. Dat de Inspecteur ter zake van het verschil een tweede naheffingsaanslag mag opleggen, is terecht niet in geschil. In geschil is of de tweede boete is opgelegd ter zake van hetzelfde feit als de eerste. Bij de beoordeling van dat geschil komt het niet aan op het bedrag dat is nageheven bij de aanslag waaraan de eerste boete is gekoppeld, maar op de omschrijving van de beboetbare gedraging waarvoor de eerste boete is opgelegd, zoals vervat in de kennisgeving door de Inspecteur van de gronden waarop de oplegging van die boete berustte."

5.1.2. Het arrest van de Hoge Raad van 17 september 2010

In het arrest van de Hoge Raad van 17 september 2010 (BNB 2011/16) speelde de volgende situatie. Belastingplichtige betaalt de op aangifte

aangegeven omzetbelasting niet. De inspecteur legt daarom een naheffingsaanslag op met een verzuimboete op grond van artikel 67c AWR juncto paragraaf 23 Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (hierna: BBBB).

Als later blijkt dat het op aangifte aangegeven bedrag te laag is, legt de inspecteur nogmaals een naheffingsaanslag op. Wederom een verzuimboete, maar nu op grond van artikel 67c AWR juncto paragraaf 24 BBBB.

Kortom, hetzelfde tijdvak, dezelfde wettelijke sanctiebepaling, en dezelfde objectieve gedraging (niet betalen). Toch oordeelt de Hoge Raad dat er geen sprake is van het tweemaal bestraffen van eenzelfde feit:

“3.4. De enkele omstandigheid dat een tweede boete wordt opgelegd in verband met belastingverplichtingen over een en hetzelfde tijdvak rechtvaardigt niet reeds de slotsom dat sprake is van herhaalde beboeting wegens hetzelfde feit. Dat de verschillende boetes worden opgelegd ter zake van overtreding van dezelfde wettelijke norm is evenmin doorslaggevend. Bij de beoordeling van de vraag of sprake is van herhaalde beboeting wegens hetzelfde feit komt het veeleer aan op de omschrijving van de beboetbare gedraging waarvoor de eerste boete is opgelegd (vgl. HR 26 juni 2009, nr. 42764, LJN BD0200, BNB 2010/5).

3.5. In het onderhavige geval is door de Inspecteur - in de uitspraak op het bezwaarschrift en ook in andere gedingstukken - gesteld en is door belanghebbende niet bestreden dat de eerste verzuimboete is opgelegd wegens het niet betalen van de omzetbelasting die belanghebbende volgens de door haar ingediende aangifte diende te voldoen. De stukken van het geding laten geen andere slotsom toe dan dat belanghebbende hiervan uiterlijk bij het opleggen van de eerste verzuimboete in kennis is gesteld. De stukken van het geding laten verder geen andere conclusie toe dan dat de tweede naheffingsaanslag en de tweede verzuimboete voortvloeiden uit een bij belanghebbende ingesteld boekenonderzoek. Daarbij werd vastgesteld dat de verschuldigde belasting ter zake van de hiervoor in 3.1.2 genoemde levering te laag was berekend en dat omzetbelasting, betrekking hebbend op verschillende facturen voor roerende investeringen, ten onrechte in aftrek was gebracht. De onderhavige, tweede verzuimboete heeft de Inspecteur opgelegd in verband met het feit dat belanghebbende daardoor te weinig belasting heeft aangegeven en betaald. Een en ander leidt tot de gevolgtrekking dat de hier in geschil zijnde tweede verzuimboete is opgelegd ter zake van een andere gedraging van belanghebbende dan ten grondslag lag aan de eerste verzuimboete.”

5.1.3. Ergo

Uit deze jurisprudentie blijkt dat indien er aanvankelijk in het geheel geen aangifte is gedaan en geen belasting is betaald, er bij beboeting van een opvolgende naheffingsaanslag sprake is van hetzelfde feit.

Indien echter wel aangifte is gedaan, maar tot een te laag bedrag, staat het opleggen van een (verzuim)boete wegens het niet betalen van de wel aangegeven belasting het later opleggen van een boete wegens te weinig aangeven en betaling van belasting niet in de weg. Het is derhalve van belang dat de gedragingen waarvoor de boete wordt opgelegd, voldoende nauwkeurig worden omschreven.

Zie voorts hetgeen hierna is vermeld bij partiële sanctionering.

5.2. “Hetzelfde feit” in het strafrecht

5.2.1. Het arrest van (de strafkamer van) de Hoge Raad van 1 februari 2011

In het arrest van (de strafkamer van) de Hoge Raad van 1 februari 2011 (NJ 2011/394) geeft de Hoge Raad nadere uitleg over het begrip “hetzelfde feit”. De strafkamer kijkt daarbij tevens met een half oog naar de relevante bestuursrechtelijke bepalingen in de Awb:

"2.1. Het is de Hoge Raad gebleken dat in de praktijk behoefte bestaat aan verduidelijking van de in zijn rechtspraak ontwikkelde maatstaf voor de toepassing van art. 68 Sr en art. 313 Sv over - kort gezegd - "hetzelfde feit", te meer nu recente wettelijke voorschriften meer of minder uitdrukkelijk voortbouwen op art. 68 Sr en/of art. 313 Sv en de rechtspraak daarover. Verwezen kan worden naar de art. 255a en 257e, achtste lid, Sv inzake de strafbeschikking, en naar de art. 5:43 en 5:44 Algemene wet bestuursrecht (Awb) inzake de bestuurlijke boete. Op de achtergrond speelt bovendien recente Europese rechtspraak over het ne bis in idem-beginsel. Een en ander geeft de Hoge Raad aanleiding de toepasselijke maatstaf nader te verduidelijken - zonder dat daarmee een inhoudelijke verandering wordt beoogd".

De Hoge Raad legt in dit arrest vervolgens de volgende toetsingscriteria aan:
"2.9.1. Bij de beoordeling van de vraag of sprake is van "hetzelfde feit", dient de rechter in de situatie waarop art. 68 Sr ziet de in beide tenlasteleggingen omschreven verwijten, en in de situatie waarop art. 313 Sv ziet de in de tenlastelegging en de in de vordering tot wijziging van de tenlastelegging omschreven verwijten te vergelijken.

Bij die toetsing dienen de volgende gegevens als relevante vergelijkingsfactoren te worden betrokken.

(A) De juridische aard van de feiten.

Indien de tenlastegelegde feiten niet onder dezelfde delictsomschrijving vallen, kan de mate van verschil tussen de strafbare feiten van belang zijn, in het bijzonder wat betreft

(i) de rechtsgoederen ter bescherming waarvan de onderscheidene delictsomschrijvingen strekken, en

(ii) de strafmaxima die op de onderscheiden feiten zijn gesteld, in welke strafmaxima onder meer tot uitdrukking komt de aard van het verwijt en de kwalificatie als misdrijf dan wel overtreding.

(B) De gedraging van de verdachte.

Indien de tenlasteleggingen respectievelijk de tenlastelegging en de vordering tot wijziging daarvan niet dezelfde gedraging beschrijven, kan de mate van verschil tussen de gedragingen van belang zijn, zowel wat betreft de aard en de kennelijke strekking van de gedragingen als wat betreft de tijd waarop, de plaats waar en de omstandigheden waaronder zij zijn verricht.

2.9.2. Opmerking verdient dat reeds uit de bewoordingen van het begrip "hetzelfde feit" voortvloeit dat de beantwoording van de vraag wat daaronder moet worden verstaan, mede wordt bepaald door de omstandigheden van het geval. Vuistregel is nochtans dat een aanzienlijk verschil in de juridische aard van de feiten en/of in de gedragingen tot de slotsom kan leiden dat geen sprake is van "hetzelfde feit" in de zin van art. 68 Sr."

5.2.2. De uitspraak van Hof Den Bosch van 17 februari 2015

In de uitspraak van Gerechtshof Den Bosch (17 februari 2015, ECLI:NL:GHSHE:2015:481) werden door de inspecteur naheffingsaanslagen omzetbelasting opgelegd met een vergrijpboete op basis van artikel 67f AWR. Daarop volgend werd belastingplichtige strafrechtelijk vervolgd op basis van artikel 69 AWR vanwege het opzettelijk doen van onjuiste aangiften omzetbelasting over de betrokken jaren. Belanghebbende beriep zich op schending van het una via-beginsel.

Het Hof oordeelde als volgt:

"De aangifte werkt als het ware als een geleideformulier voor de betaling: de betalingsverplichting wordt in beginsel louter aan de hand van de aangifte bepaald en aan die verplichting moet ook direct gevolg worden gegeven. Dat betekent dat het niet of niet volledig aangeven van de omzetbelasting, zodat minder wordt aangegeven dan materieel wel verschuldigd is, onlosmakelijk is verbonden met het niet of niet volledig voldoen van de omzetbelasting, die materieel is verschuldigd. De strekking van beide feiten verschilt dan ook niet wezenlijk, terwijl aan die feiten bovendien dezelfde gedraging van de verdachte ten grondslag ligt.

Gelet daarop is het hof met de verdediging van oordeel dat in dit geval het niet voldoen van de

(materieel wel verschuldigde) omzetbelasting en het onjuist of onvolledig invullen van de belastingaangifte zodanig met elkaar in verband staan dat met betrekking tot de gelijktijdigheid van de gedragingen van de verdachte en met betrekking tot de wezenlijke samenhang in handelen en schuld, er sprake is van hetzelfde feit."

5.3. "Hetzelfde feit" in internationale rechtspraak

In de uitspraak van het Europese Hof van 10 februari 2009 (Zolotukhin v Rusland) pleit het Hof voor een meer feitelijke benadering van het ne bis in idem-beginsel:

"81.

The Court further notes that the approach which emphasises the legal characterisation of the two offences is too restrictive on the rights of the individual, for if the Court limits itself to finding that the person was prosecuted for offences having a different legal classification it risks undermining the guarantee enshrined in Article 4 of Protocol No. 7 rather than rendering it practical and effective as required by the Convention (compare Franz Fischer, cited above, § 25).

82.

Accordingly, the Court takes the view that Article 4 of Protocol No. 7 must be understood as prohibiting the prosecution or trial of a second 'offence' in so far as it arises from identical facts or facts which are substantially the same."

Buruma zegt daar in zijn noot (zie NJ 2010, 36) het volgende over:

"Aan de andere kant begint het er nu wel op te lijken dat de kwalificerende benadering in Europa aan de verliezende hand is. Uiteindelijk heb ik daar alles afwegend ook wel vrede mee. Hoe je het wendt of keert, de feitelijke benadering levert uiteindelijk meer bescherming op voor de verdachte."

5.4. Tussenconclusies

T.a.v. vraag 1:

De kennisgroep is van mening dat bij beboeting op grond van artikel 67f AWR gevolgd door strafrechtelijke vervolging vanwege het opzettelijk doen van onjuiste aangifte op grond van artikel 69 AWR, er gezien de huidige wettelijke regeling en de aanwezige rechtspraak sprake is van schending van het una via-beginsel.

Een puur juridisch kwalificerende benadering zou in termen van het Europese Hof *'too restrictive on the rights of the individual'* zijn.

T.a.v. vraag 2:

De kennisgroep is van mening dat er in de onderhavige casus sprake is van een *'aanzienlijk verschil'* in de gedragingen zoals genoemd in het arrest van de strafkamer van de Hoge Raad van 1 februari 2011. Aldus is er naar de criteria van dit arrest geen sprake van "hetzelfde feit".

De kennisgroep is van mening dat, mits deze gedragingen elkaar niet raken, in geval van enerzijds het gebruik van vervalste facturen en anderzijds het onjuist toepassen van de margeregeling, er geen sprake is van "hetzelfde feit".

6. Partiële sanctionering?

Maar brengt het feit dat het niet om "hetzelfde feit" gaat ook mee dat verschillende gedragingen binnen hetzelfde belastingmiddel én tijdvak ook via verschillende sanctiestelsels kunnen worden gesanctioneerd? De rechtspraak leert ons daar het volgende over.

6.1. Het arrest van de Hoge Raad van 14 april 1993

In het arrest van Hoge Raad van 14 april 1993 (FED 1993/517) deed zich de volgende situatie voor. Belanghebbende accepteerde een schikkingsvoorstel

over de jaren 1985, 1986 en 1987 vanwege diens betrokkenheid bij door B georganiseerde fraude. Tevens verstrekt de FIOD, voordat de schikking is getroffen, informatie aan de inspecteur aangaande belanghebbendes betrokkenheid bij de door C voortgezette fraude in 1987. Vanwege deze laatste informatie legt de inspecteur over 1987 een navorderingsaanslag met verhoging op.

De Hoge Raad oordeelt als volgt:

"r.o.3.3 Het middel treft doel. Voormelde brief van 5 april 1990 en de zich onder de stukken van het geding bevindende processen-verbaal nrs 1 en 10 laten geen andere gevolgtrekking toe dan dat vorenbedoelde schikking slechts betrekking had op belanghebbendes betrokkenheid bij de door B in de jaren 1985, 1986 en 1987 georganiseerde fraude en dat de schikking slechts ertoe strekte belanghebbendes betrokkenheid bij die fraude buitengerechtelijk af te doen. Dit brengt mee dat noch de schikking als zodanig noch de omstandigheid dat belanghebbende aan de daarin gestelde voorwaarden heeft voldaan, eraan in de weg stond dat de inspecteur ter zake van de door hem gestelde betrokkenheid van belanghebbende bij de voortzetting van de fraude door C aan belanghebbende voor het onderhavige jaar een navorderingsaanslag met een verhoging kon opleggen. Evenmin stond daaraan in de weg de omstandigheid dat de belastingadministratie vóór het aangaan van de schikking reeds bekend was met de mogelijke betrokkenheid van belanghebbende bij laatstbedoelde fraude, [...]"

6.2. De uitspraak van Hof Arnhem van 20 mei 1994

In de uitspraak van Hof Arnhem van 20 mei 1994, nr. 930501, werd ter zake van omzetverzwijging over de periode 1986-1989 voor de omzetbelasting op 9 augustus 1991 een schikking getroffen. Op 19 november 1991 is aan belanghebbende over hetzelfde tijdvak een naheffingsaanslag omzetbelasting met 25% verhoging opgelegd (grote schuld) in verband met andere correcties.

Het Hof oordeelde als volgt:

"2.1 Het was zinvol het FIOD-onderzoek en het schikkingsvoorstel te beperken tot opzettelijke omzetverzwijging door belanghebbende en met betrekking tot de overige correcties waaromtrent belanghebbende grote schuld werd verweten, met een administratieve afdoening te volstaan. De stelling van belanghebbende dat de belastingdienst ten onrechte het feitencomplex in tweeën heeft geknipt, is onjuist.

[...]

2.3 De omstandigheid dat de over het tijdvak 1986 tot en met 1989 in augustus 1991 opgelegde straf is gevolgd, [...] is niet in strijd met het ne bis in idem-beginsel, omdat de straffen op verschillende feiten betrekking hebben."

6.3. De uitspraak van Hof Arnhem-Leeuwarden van 18 april 2016

In een uitspraak van Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden van 18 april 2016 (ECLI:NL:GHGHARL:2016:3001) werd over de jaren 2007, 2008 en 2009 strafrechtelijk vervolgd vanwege het opzettelijk onjuist c.q. onvolledig doen van aangifte Inkomstenbelasting door het (ten onrechte) opnemen van kosten van lening, aftrekbare zorgkosten en aftrekbare hypotheekrente. Voor dezelfde jaren waren reeds navorderingsaanslagen met vergrijpboete (grote schuld!) opgelegd vanwege het (ten onrechte) opnemen van aftrekbare partneralimentatie.

Het Hof oordeelde als volgt:

"Bovendien had de opgelegde vergrijpboete betrekking op de vermelding in de aangiften van fiscaal aftrekbare partneralimentatie, terwijl de thans aanhangige strafvervolging zijn oorsprong vindt in het opzettelijk onjuist melding maken van aftrekbare rente- en zorgkosten; dat zijn dus

andere gedragingen, hoewel het hof beseft, dat er een zekere samenhang bestaat tussen het in één belastingbiljet foutief invullen van uiteenlopende rubrieken.

Nu de vergrijpboetes betrekking hadden op handelen met verschillende schuldvormen (grote schuld, dan wel opzet), en het oorspronkelijk slechts ging om onregelmatigheden inzake de alimentatie, terwijl daar later andere handelingen bij kwamen (onjuiste opgaven betreffende rente- en zorgkosten), kan niet worden gezegd, dat de inspecteur ter zake reeds boeten heeft opgelegd; die boeten hebben betrekking op andere feiten.”

Voorgaande rechtspraak leert ons dat het deels via de strafrechtelijke weg en deels via de bestuurlijke weg sanctioneren van verschillende correcties binnen hetzelfde middel én tijdvak mogelijk is. Nogmaals; een nauwkeurige en feitelijke omschrijving van de verschillende feiten is daarbij onontbeerlijk.

7. Conclusie

Mits er wordt gehandeld binnen de criteria die zowel in het strafrecht als in het bestuursrecht zijn gegeven, is er ter zake van verschillende correcties in de omzetbelasting over het hetzelfde tijdvak ten gevolge van het gebruik van valse facturen enerzijds en het onjuist toepassen van de marge- en globalisatieregeling anderzijds, geen sprake van “hetzelfde feit”.

Het respectievelijk strafrechtelijk vervolgen en bestuursrechtelijk beboeten van deze correcties is mogelijk, en levert geen schending op van het una via-beginsel.

buiten verzoek

buiten verzoek

buiten verzoek



Belastingdienst

Naam dienstonderdeel
Kennisgroep Formeel Recht

Contactpersoon

5.1.2e

M 06 5.1.2e
5.1.2e @belastingdienst.nl

Datum
20 december 2017

Versienummer
17-206-0032

Vastgesteld door
Kennisgroep Formeel Recht

Kopie aan

5.1.2e

Bijlagen
Geen

memo

Onderwerp

Vergoeding belastingrente in geval van een teruggaaf van loonheffingen die is gebaseerd op een herziene beschikking sectorindeling als bedoeld in artikel 97, vierde lid, van de Wet financiering sociale verzekeringen

Casus

Belanghebbende heeft loonheffingen afgedragen op aangifte. Deze afdracht bestond voor een deel uit zogenoemde sectorpremies. Belanghebbende verzoekt om met terugwerkende kracht in een andere sector (met bijbehorend lager premiepercentage) te worden ingedeeld.

Vragen

1. Strekt een verzoek om (her)indeling in een sector met een lager premiepercentage tot teruggaaf van sectorpremies?
2. In welke gevallen dient over de teruggaaf van sectorpremies belastingrente te worden vergoed?

Antwoorden

1. Ja.
2. Er wordt op grond van artikel 30ha van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) slechts belastingrente vergoed als:
 - een teruggaafbeschikking niet wordt vastgesteld binnen 8 weken na de ontvangst van het verzoek om die beschikking (zie artikel 30ha, lid 1, AWR), of
 - de teruggaaf verband houdt met het in de aangifte volgen van een door de inspecteur ingenomen standpunt ter zake van de bij wege van afdracht op aangifte verschuldigde of terug te geven belasting (zie artikel 30ha, lid 2, AWR), of
 - indien een afwijzende beschikking op een verzoek om een teruggaaf wordt vervangen door een teruggaafbeschikking en na de ontvangst van het verzoek minstens 8 weken zijn verstreken (zie artikel 30ha, lid 3, AWR).



Belastingdienst

Naam dienstonderdeel
Kennisgroep Formeel Recht

Contactpersoon

5.1.2e

M 06 5.1.2e
5.1.2e@belastingdienst.nl

Datum
8 februari 2018

Versienummer
18-206-0001

Vastgesteld door
Kennisgroep Formeel Recht

Kopie aan

5.1.2e

Bijlagen
Geen

memo

Onderwerp

Correctie sectorpremie en verzoek om ambtshalve vermindering

Casus

Bedrijf X (hierna: X) is met ingang van 2009 ingedeeld in sector a. Dit is destijds bij voor bezwaar vatbare beschikking vastgesteld. In de periode van 2009 tot medio 2014 doet X dan ook aangifte loonheffingen op basis van sector a. Medio 2014 dient X echter een gemotiveerd verzoek in om met terugwerkende kracht tot 1 januari 2009 ingedeeld te worden in een andere en goedkopere bedrijfssector. 67 Awr

67 Awr

67 Awr

Het Hof

67 Awr

67 Awr

bepaalt dat belanghebbende met ingang van 1 januari 2009 ingedeeld wordt in de andere (goedkopere) bedrijfssector. De Belastingdienst geeft geen follow up aan de betreffende uitspraak. Er wordt ambtshalve niets teruggegeven. Ook wordt er geen correctieverplichting of enige andere verplichting opgelegd.

67 Awr

Vragen

1. Kwalificeert een verzoek om met terugwerkende kracht in een andere sector ingedeeld te worden tevens als een verzoek om ambtshalve vermindering van loonheffingen?
2. Kan een correctie van de sectorpremie uitsluitend gedaan worden door middel van een correctiebericht als bedoeld in artikel 28a van de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB)?
3. Wordt in casu in verband met tijdsverloop nog wel toegekomen aan een ambtshalve vermindering van loonheffingen over de jaren 2009 tot en met 2011?

Antwoorden

1. Ja. Een verzoek om indeling in een andere sector zal allereerst op grond van artikel 97 van de Wet financiering sociale verzekeringen (Wfsv) aangemerkt dienen te worden als een verzoek om een nieuw indelingsbesluit. De beslissing van de inspecteur op dat verzoek is voor bezwaar vatbaar. Een dergelijk verzoek om met terugwerkende kracht ingedeeld te worden in een andere (goedkopere) bedrijfssector raakt - omdat de heffing van premies werknemersverzekeringen plaats vindt door middel van afdracht van de ingehouden loonheffingen waarvoor de werkgever één gecombineerde aangifte indient - tevens de over de oude jaren ingediende aangiften/afdrachten loonheffingen. Een dergelijk verzoek om met terugwerkende kracht in een andere bedrijfssector ingedeeld te worden, kan dan ook tegelijkertijd beschouwd worden als een verzoek om ambtshalve vermindering van loonheffingen op basis van artikel 65 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR). De inspecteur kan die teruggave overigens ook ambtshalve verlenen indien enig feit de conclusie rechtvaardigt dat belanghebbende hier redelijkerwijs voor in aanmerking komt. Dergelijke verzoeken zullen uiteraard nog wel getoetst dienen te worden aan de uitvoeringsvoorschriften welke opgenomen zijn in paragraaf 23 van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht (BFB). Genoemde paragraaf 23 bevat naast het tijdigheidsaspect nog wel één andere belangrijke voorwaarde. Te weten dat er géén ambtshalve teruggave verleend kan worden voor de situatie waarin er een correctiebericht moet of kan worden ingediend om de onjuistheden te herstellen (zie paragraaf 23, onderdeel 8d, BFB en artikel 28a van de Wet LB). Op dit aspect gaat het antwoord op vraag 2 in.
2. Nee. In het eerdergenoemde beleidsbesluit van 8 maart 2010 nr. DGB2010/565M, Stcrt. 2010, 3990 (hierna ook: het Besluit) zijn een aantal situaties beschreven waarin er afgezien mag worden van het herstellen van onjuistheden in eerder ingediende aangiften loonheffingen via aanpassing van de polisadministratie middels correctieberichten. Voor deze gevallen is het indienen van een correctiebericht dan ook géén harde bestaansvoorwaarde voor een eventuele ambtshalve vermindering loonheffingen. Onderdeel 8d van paragraaf 23 van het BFB staat in die situaties een ambtshalve teruggave niet in de weg.
3. Ja. Belanghebbende heeft reeds medio 2014 verzocht om met terugwerkende kracht vanaf 2009 ingedeeld te worden in een andere sector. Een dergelijk verzoek kan - zie antwoord op vraag 1 - vanwege het gecombineerde karakter van de aangifte loonheffingen tevens aangemerkt worden als een verzoek om ambtshalve vermindering loonheffingen. Belanghebbende is in 2016 in het gelijk gesteld door het Hof inzake de sectorindeling. In 2016 heeft de Staatssecretaris van Financiën desgevraagd een nadere uitleg gegeven aan het Besluit en beslist dat een onjuiste sectorindeling onder de reikwijdte van het Besluit valt. Het rechte trekken van de onjuiste sectorindeling hoeft dan ook

niet te geschieden via zogenoemde correctieberichten. Toetsing aan paragraaf 23 van het BFB levert op dat het verzoek in relatie tot de periode 2009 tot en met 2014 tijdig is. Omdat tevens vastgesteld is dat er géén sprake is van een situatie waarin belanghebbende de teruggave redelijkerwijs had dienen te realiseren middels het indienen van correctieberichten over de periode 2009 tot en met 2014, kan de teruggave loonheffingen met andere woorden ambtshalve verleend worden over de volledige periode en wel vanaf 2009.

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

Wettelijk kader

Voor een goed begrip wordt gestart met een korte uitleg van de wetgeving met betrekking tot de sectorindeling. Daarna wordt ingegaan op een aantal met de vragen samenhangende deelonderwerpen.

De aansluiting bij een sector is geregeld in de artikel 96 Wfsv en volgende. Artikel 96, eerste lid, Wfsv bevat de volgende hoofdregel: een werkgever is van rechtswege aangesloten bij de sector waartoe de werkzaamheden behoren die hij als werkgever laat verrichten. De vraag rijst wat de betekenis is van aansluiting 'van rechtswege', mede tegen de achtergrond van artikel 97, tweede lid, Wfsv waarin is bepaald dat de inspecteur de werkgever bij voor bezwaar vatbare beschikking meedeelt bij welke sector en vanaf welke datum hij op grond van artikel 96 Wfsv is aangesloten. Het begrip 'aansluiting van rechtswege' bestaat al sinds 1953. Van dat jaar tot 1997 was een werkgever van rechtswege aangesloten bij een bedrijfsvereniging. De aansluiting van rechtswege houdt in, dat een natuurlijke persoon of een rechtspersoon die op enig ogenblik werkgever in de zin van de werknemersverzekeringswetten wordt, vanaf dat ogenblik ook aangesloten is bij een sector (in de vroegere terminologie: lid is van een bedrijfsvereniging). De rechten en plichten die daaraan zijn verbonden gelden daarom vanaf de eerste dag ook voor hem.

Een van die plichten is om binnen twee weken van deze aansluiting melding te maken bij de inspecteur (artikel 97, eerste lid, Wfsv). De melding kan zowel toezien op het starten als ook op het stoppen als werkgever. Door deze melding zet de werkgever een administratief proces in werking dat tot doel heeft de ontstane rechtsverhouding tussen hem en de inspecteur (en via deze, het UWV) te formaliseren. Als gevolg hiervan zullen de bestuursorganen van hem verlangen dat hij de aan zijn status van werkgever verbonden verplichtingen, met name op het vlak van loonaangifte en betaling van premie en belasting, nakomt. Om deze situatie te formaliseren bepaalt artikel 97, tweede lid, Wfsv dan ook dat de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking vaststelt bij welke sector een werkgever is aangesloten en vanaf welke datum dat het geval is. Op basis van deze indeling betaalt de inhoudingsplichtige de premies werknemersverzekeringen. Deze worden niet ingehouden op het loon van de werknemer maar worden apart berekend en periodiek samen met de ingehouden loonbelasting op de aangifte loonheffingen aangegeven en afgedragen.

De aard van een onderneming kan vervolgens in de loop van de tijd veranderen en de aard van de daarin verrichte werkzaamheden kan (geleidelijk aan) verschuiven naar werkzaamheden die behoren tot een andere sector dan de sector waarbij de onderneming is aangesloten. Dat kan dan aanleiding geven om de onderneming in te delen in een andere sector. Dat laatste kan gebeuren: (a). op verzoek van de werkgever zelf (via artikel 97, eerste en tweede lid, Wfsv) waarin deze de inspecteur meldt dat hij is opgehouden bij een sector aangesloten

te zijn en dat hij gelet op de werkzaamheden van rechtswege (zie artikel 96, eerste lid, Wfsv) onder een andere sector is komen te vallen. De inspecteur beslist hier wederom op bij voor bezwaar vatbare beschikking;
(b). of eventueel ambtshalve met in achtname van de voorwaarden van artikel 97, vierde lid, Wfsv. De inspecteur stelt dit eveneens vast bij voor bezwaar vatbare beschikking.

De vraag is vervolgens op welke termijn dit gebeurt? De wijziging in de aard van de bedrijfsuitoefening moet immers een bepaalde mate van bestendigheid hebben voordat tot herindeling bij een andere sector wordt overgegaan om een jojo-effect te vermijden. De wet stelt deze bestendigheidseis in de bepaling (artikel 96, tweede lid, Wfsv) dat het moet gaan om werkzaamheden waarvoor de werkgever in de regel het grootste bedrag aan premieplichtig loon betaalt of vermoedelijk zal betalen. Dit wordt als volgt ingevuld. De 'in-de-regelbepaling' houdt in dat voor de werkzaamheden die ressorteren onder de andere sector, eerst gedurende een periode van ongeveer drie jaar een groter bedrag verloond moet zijn dan voor de werkzaamheden die oorspronkelijk, gelet op de daaraan verbonden premieeloonsum, bepalend waren voor de aanwijzing van de bevoegde sector. Bij een plotselinge en duurzame verandering in de bedrijfsuitoefening van een samengestelde onderneming geldt de driejaarseis niet. Uit de toelichting bij de wijziging van de Regeling Wfsv van 7 januari 2009, Stcrt. 2009, 9, blijkt dat ook het Ministerie van SZW zich op het standpunt stelt dat een wijziging in de bedrijfsuitoefening drie jaar effect moet hebben gehad. Indien er is vastgesteld (op basis van een verzoek van de belanghebbende dan wel ambtshalve) dat er aanleiding bestaat om een onderneming in te delen bij een andere sector, dan rijst de vraag op welke datum die herindeling moet ingaan. Het UWV (Lisv) heeft hierover in 1998 beleidsregels ('datumbeleid indelingen') gepubliceerd. Deze beleidsregels zijn formeel niet meer van kracht, omdat zij ingevolge artikel 43 Invoeringswet Wfsv geacht worden hun gelding te hebben verloren. In afwachting van nieuwe beleidsregels van het Ministerie van Financiën paste de Belastingdienst aanvankelijk de oude beleidsregels van het UWV toe. Daarin was een herziening van sectorindeling uitsluitend per 1 januari of per 1 juli mogelijk. Sinds medio 2012 heeft de Belastingdienst deze benadering overigens laten varen en wordt via artikel 59 van de Wfsv het BFB toegepast.

Deelaspecten

In de huidige casus wordt de vraag gesteld of een verzoek om indeling in een andere bedrijfssector tevens kan kwalificeren als een verzoek om ambtshalve vermindering voor door de werkgever te veel afgedragen/betaalde premies werknemersverzekeringen over de betreffende jaren. Daarbij speelt nog de achterliggende vraag of een dergelijk verzoek om teruggaaf van te veel betaalde premies (over eerdere tijdvakken) indachtig de wettelijke systematiek van artikel 28a Wet LB slechts middels een correctiebericht ex artikel 28a van de Wet LB gedaan kan worden of dat een dergelijk verzoek mogelijk ook op een andere wijze gedaan kan worden (buiten het correctiebericht om). Tot slot komt de vraag aan de orde of in casu door tijdsverloop nog wel wordt toekomen aan een ambtshalve vermindering over de periode 2009 tot en met 2011.

Deelonderwerp-1: Vallen beschikkingen op basis van de Wfsv onder de werking van de AWR?

Het bovenstaande roept allereerst de vraag op of dergelijke beschikkingen onder de reikwijdte van de AWR vallen. Het antwoord vinden we in de MvT, Tweede Kamer, vergaderjaar 2003-2004, 29 529, nr. 3, blz. 85 en 36:

"De werknemersverzekeringen kennen in tegenstelling tot de loonbelasting niet het begrip inhoudingsplichtige, maar werkgever. De overeenkomstige toepassing van de regels voor de loonbelasting brengt mee dat waar in die regels sprake is van inhoudingsplichtige de werkgever in de zin van de werknemersverzekeringen (onder omstandigheden ook een buitenlandse werkgever) wordt bedoeld. De beschikkingen die de inspecteur op grond van deze wet zal nemen (bijvoorbeeld m.b.t. de sectorindeling: § 1 van afdeling 3 van hoofdstuk 7, en het eigen risicodragen: zie afdeling 5 van hoofdstuk 3) vallen onder het rechtsbeschermingsregime van de AWR. Hieruit volgt dat hiervoor ook het gesloten systeem geldt: alleen tegen de in de Wfsv opgenomen - door de inspecteur genomen - beschikkingen die voor bezwaar vatbaar zijn verklaard, staat de fiscale rechtsgang open."

"Het van toepassing worden van de AWR leidt tot de overgang van een open systeem als het gaat om bezwaar en beroep, naar een gesloten systeem. Dit houdt in dat alleen tegen de in art. 26 AWR (nieuw) genoemde besluiten bezwaar en beroep mogelijk is. In dit kader wordt in dit wetsvoorstel geregeld dat ook terzake van de beschikkingen die door de inspecteur op grond van de Wfsv worden genomen de AWR van overeenkomstige toepassing is. Teneinde geen inbreuk op het gesloten systeem van de AWR te maken, worden de beschikkingen die door de inspecteur op grond van de Wfsv en de Zfw (via de Invoeringswet Wfsv) worden genomen in de desbetreffende wetsartikelen aangeduid als "voor bezwaar vatbare" beschikkingen. Met het benoemen van de beschikkingen als voor bezwaar vatbaar, is beoogd het huidige niveau van de rechtsbescherming te handhaven."

Deelonderwerp-2: toepassing artikel 65 AWR bij herzieningsverzoeken met betrekking tot eerder afgegeven beschikkingen sectorindeling (artikel 97 Wfsv).

Diverse beschikkingen rondom de sectorindeling - zie ook onderdeel 1 - zijn voor bezwaar en beroep vatbaar. Indien het bezwaar met betrekking tot de sectorindeling als niet ontvankelijk beschouwd moet worden, kan artikel 65 van de AWR (jo paragraaf 23 van het BFB) nog als vangnet dienen. Voor dat laatste moet er overigens wel sprake zijn van een financiële beschikking aangezien artikel 65 AWR sec toezielt op verminderingen en/of teruggaven ten gevolge van een onjuiste belastingaanslag of beschikking (dan wel op te veel betaalde belasting uit hoofde van voldoenings- of afdrachtsbelastingen). Aan deze voorwaarde wordt in casu voldaan.

Vervolgens komt in de aan de orde gestelde casus de vraag op of een herzieningsverzoek (met terugwerkende kracht) naar aanleiding van een eerder foutief vastgestelde sectorindeling tevens/tegelijk gezien kan worden als een (te laat ingediend) bezwaar, dan wel als een verzoekschrift om ambtshalve teruggave over in het verleden te veel afgedragen loonheffingen.

Voor wat betreft dat laatste geldt dat de Belastingdienst naast de loonheffing ook nog premies werknemersverzekeringen heft. Al deze heffingen worden aangegeven en afgedragen middels één gecombineerde aangifte loonheffingen. De premies voor de werknemersverzekeringen (onder meer berekend op basis van de sectorindeling) komen volledig voor rekening van de werkgever. Omdat een in het nadeel van de werkgever verkeerd vastgestelde sectorindeling in beginsel leidt tot onjuiste aangiften en afdrachten loonheffingen, is het aannemelijk en verdedigbaar dat een verzoek om een herziening van de sectorindeling tegelijkertijd ook als een verzoek om ambtshalve vermindering loonheffingen beschouwd kan worden. Daarbij komt nog dat artikel 65 van de AWR jo. paragraaf 23 van het BFB feitelijk géén harde vormvoorschriften formuleren inzake de vraag waaraan een ambtshalve verzoek dient te voldoen. Deze mate van 'laagdrempeligheid' voor wat betreft het indienen van een dergelijk verzoek of het initiëren van een dergelijke actie blijkt ook uit onderdeel 7 van paragraaf 23 van

het BFB:

"7. Vermindering of teruggaaf van belasting kan worden verleend:

a. Uit eigen beweging:

De inspecteur verleent ambtshalve de vermindering of teruggaaf van belasting waarvoor de belanghebbende redelijkerwijs in aanmerking komt indien enig feit de conclusie rechtvaardigt dat belanghebbende hiervoor in aanmerking komt.

b. Op verzoek:

De inspecteur verleent ambtshalve de vermindering of teruggaaf van belasting waarvoor de belanghebbende redelijkerwijs in aanmerking komt indien belanghebbende een verzoek hiertoe indient.

c. Naar aanleiding van een niet-ontvankelijk bezwaarschrift of verzoek:

De inspecteur behandelt een bezwaarschrift of in de wet voorzien verzoek dat wegens termijnoverschrijding of andere redenen van formele aard niet-ontvankelijk is, als een verzoek om ambtshalve verminderen of teruggeven van belasting. De inspecteur verleent ambtshalve de vermindering of teruggaaf van belasting waarvoor belanghebbende redelijkerwijs in aanmerking komt bij de uitspraak waarin de niet-ontvankelijkheid wordt uitgesproken."

Niet goed valt met andere woorden dan ook in te zien waarom in de onderhavige situatie het betreffende verzoek (om de eerder afgegeven beschikking sectorindeling te herzien) niet tevens en tegelijkertijd ook beschouwd zou kunnen worden als een te laat ingediend bezwaarschrift, dan wel als een verzoek aan de inspecteur om de daardoor te veel aangegeven en afgedragen loonheffingen ambtshalve te herzien. Naar de mening van de kennisgroep kan een verzoek om met terugwerkende kracht vanaf een oud tijdvak ingedeeld te worden in een andere bedrijfssector dan ook tevens aangemerkt worden als een verzoek om ambtshalve teruggaaf van te veel aangegeven en afgedragen loonheffingen. Een dergelijk verzoek valt (zie ook artikel 59 van de Wfsv) onder de werking van artikel 65 van de AWR maar zal vervolgens nog wel getoetst dienen te worden aan paragraaf 23 van het BFB in samenhang met het Besluit.

Deelonderwerp-3: de verhouding tussen de Wfsv, de Wet LB (met name artikel 28a Wet LB) en het Besluit

Hoofdregel (zie ook artikel 59, eerste lid, Wfsv) is dat de premies voor de werknemersverzekeringen geheven worden met overeenkomstige toepassing van de voor de heffing van de loonbelasting geldende regels. Herstelacties op dat onderdeel dienen in beginsel dan ook doorgevoerd te worden met in achtneming van de bepalingen van de Wet LB.

Artikel 28a Wet LB bepaalt in dat verband dat de inhoudingsplichtige gegevens in verband met onjuistheden of onvolledigheden in de aangifte moet verwerken middels een correctiebericht. Dat laatste is gebaseerd op de kwaliteitseisen welke gesteld worden aan de informatiehuishouding in de polisadministratie waaraan werknemers rechten op mogelijke toekomstige uitkeringen kunnen ontleen. Als het gaat om het toepassen van de hoofdregel (fouten herstellen via correctieberichten) wordt géén onderscheid gemaakt tussen onjuistheden en onvolledigheden die leiden tot na te heffen dan wel tot terug te geven loonheffingen. (Negatieve) correctieberichten over voorgaande jaren (correcties binnen het jaar even buiten beschouwing gelaten), waaruit blijkt dat er door de werkgever eerder te veel is betaald, worden tegen deze achtergrond dan ook in eerste aanleg afgewezen (lees: in beginsel geen ambtshalve teruggave tenzij via een correctiebericht). Die benadering zien we ook terug in onderdeel 8d van paragraaf 23 van het BFB:

"De inspecteur verleent geen vermindering of teruggaaf van belasting: (...) als een

correctiebericht in de zin van artikel 28a Wet op de loonbelasting 1964 moet of kan worden ingediend, tenzij het verzoek wordt gedaan in de vorm van een correctiebericht”.

Op deze hoofdregel om fouterstel voor de loonheffingen verplicht via een correctiebericht te laten verlopen (zodat de polisadministratie ook bijgewerkt wordt) is echter met het oog op een redelijke wetstoepassing nog wel uitzonderingsbeleid geformuleerd: het beleidsbesluit van 8 maart 2010 nr. DGB2010/565M, Stcrt. 2010, 3990.

Het gaat daarbij voornamelijk om situaties die aan de volgende criteria voldoen:

1. Het is gelet op de daaruit voortvloeiende extra administratieve lasten zeer bezwaarlijk om de administratieplichtige c.q. de inhoudingsplichtige te dwingen om die mutaties op detailniveau via correctieberichten voor alle werknemers door te laten voeren in de polisadministratie;
2. En: het achterwege laten van dergelijke aanpassingen leidt voorzienbaar niet tot onevenredig grote nadelige inkomenseffecten voor de werknemers via mogelijke lagere toekomstige uitkeringen.

In het beleidsbesluit zijn deze voorwaarden opgenomen, alsmede ook enkele voorbeelden als handvatten voor de uitvoeringspraktijk. Deze voorwaarden alsmede de voorbeelden lijken overigens sec toe te zien op situaties waarin er positieve correcties doorgevoerd zouden moeten worden en er ook nageheven dient te worden (via een correctieverplichting, hetzij rechtstreeks via een naheffingsaanslag). Voor de situatie waarin er negatieve correcties en dus teruggaven doorgevoerd zouden moeten worden bepaalt het beleidsbesluit niets, zij het dat je de oplossing voor deze situaties vermoedelijk wel uit de strekking van de regelgeving (interpretatie “naar de geest van”) zou kunnen afleiden. Tegen deze achtergrond heeft belanghebbende zich via zijn adviseur tot het Ministerie gewend met de navolgende vraag:

“ Moet artikel 28a Wet op de loonbelasting 1964 in combinatie met de Besluiten van 8 maart 2010 (nr. DGB2010/565M) en 16 december 2010 (nr. DGB2010/6799M) strikt grammaticaal worden uitgelegd en beperkt zich de mogelijkheid tot ambtshalve correctie tot de gevallen als expliciet genoemd in het Besluit van 8 maart 2010? Of kan een ruimere interpretatie worden gegeven waarbij correcties die zich beperken tot het collectieve deel van de aangifte, dan wel correcties die geen invloed hebben op de inkomensgegevens van werknemers in de polisadministratie eveneens ambtshalve mogen worden doorgevoerd”

Hierop is vervolgens door de Staatssecretaris van Financiën in voor belanghebbende positieve zin beslist:

“ U vraagt specifiek of een inhoudingsplichtige nominatieve correcties achterwege kan laten in de situatie dat de sectorpremie ambtshalve met terugwerkende kracht over de vijf voorgaande jaren is gewijzigd. De door u geschetste situatie valt onder de reikwijdte van het beleidsbesluit. (.....). Dit heeft tot gevolg dat onder de in het besluit genoemde voorwaarden correctie op werknemersniveau achterwege blijft. De uitvoering van het beleidsbesluit is opgedragen aan de inspecteur. Het beleidsbesluit zal op dit punt bij de komende actualisering verduidelijkt worden”.

Uit het antwoord van de staatssecretaris kan naar de mening van de kennisgroep afgeleid worden dat fouterstel bij een herindeling van de sector onder de werking van het Besluit valt en derhalve in beginsel kan plaatsvinden via een ambtshalve vermindering. Het indienen van correctieberichten is dan ook géén randvoorwaarde voor een eventuele ambtshalve vermindering.

De dan nog te beantwoorden formele vraag is of de belanghebbende een apart

verzoek moet indienen om het betreffende beleidsbesluit toe te mogen passen. Naar de mening van de kennisgroep is het twijfelachtig of het beleidsbesluit op deze restrictieve wijze uitgelegd dient te worden. Het Besluit - zie onder onderdeel 3 onder het kopje "goedkeuring" en "voorwaarden" - noemt deze verplichting niet expliciet. Wellicht kan een dergelijke eis wel afgeleid c.q. gelezen worden uit de zinsnede "De werkgever dient aan de inspecteur aannemelijk te maken dat er geen onevenredig nadelige effecten optreden voor de eventuele uitkeringsrechten werknemersverzekeringen van de betrokken werknemers". Tegen een dergelijke benadering pleit dat dit een eis is waaraan voor de onderhavige situatie (aanpassing van de sectorindeling) nu juist standaard voldaan wordt. Genoemde verzoeken tasten immers de rechten van werknemers in enige toekomstige uitkeringsaanspraak niet aan. Het zou voor deze situaties zeker in het licht van de recente uitleg van het Besluit door de staatssecretaris onlogisch zijn om op basis daarvan een dergelijk verzoek af te wijzen. Dat zou hooguit anders zijn indien een dergelijke randvoorwaarde (lees: een apart schriftelijk verzoek om het Besluit te mogen toepassen) expliciet gesteld en ook gemotiveerd opgenomen is met het oog op de inrichting van de administratieve processen alsmede de procesbeheersing binnen de Belastingdienst. Maar van dat laatste lijkt in casu géén dan wel onvoldoende sprake te zijn. Deze 'formele' eis is daarvoor naar de mening van de kennisgroep niet expliciet genoeg geformuleerd en gemotiveerd in het Besluit. De eerder genoemde bepaling lijkt voorts hoofdzakelijk geschreven te zijn met het oog op het realiseren van een evenwichtige belangenafweging (uitvoeringslasten werkgever versus het creëren van waarborgen voor werknemers met het oog op aanspraken op een eventuele toekomstige uitkeringen). Aangezien de rechten van werknemers zoals aangegeven niet aangetast worden indien de polisadministratie niet aangepast wordt (lees: ingeval van een ambtshalve vermindering van te veel afgedragen premies werknemersverzekeringen) komt aan een dergelijke zinsnede dan ook materiële betekenis te ontvallen en kan deze naar verwachting redelijkerwijs niet ingeroepen worden om een ambtshalve teruggave te blokkeren. Daarbij kan nog gemeld worden dat een dergelijke restrictieve benadering ook niet terug te lezen is in de nadere uitleg van het Besluit door de staatssecretaris. Daarbij komt voorts nog dat de ambtshalve teruggaaf van belasting ook door de inspecteur zelf uit eigen beweging kan worden verleend indien enig feit de conclusie rechtvaardigt dat belanghebbende hiervoor redelijkerwijs in aanmerking komt.

Tot slot komt de vraag op hoe de "moet of kan" bepaling in paragraaf 23, onderdeel 8d, BFB moet worden uitgelegd:

"De inspecteur verleent geen vermindering of teruggaaf van belasting: (...) als een correctiebericht in de zin van artikel 28a Wet op de Loonbelasting 1964 moet of kan worden ingediend, tenzij het verzoek wordt gedaan in de vorm van een correctiebericht".

Op grond van de goedkeuring van de staatssecretaris is een correctiebericht bij een herindeling van de sector geen vereiste om voor ambtshalve vermindering in aanmerking te komen. Echter ook in die situatie heeft een werkgever nog steeds wel de mogelijkheid om de herziening via een correctiebericht te effectueren. Aldus "kan" de werkgever in strikt formele zin de fouten via de hoofdregel (via correctieberichten) rechtekken, ofschoon dat laatste redelijkerwijs van hem niet verwacht kan worden gelet ook op de achtergrond van het uitzonderingsbeleid van het Besluit: terugdringen van onnodige administratieve lasten in situaties waarin er géén nadelige gevolgen kleven wegens het niet aanpassen van de polisadministratie.

De kennisgroep is in deze situatie dan ook van mening dat deze "kan-bepaling" een ambtshalve vermindering van loonheffingen desondanks niet in de weg staat.

Een andere uitleg zou immers het vreemde gevolg hebben dat ambtshalve vermindering, ondanks dat een correctiebericht op basis van het beleidsbesluit niet vereist is, toch niet mogelijk is omdat een bedrijf ervoor kan blijven kiezen om een correctiebericht in te dienen. Een mogelijkheid die voor de werkgever overigens ook zeer bezwaarlijk kan zijn gelet op de daaraan verbonden administratieve lasten en de soms bestaande technische onmogelijkheden voor wat betreft de beschikbare software.



Belastingdienst

Naam dienstonderdeel
Kennisgroep Formeel Recht

Contactpersoon
5.1.2e
M 06 5.1.2e
5.1.2e@belastingdienst.nl

Datum
25 januari 2019

Versienummer
19-206-0002

memo

Onderwerp

Gebruik van auditfile en vertrouwensbeginsel

Inleiding

Bij de uitvoering van een controle kan de auditfile worden opgevraagd. De auditfile is een bestand met alle mutaties van de op geautomatiseerde wijze gevoerde financiële administratie. Met behulp van het programma ATF (Audit Tool Financieel) kan de controlemedewerker vanuit de auditfile de gehele administratie reproduceren.

Bij het aankondigen van een onderzoek aan een belastingplichtige (hieronder wordt in dit memo ook de inhoudingsplichtige begrepen) kan worden aangegeven dat het een deelonderzoek betreft, waarbij wordt vermeld dat een beperkt aantal onderdelen van de aangifte(n) zal worden onderzocht.

Vraag

Kan een belastingplichtige aan het na opvraag verstrekken van de auditfile het rechte te beschermen vertrouwen ontlenen dat alle daarin opgenomen gegevens door de Belastingdienst zijn beoordeeld?

Antwoord

Als de reikwijdte van het onderzoek is aangegeven in de aankondigingsbrief en de uitvoering daarvan met belastingplichtige is gecommuniceerd en vastgelegd in het controlerapport, is er geen vertrouwen gewekt dat meer is onderzocht dan hetgeen is aangekondigd en vastgelegd, ook al is tijdens het onderzoek de gehele auditfile verstrekt.

Dit kan, afhankelijk van de omstandigheden van het geval, anders zijn als de auditfile wordt opgevraagd in het kader van een (voorlopig) voornemen tot het instellen van een boekenonderzoek, zonder dat de reikwijdte van dat onderzoek wordt aangegeven. Dan kan namelijk bij belastingplichtige de indruk zijn gewekt dat zijn gehele administratie zal worden onderzocht.

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

Voor het controleproces zijn richtlijnen vastgesteld en neergelegd in het

(openbare) Handboek Controle. Over de aankondiging van een controleonderzoek is in paragraaf 7.5 van het Handboek Controle het volgende vermeld:

"Pas nadat de controlemedewerker de controleopdracht heeft geaccepteerd, kondigt hij de controle bij de belastingplichtige aan. Het bezoek wordt bij voorkeur telefonisch aangekondigd en altijd schriftelijk bevestigd. De controlemedewerker maakt hiervoor gebruik van de standaardbrieven.

Uit de aankondiging moet onder meer blijken:

- het doel van de controle;*
- het soort onderzoek (bijvoorbeeld: boekenonderzoek heffing, periodieke controle in het kader van een verleende vergunning, invorderingsonderzoek en dergelijke);*
- welke aangiften, bezwaarschriften, verzoekschriften, vergunningen e.d. in de controle zullen worden betrokken (het controleobject);*
- welke tijdvakken in de controle zullen worden betrokken;*
- welke elementen van de aangifte(n) in de controle zullen worden betrokken (wanneer er sprake is van een deelonderzoek);*
- wanneer en waar de controle zal worden uitgevoerd en indien mogelijk hoeveel tijd de (eerste) controledagen in beslag gaan nemen;*
- welke controlemedewerker(s) op de eerste controledag aanwezig is (zullen zijn);*
- welke gegevens(dragers) bij de start van de controle gereed moeten liggen, zoals het grootboek, de aansluitingsberekeningen, de auditfiles en dergelijke.*

De controlemedewerker zorgt ervoor dat de opvraag van gegevens(dragers) in verhouding staat tot de reikwijdte van de controleopdracht."

De Belastingdienst dient de belastingplichtige te voorzien van juiste en adequate informatie over de doelstelling van een controle of een bezoek van controleambtenaren. Zie bijvoorbeeld Nationale Ombudsman 3 juni 2005, rapportnummer 2005/160.

De aankondiging van een controle verhindert niet dat daarbij verzocht wordt om toezending vooraf van de auditfile in het kader van het uitvoeren van dat onderzoek. Op de aldus ontvangen auditfile kan de controlemedewerker, binnen de aangekondigde reikwijdte van zijn onderzoek, analyses uitvoeren die de richting en de omvang van zijn controlewerkzaamheden, ook ter plaatse, nader te bepalen.

De auditfile heeft een faciliterende functie. De Belastingdienst kan een belastingplichtige niet verplichten om deze faciliterende functie in zijn (financieel) programma te laten inbouwen dan wel aan te schaffen. De belastingplichtige is immers vrij in de inrichting van zijn administratie zolang deze voldoet aan de voorwaarden van artikel 52 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Wanneer de auditfile als functie in de programmatuur van de belastingplichtige is ingebouwd, moet hij de auditfile op verzoek van de controlerend ambtenaar verstrekken. Die behoort dan tot zijn administratie. Zie ook Rechtbank Gelderland 1 oktober 2018, nr. 17/4153, ECLI:NL:RBGEL:2018:4161. De rechtbank heeft bepaald dat een auditfile moet worden verstrekt als belastingplichtige daarover beschikt en daar door de Belastingdienst om wordt gevraagd. De stelling van belastingplichtige dat zij niet verplicht is de auditfile te verstrekken omdat deze geen deel uitmaakt van de administratie, maar slechts een bewerking zijn van de boekhouding door de vennootschap zelf, wordt door de rechtbank verworpen.

Bij de vraag of tijdens een controle vertrouwen is gewekt, gaat het steeds om de indruk van de belastingplichtige. Die indruk acht de Hoge Raad beslissend (vergelijk HR 27 juni 1984, nr. 22555, BNB 1984/240, en HR 18 december 1991, nr. 27127, BNB 1992/182). Het gaat er daarbij niet zozeer om of de controlemedewerker vertrouwen bedoelde te wekken, maar of belastingplichtige vertrouwen aan diens gedragingen of uitspraken heeft kunnen ontleenen. Dit is volgens de rechter het geval, als de belastingplichtige mocht aannemen dat de controlemedewerker de aangelegenheid bij de controle daadwerkelijk en definitief op haar fiscale merites heeft beoordeeld. Dit zal zich in het algemeen voordoen als de betrokken aangelegenheid verhoudingsgewijs van zodanig belang is dat zij niet aan de aandacht van de controlemedewerker kan zijn ontsnapt, en bovendien de gevolgen voor de belastingheffing van dien aard zijn dat het voor de hand ligt om kritische opmerkingen te maken of een correctie aan te brengen. Als desalniettemin een opmerking of correctie achterwege blijft, zal dat in het algemeen bij belastingplichtige het gerechtvaardigde vertrouwen wekken dat de manier waarop de betrokken aangelegenheid in fiscaal opzicht is behandeld de goedkeuring van de Belastingdienst heeft.

De werking van het vertrouwensbeginsel strekt zich in principe slechts uit tot die onderdelen van de aangifte ten aanzien waarvan is aangekondigd dat zij in het onderzoek worden betrokken. Zie onder meer HR 29 juni 1994, nr. 29853, BNB 1995/115 en HR 8 februari 2002, nr. 35705, BNB 2002/117. Van doorslaggevend belang is daarbij wat de belastingplichtige had moeten begrijpen omtrent de omvang van de controle. Zie bijvoorbeeld Gerechtshof Leeuwarden 24 mei 2011, nr. 10/00199, ECLI:NL:GHLEE:2011:BQ6090.

Bij een duidelijk aangekondigd deelonderzoek zal van opgewekt vertrouwen derhalve niet snel sprake zijn. Van belang is dat ook in het controlerapport duidelijk wordt aangegeven wat het object van onderzoek is geweest en welke conclusies uit dat onderzoek worden getrokken.

Als voorafgaand aan de controle niet wordt aangekondigd of sprake is van een volledig onderzoek of een deelonderzoek, kan onder omstandigheden bij belastingplichtige wel de indruk worden gewekt dat de gehele administratie is onderzocht. Deze indruk zal niet zonder meer kunnen worden weggenomen in een nadien opgesteld controlerapport.



Belastingdienst

Naam dienstonderdeel
Kennisgroep Formeel Recht

Contactpersoon
5.1.2e
M 06 5.1.2e
5.1.2e @belastingdienst.nl

Datum
25 januari 2019

Versienummer
19-206-0001

memo

Onderwerp

Eenzijdig beëindigen vrijwillige inhoudingsplicht

Casus

In de praktijk komt het voor dat een niet in Nederland gevestigde entiteit, die zich conform artikel 6, tweede lid, onderdeel b, Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964) als inhoudingsplichtige heeft gemeld, de arbeidskosten laat drukken door de ingehouden en aangegeven loonheffing niet af te dragen, terwijl de (Nederlandse) werknemer de ingehouden loonheffing wel als voorheffing in de aangifte inkomstenbelasting in aanmerking neemt.

5.1.2d

5.1.2d

De Wet LB 1964 kent wél criteria als het gaat om de aanmelding als vrijwillige inhoudingsplichtige, maar niet als het gaat om beëindiging. Ook biedt de Wet LB 1964 géén titel om de inhoudingsplicht als bedoeld in artikel 6, tweede lid, onderdeel b, Wet LB 1964 eenzijdig te beëindigen.

Vraag

Is het mogelijk om de (vrijwillige) inhoudingsplicht in de zin van artikel 6, tweede lid, onderdeel b, Wet LB 1964 eenzijdig te beëindigen?

Antwoord

Nee.

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

Voor de loonheffingen is de aangifteplicht onlosmakelijk verbonden met de inhoudingsplicht. Wie inhoudingsplichtige is, is geregeld in artikel 6 Wet LB 1964. Degene die niet in Nederland woont of gevestigd is en hier geen vaste inrichting heeft, wordt als inhoudingsplichtige beschouwd voor zover hij een of meer personen in dienst heeft van wie het loon is onderworpen aan de inkomstenbelasting, met betrekking tot deze personen de loonadministratie in Nederland houdt en zich als inhoudingsplichtige bij de inspecteur heeft gemeld (artikel 6, tweede lid, onderdeel b, Wet LB 1964). Met het woord 'beschouwd' in artikel 6, tweede lid, Wet LB 1964 wordt bedoeld dat een buitenlandse werkgever, hoewel deze van inhoudingsplicht kan zijn vrijgesteld, niet de status verliest van inhoudingsplichtige als bedoeld in artikel 6, eerste lid, Wet LB 1964 (vergelijk HR 20 juni 2008, nr. 44076, ECLI:NL:2008:BC4763).

De melding als inhoudingsplichtige geschiedt met het formulier 'Registratieformulier buitenlandse ondernemingen'. Door de melding wordt de inhoudingsplichtige uitgenodigd tot het doen van aangifte (artikel 6, tweede lid, Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR)). Op het moment dat de werkgever zich bij de inspecteur heeft gemeld wordt een aangiftebrief uitgereikt. In de aangiftebrief staat onder meer over welke tijdvakken de inhoudingsplichtige aangifte moet doen. De inhoudingsplichtige is dan ook gehouden aangifte te doen (artikel 8 AWR).

Indien de inhoudingsplicht eindigt, omdat de inhoudingsplichtige bijvoorbeeld niet langer voldoet aan de voorwaarden in artikel 6, tweede lid, onderdeel b, Wet LB 1964, is de inhoudingsplichtige op grond van artikel 28, eerste lid, onderdeel h, Wet LB 1964 juncto artikel 7.7 Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011, gehouden hiervan mededeling te doen aan de inspecteur. De mededeling geschiedt binnen een maand na afloop van het tijdvak, gerekend vanaf het einde van het tijdvak waarin de inhoudingsplichtige voorziet dat hij ten minste 12 maanden geen inhoudingsplichtige zal zijn. De aangifteverplichting voor de toekomstige tijdvakken wordt dan ingetrokken, door de 'Mededeling intrekking aangiftebrief'. In deze mededeling staat per wanneer de ex inhoudingsplichtige geen aangifte meer hoeft te doen. Zolang de mededeling niet is ontvangen, dient de ex inhoudingsplichtige nihilaangiften in te dienen.

Op het moment dat niet langer wordt voldaan aan de vereisten van artikel 6 Wet LB 1964, eindigt de inhoudingsplicht. Uit artikel 6, eerste lid, AWR volgt indirect dat de inspecteur de werkgever niet langer uitnodigt tot het doen van aangifte als de inhoudingsplicht eindigt. De inspecteur kan dit doen door het stoppen met het uitreiken van de aangiften. Echter, dit is pas het geval indien de inspecteur niet langer het vermoeden heeft dat sprake is van inhoudingsplicht. Dit vermoeden wordt niet ingegeven door het wél inhouden, maar niet afdragen van loonheffingen, zoals in de casus wordt geschetst. Dat een buitenlandse werkgever de ingehouden loonheffingen niet afdraagt wil niet zeggen dat geen sprake is van een inhoudingsplichtige.

5.1.2d

5.1.2d

De geschetste situatie in de casus is dat de werknemers loon genieten, de

inhoudingsplichtige aangiften van de ingehouden loonheffing indient, maar de aangegeven loonheffing vervolgens niet afdraagt, terwijl de werknemers de ingehouden loonheffing wel verrekenen met de verschuldigde inkomstenbelasting. De AWR biedt geen mogelijkheden om de inhoudingsplicht om deze redenen te beëindigen. De Algemene wet bestuursrecht (Awb) evenmin.

buiten verzoek

buiten verzoek

buiten verzoek



Belastingdienst

Naam dienstonderdeel
Kennisgroep Formeel Recht

Contactpersoon

5.1.2e

M 06 5.1.2e
5.1.2e @belastingdienst.nl

Datum
25 januari 2019

Versienummer
19-206-0003

memo

Onderwerp

Termijn voor het (alsnog) afgeven van een dwangsombeschikking en verjaring.

Casus

Belanghebbende stelt de inspecteur kort na het verstrijken van de beslistermijn in gebreke wegens het niet tijdig doen van uitspraak op bezwaar. De ingebrekestelling is ingediend op 67 Awr 2017. Op 67 Awr 2017 wordt uitspraak op het bezwaarschrift gedaan. De ingebrekestelling is wel ingeboekt in GBV, maar is niet doorgestuurd naar het team dat de ingebrekestellingen behandelt. Als gevolg hiervan is de ingebrekestelling -ten onrechte- niet in behandeling genomen. De adviseur van belanghebbende vraagt vervolgens op 67 Awr 2018 - ruim een jaar later - om het bedrag van de verschuldigde dwangsom (van €67 Awr over te maken).

Vraag

Moet de dwangsombeschikking in dit geval, ondanks het verstrijken van de (tweeweken)termijn voor de vaststelling daarvan ex artikel 4:18 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb), alsnog worden genomen of kan het afgeven van een dwangsombeschikking worden geweigerd op grond van verjaring van het recht op uitbetaling van een dwangsom vanwege het late verzoek daartoe van belanghebbende?

Antwoord

De dwangsombeschikking dient alsnog te worden afgegeven. Op grond van artikel 4:18 Awb dient het bestuursorgaan de (materiële) verschuldigdheid en hoogte van de dwangsom te formaliseren middels het afgeven van een dwangsombeschikking, en wel binnen twee weken na de laatste dag waarover de dwangsom was verschuldigd. Het verstrijken van deze termijn uit artikel 4:18 Awb ontslaat het bestuursorgaan niet van zijn verplichting om (alsnog) de dwangsombeschikking af te geven. Dat belanghebbende hier pas laat om verzoekt doet daar niets aan af. De inspecteur kan zich niet beroepen op verjaring van de dwangsom. Verjaring is hier niet aan de orde.

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

Wettelijk kader en wetsgeschiedenis

In artikel 4:17 van de Awb is opgenomen, voor zover van belang:

- "1. Indien een beschikking op aanvraag niet tijdig wordt gegeven, verbeurt het bestuursorgaan aan de aanvrager een dwangsom voor elke dag dat het in gebreke is, doch voor ten hoogste 42 dagen. De Algemene termijnenwet is op laatstgenoemde termijn niet van toepassing.*
(..)
- 3. De eerste dag waarover de dwangsom verschuldigd is, is de dag waarop twee weken zijn verstreken na de dag waarop de termijn voor het geven van de beschikking is verstreken en het bestuursorgaan van de aanvrager een schriftelijke ingebrekestelling heeft ontvangen.*
(..)
- 5. Beroep tegen het niet tijdig geven van de beschikking schort de dwangsom niet op.*
- 6. Geen dwangsom is verschuldigd indien:*
- a. het bestuursorgaan onredelijk laat in gebreke is gesteld,*
 - b. de aanvrager geen belanghebbende is, of*
 - c. de aanvraag kennelijk niet-ontvankelijk of kennelijk ongegrond is.*
- 7. Indien er meer dan één aanvrager is, is de dwangsom aan ieder van de aanvragers voor een gelijk deel verschuldigd."*

Artikel 4:18 van de Awb vermeldt voorts:

"Het bestuursorgaan stelt de verschuldigdheid en de hoogte van de dwangsom bij beschikking vast binnen twee weken na de laatste dag waarover de dwangsom verschuldigd was."

In artikel 4:87 Awb is opgenomen, voor zover van belang:

"1. De betaling geschiedt binnen zes weken nadat de beschikking op de voorgeschreven wijze is bekendgemaakt, tenzij de beschikking een later tijdstip vermeldt.
(..)"

Artikel 4:100 Awb luidt als volgt:

"Indien het bestuursorgaan de beschikking tot betaling van een door hem verschuldigde geldsom niet tijdig geeft, is het wettelijke rente verschuldigd vanaf het tijdstip waarop het in verzuim zou zijn geweest indien de beschikking op de laatste dag van de daarvoor gestelde termijn zou zijn gegeven."

In artikel 4:104 Awb vermeldt voorts, voor zover van belang:

"1. De rechtsvordering tot betaling van een geldsom verjaart vijf jaren nadat de voorgeschreven betalingstermijn is verstreken.
(..)"

Artikel 8:55c Awb bepaalt:

"Indien het beroep gegrond is, stelt de bestuursrechter desgevraagd tevens de hoogte van de ingevolge afdeling 4.1.3 verbeurde dwangsom vast. De artikelen 611c en 611g van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering zijn van overeenkomstige toepassing."

In artikel 611g van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering (Rv) staat voorts, voor zover van belang:

*"1. Een dwangsom verjaart door verloop van zes maanden na de dag waarop zij verbeurd is.
(..)"*

Bij de parlementaire behandeling is het volgende opgemerkt (Kamerstukken II 2004/05, 29934, nr. 6, p. 10-16):

"Het bestuursorgaan moet de verschuldigdheid en de hoogte van de dwangsom eigener beweging bij beschikking vaststellen (eerste lid). Wanneer het bestuursorgaan alsnog een beschikking heeft genomen op de aanvraag of op het bezwaar, zal het de hoogte van de dwangsom in veel gevallen tegelijk met die beschikking kunnen vaststellen en bekend maken. Is dit niet mogelijk, dan zal het dit in elk geval moeten doen binnen twee weken na de dag waarop de alsnog genomen beschikking aan de aanvrager is verzonden. Die dag is immers de laatste dag waarover in dat geval de dwangsom verschuldigd is, tenzij al eerder het maximumbedrag van € 1000 werd bereikt. In dat laatste geval moet de vaststellingsbeschikking genomen worden binnen twee weken na de dag waarop het maximum is bereikt.

De termijn waarbinnen betaald moet worden is gesteld op zes weken (tweede lid). Deze bepaling is gelijklopend aan artikel 4.4.1.3 uit het wetsvoorstel vierde tranche Awb (Kamerstukken II 2003-2004, 29 702, nrs. 1-2). De lengte van de betalingstermijn is daarmee gelijk aan die voor het instellen van bezwaar of beroep in artikel 6:7 Awb. Ook het tijdstip waarop de betalingstermijn ingaat wordt in beginsel op dezelfde wijze bepaald als bij de bezwaar- en beroepstermijn, doordat in aansluiting op artikel 6:8, eerste lid, de betalingstermijn gaat lopen nadat de beschikking op de voorgeschreven wijze is bekendgemaakt. De betaling moet binnen de gestelde termijn geschieden. Bij overschrijving op een bank- of girorekening betekent dit, overeenkomstig hetgeen ook in het privaatrecht geldt, dat tijdig is betaald indien het verschuldigde bedrag binnen de termijn op de rekening van de aanvrager is bijgeschreven. Indien de aanvrager het niet eens is met de berekening van de hoogte van de dwangsom, kan hij daartegen op de normale wijze bezwaar of beroep instellen."

Verplichting tot afgeven dwangsombeschikking

Uit bovengenoemd wettelijk kader volgt onder meer dat het bestuursorgaan de dwangsombeschikking ambtshalve dient te nemen (zie ook CRvB 18 december 2012, nr. 11/983, ECLI:NL:CRVB:2012:BY6581, en ABRvS 22 oktober 2014, nr. 201309489/1/A3, ECLI:NL:RVS:2014:3777). Een (herhaald) verzoek van belanghebbende/aanvrager daartoe is niet vereist. Indien het bestuursorgaan niet uit eigener beweging de dwangsom vaststelt levert dat strijdigheid op met artikel 4:18 Awb (CRvB 18 december 2012, nr. 11/983, ECLI:NL:CRVB:2012:BY6581).

In veel gevallen zal het bestuursorgaan de dwangsombeschikking (kunnen) afgeven tegelijkertijd met het nemen van de beslissing op de aanvraag of uitspraak op het bezwaar. Als dit niet mogelijk is, dan zal het bestuursorgaan dit in elk geval moeten doen binnen twee weken na de dag waarop de alsnog genomen beschikking of uitspraak is verzonden. Is het maximumbedrag aan dwangsom al eerder bereikt, dan moet de dwangsombeschikking genomen worden binnen twee weken na de dag waarop het maximum is bereikt. Het bestuursorgaan dient de dwangsom vervolgens op grond van artikel 4:87 Awb

binnen zes weken uit te betalen. Na deze betalingstermijn van zes weken is het bestuursorgaan wettelijke rente verschuldigd over de dwangsom (zie onder meer CRvB 17 augustus 2016, ECLI:NL:CRVB:2016:3136). De dwangsombeschikking is zelf geen beschikking op aanvraag, zodat het bestuursorgaan geen dwangsom kan verbeuren over het niet tijdig nemen van die beschikking (vergelijk ABRvS 16 april 2014, ECLI:NL:RVS:2014:1290 en ABRvS 10 december 2014, ECLI:NL:RVS:2014:4448).

Zowel uit de wettekst als de parlementaire geschiedenis valt niet af te leiden dat met artikel 4:18 Awb een fatale termijn is beoogd. Met dien verstande dat verstrijking van deze termijn belanghebbende niet kan worden tegengeworpen indien het bestuursorgaan, om welke reden dan ook, de dwangsombeschikking niet heeft afgegeven binnen de wettelijke termijn. In de jurisprudentie is hier ook geen andere uitleg aan gegeven

Tegen de dwangsombeschikking staat bezwaar en beroep open. Een brief waarin het bestuursorgaan zich op het standpunt stelt dat geen dwangsom is verschuldigd kwalificeert ook als een beschikking in de zin van art. 4:18 Awb (zie ABRvS 21 november 2012, nr. 201113260/1/A4, ECLI:NL:RVS:2012:BY3705, en ABRvS 19 oktober 2016, nr. 201600715/1/A3, ECLI:NL:RVS:2016:2739). Rechtbank Gelderland overwoog dat de weigering tot het afgeven van een dwangsombeschikking moet worden opgevat als een afwijzing van het verzoek tot toekenning van een dwangsom (Rechtbank Gelderland 21 december 2017, ECLI:NL:RBGEL:2017:6777).

Beroep op verjaring om beschikking niet (meer) te nemen

De verjaringstermijn (van vijf jaren) uit de Awb (zie artikel 4:104 Awb) sluit aan op voormelde betalingstermijn. Het verstrijken van de betalingstermijn doet de verjaringstermijn aanvangen. Nu de betalingstermijn pas ingaat nadat de (dwangsom)beschikking op de juiste wijze is bekendgemaakt, kan de verjaringstermijn niet worden gebruikt om het nemen (en dus bekendmaken) van een dwangsombeschikking te voorkomen.

In hoofdstuk 8 van de Awb wordt voorts nog verwezen naar een verjaringsartikel uit het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering. Hiermee wordt een verjaring van de dwangsom na zes maanden bepaald. Niettemin kan in de voorgelegde casus niet bij deze bepalingen worden aangesloten. Artikel 8:55c Awb is niet –meteen– van toepassing bij een (nog) niet genomen dwangsombeschikking door de inspecteur maar ziet op de vaststelling van een dwangsom door de rechter bij een gegrond beroep tegen het niet nemen van een besluit. Zolang er geen beroep is ingesteld door belanghebbende, tegen het niet (tijdig) nemen van de dwangsombeschikking, is hoofdstuk 8 van de Awb (en daarmee ook artikel 8:55c Awb) niet aan de orde.

Conclusie

Gelet op al het bovenstaande moet worden aangenomen dat het bestuursorgaan zich niet kan onttrekken aan de (wettelijke) plicht om de dwangsombeschikking af te geven. Dat belanghebbende (veel) later nog om de dwangsombeschikking verzoekt, maakt dit niet anders. De inspecteur kan zich ook niet beroepen op verjaring van de dwangsom.



Naam dienstonderdeel
Kennisgroep Formeel Recht

Contactpersoon

5.1.2e

M 06 5.1.2e
5.1.2e @belastingdienst.nl

Datum
25 januari 2019

Versienummer
19-206-0004

memo

Onderwerp

Samenloop boetebepalingen artikel 4.7 Wtl en artikel 67b lid 2 AWR

Vooraf

Dit memo is de nieuwe versie van het memo met nummer 18-206-0010. Verschil met de vorige versie van 20 juli 2018 is dat in de onderhavige versie ook nieuwe vragen en antwoorden (6 tot en met 9) zijn opgenomen.

Inleiding

Artikel 4.7 van de Wet tegemoetkomingen loondomein (verder: Wtl) bevat een dubbele boetegrondslag waarvoor boetebeleid moet worden geformuleerd. Deze nieuwe boetegrondslag overlapt deels met bestaande boetegrondslagen. Dit leidt tot onderstaande vragenpunten.

Vragen

1. Is een onterecht Wtl-verzoek in de zin van artikel 4.7 lid 1 Wtl ook een onjuiste/onvolledige aangifte in de zin van artikel 67b lid 2 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR)?
2. Zo ja, bestaat er dan (ook) een anti-cumulatieregeling voor deze mogelijke samenloop?
3. Is het mogelijk om, op grond van artikel 67b lid 2 AWR, eerst een boete op te leggen voor het niet tijdig doen van aangifte, en later óók nog een boete op te leggen voor het onjuist of onvolledig doen van die (alsnog) ingediende aangifte (op grond van artikel 67b lid 2 AWR)?
4. Zo ja, is het wettelijk maximum dan 1 of 2 keer van toepassing?
5. Zo nee, is het dan nog mogelijk/opportuun een boete op te leggen op grond van artikel 4.7 Wtl?
6. Als de inspecteur de onjuistheden in de aangifte wil beboeten met toepassing van artikel 4.7 lid 1 of lid 2 Wtl, welke boetemaxima zijn dan van toepassing?
7. Is samenloop binnen artikel 67b AWR, maar vooral tussen artikel 67b AWR en artikel 4.7 Wtl, mogelijk als een aangifte die aanvankelijk 'niet' wordt ingediend en, nadat daarvoor een boete is opgelegd, 'onjuist of onvolledig' wordt ingediend?
8. Welke boetemaxima gelden als in een kalenderjaar voor één of meer aangiften boeten zijn opgelegd voor het te laat of zelfs onjuist indienen van de aangifte (artikel 67b lid 2 AWR)?
9. Is het toereikend om in het boetebeleid op te nemen dat, voorzover van toepassing, 'rekening wordt gehouden' met een boete die op grond van artikel 67b AWR is opgelegd voor het te laat indienen van de aangifte, of is het beter

om dit te kwantificeren door op te nemen dat in een dergelijk geval de eerder opgelegde boete wordt verrekend?

Antwoorden

1. Ja.
2. Ja.
3. Ja.
4. 1 keer.
5. Niet van toepassing.
6. Het wettelijk maximum genoemd in art. 4.7 lid 1 of lid 2 Wtl.
7. Ja.
8. De maximumboete zoals genoemd in artikel 67b lid 2 AWR geldt per aangiftetijdvak.
9. Volgens de kennisgroep is dergelijk beleid niet nodig, nu het om aparte gedragingen handelt.

Toelichting

Uit de wetshistorie blijkt dat de wetgever samenloop van de overtredingen genoemd in artikel 4.7 lid 2 Wtl en (onder andere) artikel 67b lid 2 AWR niet wenselijk acht. Nu beide overtredingen uit artikel 4.7 Wtl echter leiden tot een onjuiste of onvolledige aangifte in de zin van artikel 67b lid 2 AWR valt niet in te zien waarom eenzelfde samenloop tussen artikel 4.7 lid 1 Wtl en artikel 67b lid 2 AWR niet vermeden zou moeten worden.

Het niet tijdig doen van aangifte en het doen van een onjuist of onvolledige aangifte zijn verschillende gedragingen, en kunnen dus apart worden beboet. Het wettelijk maximum is daarbij één keer van toepassing.

Voor het niet tijdig doen van de aangifte is het wettelijke maximum van artikel 67b lid 2 AWR (€ 1.319) toepasbaar naast het wettelijk maximum genoemd in artikel 4.7 lid 1 of lid 2 Wtl (€ 1.319).

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

1. Inleiding

Met ingang van 1 januari 2017 is de Wet tegemoetkomingen loondomein (Wtl) van kracht. In deze wet zijn drie nieuwe tegemoetkomingen in de loonkosten voor werkgevers geïntroduceerd om mensen met een kwetsbare positie op de arbeidsmarkt in dienst te nemen of te houden. Werkgevers worden met de instrumenten in de Wtl gestimuleerd om mensen met een kwetsbare positie op de arbeidsmarkt deze kans te geven. De Wtl vervangt de premiekortingen arbeidsgehandicapte werknemer en oudere werknemer door een loonkostenvoordeel (LKV) voor deze groepen. Daarnaast bestaat de Wtl uit het lage-inkomensvoordeel (LIV) en het jeugd-LIV. De tegemoetkomingen zijn losgekoppeld van de verschuldigde premies werknemersverzekeringen. Door het financiële voordeel gewoon uit te laten betalen door de Belastingdienst, profiteren de werkgevers die er recht op hebben volledig van de tegemoetkomingen.

2. Ne bis in idem

Zowel in internationale verdragen, als in de Nederlandse (bestuursrechtelijke) wetgeving zijn bepalingen opgenomen die invulling geven aan het beginsel dat niemand tweemaal voor eenzelfde feit mag worden vervolgd of gestraft. Voor een uitgebreide uiteenzetting van deze regelgeving wordt verwezen naar het antwoord van de kennisgroep met nummer 2017-206-0001.

Zoals de kennisgroep ook in voornoemd antwoord heeft gememoreerd staat het Europese Hof voor de Rechten van de Mens (verder: EHRM) in de uitspraak van 10 februari 2009 (Zolotukhin v Rusland) een meer feitelijke benadering voor van het ne bis in idem-beginsel:

"81.

The Court further notes that the approach which emphasises the legal characterisation of the two offences is too restrictive on the rights of the individual, for if the Court limits itself to finding that the person was prosecuted for offences having a different legal classification it risks undermining the guarantee enshrined in Article 4 of Protocol No. 7 rather than rendering it practical and effective as required by the Convention (compare Franz Fischer, cited above, § 25).

82.

Accordingly, the Court takes the view that Article 4 of Protocol No. 7 must be understood as prohibiting the prosecution or trial of a second 'offence' in so far as it arises from identical facts or facts which are substantially the same."

Buruma zegt daar in zijn noot (zie NJ 2010, 36) het volgende over:

"Aan de andere kant begint het er nu wel op te lijken dat de kwalificerende benadering in Europa aan de verliezende hand is. Uiteindelijk heb ik daar alles afwegend ook wel vrede mee. Hoe je het wendt of keert, de feitelijke benadering levert uiteindelijk meer bescherming op voor de verdachte."

3. Boetebepalingen Wtl

De Wtl kent in artikel 4.7 de volgende boetebepalingen:

*"1. Indien de werkgever een verzoek als bedoeld in artikel 2.1 heeft gedaan met betrekking tot een werknemer die niet voldoet aan de voorwaarden, bedoeld in de artikelen 2.2, 2.6, 2.10 of 2.14, vormt dit een verzuim waarvoor de inspecteur hem een bestuurlijke boete van ten hoogste € 1.319 per verzoek per jaar kan opleggen.
2. Indien de werkgever in de loonaangifte onjuiste gegevens heeft opgenomen waarvan de juistheid voor de toepassing van deze wet van belang is, vormt dit een verzuim waarvoor de inspecteur hem een bestuurlijke boete van ten hoogste € 1.319 per gegeven per werknemer per jaar kan opleggen."*

De wetgever heeft in de Memorie van Toelichting (Kamerstukken 34 304, nr. 3, p. 33) verduidelijking gegeven voor wat betreft de reikwijdte van deze twee bepalingen:

"De sanctie in het eerste lid ziet op een onterecht verzoek voor een LKV door een werkgever in de loonaangifte. Van een onterecht verzoek is sprake als niet aan de voorwaarden van de doelgroep, de doelgroepverklaring of de duur van het LKV met betrekking tot de werknemer waarop het verzoek ziet, is voldaan. De werknemer kan bijvoorbeeld niet tot de doelgroep horen, een doelgroepverklaring kan ontbreken of de periode waarop recht op het LKV bestaat kan zijn overschreden. Een dergelijk onterecht verzoek vormt een verzuim waarvoor de inspecteur een boete van ten hoogste het bedrag, genoemd in het eerste lid, kan opleggen, te weten € 1.319 per verzoek per jaar."

"De in het tweede lid opgenomen sanctie ziet op een onjuist gegeven in de loonaangifte waarvan de juistheid voor de toepassing van deze wet van belang is. Hierbij kan gedacht worden aan het gegeven «verloonde uren». De hoogte is gelijk aan de in het eerste lid opgenomen sanctie."

De wetgever heeft onderkend dat het onwenselijk is dat er een bestuurlijke boete wordt opgelegd op grond van artikel 4.7 lid 2 Wtl indien diezelfde onjuiste gegevens al aanleiding zijn geweest voor het opleggen van een sanctie (Kamerstukken 34 304, nr. 3 p. 33):

"De in dit lid opgenomen sanctie wordt uiteraard niet toegepast op onjuiste gegevens waarvoor in het gebruikelijke proces van loonheffingen al een sanctie is toegepast."

De wetgever heeft er niet voor gekozen deze visie te codificeren.

4. Relevante boetebepaling in de AWR

Artikel 67b lid 2 AWR luidt als volgt:

"Indien de inhoudingsplichtige de aangifte loonbelasting niet, niet binnen de in artikel 10 bedoelde termijn, dan wel onjuist of onvolledig heeft gedaan, vormt dit, in afwijking van het eerste lid, een verzuim terzake waarvan de inspecteur hem een bestuurlijke boete van ten hoogste € 1.319 kan opleggen."

Aan voorgaande bepaling is nader uitvoering gegeven in paragraaf 22a van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (BBBB):

- "1. Het niet, niet binnen de termijn dan wel onjuist of onvolledig doen van aangifte voor de loonbelasting wordt aangemerkt als een aangifteverzuim.*
- 2. Ter zake van een aangifteverzuim kan de inspecteur een verzuimboete opleggen van vijf procent van het wettelijk maximum van artikel 67b, tweede lid, van de AWR.*
- 3. In geval dat de aangifte wordt ingediend binnen zeven dagen na afloop van de wettelijke aangiftetermijn legt de inspecteur geen verzuimboete op.*
- 4. Met het opleggen van de verzuimboete voor het onjuist of onvolledig doen van aangifte loonbelasting zal terughoudend worden omgegaan.*
- 5. In afwijking van het tweede en derde lid kan in uitzonderlijke gevallen een boete tot het maximum van artikel 67b, tweede lid, van de AWR, worden opgelegd. Van een uitzonderlijk geval kan bijvoorbeeld sprake zijn indien belanghebbende stelselmatig in verzuim is."*

Het niet of niet tijdig doen van aangifte loonbelasting was reeds per 1 januari 1998 gecodificeerd in artikel 67b AWR. Het onjuist of onvolledig doen van aangifte loonbelasting is per 1 januari 2006 in de AWR opgenomen. De reden daarvoor vinden we terug in de Memorie van Toelichting bij de Wet financiering sociale verzekeringen (Kamerstukken 29 529, nr.3, onderdeel 3.7.1.2, p. 44):

"Zoals hiervoor reeds is aangegeven, gelden thans voor het doen van een onjuiste of onvolledige aangifte loonbelasting geen sancties, terwijl die er wel zijn in de sfeer van de werknemersverzekeringen. Daarnaast geldt voor de loonbelasting voor het niet of niet tijdig doen van de aangifte een veel lagere boete dan thans in de sfeer van de werknemersverzekeringen geldt. Voor de premies werknemersverzekeringen heeft de overgang naar het fiscale boeteregime namelijk tot gevolg dat de onjuiste opgave van artikel 10, tweede lid, CSV niet langer beboetbaar zou zijn en de maximumboete voor het niet of niet tijdig doen van deze opgave verlaagd zou worden van € 454 (eerste verzuim) tot € 4 500 (derde verzuim) naar een boete van maximaal € 113. Gelet op het toenemende belang van een tijdige en juiste aangifte na invoering van de nieuwe aangiftesystematiek en in het belang van een kwalitatief goede en actuele polisadministratie worden deze gevolgen niet wenselijk geacht. Reden waarom in artikel 67b AWR als beboetbare gedraging tevens de onjuiste en de onvolledige aangifte loonbelasting is opgenomen."

Overigens is het van belang vast te stellen dat de staatssecretaris vanaf de implementatie van de mogelijkheid tot het beboeten van het onjuist of onvolledig doen van aangifte middels beleid heeft uitgedragen terughoudend met die bevoegdheid om te willen gaan, zoals valt te lezen in paragraaf 22a lid 4 van het BBBB.

5. Samenloop artikel 67b lid 2 AWR (de onjuiste of onvolledige aangifte) en artikel 4.7 WtI

Uit de wetshistorie blijkt dat de wetgever beboeting op grond van artikel 4.7 lid 2 WtI (onjuiste gegevens in aangifte) achterwege wenst te laten als deze onjuiste gegevens reeds een sanctie is toegepast. Vertaald naar artikel 67b lid 2 AWR zou dit mogelijk zijn vanwege het doen van een onjuiste of onvolledige aangifte.

Zou derhalve voorbij zijn gegaan aan de door de staatssecretaris betachte

terughoudendheid, en een verzuimboete zijn opgelegd op basis van artikel 67b lid 2 AWR vanwege een onjuiste of onvolledige aangifte, dan is een boete op grond van artikel 4.7 lid 2 Wtl, niet meer mogelijk, aldus de wetgever.

De kennisgroep is van mening dat een overtreding zoals genoemd in artikel 4.7 lid 1 Wtl (een onterecht verzoek) eenzelfde rechtsgoed beschermt als artikel 67b lid 2 AWR (de onjuiste of onvolledige aangifte loonbelasting). De wetgever spreekt in de Memorie van Toelichting ten aanzien van de overtreding in art. 4.7 lid 1 Wtl immers van "(...) een onterecht verzoek voor een LKV door een werkgever in de loonaangifte." Meer concreet: een onterecht verzoek zoals genoemd in artikel 4.7 lid 1 Wtl vormt per definitie tevens een onjuiste c.q. onvolledige aangifte loonbelasting.

De wetgever heeft zich echter enkel uitgelaten over samenloop met artikel 4.7 lid 2 Wtl, en niet over samenloop met artikel 4.7 lid 1 Wtl. Nu beide overtredingen uit artikel 4.7 Wtl echter leiden tot een onjuiste of onvolledige aangifte in de zin van artikel 67b lid 2 AWR valt niet in te zien waarom eenzelfde samenloop tussen artikel 4.7 lid 1 Wtl en artikel 67b lid 2 AWR tevens niet vermeden zou moeten worden. Immers, zowel bij een kwalificerende als een feitelijke benadering zal het hier gaan om hetzelfde feit. Of, om met het EHRM te spreken: " (...) it arises from identical facts or facts which are substantially the same."

6. Samenloop niet tijdig en onjuist of onvolledig doen van aangifte ex artikel 67b lid 2 AWR.

Uit deze bepaling blijkt dat de delictsomschrijving een tweetal gedragingen beboetbaar stelt:

1. het niet of niet tijdig doen van de aangifte loonbelasting,
2. het onjuist of onvolledig doen van de aangifte loonbelasting.

De kennisgroep stelt voorop dat het ne bis in idem-beginsel niet in de weg staat aan het beboeten van beide gedragingen. Reeds bij een kwalificerende uitleg is duidelijk dat het hier om verschillende gedragingen gaat.

De AWR stelt ook verschillende termijnen voor het opleggen van deze twee varianten:

- voor het niet tijdig doen van aangifte stelt de wet een termijn van een jaar na het einde vanaf de termijn waarbinnen de aangifte had moeten worden gedaan (artikel 67b lid 3 eerste volzin AWR),
- voor het onjuist of onvolledig doen van aangifte stelt de wet een termijn van vijf jaar na het einde van kalenderjaar van het aangiftetijdvak waarop de aangifte betrekking heeft (artikel 67b lid 3 tweede volzin AWR).

In de Memorie van Toelichting bij de Wet financiering sociale verzekeringen (Kamerstukken 29 529, nr. 3, onderdeel 3.7.1.1, p. 44) biedt de wetgever inzicht in de reden van deze verschillende termijnen:

"De bevoegdheid tot het opleggen van een boete voor het niet, dan wel niet tijdig doen van een aangifte is beperkt tot een jaar omdat de Belastingdienst snel kan constateren of al dan niet of niet tijdig aangifte is gedaan. Het constateren van onjuistheden vergt veelal meer tijd, reden waarom de termijn in die situatie is gesteld op vijf jaren."

Over het maximum valt in dezelfde Memorie van Toelichting bij de Wet financiering sociale verzekeringen (Kamerstukken 29 529, nr. 3, onderdeel 3.7.1.2, p. 44) het volgende te lezen:

"Voorts wordt het maximumbedrag van de in artikel 67b AWR opgenomen boete voor de aangifte loonbelasting verhoogd naar het niveau zoals dit ook geldt voor aanslagbelastingen (artikel 67a AWR), dat wil zeggen een verhoging van € 113 naar

€ 1.134. Hoewel het maximum van deze verzuimboete hiermee op zichzelf beschouwd onder het niveau van de huidige verzuimboete ingevolge de CSV voor het niet, niet tijdig of onjuist/onvolledig indienen van de jaarloonopgave (maximaal € 4.500) blijft, kan naast de boete van artikel 67b AWR, op grond van artikel 67c AWR ook een verzuimboete worden opgelegd voor het niet, gedeeltelijk niet of niet tijdig betalen van ten hoogste € 4.537, een boete die de CSV niet kent. Samenvattend leiden de voorgestelde wijzigingen ertoe dat een cumulatie van de in artikel 67b en 67c AWR opgenomen boetes bij een derde en volgend verzuim en zonder matigingsgronden tot een hogere boete (een verhoging met maximaal € 1.134) kan leiden dan thans voor de premies werknemersverzekeringen mogelijk is."

Uit voorgaande kan worden geconcludeerd dat de wetgever nadrukkelijk de mogelijkheid heeft willen creëren tot het beboeten van twee aparte gedragingen: het niet (tijdig) doen van aangifte, en het onjuist of onvolledig doen van aangifte. De wetgever heeft hierbij het boetemaximum willen verhogen naar het niveau van de aanslagbelastingen, waarbij het maximum eenmaal per tijdvak dient te worden toegepast.

Nu de gedragingen apart zijn gecodificeerd én gekwalificeerd is voor elke aparte gedraging het wettelijke maximum van toepassing. Meer concreet: voor het niet tijdig doen van de aangifte is het wettelijke maximum van artikel 67b lid 2 AWR (€ 1.319) toepasbaar naast het wettelijke maximum genoemd in artikel 4.7 lid 1 of lid 2 Wtl (€ 1.319).

Ook als een aangifte die aanvankelijk 'niet' wordt ingediend en, nadat daarvoor een boete is opgelegd, 'onjuist of onvolledig' wordt ingediend, is samenloop binnen artikel 67b AWR, maar ook tussen artikel 67b AWR en artikel 4.7 Wtl, mogelijk.

Het niet doen van de aangifte is zowel volgens de kwalificerende als de feitelijke benadering niet "hetzelfde feit" als een onjuiste of onvolledige aangifte. In de rechtspraak zijn daarvan ook voorbeelden te vinden.

Onder meer in Hof Amsterdam 18 oktober 2012, nrs. 09/00738 t/m 09/00742, ECLI:NL:GHAMS:2012:BY3875:

"4.20.8. De stelling van belanghebbende dat de vergrijpboetes voor de jaren 2000 en 2001 dienen te vervallen, omdat voor die jaren ook verzuimboetes zijn opgelegd, verwerpt het Hof, omdat van het twee keer opleggen van een boete voor hetzelfde feit geen sprake is. [...] Deze verzuimboetes zijn op de voet van art. 67a AWR opgelegd wegens het niet tijdig doen van aangifte. Het betreft hier derhalve, zoals ook de inspecteur heeft gesteld, andere feiten dan waarvoor over deze jaren de hiervoor beoordeelde vergrijpboetes zijn vastgesteld." (toelichting: in casu waren vergrijpboetes bij navordering IB in het geding).

Zie ook Hof Arnhem 11 april 2012, nr. 11/00626, ECLI:NL:GHARN:2012:BW3433:

"4.14. Aan belanghebbende is op grond van artikel 67a AWR bij de primitieve aanslag een verzuimboete opgelegd van € 226 voor het niet doen van aangifte. Bij onderwerpelijke navorderingsaanslag is aan belanghebbende op grond van artikel 67e AWR een vergrijpboete opgelegd van € 2.162 omdat het aan belanghebbende is te wijten dat de aanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld. [...] Dit is een andere gedraging dan die ten grondslag lag aan de verzuimboete, zodat van een schending van het in artikel 5:43 Awb neergelegde beginsel dat ter zake van hetzelfde feit niet tweemaal een boete kan worden opgelegd, geen sprake is."

Tot 1 januari 2016 was dit ook beleidsmatig vastgelegd in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst, paragraaf 15 lid 5:

"De mogelijkheid blijft bestaan dat gelijktijdig met de belastingaanslag zowel een verzuim- als een vergrijpboete wordt opgelegd. Deze mogelijkheid doet zich voor indien twee afzonderlijk omschreven beboetbaar gestelde gedragingen zijn

geconstateerd. In de aanslagbelastingen kan bijvoorbeeld bij het opleggen van de aanslag een verzuimboete worden opgelegd wegens het niet binnen de termijn doen van aangifte (artikel 67a van de AWR) en een vergrijpboete wegens de opzettelijke onjuistheid van diezelfde aangifte (artikel 67d van de AWR).
(Toelichting: deze tekst in per 1 januari 2016 uit het besluit verwijderd ter verbetering van de leesbaarheid.)

7. Maximumboete van artikel 67b lid 2 AWR geldt per aangiftetijdvak

De vragensteller merkt nog op dat artikel 67b lid 2 AWR van toepassing is op 'de aangifte'. Dit zijn er meerdere per jaar. Voor de toepassing van de Wtl gaat het om de aangiftegegevens zoals die uiterlijk op 1 mei na afloop van het belastingjaar zijn ingediend. De boetemaxima van artikel 4.7 Wtl gelden daarom per kalenderjaar, aldus de vragensteller.

De kennisgroep is van mening dat de maximumboete zoals genoemd in artikel 67b lid 2 AWR per aangiftetijdvak geldt. Zoveel valt af te leiden uit HR 17 september 2010, 07/10043, nr. ECLI:NL:HR:2010:BD3160, BNB 2011/16. Het feit dat het in dit arrest gaat om verzuimboeten ter zake van het niet (tijdig/geheel) betalen doet daar niet aan af:

"3.7. Voor zover het middel strekt ten betoge dat in geval over hetzelfde tijdvak meer dan één boete wordt opgelegd het totaal van de boetebedragen het in artikel 67c, lid 1, van de AWR bepaalde maximum van € 4537 mag overtreffen, faalt het. Het oordeel van de Rechtbank dat op basis van artikel 67c, lid 1, van de AWR ter zake van het verzuimen van verplichtingen met betrekking tot één tijdvak een boete van hoogstens € 4537 kan worden opgelegd, is juist."

8. Samenvattend

Uit de wetshistorie blijkt dat de wetgever samenloop van de overtredingen genoemd in artikel 4.7 lid 2 Wtl en (onder andere) artikel 67b lid 2 AWR niet wenselijk acht. Nu beide overtredingen uit artikel 4.7 Wtl echter leiden tot een onjuiste of onvolledige aangifte in de zin van artikel 67b lid 2 AWR valt niet in te zien waarom eenzelfde samenloop tussen artikel 4.7 lid 1 Wtl en artikel 67b lid 2 AWR niet vermeden zou moeten worden.

Het niet tijdig doen van aangifte en het doen van een onjuist of onvolledige aangifte zijn verschillende gedragingen, en kunnen dus apart worden beboet. Het wettelijk maximum is daarbij één keer van toepassing.

Voor het niet tijdig doen van de aangifte is het wettelijke maximum van artikel 67b lid 2 AWR (€ 1.319) toepasbaar naast het wettelijke maximum genoemd in artikel 4.7 lid 1 of lid 2 Wtl (€ 1.319).



memo

Onderwerp

Het behartigen van een sociaal belang

Inleiding

Vanuit de uitvoeringspraktijk is een vraag voorgelegd over de uitleg van het begrip "behartigen van een sociaal belang" als bedoeld in artikel 9, eerste lid, onderdeel h, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet Vpb). Op grond van deze bepaling kan een lichaam dat een sociaal belang behartigt en de winst hoofdzakelijk behaalt met behulp van vrijwilligers een fictieve aftrekpost in aanmerking nemen.

Vraag

Kan voor de uitleg van het begrip 'een lichaam dat een sociaal belang behartigt' als bedoeld in artikel 9, eerste lid, onderdeel h, Wet Vpb worden aangesloten bij datgene wat daaronder verstaan wordt in relatie tot de sociaal belang behartigende instelling (SBI) als genoemd in artikel 5c van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR)?

Antwoord

Ja. De kennisgroep heeft in de wetsgeschiedenis geen aanwijzingen gevonden dat het begrip "behartigen van een sociaal belang" als bedoeld in artikel 9, eerste lid, onderdeel h, Wet Vpb anders moet worden uitgelegd dan het gelijkkluidende begrip in artikel 5c AWR.

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

Het begrip 'sociaal belang' komt op meerdere plaatsen in fiscale wetgeving voor en is zeker in de periode tot en met 2009 nauwelijks ingevuld. Bij gebrek aan een juridische definitie en aan een objectief toetsingskader zoals de bedrijfseconomie (begrip goed koopmansgebruik) of de accountancy (administratieplicht), resteert slechts een subjectief concept waaraan getoetst kan worden.

Om meer zicht te krijgen op dit begrip volgt eerst een verkenning van dit begrip op hoofdlijnen in de diverse fiscale wetten (zie hierna onderdeel 1 tot en met 3). Op basis van deze verkenning wordt in onderdeel 4 tot een conclusie gekomen ten aanzien van de voorgelegde vraag.

1. Behartigen van een sociaal belang als bedoeld in de Wet Vpb

In de Wet Vpb is dit begrip voor het eerst geïntroduceerd per 1 januari 2002 (Stb. 2001, 141) in artikel 6, onderdeel b, Wet Vpb. Het gaat daarbij om het onder voorwaarden toekennen van een zogenoemde subjectieve belastingvrijstelling voor lichamen die een algemeen maatschappelijk of sociaal belang behartigen. Artikel 6, onderdeel b, Wet Vpb luidde destijds als volgt:

"Wij behouden ons voor onder daartoe te stellen voorwaarden van de belasting vrij te stellen lichamen waarbij het streven naar winst — opgevat met inachtneming van de aftrekken van artikel 9, eerste lid, onderdelen i en j, in verbinding met het vierde en vijfde lid van dat artikel — hetzij geheel ontbreekt, hetzij van bijkomstige betekenis is, en bij welke:
(a) de behartiging van een algemeen maatschappelijk belang op de voorgrond staat, of
(b) de behartiging van een sociaal belang op de voorgrond staat en de winst hoofdzakelijk wordt behaald met behulp van arbeid die door natuurlijke personen om niet of naar een loon dat in belangrijke mate lager is dan hetgeen in het economische verkeer gebruikelijk is, wordt verricht."

Bij die gelegenheid werd eveneens per 1 januari 2002 via artikel 9, eerste lid, onderdeel i, Wet Vpb ook nog een fictief aftrekrecht in de Wet Vpb opgenomen voor:

"een lichaam waarbij de behartiging van een algemeen maatschappelijk belang op de voorgrond staat of een lichaam waarbij de behartiging van een sociaal belang op de voorgrond staat en de winst hoofdzakelijk wordt behaald met behulp van arbeid die door natuurlijke personen om niet of naar een loon dat in belangrijke mate lager is dan hetgeen in het economische verkeer gebruikelijk is (...)".

In de wetsgeschiedenis met betrekking tot deze bepaling zijn in eerste aanleg heel weinig aanknopingspunten te vinden die een duidelijke uitleg geven aan het begrip "behartigen van een sociaal belang". De Memorie van Toelichting (Kamerstukken II 2001/02, 28034, nr. 3, p. 5 en 6) meldt hierover het volgende:

"2.5 Goed-doelinstellingen en fondswervende instellingen

In de brieven van de ondergetekende van 14 april 1999 (persbericht nr. 99/081) en 18 april 2000 (WDB 2000-266M) aan de Tweede Kamer is een aantal knelpunten op het gebied van de vennootschapsbelasting gesignaleerd bij goed-doelinstellingen en fondswervende instellingen. Deze knelpunten zijn nader bezien. Naar aanleiding daarvan wordt een aantal wettelijke aanpassingen voorgesteld en zal een aantal wijzigingen bij algemene maatregel van bestuur en bij Koninklijk Besluit plaatsvinden.

Instellingen die een algemeen maatschappelijk belang behartigen en waarbij het streven naar winst ontbreekt of van bijkomstige betekenis is, kunnen onder voorwaarden vrijgesteld zijn van vennootschapsbelasting. Voorgesteld wordt die vrijstelling voortaan ook te laten gelden voor instellingen welke geen algemeen maatschappelijk belang behartigen maar waarbij de behartiging van een sociaal belang op de voorgrond staat en de winst hoofdzakelijk wordt behaald met behulp van arbeid van vrijwilligers. Daarbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan amateursportclubs."

Feitelijk gaat het daarbij om codificatie van eerder begunstigend beleid op dat onderdeel. Zie onder meer het (inmiddels ingetrokken) besluit van 9 april 1999, nr. DB99/1333M (Infobulletin 1999/341, V-N 1999/20.11), herdrukt bij besluit van 1 december 2000, nr. CPP2000/2698M, waarin een goedkeurende regeling is getroffen voor sociaal culturele instellingen die een onderneming drijven en volgens vaste jurisprudentie geen beroep kunnen doen op de vrijstelling voor lichamen waarbij een algemeen maatschappelijk belang op de voorgrond staat. De regeling hield in dat ook lichamen waarbij een sociaal belang op de voorgrond staat en die hoofdzakelijk met behulp van vrijwilligers inkomsten verkrijgen ten behoeve van een algemeen maatschappelijk of sociaal belang, voor deze vrijstelling in aanmerking kunnen komen. Voor toepassing van deze vrijstelling was destijds tevens vereist dat de instelling voldoet aan de voorwaarden van het Vrijstellingenbesluit vennootschapsbelasting. Deze regeling is zoals aangegeven met ingang van 1 januari 2002 opgenomen in artikel 6 van de Wet Vpb.

In het besluit van 9 april 1999, nr. DB99/1333M, wordt het begrip "sociaal belang behartigen" niet verder uitgewerkt.

Wel zijn er voorbeelden in dit besluit opgenomen waaraan door de Staatssecretaris gedacht wordt: bijvoorbeeld amateursport, hobby- en buurtverenigingen. Daarbij zijn voorts nog wat aanvullende elementen benoemd die van belang zijn om de subjectieve vrijstelling te kunnen genieten en die tegelijkertijd ook richting geven aan de invulling van het begrip "behartigen sociaal belang", zoals:

- Inkomsten worden uitsluitend ten behoeve het hiervoor genoemde maatschappelijke of sociale belang aangewend;
- De inkomsten worden hoofdzakelijk verkregen door de inzet van vrijwilligers;
- De activiteiten waarmee de inkomsten worden verkregen vormen geen ernstige verstoring van de concurrentieverhoudingen ten opzichte van ondernemers in de profitsector

In het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën 20 november 2002, nr. CPP2002/3050M (vervangen door het Besluit van 23 december 2005, nr. CPP2005/2731M, welke Besluit op zijn beurt is ingetrokken bij Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 16 december 2016, 2016-221112, Stcrt. 2016,69133) heeft de staatssecretaris enkele vragen over deze nieuwe regeling (lees: de wetgeving vanaf 1 januari 2002) beantwoord. Samengevat: voor lichamen met een algemeen maatschappelijk of sociaal doel is de vennootschapsbelasting gewijzigd met ingang van 1 januari 2002. De vrijstelling van artikel 6 Wet Vpb is verruimd. Geldt toch belastingplicht, dan bestaat aftrekrecht voor bepaalde uitgaven of uitkeringen ten behoeve van het goede doel (artikel 9, lid 1, onderdelen i en j, Wet Vpb). De Staatssecretaris neemt daarbij de volgende standpunten in:

- Het nieuwe artikel 6 Wet Vpb is een codificatie van het besluit van 9 april 1999, nr. DB 99/1333M. Ook in het nieuwe artikel 6 omvat algemeen maatschappelijk belang daarom mede: kerkelijk, levensbeschouwelijk, charitatief, cultureel, wetenschappelijk belang;
- Lichamen waarbij de behartiging van een sociaal belang op de voorgrond staat als bedoeld in artikel 6 Wet Vpb, zijn bijvoorbeeld: sportverenigingen, muziekverenigingen, scoutinggroepen, personeelsverenigingen;
- Ernstige concurrentieverstoring als bedoeld in artikel 9, onderdeel i en j, Wet Vpb doet zich in het algemeen voor als een activiteit binnen de branche duidelijk als een vorm van concurrentie wordt ervaren. Naarmate meer

bekendheid is gegeven aan het gediende goede doel, zullen de activiteiten doorgaans minder snel als een vorm van concurrentie worden ervaren.

De staatssecretaris heeft in dit Besluit CPP2002/3050M tot slot nog enkele concrete vragen over deze nieuwe regeling beantwoord. Onder het begrip sociaal belang kan blijkens het Besluit het volgende verstaan worden.

"A.2. Begrip sociaal belang

Vraag: Bij welke lichamen staat de behartiging van een sociaal belang op de voorgrond? Vallen sportverenigingen daar ook onder?

Antwoord

Ja, sportverenigingen zijn lichamen waarbij de behartiging van een sociaal belang op de voorgrond staat. Andere voorbeelden zijn muziekverenigingen, scoutinggroepen, personeelsverenigingen. Een aanwijzing voor het sociale karakter van een lichaam is doorgaans de inzet van vrijwilligers zonder vergoeding dan wel tegen een lage vergoeding."

In 2012 is de huidige wettekst van artikel 9, eerste lid, onderdeel h, Wet Vpb in werking getreden (Stb. 2011, 640). Artikel 9, eerste lid, onderdeel i, Wet Vpb is per 1 januari 2012 vervallen. Artikel 9, eerste lid, onderdeel h, Wet Vpb luidt sindsdien als volgt:

"bij een algemeen nut beogende instelling en bij een lichaam dat een sociaal belang behartigt en de winst hoofdzakelijk behaalt met behulp van arbeid die door natuurlijke personen om niet of naar een loon dat in belangrijke mate lager is dan hetgeen in het economische verkeer gebruikelijk is, wordt verricht (vrijwilligers): de kosten die met betrekking tot vrijwilligers aftrekbaar zouden zijn indien hun beloning plaats zou vinden op basis van het minimumloon, verminderd met de werkelijke kosten."

In de Memorie van Toelichting (Kamerstukken II 2011/12, 33004, p. 8 en 44) is het volgende vermeld:

"Om de onduidelijkheden met betrekking tot de begrippen «behartigen van een algemeen maatschappelijk of sociaal belang» weg te nemen wordt voortaan aangesloten bij het begrip ANBI. Voorts wordt voor het sociaal belang de voorwaarde versoepeld doordat er geen kwantitatieve eis meer wordt gesteld aan de mate waarin het sociaal belang behartigd moet worden. Ten slotte wordt voorgesteld om de bewijslast van «(ernstige) concurrentieverstoring» niet meer neer te leggen bij de inspecteur, maar dit zo nodig te regelen bij ministeriële regeling.

(...)

In het voorgestelde artikel 9, eerste lid, onderdeel h, van de Wet Vpb 1969 is een regeling opgenomen voor de aftrek van fictieve vrijwilligerskosten. De regeling is thans opgenomen in onderdeel i van hetzelfde artikellid en wordt op een aantal punten aangepast. Zo is de term «lichaam waarbij het algemeen maatschappelijk belang op de voorgrond staat» vervangen door «algemeen nut beogende instelling», zoals deze ingevolge het wetsvoorstel Geefwet vanaf 1 januari 2012 in de AWR wordt opgenomen. Verder is de term «lichaam waarbij een sociaal belang op de voorgrond staat» gewijzigd in «lichaam dat een

sociaal belang behartigt». De eis dat een dergelijk lichaam zijn winst hoofdzakelijk dient te behalen met behulp van vrijwilligers blijft gehandhaafd, omdat dit een belangrijk kenmerk is van instellingen die sociale activiteiten ontplooiën, in tegenstelling tot en ter afbakening van commerciële activiteiten.”

De wettekst is aangepast en afgestemd op de terminologie zoals die ook terug te vinden is in artikel 5b en artikel 5c van de AWR. De aanvankelijke zinsnede “een lichaam waarbij de behartiging van een algemeen maatschappelijk belang op de voorgrond staat of een lichaam waarbij de behartiging van een sociaal belang op de voorgrond staat” is vervangen door “bij een algemeen nut beogende instelling en bij een lichaam dat een sociaal belang behartigt”. Dit levert een indicatie op voor de mening dat er voor de uitleg van het begrip “behartigen van een sociaal belang” kan worden aangesloten bij hetgeen daaronder verstaan wordt in artikel 5c van de AWR.

2. Behartigen van een sociaal belang in de Successiewet 1956

Op grond van het Belastingplan 2009 werden sportverenigingen, dorpshuizen en - op een later tijdstip - specifiek nut beogende instellingen onder verschillende voorwaarden vrijgesteld van successie- en schenkingsrecht. Per 1 januari 2010 is deze mengelmoes aan bepalingen vervangen door één regeling voor SBBI's met één set voorwaarden die zijn opgenomen in artikel 32, eerste lid, onderdeel 8, en artikel 33, onderdeel 13, Successiewet 1956 (SW 1956). Per 1 januari 2012 is de regelgeving omtrent de SBBI weer in artikel 5c van de AWR opgenomen.

Het begrip 'sociaal belang' is ook in de SW 1956 in algemene bewoordingen ingevuld. De Memorie van Toelichting kwam niet verder dan dat de instelling activiteiten moet ontplooiën voor en met mensen, activiteiten waaraan een grote maatschappelijke waarde kan worden toegekend omdat zij een belangrijke bijdrage leveren aan een gezonde en veerkrachtige samenleving en de sociale cohesie bevorderen (Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 3, p. 8-9). Een latere omschrijving was dat door het uitvoeren van die activiteiten de deelnemers worden geactiveerd tot deelname aan vanuit maatschappelijk oogpunt gezien waardevolle activiteiten (Handelingen II 29 oktober 2009 (noten), p. 18-1496). Inzet van vrijwilligers zonder of tegen een lage vergoeding kan een aanwijzing zijn voor het sociale karakter.

Het principiële onderscheid tussen het sociale en algemene belang is dat het sociale belang in feite een particulier belang is waaraan desalniettemin maatschappelijk een grote waarde wordt toegekend (Kamerstukken II 2009/10, 31 930, nr. 9.). SBBI's behartigen overwegend het privébelang van hun leden (Handelingen II 29 oktober 2009 (noten), p. 18-1496) en - zo voegde de staatssecretaris later toe - haar eigen belang, maar daarnaast is sprake van een toegevoegde waarde van hun activiteiten, een positieve uitstraling naar de maatschappij. De toegevoegde waarde van de SBBI zit volgens de staatssecretaris in het feit dat de activiteiten van de instelling uitgevoerd worden door, voor en met mensen en daarmee bijdragen aan het gevoel van saamhorigheid, solidariteit en betrokkenheid. De werkzaamheden van de sociaal belang behartigende instelling dragen volgens hem bij aan een sterkere en gezondere samenleving waarin iedereen meetelt en dat ook ervaart.

De staatssecretaris heeft de volgende voorbeelden van SBBI's genoemd: amateursportinstellingen, sportclubs, niet commerciële dorpshuizen, lokale scoutinggroepen en -clubs, muziekkorpsen, muziek- en harmonieverenigingen, amateurtoneel-verenigingen en theatergroepen, dansgroepen, zang- en (volks)dansverenigingen, personeelsverenigingen, buurtverenigingen, ouderenverenigingen, zangkoren, studenten- en studieverenigingen, jeugdgroepen, niet-commerciële buurt- en dorpshuizen, hobbyclubs en 'andere maatschappelijke organisaties die van waarde zijn voor de samenleving'.

Meer invulling wilde de staatssecretaris niet geven, maar hij was bereid om in overleg te treden met praktijkorganisaties en te bezien of er aanleiding is een beleidsbesluit te publiceren indien alsnog meer duidelijkheid over definities is gewenst. De staatssecretaris motiveert dat als volgt (*Kamerstukken II 2009/10, 31930, nr. 13, p. 12*):

"Leden van de fractie van het CDA en die van de fractie van de SP geven aan dat de invulling van het begrip sociaal belang wat aan de algemene kant is. SBBI's zijn echter een nieuwe categorie van instellingen die de overheid wil steunen wegens hun toegevoegde maatschappelijke waarde. Een algemene beschrijving van deze categorie geeft de praktijk en rechterlijke macht de ruimte een nadere invulling aan het begrip sociaal belang te geven en voorkomt dat van de toepassing van de SBBI-vrijstelling instellingen uitgesloten worden die, hoewel zij net niet binnen de beschreven categorie vallen, wel degelijk een sociaal belang behartigen. Het voordeel van een dergelijk systeem is dat beter kan worden omgegaan met ontwikkelingen die op het moment van de totstandkoming van de wet niet te voorzien waren. Herhaald wordt dat onder het behartigen van een sociaal belang verstaan wordt activiteiten die weliswaar in de eerste plaats gericht zijn op het particulier belang maar waaraan een grote maatschappelijke waarde toegekend kan worden omdat zij ook voor de maatschappij als geheel van belang zijn."

3. Behartigen van een sociaal belang in de AWR

Zoals eerder aangegeven is de regelgeving omtrent de SBBI met ingang van 1 januari 2012 overgeheveld naar artikel 5c van de AWR. Artikel 5c AWR luidt als volgt:

"Een sociaal belang behartigende instelling is een instelling:
a. die in overeenstemming met haar regelgeving een sociaal belang behartigt;
b. die niet aan een winstbelasting is onderworpen dan wel daarvan is vrijgesteld;
c. die aan de leden van het orgaan van de instelling dat het beleid bepaalt ter zake van de door die leden voor de instelling verrichte werkzaamheden geen andere beloning toekent dan een vergoeding voor gemaakte onkosten en een niet bovenmatig vacatiegeld;
d. die is gevestigd in het Koninkrijk, in een andere lidstaat van de Europese Unie of in een bij ministeriële regeling aangewezen staat."

De AWR bevat geen definitie van het begrip sociaal belang. De wetgever heeft er bewust voor gekozen de invulling van het begrip sociaal belang over te laten aan de praktijk en aan de rechter (*Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 9, p. 94*). De Staatssecretaris heeft wel aangegeven (*Kamerstukken II 2009/10, 31 930, nr. 13, p. 12*) dat onder het behartigen van een sociaal belang

verstaan wordt activiteiten die weliswaar in de eerste plaats gericht zijn op het particulier belang maar waaraan een grote maatschappelijke waarde toegekend kan worden omdat zij ook voor de maatschappij als geheel van belang zijn.

Het begrip sociaal belang maakt onderdeel uit van de definitie waaraan de SBBI dient te voldoen (artikel 5c AWR). Bij de SBBI gaat het om instellingen wier werkzaamheden zich primair richten op een particulier belang, dat wil zeggen het belang van leden of van een beperkte doelgroep, maar waaraan desalniettemin maatschappelijk een grote waarde wordt toegekend. Voor de invulling van dat begrip (maatschappelijke waarde) is niet gekozen voor kwantitatieve criteria, zoals het voor de ANBI geldende 90%-criterium. Voorbeelden van SBBI's c.q. van instellingen die een sociaal belang behartigen zijn (Kamerstukken I 2009/10, 31 930, D, p. 41):

"(...)

- zang- en (volks)dansverenigingen
- muziek- en harmonieverenigingen
- sportclubs
- buurtverenigingen
- niet-commerciële buurt- en dorpshuizen
- hobbyclubs
- personeelverenigingen
- ouderenverenigingen
- lokale scoutingclubs
- amateur toneelverenigingen en theatergroepen
- andere maatschappelijke organisaties van waarde voor de samenleving, met als overeenkomstige doelstelling: het behartigen van het particuliere belang van de instelling en leden, met activiteiten die in het sociaal belang zijn.(...)"

De term "een lichaam dat een sociaal belang behartigt" (als bedoeld in artikel 9 Wet Vpb) verschilt blijkens de parlementaire geschiedenis van het begrip SBBI. Er is echter in de Wet Vpb gekozen voor deze omschrijving in plaats van de term SBBI omdat één van de voorwaarden van een SBBI is dat die instelling niet aan een winstbelasting is onderworpen, dan wel daarvan is vrijgesteld. SBBI's kunnen dus niet onder de heffing van vennootschapsbelasting vallen en hebben derhalve geen baat bij een aftrekpost. Er zijn echter ook lichamen die een sociaal belang behartigen en die vanwege de door hen behaalde resultaten soms wél onder de heffing van vennootschapsbelasting vallen. Dergelijke lichamen zijn niet aan te merken als SBBI in de zin van de Successiewet 1956 maar zouden wel een beroep op deze aftrekfaciliteit moeten kunnen doen.

Gezien het voorgaande bestaat, buiten de voorwaarden van artikel 5c AWR dan ook géén onderscheid tussen een lichaam dat een sociaal belang behartigt (als bedoeld in artikel 9, eerste lid, onderdeel h, Wet Vpb) en een SBBI als thans bedoeld in artikel 5c AWR.

4. Conclusie

De kennisgroep stelt op basis van de wetsgeschiedenis vast dat de wetgever bepaalde instellingen fiscaal wenst te faciliteren met behulp van een stelsel van met elkaar samenhangende bepalingen in meerdere middelwetten (belastingvrijstellingen/giftenaftrek/fictieve kostenaftrek). Het gaat daarbij

om instellingen die het algemeen maatschappelijk belang dan wel het sociale belang op de voorgrond hebben staan. Tussen beide begrippen bestaat een onderscheid dat terugkomt in zowel de Wet Vpb als in de SW 1956 (en dat we ook terugzien in de regels met betrekking tot de ANBI versus de SBBI).

De kennisgroep stelt voorts vast dat bij de invoering in 2002 van artikel 6 Wet Vpb en artikel 9 eerste lid, onderdeel i (thans onderdeel h), Wet Vpb er géén harde/duidelijke definitie is opgenomen van het begrip "behartigen van een sociaal belang".

Het begrippenkader in de Wet Vpb is later in 2009/2010 door de wetgever verder verduidelijkt en ingevuld bij de totstandkoming van de regelgeving met betrekking tot de SBBI's als bedoeld in artikel 32, eerste lid, onderdeel 8, en artikel 33, onderdeel 13, SW 1956. De Staatssecretaris heeft in dat verband desgevraagd expliciet aangegeven (Kamerstukken II 2009/10, 31930, nr. 13, p. 12) dat onder het behartigen van een sociaal belang verstaan wordt activiteiten die weliswaar in de eerste plaats gericht zijn op het particulier belang maar waaraan een grote maatschappelijke waarde toegekend kan worden omdat zij ook voor de maatschappij als geheel van belang zijn. De door de Staatssecretaris gegeven lijst met voorbeelden van de instellingen die aan het begrip "sociaal belang behartigen" beantwoorden sluit op deze definitie aan (en is een uitbreiding van de eerder gegeven voorbeelden met betrekking dat begrip in de Wet Vpb). Ook is er een uitleg gegeven waarom er in artikel 9 Wet Vpb gekozen is voor een afwijkende terminologie (een lichaam dat een sociaal belang behartigt versus de SBBI, de instelling die in overeenstemming met haar regelgeving een sociaal belang behartigt).

Per 1 januari 2012 is die regelgeving vervolgens weer in artikel 5c AWR opgenomen (waarbij er op dit specifieke onderdeel blijkens de parlementaire wetgeving ook géén materiële wijzigingen zijn beoogd). Bij die gelegenheid is ook het in artikel 9, eerste lid, onderdeel h, Wet Vpb gebezigde begrippenkader gestroomlijnd en ook afgestemd op de terminologie zoals gehanteerd in de artikelen 5b en 5c AWR.

Gelet op een en ander is de kennisgroep van mening dat voor de uitleg van de term "behartigen van een sociaal belang" als bedoeld in bedoeld in artikel 9, eerste lid, onderdeel h, Wet Vpb aangesloten kan worden bij datgene wat daaronder thans in artikel 5c, onderdeel a, AWR wordt verstaan. Er zijn in elk geval geen aanknopingspunten gevonden in de wetsgeschiedenis of beleidsbesluiten die tot een ander oordeel zouden moeten leiden.

Bij de beoordeling van de vraag of er binnen de Wet Vpb een fictief aftrekrecht kan gelden voor een instelling die een sociaal belang behartigt, geldt dan ook dat er sprake moet zijn van activiteiten die in de eerste plaats gericht zijn op particuliere belangen (gericht op de privébelangen van hun leden) en waaraan tevens een grote maatschappelijke waarde toegekend kan worden.



Belastingdienst

Naam dienstonderdeel
Kennisgroep Formeel Recht

Contactpersoon

5.1.2e

M 06 5.1.2e

5.1.2e@belastingdienst.nl

Datum
28 juni 2019

Versienummer
19-206-0029

memo

Onderwerp

Besluit Fiscaal Bestuursrecht en de Wfsv

Vragen

De kennisgroep Premieheffing Inhouding/Wtl heeft aan de kennisgroep Formeel Recht de volgende twee vragen gesteld met betrekking tot werkgevers die zijn ingedeeld als kleine werkgever voor de gedifferentieerde premie Werkhervattingskas als bedoeld in artikel 38 van de Wet financiering sociale verzekeringen (hierna: Wfsv):

1. Kan de inspecteur een arrest van de Hoge Raad inzake de gedifferentieerde premie Werkhervattingskas ook toepassen op afdrachten op aangiften loonheffingen die op de dag vóór het arrest al onherroepelijk vaststonden en daarmee dus afwijken van paragraaf 23, twaalfde lid, Besluit Fiscaal Bestuursrecht (BFB), omdat anders een inbreuk wordt gedaan op de systematiek van de Wfsv?
2. Zo nee, moet het BFB aangepast worden aan deze systematiek?

Antwoorden

1. Nee.
2. Nee.

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

De kennisgroep Premieheffing Inhouding/Wtl loopt tegen de situatie aan dat een kleine werkgever binnen één kalenderjaar te maken kan krijgen met twee verschillende indelingen en twee verschillende premiepercentages. Dit verhoudt zich niet goed tot de systematiek van de Wfsv. Op basis van de Wfsv kan de indeling en de premie van de werkgever niet gedurende het jaar wijzigen.

De reden hiervoor is gelegen in de omstandigheid dat de gedifferentieerde premie Werkhervattingskas voor een kleine werkgever, anders dan voor een middelgrote en grote werkgever, niet bij voor bezwaar vatbare beschikking wordt vastgesteld. Een kleine werkgever ontvangt een mededeling voor de gedifferentieerde premie Werkhervattingskas, waartegen geen bezwaar openstaat. Een kleine werkgever moet bezwaar maken tegen de inhouding, en wordt beperkt tot tijdvakken die niet reeds onherroepelijk vaststaan.

Een en ander kan echter niet tot de conclusie leiden dat paragraaf 23, twaalfde lid, BFB buiten toepassing moet worden gesteld. De inspecteur is gehouden om begunstigende beleidsregels eng, althans niet ruim, uit te leggen. Paragraaf 23, twaalfde lid, BFB luidt als volgt:

"Een arrest van de Hoge Raad dan wel een beleidsbesluit mijnerzijds waarin een toepassing van de belastingwet besloten ligt die voor de belanghebbende gunstiger is dan de bij de heffing van de belasting gevolgde toepassing, leidt niet tot het ambtshalve verlenen van een vermindering of teruggaaf van belasting indien de belastingaanslag, de voldoening op aangifte of de afdracht op aangifte onherroepelijk is komen vast te staan vóór de dag, waarop het arrest door de Hoge Raad is gewezen, onderscheidenlijk vóór de dagtekening van het beleidsbesluit of andere schriftelijke aanwijzing, tenzij ik op dit punt een afwijkende regeling heb getroffen."

De regeling wordt dwingend voorgeschreven; er staat immers "leidt niet". Dit houdt in dat de inspecteur op dit punt geen discretionaire bevoegdheid heeft. Dat deze regeling zich niet schijnt te verhouden tot de systematiek van de Wfsv is evenmin reden om van deze regel af te wijken.

Het niet binnen de daarvoor gestelde termijn bezwaar maken ligt in de risicosfeer van de werkgever. In de ambtshalve sfeer heeft de inspecteur geen ruimte om aan een (terecht) verzoek tegemoet te komen, omdat het bepaalde in paragraaf 23, twaalfde lid, BFB dit verbiedt.

Het voorgaande neemt echter niet weg dat het BFB voorziet in de mogelijkheid voor de Staatssecretaris om van het bepaalde in paragraaf 23, twaalfde lid, BFB af te wijken. Dit komt tot uitdrukking in de zinsnede "tenzij ik op dit punt een afwijkende regeling heb getroffen." zoals opgenomen in de betreffende paragraaf. Dat de staatssecretaris kan afwijken van de regels van paragraaf 23 BFB volgt ook uit paragraaf 23, vijftiende lid, aanhef en onderdeel b, BFB, waarin het volgende is bepaald:

"Er kunnen zich bijzondere situaties voordoen waarin de inspecteur moet afwijken van de in dit onderdeel opgenomen regeling. Het gaat daarbij om de volgende gevallen:

(...)

b. Als ik in een beleidsbesluit een bijzondere regeling heb getroffen."

Gelet op deze bestaande afwijkingsmogelijkheden, vindt de kennisgroep het niet nodig om het BFB aan te passen.

buiten verzoek



Belastingdienst

Naam dienstonderdeel
Kennisgroep Formeel Recht

Contactpersoon

5.1.2e

M 06 5.1.2e
5.1.2e @belastingdienst.nl

Datum
4 september 2019

Versienummer
19-206-0009

memo

Onderwerp

Vergoeding belastingrente na herziene beschikking sectorindeling in de zin van artikel 97 Wet financiering sociale verzekeringen (Wfsv)

Casus

De inspecteur ontvangt op 1 januari 2018 een verzoek om met terugwerkende kracht tot 1 januari 2016 ingedeeld te worden in een andere en goedkopere bedrijfssector. De inspecteur wijzigt vervolgens bij (herindelings)beschikking van 15 maart 2018 de sectorindeling met terugwerkende kracht over 2016, 2017 en de verstreken periode in 2018.

Vragen

1. Leidt de vaststelling van de herindelingsbeschikking in dit geval tot vergoeding van belastingrente?
2. Zou de periode waarover belastingrente wordt berekend anders zijn als de werkgever in dit geval, na de herindelingsbeschikking, negatieve correctieberichten zou hebben ingediend?

Antwoorden

1. Ja, uitsluitend voor de teruggaaf met betrekking tot het jaar 2016 dient belastingrente te worden vergoed, en wel over de periode van 26 februari 2018 tot en met 29 maart 2018.
2. Nee, de ontvangst van het eerste verzoek om een teruggaaf is bepalend. Het verzoek om herindeling in de goedkopere sector kan als een zodanig verzoek worden aangemerkt.

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

Ten aanzien van vraag 1

Een verzoek om herindeling in een sector met een lager premiepercentage strekt tot een teruggaaf van sectorpremies. Een dergelijk verzoek is – omdat de heffing van premies werknemersverzekeringen plaatsvindt door middel van afdracht van de ingehouden loonheffingen waarvoor de werkgever één gecombineerde aangifte indient – tevens te beschouwen als een verzoek om ambtshalve teruggave(n) van te veel betaalde loonheffingen (met toepassing van artikel 65 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) in samenhang met onderdeel 23 van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht). Zie in dit verband de eerdere standpunten van de Kennisgroep Formeel Recht met de nummers 17-206-0032 en 18-206-0001.

Naar aanleiding van een dergelijk verzoek deelt de inspecteur de werkgever bij voor bezwaar vatbare beschikking mee (artikel 97, tweede lid, Wfsv), bij welke sector hij aangesloten is en ook vanaf welke datum.

In dit verband verdient nog opmerking dat in het kader van de Wet arbeidsmarkt in balans (Stb. 2019, 219 en 266) maatregelen zijn getroffen die er toe leiden dat wijzigingen in de sectorindeling van de werkgever op zijn verzoek of melding op grond van artikel 97, eerste, tweede en vierde lid, van de Wfsv alleen nog zullen plaatsvinden met ingang van een datum in de toekomst. Teruggaven over verstreken tijdvakken zijn daardoor niet meer mogelijk. Deze maatregel is van toepassing op verzoeken of meldingen die op of na 29 juni 2018, 17.00 uur, zijn ingediend. Zie brief Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 29 juni 2018, nr. 2018-0000103078, Kamerstukken II 2017/18, 34775 XV, nr. 110, alsmede Kamerstukken II 2018/19, 35074, nr. 3, p. 151.

De (herindelings)beschikking waarin de werkgever in een goedkopere sector wordt ingedeeld strekt, evenals het daaraan ten grondslag liggende verzoek, tot teruggaaf van sectorpremies. Gelet hierop kan worden gezegd dat de beschikking in beginsel mede kwalificeert als een teruggaafbeschikking in de zin van artikel 30ha, eerste lid, AWR.

In artikel 30ha, eerste lid, AWR is het volgende bepaald:

"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."

Vaststaat dat hier de beschikking (met dagtekening 15 maart 2018) niet is vastgesteld binnen 8 weken na ontvangst van het verzoek (1 januari 2018). Niettemin blijft vergoeding van belastingrente voor de jaren 2018 en 2017 achterwege omdat de beschikking binnen de drempelperiode van drie maanden (na het einde van het kalenderjaar of boekjaar waarop de teruggaaf betrekking heeft) is genomen. Ter zake van de teruggaaf over het jaar 2016 bestaat wel recht op vergoeding van belastingrente. De belastingrente wordt berekend over de periode van 26 februari 2018 (8 weken na ontvangst verzoek) tot en met 29 maart 2018 (14 dagen na dagtekening beschikking).

Ten aanzien van vraag 2

Vooropgesteld kan worden dat het indienen van correctieberichten géén randvoorwaarde is voor het in behandeling nemen van een verzoek om ambtshalve vermindering van loonheffingen. Foutterstel bij een eventuele herindeling naar een andere (qua premiepercentage goedkopere) sector valt immers onder de werking van het beleidsbesluit van 8 maart 2010 nr. DGB2010/565M, Stcrt. 2010, 3990. Zie ook het standpunt van de Kennisgroep Formeel Recht onder nummer 18-206-0001.

Voor wat betreft de berekening van de eventueel verschuldigde belastingrente als bedoeld in artikel 30ha van de AWR, dient dan ook aangesloten te worden bij het allereerste moment waarop het verzoek ontvangen wordt voor een vermindering van loonheffingen. Dat is ingeval van een verzoek om met terugwerkende kracht

in een andere bedrijfssector (met een lager premiepercentage) ingedeeld te worden, het moment waarop dat verzoek wordt ontvangen. Het eventueel op een later moment (alsnog) indienen van bijbehorende correctieberichten doet daar niet aan af. Het gaat met andere woorden om het allereerste moment waarop het verzoek om een 'teruggaafbeschikking' wordt ontvangen.

In de situatie dat er echter géén separaat verzoek gedaan wordt als bedoeld in artikel 97, eerste lid, Wfsv en waarbij de werkgever uitsluitend correctieberichten indient (met een opgave van een andere 'goedkopere' sectorcode), zal voor wat betreft de berekening van de belastingrente bij dat moment aangesloten dienen te worden (mits het correctiebericht ook heeft geleid tot een herindelingsbeschikking).



Belastingdienst

Naam dienstonderdeel
Kennisgroep Formeel Recht

Contactpersoon

5.1.2e

M 06 5.1.2e

5.1.2e@belastingdienst.nl

Datum
5 november 2019

Versienummer
19-206-0025

memo

Onderwerp

Uitreiking aangiftebiljet en verlenging betalingstermijn voor overdrachtsbelasting

Casus

Belanghebbende heeft op 67 Awr 2016 alle aandelen verkregen in een zogeheten onroerendezaakrechtspersoon als bedoeld in artikel 4, eerste lid, onderdeel a, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer (hierna: WBR). Dat heeft tot gevolg dat de verkrijging van de aandelen in deze rechtspersoon belast is met overdrachtsbelasting over de waarde van de onderliggende onroerende zaken.

Belanghebbende heeft de verschuldigde overdrachtsbelasting niet binnen een maand na het ontstaan van de belastingschuld voldaan. Evenmin heeft belanghebbende binnen een maand na de verkrijging van de aandelen verzocht om te worden uitgenodigd tot het doen van aangifte.

Eind 67 Awr 2017 is de transactie bekend geworden bij de Belastingdienst. Op 67 Awr 2017 heeft de inspecteur uit eigen beweging belanghebbende uitgenodigd tot het doen van aangifte. Op het uitgereikte aangiftebiljet wordt onder meer het volgende vermeld:

"De aangifte moet bij ons binnen zijn vóór:

67 Awr 2017

(...)

Uw aangifte en de verschuldigde overdrachtsbelasting moeten bij ons binnen zijn binnen één maand na de datum van de verkrijging van de onroerende zaak."

Op 67 Awr 2017 heeft belanghebbende het verschuldigde bedrag aan overdrachtsbelasting betaald. De aangifte is op 67 Awr 2017 ingediend.

Vraag

Wordt met de uitreiking van het aangiftebiljet en de daarop vermelde uiterlijke inleverdatum de termijn voor de voldoening van de overdrachtsbelasting verlengd, waardoor het niet meer mogelijk is een vergrijpboete als bedoeld in artikel 67f van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) op te leggen?

Antwoord

Nee, de uitreiking van het aangiftebiljet leidt hier niet tot een verlenging van de betalingstermijn. Het opleggen van een vergrijpboete ex artikel 67f AWR kan dan ook niet worden uitgesloten.

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

Wettelijk kader

Op grond van artikel 16 WBR wordt overdrachtsbelasting geheven van de verkrijger. Ingevolge artikel 17 WBR moet de belasting op aangifte worden voldaan.

Over de aangiftetermijn staat in artikel 10 AWR het volgende vermeld:

- "1. Met betrekking tot belastingen welke ingevolge de belastingwet op aangifte worden voldaan (...), wordt de aangifte gedaan bij de inspecteur of de ontvanger die is vermeld in de uitnodiging tot het doen van aangifte."*
- 2. (...) Heeft de aangifte niet betrekking op een tijdvak, dan wordt zij gedaan binnen een door de inspecteur gestelde termijn van ten minste een maand.*
- 3. De inspecteur kan onder door hem te stellen voorwaarden uitstel van het doen van aangifte verlenen."*

De betalingstermijn is opgenomen in artikel 19 AWR. Daarin is – voor zover van belang – het volgende bepaald:

- "3. In (...) gevallen waarin de belastingwet voldoening of afdracht van belasting op aangifte voorschrijft, is de belastingplichtige, onderscheidenlijk de inhoudingsplichtige, gehouden de belasting overeenkomstig de aangifte aan de ontvanger te betalen binnen één maand na het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan.*
- 4. Indien voor het doen van aangifte uitstel is verleend, wordt de in het (...) derde lid gestelde termijn van één maand met de duur van dit uitstel verlengd."*

In artikel 3 Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994 (UR AWR), dat uitvoering geeft aan artikel 6, derde lid, AWR, worden personen aangewezen die verplicht zijn om te verzoeken om te worden uitgenodigd tot het doen van aangifte. Zo is in artikel 3, eerste lid, UR AWR het volgende bepaald:

- "1. Met betrekking tot de belastingen welke op aangifte moeten worden voldaan of afgedragen, is de belastingplichtige (...) die niet reeds is uitgenodigd tot het doen van aangifte, gehouden vóór het tijdstip waarop de belasting moet worden betaald, de inspecteur om uitnodiging tot het doen van aangifte te verzoeken."*

Beoordeling

De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 22 februari 1984, nr. 21 979, BNB 1984/233, beslist dat volgens het stelsel van de AWR, zoals dit onder meer in de artikelen 10 en 19 van die wet tot uitdrukking is gebracht, de verplichting tot het doen van aangifte en de verplichting tot betaling weliswaar nauw met elkaar samenhangen doch niettemin afzonderlijke verplichtingen zijn. Deze samenhang komt tot uiting als de inspecteur op grond van artikel 10, derde lid, AWR uitstel heeft verleend voor het doen van aangifte. In dat geval wordt de betalingstermijn ingevolge artikel 19, vierde lid, AWR met de duur van dit uitstel verlengd.

Met het uitreiken van het aangiftebiljet ontstaat de verplichting tot het doen

van aangifte. De betalingsverplichting daarentegen is al eerder van rechtswege ontstaan, en wel op het tijdstip dat het belastbare feit voor de overdrachtsbelasting zich heeft voorgedaan. Op grond van artikel 19, derde lid, AWR is de belastingplichtige immers gehouden de belasting te betalen binnen een maand na het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan. Het ontbreken van een aangiftebiljet ontslaat belanghebbende niet van zijn verplichting om de verschuldigde overdrachtsbelasting binnen deze termijn van een maand te betalen. Op grond van artikel 6, derde lid, AWR en artikel 3, eerste lid, UR AWR is belanghebbende ook gehouden vóór het tijdstip waarop de belasting moet worden betaald, de inspecteur om uitnodiging tot het doen van aangifte te verzoeken.

In het onderhavige geval was op het moment van uitreiking van het aangiftebiljet de betalingstermijn reeds verstreken, zonder dat de overdrachtsbelasting was voldaan en zonder dat was verzocht om te worden uitgenodigd tot het doen van aangifte. Uit het vermelden van de termijn voor het indienen van de aangifte op het aangiftebiljet kan niet worden geconcludeerd dat daarmee uitstel voor het doen van aangifte is verleend als bedoeld in artikel 10, derde lid, AWR en artikel 19, vierde lid, AWR dat tot een verlenging van de betalingstermijn leidt. Naar het oordeel van de kennisgroep is van een dergelijk uitstel voor het doen van aangifte pas sprake indien binnen de betalingstermijn is verzocht om te worden uitgenodigd tot het doen van aangifte, binnen de betalingstermijn om uitstel voor het doen van aangifte is verzocht en bovendien dat een dergelijk uitstel binnen de betalingstermijn is verleend. Aan deze voorwaarden heeft belanghebbende niet voldaan. Daarom blijft hier sprake van te late betaling van overdrachtsbelasting. De niet tijdige betaling wordt door het later uitgereikte aangiftebiljet niet ongedaan gemaakt. Het opleggen van een vergrijpboete ex artikel 67f AWR is dan ook niet uitgesloten. Of er hiervoor voldoende aanknopingspunten zijn, zal uit het boete-onderzoek moeten blijken. Ook zou belanghebbende mogelijk nog beboet kunnen worden op basis van artikel 67ca AWR in verband met het niet verzoeken om uitreiking van een aangiftebiljet (als bedoeld in artikel 6, derde lid, AWR in samenhang met artikel 3, eerste lid, UR AWR).

Aanvullend zou nog gesteld kunnen worden dat de inspecteur hier met de uitreiking van het aangiftebiljet pas voor het eerst een termijn heeft gegeven. Het is aan de inspecteur om de aangiftetermijn te stellen, waartoe hij overigens ook wettelijk verplicht is bij het uitreiken van het aangiftebiljet (zie ook artikel 10, tweede lid, AWR). Dat heeft de inspecteur gedaan door middel van het aangiftebiljet voorzien van een termijn. De inspecteur heeft een (eerste) termijn gegeven, maar geen termijn uitgesteld als bedoeld in artikel 10, derde lid, AWR.

Overigens komt in de wetsgeschiedenis van artikel 9 AWR, dat geldt voor de aanslagbelastingen, naar voren dat aan het verlenen van uitstel tot het doen van aangifte een verzoek van de aangifteplichtige ten grondslag moet liggen (vgl. Kamerstukken II 1955/56, 4080, nr. 5, p. 7.). Niet valt in te zien dat dit uitgangspunt niet ook geldt voor de aangiftebelastingen.

buiten verzoek

buiten verzoek



Naam dienstonderdeel
Kennisgroep Formeel Recht

Contactpersoon

5.1.2e

M 06 5.1.2e

5.1.2e@belastingdienst.nl

Datum

12 november 2019

Versienummer

19-206-0019

memo

Onderwerp

Toelaatbaarheid verkregen informatie en het fair play-beginsel

Casus

De inspecteur heeft bij de belastingplichtige stukken opgevraagd die betrekking hebben op onderdelen van de aangifte. Daarbij is expliciet opgemerkt dat fiscale adviezen niet verstrekt behoeven te worden. De inspecteur ontvangt vervolgens per e-mail onder meer een pdf-document waarvan een groot deel van de tekst digitaal is gelakt (van zwarte balken voorzien). Bij het openen van het document op de iPad en bij het scrollen door het document is niettemin de integrale tekst van het document zichtbaar.

67 Awr

67 Awr

Vraag

De kennisgroep ziet aanleiding om de relevante rechtsvraag toe te spitsten op het gebruik van de passages die noodzakelijk zijn voor het opleggen van een bestuurlijke boete. Als van de ongelakte delen géén gebruik wordt gemaakt, levert dat – naar de kennisgroep heeft begrepen – immers geen probleem op voor de heffing. Waar het echter gaat om het opleggen van een boete, zeker als het gaat om het opleggen van een boete aan de adviseur, is het gebruik van de onkundig gelakte passages noodzakelijk. Het gaat daarbij uitsluitend om passages die naar het oordeel van de vraagsteller op grond van artikel 47 AWR gelakt hadden mogen worden. De rechtsvraag kan dan als volgt worden geformuleerd:

Is het gebruik van de onkundig gelakte passages als bewijs toegestaan?

Antwoord

Het is verdedigbaar dat de onkundig gelakte passages gebruikt kunnen worden voor het opleggen van een bestuurlijke boete aan de belastingplichtige en/of diens adviseur. De toelaatbaarheid van onkundig

gelakte informatie is in de rechtspraak nog niet aan de orde geweest. Er is daarom sprake van een procesrisico dat gebruik van deze informatie niet wordt toegestaan op grond van de doorwerking van het beginsel van fair play en/of het informeel verschoningsrecht. Gevolg hiervan zou zijn dat het betreffende materiaal wordt uitgesloten van het bewijs.

Tussen de belastingplichtige (als cliënt) en diens belastingadviseur is sprake van een vertrouwensrelatie. Het informele verschoningsrecht is daar een uitvloeisel van. In de heffingssfeer staat het fair play-beginsel eraan in de weg om met gebruikmaking van artikel 47 AWR (fiscale) adviezen op te vragen voor heffingsdoeleinden. In de voorgelegde casus zijn de (fiscale) adviezen niet opgevraagd.

Naar het oordeel van de kennisgroep is de hoeder van het (informele) verschoningsrecht in de eerste plaats de geheimhouder zelf. De geheimhouder, in dit geval de adviseur, heeft op dit belangrijke punt verzaakt. Daardoor heeft de inspecteur kennis kunnen nemen van onkundig gelakte passages. Het is de vraag of het fair play-beginsel en/of het informeel verschoningsrecht zoveel bescherming biedt dat het zijn schaduw vooruit werpt en het gebruik van het bewijs om die reden ontoelaatbaar is.

De kennisgroep is van mening dat het informele verschoningsrecht niet zo ver reikt dat de inspecteur zich op voorhand dient te onthouden van gebruikmaking van de onkundig gelakte informatie en dat het onkundig lakken voor risico van de adviseur en diens cliënt dient te blijven.

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

In een arrest van de Hoge Raad ging het om met schending van het verschoningsrecht in beslag genomen bankafschriften (HR 12 maart 1997, ECLI:NL:HR:1997:ZC6589).

Casus: 'Tegen belanghebbende is door de FIOD een strafrechtelijk onderzoek ingesteld. Daarbij is onder een registeraccountant, die door de advocaten van belanghebbende was ingeschakeld, en bij wie zich in verband daarmee stukken bevonden die belanghebbende aan zijn advocaten had toevertrouwd, een groot aantal stukken, waaronder bankafschriften, in beslag genomen. De Hoge Raad (Strafkamer) besliste dat de registeraccountant voor de stukken die belanghebbende aan zijn advocaten had toevertrouwd een „afgeleid verschoningsrecht" toekwam. Na verwijzing gelastte de rechtbank teruggave van een deel van de stukken. Inmiddels had het Hof uitspraak gedaan in de fiscale procedure, daarbij rekening houdend met de in beslag genomen stukken.'

HR: '3.4. De middelen 2 en 3 zijn gericht tegen de verwerping van belanghebbendes stelling dat op de [...] in beslag genomen stukken als onrechtmatig verkregen bewijs geen acht mag worden geslagen. Volgens belanghebbende moet, gelet op de beschikking van de Hoge Raad (Strafkamer) van 29 maart 1994, NJ 1994, 552, ervan worden uitgegaan dat de door hem bedoelde stukken onrechtmatig in beslag zijn genomen en druist deze onrechtmatigheid zozeer in tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, dat ook in een fiscale procedure die stukken niet mogen worden gebruikt. Belanghebbende acht schending van het verschoningsrecht van een advocaat ook in fiscale zaken

onrechtmatig en meent dat hierop geen uitzondering had mogen worden toegelaten.

-3.5. Deze middelen slagen, echter alleen voor zover de [...] in beslag genomen stukken - waaronder de hiervóór onder 3.3 bedoelde bankafschriften - vallen onder diens „afgeleide verschoningsrecht“. Het belang dat een ieder vrijelijk en zonder vrees voor openbaarmaking informatie aan zijn advocaat kan toevertrouwen is ook in fiscale zaken zo zwaarwegend - artikel 53a (huidige tekst) AWR illustreert dit - dat voor stukken die met schending van het verschoningsrecht van een advocaat, of van een daarvan afgeleid verschoningsrecht, onrechtmatig jegens de belastingplichtige zijn verkregen, geldt dat een behoorlijk handelende overheid die stukken niet in een fiscale procedure tegen hem mag gebruiken.'

In deze zaak was er sprake van onrechtmatig handelen door de FIOD bij de inbeslagname van bankafschriften bij een afgeleid verschoningsgerechtigde.

Het is de vraag of er in de voorgelegde casus ook sprake is van onrechtmatig handelen door de inspecteur. Met andere woorden, welke norm(en) kan de inspecteur niet in acht hebben genomen. Daarbij kan gedacht worden aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, meer in het bijzonder het fair play-beginsel, en het informeel verschoningsrecht.

Verschoningsrecht

Het formele verschoningsrecht is verankerd in artikel 53a van de AWR en geeft – kortgezegd - de genoemde ambtsbekleders het recht om verplichtingen ten behoeve van de belastingheffing van derden te weigeren. Het verschoningsrecht geldt alleen voor datgene wat de verschoningsgerechtigde in zijn hoedanigheid van zijn beroep is toevertrouwd. De verschoningsgerechtigde beoordeelt zelf wat onder zijn verschoningsrecht valt. De rechter heeft hier een marginaal toetsingsrecht, slechts in uitzonderlijke omstandigheden kan het belang van waarheidsvinding voorrang krijgen boven het verschoningsrecht.

Een algemeen verschoningsrecht voor belastingadviseurs wordt niet erkend. De wetgever heeft zich evenwel op het standpunt gesteld dat de vertrouwensrelatie tussen de belastingadviseur en zijn cliënt moet worden gerespecteerd (Kamerstukken I 1958/59, 4080, nr. 7a, blz. 10):

'dat de contribuabelen de gelegenheid moeten hebben vertrouwelijk overleg te plegen met hun adviseurs. In verband daarmee is ook reeds onder de huidige wetgeving aan de belastingdienst voorgeschreven van de accountants en belastingconsulenten geen inzage te verlangen van de aan hun cliënten verstrekte adviezen en van de met hen gevoerde correspondentie.'

Zo ontstond een informeel verschoningsrecht. De omvang van het informele verschoningsrecht omvat aldus zowel de verstrekte adviezen als de gevoerde correspondentie.

Fair play-beginsel

In 2005 introduceerde de Hoge Raad het fair play-beginsel in de fiscaliteit (HR 23 september 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU3140):

'Gelet op het belang van de eerste vraag in andere geschillen zij er evenwel op gewezen dat het tot de algemene beginselen van behoorlijk bestuur te rekenen beginsel van fair play zich ertegen verzet dat een inspecteur van zijn bevoegdheid ex artikel 47 AWR gebruik maakt om kennis te krijgen van rapporten en andere geschriften van derden voorzover zij ten doel hebben de fiscale positie van de belastingplichtige te belichten of hem daaromtrent te adviseren. Deze overweging geldt ook voor de onderdelen van die geschriften die met dat doel gegevens van feitelijke of beschrijvende aard bevatten. De resterende (niet op dat doel betrekking hebbende) onderdelen dienen wel - desgevraagd - te worden verstrekt, waartoe het nodig kan zijn dat het document wordt gesplitst of geschoond.'

Het fair play-beginsel geeft een nadere invulling aan de controlebevoegdheid in relatie tot de vertrouwensrelatie tussen de adviseur en zijn cliënt. De Hoge Raad geeft een restrictie met dit beginsel ten aanzien van de controlebevoegdheid van de inspecteur door te overwegen dat artikel 47 AWR niet kan worden ingezet met als doel om kennis te krijgen van – kortweg – fiscale adviezen. Het voert naar het oordeel van de kennisgroep te ver dat alles waarvan de inspecteur kennis neemt, *doordat* hij artikel 47 AWR heeft ingezet, onder de toepassing van het fair play-beginsel valt. De inspecteur heeft in de voorgelegde casus artikel 47 AWR niet ingezet met als doel om de kennis te nemen van de onkundig gelakte passages. Dat de inspecteur nog heeft gewezen op het fair play-beginsel en de mogelijkheid tot weglakken van adviezen bevestigt dit. Op basis van dit arrest zou de kennisgroep daarom niet willen oordelen dat er schending is van het fair play-beginsel.

Prijsgeven voor risico adviseur

Hiervoor is ingegaan op het fair play-beginsel en het informeel verschoningsrecht. Uit het oog moet echter niet worden verloren dat de adviseur heeft verzaakt de stukken goed te lakken. Het is een feit van algemene bekendheid dat het uitsluitend digitaal lakken, dus zonder printen en vervolgens inscannen, het risico met zich brengt dat hetgeen verborgen had moeten worden, bekend raakt. Wie het risico neemt, draagt ook het risico. De hoeder van het (informele) verschoningsrecht is primair de geheimhouder zelf. Dat de inspecteur kennis heeft kunnen nemen van onkundig gelakte passages, komt naar het oordeel van de kennisgroep voor risico van de adviseur en diens cliënt. De kennisgroep is voorts van mening dat het informele verschoningsrecht niet zo ver reikt dat de inspecteur zich op voorhand dient te onthouden van gebruikmaking van de onkundig gelakte informatie. Betoogd zou zelfs kunnen worden dat door onkundig te lakken de adviseur deze informatie heeft prijsgegeven.

In dit verband is de uitspraak van de strafkamer van het Hof Arnhem-Leeuwarden van 21 januari 2014, ECLI:NL:GHARL:2014:348 nog interessant.

Door de Belastingdienst is aan de belastingadviseur gevraagd om de controledossiers. De adviseur heeft vervolgens de controledossiers en ook de adviesstukken verstrekt.

'Uitgangspunt in deze zaak is dat belastingplichtigen op grond van art. 47 AWR gegevens en inlichtingen dienen te verstrekken welke voor de belastingheffing van belang kunnen zijn. Als de Belastingdienst die gegevens bij de belastingadviseur opvraagt is dat daarom niet in strijd met

het fair play beginsel. De Belastingdienst krijgt daardoor immers geen andere gegevens dan de belastingplichtige zelf had behoren te verstrekken. Van strijd met het fair play beginsel kan wel sprake zijn als de Belastingdienst inzage zou vorderen in correspondentie tussen de belastingplichtige en de belastingadviseur voor zover daarin zaken worden besproken als de verschillende opties die de belastingplichtige ten dienste staan, de toelaatbaarheid en eventuele risico's van bepaalde keuzes, de jegens de Belastingdienst te volgen strategie etc. etc. Hiervan is het hof niet gebleken.

Door de belastingdienst is op 23 januari 2006 aan Ernst & Young gevraagd om de controledossiers van de openbare accountants. Dat vervolgens door Ernst & Young kennelijk weloverwogen is besloten naast de controledossiers ook de adviesstukken aan de belastingdienst over te leggen, is de verantwoordelijkheid van Ernst & Young. Indien uit de inhoud van die dossiers vervolgens feiten kunnen worden afgeleid ten voordele of nadele van verdachte, is dat voor risico van Ernst & Young en leidt dat er niet toe dat het zogeheten informele verschoningsrecht is geschonden.

Overigens is het hof van oordeel dat de door de raadsman bedoelde stukken niet onder het zogeheten informele verschoningsrecht vallen.'

Anders dan in de hofuitspraak is in de voorgelegde casus duidelijk dat niet kennelijk weloverwogen is verstrekt maar dat men onkundig heeft gelakt. Het is echter nog maar de vraag of het *kennelijk weloverwogen verstrekken* de leidende overweging voor het hof was. Er kan evengoed worden betoogd dat de gekozen wijze van overlegging van stukken voor de verantwoordelijkheid van de adviseur komt en de gevolgen daarvan ook voor risico van de adviseur komen.

Slot

De toelaatbaarheid van onkundig gelakte informatie is in de rechtspraak nog niet aan de orde geweest. Als wordt getoetst aan het zozeer indruist-criterium 'indien het materiaal is verkregen op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, dat dit gebruik onder alle omstandigheden ontoelaatbaar moet worden geacht', dan kan naar het oordeel van de kennisgroep de inspecteur niet zo'n verwijt worden gemaakt. Hetzelfde geldt voor een toets aan de algemene beginselen van behoorlijke bestuur, in het bijzonder aan het zorgvuldigheidsbeginsel. De inspecteur heeft bij het uitoefenen van zijn op basis van artikel 47 AWR toekomende bevoegdheid het fair play-beginsel in acht genomen en heeft bij de verkrijging geen "vuile handen" gemaakt. Omdat de voorgelegde vraag uiteindelijk ter beoordeling aan de rechter is, loopt de inspecteur daarbij wel een procesrisico.



Naam dienstonderdeel
Kennisgroep Formeel Recht

Contactpersoon
5.1.2e

M 06 5.1.2e
5.1.2e@belastingdienst.nl

Datum
5 december 2019

Versienummer
19-206-0036

memo

Onderwerp

Saldering premiekortingen ex artikel 47, 48, 48a, 49 en 50 van de Wet financiering sociale verzekeringen

Casus

Tijdens controleonderzoek van de landelijke projectgroep premiekortingen is gebleken dat premieplichtige werkgevers in een bepaald jaar voor sommige werknemers te veel premiekortingen hebben geclaimd en voor anderen te weinig. Het saldo van de te veel en te weinig geclaimde premiekortingen kan zowel positief als negatief zijn.

Vragen

1. Kan voor het positieve saldo één naheffingsaanslag worden opgelegd?
2. Zo ja, is dan sprake van een ambtshalve teruggaaf voor zover in die naheffingsaanslag de te weinig geclaimde premiekortingen zijn verdisconteerd?
3. Vindt bij een negatief saldo ambtshalve teruggaaf van ten onrechte afgedragen premies werknemersverzekeringen als gevolg van te weinig geclaimde premiekortingen door een werkgever, uitsluitend plaats als het verzoek tot teruggaaf door middel van een correctiebericht als bedoeld in artikel 28a van de Wet op de loonbelasting 1964 wordt gedaan?

Antwoorden

1. Ja, indien blijkt dat een werkgever ten onrechte of tot een te hoog bedrag aan premiekortingen heeft toegepast waardoor te weinig premies zijn afgedragen, kan door middel van een naheffingsaanslag de per saldo te weinig afgedragen premies worden nageheven.
2. Nee, er is sprake van een ambtshalve teruggaaf indien een werkgever ten onrechte geen of tot een te laag bedrag aan premiekortingen heeft toegepast waardoor per saldo te veel premies zijn afgedragen, en de inspecteur op verzoek van de werkgever of uit eigen beweging teruggaaf van de teveel afgedragen premies verleent.
3. Nee. In het beleidsbesluit van 8 maart 2010 nr. DGB2010/565M, Stcrt. 2010, 3990, worden een aantal situaties beschreven waarin er afgezien mag worden van het herstellen van onjuistheden in eerder ingediende aangiften loonheffingen middels correctieberichten. De onderhavige situatie valt onder de reikwijdte van het besluit. Het indienen van een correctiebericht is dan ook geen vereiste voor een eventuele ambtshalve teruggaaf van loonheffingen.

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

Op grond van de tot 1 januari 2018 geldende artikelen 47, 48, 48a, 49 en 50 van de Wet financiering sociale verzekeringen past een werkgever een premiekorting toe als aan de voorwaarden wordt voldaan. Het doel van een premiekorting is om werkgevers te stimuleren om bepaalde werknemers met een uitkering in dienst te nemen om zo de arbeidsparticipatie van deze groep werknemers te vergroten. Het gaat hier om personen die buiten de arbeidsmarkt staan en grote moeite hebben om werk te vinden. Een premiekorting is specifiek gericht op verlaging van de loonkosten voor de werkgever. Het is een vast bedrag dat de werkgever in mindering brengt op de af te dragen premies werknemersverzekeringen.

De berekening van de premiekorting vindt plaats per aangiftetijdvak. De werkgever brengt het bedrag aan premiekorting in mindering op het totaalbedrag aan premies dat hij voor alle werknemers in het aangiftetijdvak verschuldigd is aan premies werknemersverzekeringen. De premiekorting wordt dus niet in mindering gebracht op het bedrag aan premies dat verschuldigd is voor de werknemer voor wie de premiekorting mag worden toegepast, maar op het totaalbedrag aan premies dat verschuldigd is voor alle werknemers. Dit totaalbedrag van de premies mag niet negatief zijn. Het bedrag van de premiekorting, dat verrekend kan worden, mag het bedrag aan verschuldigde premies niet overtreffen.

Als gevolg van de invoering van de Wet tegemoetkomingen loondomein zijn de artikelen 47, 48, 48a, 49 en 50 van de Wet financiering sociale verzekeringen per 1 januari 2018 vervallen.

Indien blijkt dat een werkgever in een bepaald jaar premiekortingen ten onrechte of tot een te hoog bedrag heeft toegepast, kan de inspecteur op grond van artikel 20, eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) de per saldo te weinig afgedragen premies naheffen. Het gaat hier om het bedrag dat op aangifte behoorde te worden afgedragen, maar dat geheel of gedeeltelijk niet is betaald. Een opgelegde naheffingsaanslag kan verschillende aangiftetijdvakken omvatten. Het is niet noodzakelijk dat er voor elk aangiftetijdvak een aparte naheffingsaanslag wordt opgelegd (HR 5 september 1979, BNB 1979/265).

Ook als naar aanleiding van een gedaan verzoek, ten onrechte of tot een te hoog bedrag, vrijstelling of vermindering van inhouding dan wel teruggaaf van belasting is verleend, biedt artikel 20, eerste lid, tweede volzin, AWR de inspecteur een wettelijke grondslag om dit te corrigeren. Als de inspecteur uit eigen beweging (ambtshalve) een teruggaaf van betaalde belasting verleent, zonder dat hieraan een verzoek van de werkgever aan is vooraf gegaan, kan nadien geen naheffing plaatsvinden. De werkgever mag er immers vanuit gaan dat de beslissing berust op een bewuste en weloverwogen standpunt, waaraan het nodige onderzoek vooraf is gegaan (Kamerstukken II 2009/2010, 32129, nr. 3, p. 26-27).

Een werkgever kan om teruggaaf van de teveel afgedragen premies verzoeken, als blijkt dat de premiekortingen tot een te laag bedrag door de werkgever in de aangifte zijn verwerkt. De hoofdregel is dat de werkgever het verzoek om teruggaaf doet door middel van het indienen van een correctiebericht. In paragraaf 23, onderdeel 8d, van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht (BFB), is

immers bepaald dat de inspecteur geen teruggaaf of vermindering van belasting verleent indien er een correctiebericht in de zin van artikel 28a van de Wet op de loonbelasting 1964 moet of kan worden ingediend, tenzij het verzoek wordt gedaan in de vorm van een correctiebericht. Van deze regel kan worden afgeweken als in een beleidsbesluit een bijzondere regeling is getroffen (zie paragraaf 15, onderdeel a BFB).

Op de hoofdregel om fouterstel voor de loonheffingen verplicht via een correctiebericht te laten verlopen heeft de staatsecretaris in het beleidsbesluit van 8 maart 2010 nr. DGB2010/565M, Stcrt. 2010, 3990, een uitzondering gegeven. De kennisgroep is van mening dat de onderhavige situatie inzake de premiekortingen onder de werking van dit besluit valt. Het indienen van correctieberichten is dan geen randvoorwaarde voor een eventuele ambtshalve teruggaaf. Zie in dit verband ook het gelijklopende standpunt van de kennisgroep met nummer 18-206-0001.

Conclusie

Indien een werkgever premiekortingen ten onrechte of tot een te hoog bedrag heeft toegepast, kan door middel van een naheffingsaanslag de per saldo te weinig afgedragen premies worden nageheven. Als een werkgever ten onrechte geen of tot een te laag bedrag aan premiekortingen heeft toegepast waardoor per saldo te veel premies zijn afgedragen, kan hij de inspecteur verzoeken om teruggaaf van de teveel afgedragen premies.



Belastingdienst

Naam dienstonderdeel
Kennisgroep Formeel Recht

Contactpersoon

5.1.2e

M 06 5.1.2e

5.1.2e belastingdienst.nl

memo

Datum
3 november 2020

Versienummer
20-206-0023

Onderwerp

Procesbelang bij bezwaar tegen verliesverrekeningsbeschikking

Casus

Een vennootschap wil in het boekjaar 67 Awr haar winsten afzetten tegen de openstaande verliezen uit de boekjaren 67 Awr en 67 Awr. De inspecteur heeft deze verliesverrekening geweigerd op basis van artikel 20, lid 4 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb), zoals dat artikel luidde tot 1 januari 2019, omdat sprake is van de verrekening van houdsterverliezen en niet voldaan wordt aan de vermogenssaldotoets als bedoeld in artikel 20, lid 4 Wet Vpb. Voor de verliezen die nog openstaan uit het boekjaar 67 Awr is verliesverrekening wel mogelijk volgens de inspecteur. De inspecteur heeft bij het vaststellen van de aanslag over het boekjaar 67 Awr dan ook geen rekening gehouden met de verliezen uit de jaren 67 Awr en 67 Awr maar wel de verliezen uit het boekjaar 67 Awr verrekend en de aanslag vastgesteld naar een belastbaar bedrag van nihil en een verschuldigde belasting van nihil. Aan de belastingplichtige is kenbaar dat de verliezen die zijn verrekend, stammen uit het boekjaar 67 Awr. Op het aanslagbiljet staat alleen het bedrag van de verliesverrekening en wordt geen melding gemaakt van de jaren waaruit de verliezen afkomstig zijn. In het boekjaar 67 Awr maakt belanghebbende wederom een winst en wenst zij de verliezen uit het boekjaar 67 Awr te verrekenen. De inspecteur is van mening dat de verliezen uit het boekjaar 67 Awr al zijn verrekend met het boekjaar 67 Awr en dat de verliezen uit het boekjaar 67 Awr en 67 Awr ook voor het jaar 67 Awr niet in aanmerking komen voor verrekening op grond van artikel 20, lid 4 Wet Vpb (oud).

Belastingplichtige maakt bezwaar tegen de verliesverrekeningsbeschikking voor het boekjaar 67 Awr, aangezien naar haar mening de verliezen uit de eerdere jaren verrekend hadden moeten worden.

67 Awr

Vraag

Heeft belastingplichtige procesbelang bij haar bezwaar tegen de verliesverrekeningsbeschikking voor het boekjaar 67 Awr nu het bedrag van deze beschikking niet kan wijzigen na bezwaar?

Antwoord

Ja. Met het bezwaar tegen de verliesverrekeningsbeschikking kan belastingplichtige opkomen tegen de toepassing van artikel 20, lid 4 Wet Vpb. Hiermee kan de volgorde van de verliesverrekening en de aard van de in aanmerking genomen verliezen in bezwaar ter discussie worden gesteld en is sprake van procesbelang.

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

Artikel 20 Wet Vpb luidde tot 1 januari 2019, voor zover relevant, als volgt:

1 Indien de berekening van de belastbare winst of van het Nederlandse inkomen leidt tot een negatief bedrag, wordt dit aangemerkt als een verlies.

2 Een verlies wordt verrekend met de belastbare winsten, onderscheidenlijk de Nederlandse inkomens, van het voorafgaande jaar en de negen volgende jaren, mits het verlies door de inspecteur is vastgesteld bij voor bezwaar vatbare beschikking.

(...)

4 Indien de feitelijke werkzaamheid van een belastingplichtige gedurende het gehele of nagenoeg het gehele jaar uitsluitend of nagenoeg uitsluitend bestaat uit het houden van deelnemingen of het direct of indirect financieren van met hem verbonden lichamen, is in afwijking van het tweede lid het verlies van dat jaar slechts verrekenbaar met de belastbare winsten, onderscheidenlijk de Nederlandse inkomens, van jaren waarin:

a. de feitelijke werkzaamheid van de belastingplichtige eveneens gedurende het gehele of nagenoeg het gehele jaar uitsluitend of nagenoeg uitsluitend bestaat uit het houden van deelnemingen of het direct of indirect financieren van met hem verbonden lichamen, en

b. de boekwaarde van de vorderingen op met de belastingplichtige verbonden lichamen verminderd met de boekwaarde van de schulden aan zodanige lichamen

gedurende het gehele of nagenoeg het gehele jaar niet uitgaat boven de boekwaarde van soortgelijke vorderingen verminderd met de boekwaarde van soortgelijke schulden aan het einde van het jaar waarin het verlies is geleden.

(...)

7 De verrekening geschiedt in de volgorde waarin de verliezen zijn ontstaan en de belastbare winsten zijn gemaakt of de Nederlandse inkomens zijn genoten."

Bovengenoemde bepaling van artikel 20, lid 4 Wet Vpb is per 1 januari 2019 vervallen en geldt als gevolg daarvan niet meer voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2019 (zie Stb. 2018, 505). Artikel 34i Wet Vpb bevat een overgangsbepaling op grond waarvan verrekenbare verliezen van vóór 2019 die zijn aangemerkt als houdster- of financieringsverliezen ook in boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2019 slechts verrekenbaar blijven met houdster- of financieringswinsten.

Artikel 21a Wet Vpb luidt als volgt:

- 1. Het bedrag van een met de belastbare winst, onderscheidenlijk het Nederlandse inkomen, van een volgend jaar verrekend verlies wordt door de inspecteur, gelijktijdig met het vaststellen van de aanslag over dat jaar, vastgesteld bij voor bezwaar vatbare beschikking.*
- 2. Het bedrag van het verrekende verlies wordt op het aanslagbiljet afzonderlijk vermeld.*
- 3. Rechtsmiddelen tegen de beschikking bedoeld in het eerste lid kunnen uitsluitend betrekking hebben op de toepassing van de artikelen 20 en 20a, alsmede, indien geen belasting is verschuldigd, tegen de grootte van het verrekende bedrag.*

Wetsgeschiedenis

In de Memorie van Toelichting bij de Wet van 23 december 1994, Stb. 1994, 937 tot Wijziging van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 en de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (onbeperkte voorwaartse verrekening van ondernemingsverliezen en vaststelling van verliezen bij beschikking) is het volgende opgenomen:

Kamerstukken II 1994/1995, 23962, nr. 3, p. 12.

"Art. II, onderdeel E (artikel 21a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De in dit artikel opgenomen regeling stemt overeen met de in artikel I, onderdeel D (artikel 52a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964) opgenomen regeling."

Kamerstukken II 1994/1995, 23962, 3, p. 9-10.

" Artikel I, onderdeel D (artikel 52a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)

Artikel 52a heeft betrekking op de formele aspecten van de voorwaartse verliesverrekening.

Het eerste en tweede lid zien op de vaststelling van het verrekende verlies bij voor bezwaar vatbare beschikking van de inspecteur. Deze beschikking wordt gelijktijdig met het vaststellen van de aanslag over het desbetreffende jaar gegeven. Zij dient om latere discussies omtrent eventueel nog te verrekenen verliezen te voorkomen door vast te leggen hoeveel verlies er is verrekend.

Het derde lid bevat de rechtsmiddelen tegen de in het eerste lid bedoelde beschikking. De belastingplichtige kan uitsluitend bezwaar maken tegen de toepassing van artikel 51, alsmede, indien geen belasting is verschuldigd, tegen de grootte van het verrekende bedrag. Het eerste rechtsmiddel ziet op de toepassing van artikel 51. Bij dit rechtsmiddel is de hoogte van het verrekende verlies niet in geding. Bij het tweede rechtsmiddel is dit wel het geval: het voorziet in een bezwaarmogelijkheid tegen het bedrag van het verrekende verlies voor gevallen waarin er geen bezwaar kan worden gemaakt tegen de aanslag over het jaar waarnaar het verlies wordt vooruitgewenteld (bijvoorbeeld omdat er ten gevolge van de verliesverrekening geen belasting is verschuldigd en er dus geen 'belang' is). In de gevallen waarin de belastingplichtige wel tegen de aanslag bezwaar kan maken, zou een afzonderlijke bezwaarmogelijkheid tegen de grootte van het verrekend bedrag een doublure vormen en is daarom uitgesloten."

Jurisprudentie over procesbelang

De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 11 april 2014, nr. 13/01903, ECLI:NL:HR:2014:878, BNB 2014/122, ECLI:NL:HR:2014:878, het volgende 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. ."

In het arrest HR 12 mei 2017, 15/05579, ECLI:NL:HR:2017:844, BNB 2017/203, heeft de Hoge Raad het volgende overwogen met betrekking tot een verliesvaststellingsbeschikking:

"2.2. De Rechtbank heeft, onder verwijzing naar het arrest van de Hoge Raad van 11 april 2014, nr. 13/01903, ECLI:NL:HR:2014:878, BNB 2014/122 (hierna: het arrest BNB 2014/122), geoordeeld dat de Inspecteur de bezwaren van belanghebbende terecht niet-ontvankelijk heeft verklaard, aangezien tegemoetkoming aan de bezwaren, ongeacht de gronden waarop deze steunen, belanghebbende niet in een betere positie kan brengen met betrekking tot de bestreden besluiten. De Rechtbank heeft hierbij in aanmerking genomen dat bij gegrondverklaring van de bezwaren de aanslag nihil zou blijven en dat de verliesvaststellingsbeschikking op nihil zou worden gesteld."

2.3.1. Het middel richt zich tegen het hiervoor in 2.2 weergegeven oordeel van de Rechtbank met betrekking tot de verliesvaststellingsbeschikking. Het betoogt dat het arrest BNB 2014/122 enkel ziet op aanslagen en niet opgaat voor andere voor bezwaar vatbare beschikkingen zoals een verliesvaststellingsbeschikking."

2.3.2. 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 (zie het arrest BNB 2014/122, rechtsoverweging 3.4.2).

2.3.3. Het bezwaar tegen de verliesvaststellingsbeschikking is ten onrechte niet

-ontvankelijk verklaard, aangezien niet kan worden gezegd dat het bezwaar tegen

die beschikking belanghebbende niet in een betere positie kon brengen. Dat rechtsmiddel bood immers de mogelijkheid dat de Inspecteur op andere, door belanghebbende (nader) aan te voeren, gronden tot het oordeel zou komen dat het verlies van het jaar 2010 hoger moet worden vastgesteld dan hij had gedaan. Het oordeel van de Rechtbank berust derhalve op een onjuiste rechtsopvatting. Het middel slaagt.

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 Rechtbank Den Haag heeft in haar uitspraak van 10 maart 2015, nr. 14/7359, ECLI:NL:RBDHA:2015:3059 het volgende geoordeeld met betrekking tot een bezwaar tegen een aanslag (naar een belastbaar bedrag van nihil) en een verliesverrekeningsbeschikking:

"Het bepaalde in artikel 21a, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, maakt dit niet anders. Die bepaling biedt weliswaar de mogelijkheid om bezwaar te maken tegen een verliesverrekeningsbeschikking in het geval geen belasting is verschuldigd. Echter, eiseres zou daarbij pas belang hebben indien de volgorde van de verrekenende verliezen in geding is en/of de aard van de verliezen daarbij een rol speelt (verliezen van houdster- of financieringsmaatschappijen). Ook is denkbaar dat het rechtsmiddel zou kunnen leiden tot een hoger restant aan te verrekenen verlies voor volgende jaren. Nu geen van deze omstandigheden zich in het onderhavige geval voordoen, is ook in zoverre geen sprake van een belang bij de ingestelde rechtsmiddelen. Dat in dit geval de verliezen uit oude jaren (deels) na 2011 niet meer verrekenbaar zijn, maakt evenmin dat thans sprake is van een belang in vorenbedoelde zin."

Beoordeling

De kennisgroep leidt uit de wettekst en de wetsgeschiedenis van artikel 21a, lid 3 Wet Vpb af dat het mogelijk is om de toepassing van artikel 20 Wet Vpb in een bezwaar tegen een verliesverrekeningsbeschikking ter discussie te stellen. Dat hier sprake is van een aanslag van nihil betekent naar het oordeel van de kennisgroep niet dat het bezwaar uitsluitend kan zijn gericht tegen de grootte van het verrekenende bedrag aan verliezen. De grootte van het verrekenende bedrag is hier ook niet in geschil. Het gaat belastingplichtige juist om de volgorde van de verliesverrekening en de aard van de in aanmerking

genomen verliezen. Nu beide aspecten in artikel 20 Wet Vpb zijn geregeld en de toepassing van dat artikel in een bezwaar tegen de verliesverrekeningsbeschikking aan de orde kan komen, levert dat in het onderhavige geval het procesbelang op. Vergelijk ook de bovengenoemde uitspraak van de Rechtbank Den Haag van 10 maart 2015, nr. 14/7359, ECLI:NL:RBDHA:2015:3059. Het bezwaar tegen de verliesverrekeningsbeschikking moet naar de mening van de kennisgroep dan ook ontvankelijk worden geacht, mits voldaan is aan de overige ontvankelijkheidsvereisten.



Naam dienstonderdeel
Kennisgroep Formeel Recht

Contactpersoon

5.1.2e

M 06 5.1.2e
5.1.2e@belastingdienst.nl

Datum
9 november 2020

Versienummer
20-206-0010

memo

Onderwerp

Naheffingsbevoegdheid bij dividendstripping

Casus

De in Nederland gevestigde dochtervennootschap NL BV (inhoudingsplichtige) keert een dividend uit aan de in Luxemburg gevestigde moedervernootschap LuxCo (belastingplichtige).

NL BV houdt op deze dividenduitkering geen dividendbelasting in met een beroep op een (veronderstelde) nationale vrijstelling of richtlijn. NL BV stelt dat zij het afzien van inhouding van dividendbelasting mondeling heeft afgestemd met (de belastingadviseur van) haar moedervernootschap LuxCo.

De inspecteur is daarentegen van mening dat de Nederlandse dochtervennootschap NL BV wel dividendbelasting had moeten inhouden vanwege dividendstripping (artikel 4, vierde en zevende lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965) en is voornemens een naheffingsaanslag dividendbelasting op te leggen aan NL BV.

67 Awr

In (onderdeel 4.2 van) het Besluit van 14 juni 2019, nr. 2019-10144, Stcrt. 2019, 34685 (hierna: het Besluit) is beleidsmatig geregeld op welke wijze een inhoudingsplichtige zich in gevallen van dividendstripping kan vrijwaren van een naheffingsaanslag dividendbelasting.

Vragen

1. Is artikel 20, tweede lid, tweede volzin, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) van dwingende aard of mag de inspecteur een keuze maken aan wie de naheffingsaanslag wordt opgelegd?
2. Zijn de in onderdeel 4.2 van het Besluit opgenomen vereisten ("verklaring van dividendontvanger" en "te goeder trouw") cumulatief of alternatief?
3. Is op grond van het Besluit een mondelinge "verklaring van dividendontvanger" voldoende voor vrijwaring?
4. Wat wordt verstaan onder "te goeder trouw"?

5. Als voldaan wordt aan de twee vereisten van onderdeel 4.2 van het Besluit, kan de inspecteur dan op grond van het Besluit toch een naheffingsaanslag opleggen aan de inhoudingsplichtige?

Antwoorden

1. Artikel 20, tweede lid, tweede volzin, AWR is van dwingende aard. De inspecteur heeft niet de keuzevrijheid de naheffingsaanslag op te leggen aan hetzij de inhoudingsplichtige hetzij een ander.
2. De in onderdeel 4.2 van het Besluit opgenomen vereisten ("verklaring van dividendontvanger" en "te goeder trouw") zijn cumulatieve vereisten.
3. Nee.
4. Onder 'goede trouw' wordt verstaan goede trouw zoals omschreven in artikel 3:11 van het Burgerlijk Wetboek (BW).
5. Nee.

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

Algemeen (Wet, beleid en jurisprudentie)

Artikel 20 AWR luidt, voor zover van belang, als volgt:

"2. 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 ten onrechte, of tot een te hoog bedrag, vrijstelling of vermindering van inhouding dan wel teruggaaf is verleend. In gevallen waarin ten gevolge van het niet naleven van bepalingen van de belastingwet door een ander dan de belastingplichtige, onderscheidenlijk de inhoudingsplichtige, te weinig belasting is geheven, wordt de naheffingsaanslag aan die ander opgelegd."

Artikel 3:11 BW luidt als volgt:

"Goede trouw van een persoon, vereist voor enig rechtsgevolg, ontbreekt niet alleen, indien hij de feiten of het recht, waarop zijn goede trouw betrekking moet hebben, kende, maar ook indien hij ze in de gegeven omstandigheden behoorde te kennen. Onmogelijkheid van onderzoek belet niet dat degene die goede reden tot twijfel had, aangemerkt wordt als iemand die de feiten of het recht behoorde te kennen."

In onderdeel 4.2 van het Besluit van 14 juni 2019, nr. 2019-10144, Stcrt. 2019, 34685 is het volgende opgenomen:

"4.2. Vrijwaring van naheffing dividendbelasting bij dividendstripping

Wanneer ten onrechte is afgezien van inhouding van dividendbelasting of tot een te laag bedrag is ingehouden, kan de inspecteur een naheffingsaanslag opleggen aan de inhoudingsplichtige. Als de te lage heffing echter te wijten is aan het niet naleven van bepalingen van de belastingwet door een ander dan de inhoudingsplichtige, kan de naheffingsaanslag worden opgelegd aan die ander. Deze situatie kan zich voordoen indien de dividendontvanger onjuiste informatie heeft verstrekt.

In een situatie waarin de inhoudingsplichtige te weinig dividendbelasting heeft afgedragen ten gevolge van het niet naleven van bepalingen van de belastingwet door de dividendontvanger, hanteert de Belastingdienst als uitgangspunt dat de naheffingsaanslag niet wordt opgelegd aan de inhoudingsplichtige indien:

1. *de inhoudingsplichtige op het moment van dividenduitkering in het bezit is van een verklaring van de dividendontvanger, dat deze uit hoofde van zijn eigendomsrecht van de desbetreffende effecten op de datum van de betaalbaarstelling uiteindelijk*

- gerechtigd is tot de inkomsten uit deze effecten en dat hij de effecten niet heeft verkregen ingevolge enige overeenkomst, optie of regeling, waarbij hij is overeengekomen of kan worden verplicht de effecten weer te verkopen of over te dragen of soortgelijke effecten weer te verkopen of over te dragen, en*
2. *de inhoudingsplichtige te goeder trouw is.*

In HR 21 januari 2011, nr. 09/02836, ECLI:NL:HR:2011:BP1463, BNB 2011/131, is het volgende overwogen:

"4.3.2. (...) Ter zake van belastingen die worden geheven door middel van afdracht op aangifte, moet naheffing volgens de eerste volzin van artikel 20, lid 2, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen plaatsvinden bij degene die de belasting op aangifte had moeten afdragen (de inhoudingsplichtige). De tweede volzin van voornoemd lid 2 bevat een uitzondering op deze hoofdregel. Die uitzondering houdt in dat in gevallen waarin ten gevolge van het niet naleven van bepalingen van de belastingwet door een ander dan de inhoudingsplichtige te weinig belasting is geheven, de naheffingsaanslag wordt opgelegd aan die ander. Deze regeling laat de inspecteur geen keuzevrijheid. Hierbij verdient nog opmerking dat naheffing bij een ander niet kan plaatsvinden indien de inhoudingsplichtige wist of redelijkerwijs behoorde te weten dat hij te weinig belasting afdroeg, aangezien de te lage heffing in een zodanig geval is terug te voeren op een onjuiste handelwijze van de inhoudingsplichtige zelf en derhalve niet kan worden aangemerkt als het gevolg van de handelwijze van een ander (vgl. HR 18 november 1987, nr. 24139, BNB 1988/61)."

Ten aanzien van vraag 1 (Degene van wie kan worden nageheven/Keuzevrijheid?)

In artikel 20, tweede lid, eerste volzin, AWR is bepaald dat de naheffingsaanslag wordt opgelegd aan degene die de belasting had behoren te betalen, dan wel aan degene aan wie ten onrechte of tot een te hoog bedrag vrijstelling of vermindering van inhouding dan wel teruggaaf van belasting is verleend. Daaronder valt ook de inhoudingsplichtige. In beginsel dient dus te worden nageheven bij de inhoudingsplichtige. Dat is de hoofdregel.

Als 'een ander' dan de inhoudingsplichtige 'bepalingen van de belastingwet' niet heeft nageleefd, waardoor er te weinig belasting is betaald, wordt nageheven van die ander (artikel 20, tweede lid, tweede volzin, AWR). Deze bepaling is dwingend geformuleerd zodat de inspecteur geen keuze(vrijheid) heeft om in dergelijke gevallen toch een naheffingsaanslag aan de inhoudingsplichtige op te leggen (zie eerdergenoemd arrest HR 21 januari 2011, nr. 09/02836, BNB 2011/131). In dit arrest is voorts geoordeeld dat naheffing bij een ander niet kan plaatsvinden indien de inhoudingsplichtige wist of redelijkerwijs behoorde te weten dat hij te weinig belasting afdroeg, aangezien de te lage heffing in een zodanig geval is terug te voeren op een onjuiste handelwijze van de inhoudingsplichtige zelf en derhalve niet kan worden aangemerkt als het gevolg van de handelwijze van een ander.

Onder 'bepalingen van de belastingwet' in artikel 20, tweede lid, tweede volzin AWR worden ook beleidsregels gerekend waar inhoudingsplichtigen zich op basis van het vertrouwensbeginsel op kunnen beroepen (HR 11 januari 1989, nr. 25412, BNB 1989/79).

In het onderhavige geval kan de inspecteur derhalve een naheffingsaanslag dividendbelasting opleggen aan de inhoudingsplichtige NL BV:

- indien de te lage belastingafdracht niet (geheel) is toe te schrijven aan LuxCo; of

- indien NL BV wist of behoorde te weten dat zij te weinig belasting afdroeg.

Hoewel de inspecteur niet vrij is in zijn keuze om bij de inhoudingsplichtige of bij 'een ander' na te heffen, staat hij in zoverre toch voor een keuze omdat hij een inschatting moet maken inzake de schuld van de ander en/of wetenschap van de inhoudingsplichtige met betrekking tot het feit dat te weinig belasting is betaald.

Ten aanzien van vraag 2 (Vrijwaring inhoudingsplichtige bij dividendstripping)

In onderdeel 4.2 van het Besluit is beleidsmatig geregeld op welke wijze de inhoudingsplichtige zich in gevallen van dividendstripping kan vrijwaren van naheffingsaanslagen dividendbelasting. Geen naheffingsaanslag dividendbelasting wordt - kort gezegd - opgelegd aan de inhoudingsplichtige indien de inhoudingsplichtige in het bezit is van een verklaring van de dividendontvanger en de inhoudingsplichtige te goeder trouw is. Deze twee vereisten betreffen - vanwege de in het Besluit gehanteerde term "en" - cumulatieve vereisten. Dat is ook logisch, want waarom een inhoudingsplichtige vrijwaren die te kwader trouw is maar kennelijk wel beschikt over een (valse) verklaring van de dividendontvanger.

Ten aanzien van vraag 3 (Mondelinge of schriftelijke verklaring dividendontvanger)

In onderdeel 4.2 van het Besluit is de - om voor vrijwaring in aanmerking te komen - voorwaarde opgenomen dat "de inhoudingsplichtige op het moment van dividenduitkering in het bezit is van een verklaring van de dividendontvanger dat deze uit hoofde van zijn eigendomsrecht van de desbetreffende effecten op de datum van de betaalbaarstelling uiteindelijk gerechtigd is tot de inkomsten uit deze effecten (...)". In het Besluit wordt niet expliciet de eis gesteld dat de inhoudingsplichtige op het moment van dividenduitkering beschikt over een *schriftelijke* verklaring van de dividendontvanger, maar de term "bezit" (welke term in het normale spraakgebruik een fysieke connotatie heeft) duidt op de aanwezigheid van een schriftelijke (in plaats van een mondelinge) verklaring. Om dit te verduidelijken verdient het aanbeveling om de term "schriftelijk" aan deze paragraaf van het beleidsbesluit toe te voegen.

Ten aanzien van vraag 4 (Begrip "te goeder trouw")

Met 'goede trouw' wordt bedoeld op de (geobjectiveerde) subjectieve goede trouw zoals omschreven in artikel 3:11 BW. Deze bepaling vindt ook buiten het (civielrechtelijke) vermogensrecht toepassing, voor zover de aard van de rechtsbetrekking zich daartegen niet verzet (zie artikel 3:15 BW). Bij de (geobjectiveerde) subjectieve goede trouw zijn in beginsel zowel de objectieve als de subjectieve goede trouw van de belastingplichtige (in casu inhoudingsplichtige) in beginsel relevant. Iemand is objectief te goeder trouw als hij, ongeacht zijn (subjectieve) gezindheid, handelt zoals het - naar (objectieve) maatstaven van redelijkheid en billijkheid - behoort (zie Asser/Hartkamp & Sieburgh 6-III* 2010/394). In het onderhavige geval is relevant de eventuele goede trouw van de inhoudingsplichtige die zich op het intreden van enig rechtsgevolg (in casu vrijwaring) wil beroepen. Van degene die zich op het intreden van enig rechtsgevolg wil beroepen, kan worden verlangd dat hij, "zo hij reden had om te twijfelen", onderzoek verricht om zich "van de werkelijke toestand op de hoogte (...) te stellen" (zie Asser/Hartkamp & Sieburgh 6-III* 2010/134).

Ten aanzien van vraag 5 (Toch naheffen bij inhoudingsplichtige indien voldaan is aan vrijwaringsvereisten?)

Indien inhoudingsplichtige heeft voldaan aan de twee in onderdeel 4.2 van het Besluit gestelde vereisten om gevrijwaard te worden van naheffing van dividendbelasting, dan staat artikel 4:84 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) aan naheffing in de weg. Artikel 4:84 Awb bepaalt dat "een bestuursorgaan handelt overeenkomstig de beleidsregel".