



# Rapport

Rapport van een klacht over de Belastingdienst/Oost-Brabant

**Datum: 11 december 2012**

**Rapportnummer: 2012/196**

## Klacht

Verzoeker klaagt erover dat de Belastingdienst belastingteruggaven verrekent met ambtshalve opgelegde aanslagen inkomstenbelasting 2004 en 2005, terwijl hij weigert om de materiële verschuldigheid ervan marginaal te toetsen. De inspecteur stelt zich op het standpunt dat de termijnen in het besluit over ambtshalve vermindering niet toestaan de aanslagen te herzien.

## Feiten

### Aanslagregeling en bezwaar

1. Verzoeker was in het jaar 2003 belastingplichtig voor de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001). Hij heeft aangifte gedaan en de Inspecteur heeft met dagtekening 22 juni 2006 een aanslag opgelegd, berekend naar een verzamelinkomen van € 66.466. Naar aanleiding van een ingediend bezwaarschrift is dit inkomen verlaagd tot een bedrag van € 43.033. Het inkomen is daarna nogmaals verminderd in verband met de terugwenteling van het verlies uit het jaar 2006 ter grootte van € 7.906.
2. De inspecteur heeft over het jaar 2004 ambtshalve een aanslag opgelegd van € 1.868, inclusief verzuimboete en heffingsrente. De aanslag is berekend naar een verzamelinkomen van € 10.000. Een op 19 juli 2011 ingediend bezwaarschrift, inhoudende het vaststellen van een verzamelinkomen op een negatief bedrag, is niet-ontvankelijk verklaard en een ambtshalve beoordeling is achterwege gebleven in verband met termijnoverschrijding als wordt bedoeld in het Besluit over ambtshalve verminderingen.
3. De inspecteur heeft over het jaar 2005 ambtshalve een aanslag opgelegd van € 9.976, inclusief verzuimboete en heffingsrente. De aanslag is berekend naar een verzamelinkomen van € 30.000. Een op 19 juli 2011 ingediend bezwaarschrift, inhoudende het vaststellen van een verzamelinkomen op een negatief bedrag, is niet-ontvankelijk verklaard en een ambtshalve beoordeling is achterwege gebleven in verband met termijnoverschrijding als wordt bedoeld in het Besluit over ambtshalve verminderingen en teruggaven.
4. De inspecteur heeft over het jaar 2006 ambtshalve een aanslag opgelegd van € 12.078 inclusief verzuimboete en heffingsrente. De aanslag is berekend naar een verzamelinkomen van € 35.000. Op 18 juli 2011 is hiertegen bezwaar gemaakt. Bij uitspraak van 12 augustus 2011 is volledig aan het bezwaar tegemoetgekomen en is het inkomen vastgesteld op een verlies van € 7.906.

Hardheidsclausule

5. De bezwaarschriften tegen de aanslagen inkomstenbelasting 2003 tot en met 2006 zijn ingediend door de toenmalige belastingadviseur van verzoeker. Op 1 september 2011 verzocht de huidige belastingadviseur om een verlenging van de termijn voor de behandeling van verzoeken om ambtshalve verminderingen. Hij wees daarbij op het Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 16 december 2010, nr. DGB 2010/6799M (hierna te noemen: het Besluit). In dit Besluit wordt onder meer bepaald dat de indieningstermijn voor ambtshalve verminderingen wordt teruggebracht van zeven naar vijf jaar.

6. Het beroep van verzoeker op bijzondere omstandigheden die een verlenging van de indieningstermijn in zijn situatie rechtvaardigen, werd afgewezen. De inspecteur heeft verzoeker naar het Ministerie van Financiën verwezen voor een beroep op de hardheidsclausule. Dat beroep werd op 5 september 2011 afgewezen.

7. Op 24 oktober 2011 richtte verzoeker zich, via zijn belastingadviseur, tot de Nationale ombudsman met de vraag of de beslissing van de staatssecretaris van Financiën behoorlijk was. Op 10 februari 2012 heeft de Nationale ombudsman besloten geen onderzoek in te stellen, omdat de beslissing is genomen overeenkomstig het Besluit en invordering van die aanslagen niet aan de orde was.

#### Verrekening teruggaven

8. De Belastingdienst heeft verloren en de daaruit voortvloeiende teruggaven over 2006 en volgende jaren verrekend met de (ambtshalve) aanslagen over 2004 en 2005.

9. Verzoeker vroeg de Belastingdienst op 2 maart 2012 om de verrekeningen van teruggaven met de aanslagen inkomstenbelasting 2004 en 2005 ongedaan te maken. Op 6 maart 2012 antwoordde de ontvanger dat hij geen wettelijke basis heeft om aan het verzoek tegemoet te komen, omdat 'het formaliseren van de belastingschuld berust bij de inspecteur.' De verrekeningen werden in stand gelaten.

#### Ambtshalve verminderingen

10. In het Besluit over ambtshalve verminderingen zoals dat gold vóór 1 januari 2010 (hierna te noemen: het toenmalige besluit) was een voorbeeld opgenomen van een situatie waarin de inspecteur was gehouden om van de vijfjaarstermijn af te wijken. Dit voorbeeld luidde:

"De Leidraad invordering 1990 brengt mee dat de ontvanger zoveel mogelijk tracht te voorkomen dat onder druk van invorderingsmaatregelen betaling plaats heeft van bedragen, ten aanzien waarvan gegronde twijfel aan de materiele verschuldigdheid bestaat. Dit betekent dat de inspecteur, zo lang een aanslag niet is voldaan, bereid moet zijn de materiele verschuldigdheid van de aanslag te toetsen en, indien die toetsing daartoe aanleiding geeft, de aanslag ambtshalve te verminderen, ook in gevallen waarin

op grond van de onderhavige aanschrijving geen termen aanwezig zijn voor een vermindering van de aanslag, bijvoorbeeld omdat de vijf-jaarstermijn (par. 2.2.b jo. par. 4.1.b) is verstreken."

11. De inspecteur weigerde elke vorm van materiële toetsing en verwees naar zijn eerdere beslissing over de indieningstermijn voor ambtshalve verminderingen, de beslissing op het beroep op de hardheidsclausule en het oordeel van de Nationale ombudsman.

12. Op 19 maart 2012 wendde verzoeker zich voor de tweede maal via zijn belastingadviseur tot de Nationale ombudsman. Op 16 april 2012 besloot de Nationale ombudsman de klacht in onderzoek te nemen. Aan de Belastingdienst werd gevraagd of hij het uit oogpunt van behoorlijkheid wenselijk achtte dat de ontvanger de materiële verschuldigdheid van ambtshalve opgelegde aanslagen en nog in te vorderen aanslagen marginaal toetst. De directeur van de Belastingdienst/Oost-Brabant gaf de volgende reactie:

"...Zolang de aanslag nog niet onherroepelijk vaststaat weegt de ontvanger de belangen van de Staat en de belastingschuldige tegen elkaar af bij de te nemen invorderingsmaatregelen. Onderdeel van die belangenafweging is een marginale toets van de materiële verschuldigdheid van de formele belastingschuld. Zodra echter de formele belastingschuld onherroepelijk vaststaat en het rechtsvermoeden is ontstaan dat de formele belastingschuld gelijk is aan de materiele belastingschuld zal de ontvanger geen marginale toets meer uitvoeren. Dit beleid is niet alleen wenselijk en in overeenstemming met de functiescheiding tussen inspecteur en ontvanger, maar ook uit een oogpunt van competentie. De inspecteur beschikt over andere informatie om zijn bevoegdheden uit te oefenen dan de ontvanger. Indien de ontvanger gehouden zou zijn alsnog een marginale toets te houden op de materiële verschuldigdheid van de aanslag, dan zou daarmee de bevoegdheid tot het vaststellen van de aanslag door de inspecteur illusoir worden. Ik acht dat niet wenselijk..."

13. In zijn reactie van 31 oktober 2012 op het verslag van bevindingen richtte de staatssecretaris zich met name op de vraag of het uit oogpunt van behoorlijkheid wenselijk is te achten dat de ontvanger de materiële verschuldigdheid van ambtshalve op te leggen aanslagen en nog in te vorderen aanslagen marginaal toetst. Hij merkte daarover het volgende op:

"...Bij het uitoefenen van zijn bevoegdheid opereert de ontvanger binnen de kaders van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. In dat verband mag van hem worden verwacht dat hij desgevraagd een onherroepelijk geworden belastingaanslag, bij de verschuldigdheid waarvan vraagtekens kunnen worden geplaatst, marginaal toetst alvorens invorderingsmaatregelen te nemen. Wanneerbij de marginale toetsing blijkt dat een belastingaanslag in materiële zin niet verschuldigd kan worden geacht, neemt de ontvanger voor een dergelijke aanslag geen invorderingsmaatregelen. Onder

invorderingsmaatregelen worden niet alleen dwangmaatregelen zoals de tenuitvoerlegging van een dwangbevel, maar ook de verrekening met belastingteruggaven begrepen..."

14. Naar aanleiding van hetgeen de staatssecretaris hiervoor heeft opgemerkt is de Belastingdienst tot de conclusie gekomen dat de aanslagen niet in redelijkheid verschuldigd zijn. De ontvanger heeft toegezegd de verrekeningen ongedaan te maken.

## **Beoordeling**

15. Het redelijkheidsvereiste brengt mee dat de overheid de verschillende belangen tegenover elkaar afweegt voordat zij een beslissing neemt. De uitkomst hiervan mag niet onredelijk zijn. De overheid is dan ook bereid om in voorkomende gevallen af te wijken van algemeen beleid of voorschriften als dat nodig is om onbedoelde of ongewenste consequenties te voorkomen. Zij neemt daarbij wet- en regelgeving als uitgangspunt, maar houdt steeds oog voor de specifieke omstandigheden, waar de burger in terecht kan komen.

16. Artikel 65, eerste volzin van het eerste lid van de Algemene wet inzake Rijksbelastingen bepaalt dat de inspecteur een onjuiste belastingaanslag ambtshalve kan verminderen. De wet stelt geen termijn waarbinnen ambtshalve vermindering mogelijk is.

17. In het Besluit daarentegen wordt wel een termijn genoemd. De termijn waarbinnen de belanghebbende aanspraak kan maken op het ambtshalve verlenen van vermindering van belasting vervalft voor aanslagbelastingen door verloop van vijf jaar na het einde van het kalenderjaar waarop de belastingaanslag betrekking heeft. Er kunnen zich situaties voordoen waarin de Belastingdienst (de inspecteur) moet afwijken van de in het Besluit opgenomen regeling. Het gaat daarbij - volgens de besluitgever - om de volgende gevallen:

a. De inspecteur is verplicht op grond van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur een vermindering of teruggaaf ambtshalve te verlenen.

b. Indien er in het Besluit zelf een bijzondere regeling is getroffen.

18. In het toenmalige Besluit, hiervoor genoemd onder 10, wordt de situatie als hier speelt expliciet als voorbeeld genoemd van een waarin de vijfjaarstermijn niet van toepassing is. De staatssecretaris van Financiën is thans van oordeel dat de ontvanger op grond van de beginselen van behoorlijk bestuur en niet de inspecteur is gehouden desgevraagd de materiële verschuldigdheid van een onherroepelijk vaststaande aanslag te toetsen alvorens hij tot invorderingsmaatregelen overgaat. De Nationale ombudsman onderschrijft het uitgangspunt dat in gevallen als onderhavige onherroepelijk vaststaande aanslagen worden getoetst.

19. De door verzoeker bij wijze van bezwaarschrift ingediende aangiften inkomstenbelasting over de jaren 2004 tot en met 2006 gaven aan dat er sprake was van negatieve inkomens. De inspecteur heeft geen aanleiding gevonden om voor het jaar 2006 hieraan te twifelen en is volledig aan het bezwaar tegemoetgekomen.

20. Gelet op hetgeen hiervoor is overwogen onder 19 geldt het volgende. De bezwaarschriften van verzoeker, de beslissing van de inspecteur over het jaar 2006 en de omstandigheid dat het hier gaat om aanslagen die ambtshalve zijn opgelegd, zouden voldoende moeten zijn geweest voor de ontvanger om gegronde twijfels te hebben over de materiële verschuldigdheid van aanslagen over de jaren 2004 en 2005. Door belasting teruggaven toch te verrekenen met de aanslagen over 2004 en 2005 heeft de ontvanger het redelijkheidsvereiste geschonden. De klacht is gegrond.

21. De Nationale ombudsman heeft met instemming kennisgenomen van het alsnog ongedaan maken van de verrekening. De omstandigheid dat de aanslagen over 2004 en 2005 in stand blijven betekent dat de oplossing wordt gezocht in de sfeer van de invordering en niet in de heffing, zoals dat het geval was onder het regime van het toenmalige besluit. Voor de hier in het geding zijnde situatie betekent deze werkwijze dat de verliezen over de jaren 2004 en 2005 niet kunnen worden verrekend met positieve inkomens van andere jaren. Dit gevolg is inherent aan de kwalificatie van het onherroepelijk vaststaan van aanslagen.

## **Conclusie**

De klacht van verzoeker over de onderzochte gedraging van de Belastingdienst/Oost-Brabant is gegrond wegens strijd met vereiste van redelijkheid.

De Nationale ombudsman,

dr. A.F.M. Brenninkmeijer

## **Onderzoek**

Op 19 maart 2012 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift met een klacht over een gedraging van de Belastingdienst/Oost-Brabant.

Naar deze gedraging werd een onderzoek ingesteld. In het kader van het onderzoek werd de Belastingdienst verzocht op de klacht te reageren. Aan verzoeker zijn ook nadere vragen gesteld.

Het resultaat van het onderzoek werd als verslag van bevindingen gestuurd aan betrokkenen.

De Belastingdienst deelde mee zich met de inhoud van het verslag te kunnen verenigen.

De reacties van verzoeker en het ministerie gaven aanleiding het verslag aan te vullen.

## Informatieoverzicht

De bevindingen van het onderzoek zijn gebaseerd op de volgende informatie.

Brief van 6 maart 2012 van de Belastingdienst.

Brief van 16 maart 2012 van het kantoor Oostendorp Otten Van Boekel.

Brief van 9 mei 2012 van de Belastingdienst.

Brief van 28 juni 2012 van het kantoor OOB adviseurs en accountants.

Brief van 27 september 2012 van OOB adviseurs en accountants.

E-mail van 11 oktober 2012 van de Belastingdienst.

Brief van 31 oktober 2012 van het ministerie van Financiën.

## Achtergrond

1 Tekst artikel 65 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen

1. Een onjuiste belastingaanslag of beschikking kan door de inspecteur ambtshalve worden verminderd. (...)

2 Besluit ambtshalve verminderen c.a. (tekst tot 1 januari 2010)

Voorschriften inzake het ambtshalve verlenen van verminderingen of teruggaven, van 25 maart 1991, DB89/735M, zoals laatstelijk is gewijzigd bij het Besluit van 6 december 2001, nr. CP2001/3435M (tot 1 januari 2010)

Onder paragraaf 1, onderdeel 5, letter a:

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

a Een of meer algemene beginsel(en) van behoorlijk bestuur noopt/nopen de inspecteur in een concreet geval een vermindering of teruggaaf ambtshalve te verlenen, hoewel de regeling in dit besluit daarin voor dat geval niet voorziet.

c De samenhang met andere regelingen kan reden zijn voor het buiten toepassing laten van (een onderdeel van) dit besluit.

#### Voorbeeld bij § 1.5.c

De Leidraad invordering 1990 brengt mee dat de ontvanger zoveel mogelijk tracht te voorkomen dat onder druk van invorderingsmaatregelen betaling plaats heeft van bedragen, ten aanzien waarvan gegronde twijfel aan de materiële verschuldigdheid bestaat. Dit betekent dat de inspecteur, zo lang een aanslag niet is voldaan, bereid moet zijn de materiële verschuldigdheid van de aanslag te toetsen en, indien die toetsing daartoe aanleiding geeft, de aanslag ambtshalve te verminderen, ook in gevallen waarin op grond van het onderhavige besluit geen termen aanwezig zijn voor een vermindering van de aanslag, bij voorbeeld omdat de vijf-jaarstermijn (§ 2.2.b jo. § 4.1.b) is verstreken.

#### 3 Besluit ambtshalve verminderen c.a. (1 januari 2010 – 1 januari 2011)

Besluit van 10 december 2009, nr. CPP2009/2461M, Staatscourant 2009, 19523:

Dit besluit betreft een aanpassing van het beleid inzake ambtshalve verminderen of teruggeven van belasting. Het besluit sluit aan bij de ministeriële regeling die per 1 januari 2009 voor het verzamelinkomen en jaarloon is getroffen in het kader van de basisregistratie inkomen en de bijzondere regeling voor ambtshalve vermindering van belastingaanslagen inkomstenbelasting per 1 januari 2010. Van de gelegenheid is gebruik gemaakt om het beleid te vereenvoudigen. Voor de termijn waarbinnen de belanghebbende aanspraak kan maken op ambtshalve vermindering of teruggaaf voor aanslagbelastingen is gekozen voor aansluiting bij de navorderingstermijn, aangevuld met een termijn voor uitstel, gefixeerd op in totaal zeven jaar (dit sluit ook aan bij de bewaartermijn). Voor de aangiftebelastingen is met uitzondering van de loonheffingen gekozen voor aansluiting bij de naheffingstermijn.

#### 4 Besluit ambtshalve verminderen c.a. (Tekst vanaf 1 januari 2011)

Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 16 december 2010, nr. DGB 2010/6799M:

##### § 1. Algemeen

1. In artikel 65 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) zijn de bevoegdheden van de inspecteur neergelegd om ambtshalve:

- a. een onjuiste belastingaanslag te verminderen;
- b. een onjuiste beschikking te verminderen;
- c. een in de wet voorziene vermindering te verlenen;



- d. een in de wet voorziene ontheffing te verlenen;
- e. een in de wet voorziene teruggaaf te verlenen.

Deze bevoegdheden worden in dit besluit aangeduid met de term: vermindering of teruggaaf van belasting. De uitoefening van deze bevoegdheden wordt in dit besluit aangeduid als: ambtshalve verminderen of teruggeven van belasting.

2. Dit besluit bevat een in beginsel uitputtende regeling van de gevallen, waarin de inspecteur van deze bevoegdheden gebruik maakt.

(...)

### § 3. In welke gevallen niet ambtshalve verminderen of teruggeven?

1. Vermindering of teruggaaf van belasting wordt niet verleend:

- a. Indien belanghebbende er niet redelijkerwijs voor in aanmerking komt (zie § 4).
- b. Indien er sprake is van nieuwe jurisprudentie of nieuw beleid (zie § 5).

(...)

2. De termijn waarbinnen de belanghebbende aanspraak kan maken op het ambtshalve verlenen van vermindering of teruggaaf van belasting vervalt:

- a. voor aanslagbelastingen door verloop van vijf jaar na het einde van het kalenderjaar waarop de belastingaanslag betrekking heeft;

(...)

### § 6. Bijzondere situaties

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

- a. De inspecteur is verplicht op grond van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur een vermindering of teruggaaf ambtshalve te verlenen. Bijvoorbeeld: Een belastingplichtige heeft afgezien van het instellen van bezwaar of beroep op grond van de toezegging van de inspecteur dat de aan de belastingplichtige opgelegde aanslag zal worden verminderd indien de fiscus in een procedure betreffende een ander belastingjaar over een soortgelijk geval bij dezelfde belastingplichtige in het ongelijk wordt gesteld. Nadat de uitspraak van de rechter in de procedure onherroepelijk is geworden komt de inspecteur tot de conclusie dat de belastingplichtige op grond van die uitspraak in aanmerking komt voor vermindering van de hem opgelegde aanslag. Inmiddels is de termijn voor het verlenen van ambtshalve

vermindering (zie § 3.2) verstreken. De inspecteur heeft de belastingplichtige evenwel toegezegd dat de aanslag zal worden verminderd. Het vertrouwensbeginsel noopt de inspecteur tot het verlenen van de toegezegde vermindering.

b. Indien ik in een beleidsbesluit een bijzondere regeling heb getroffen.