Belastingdienst

VERTROUWELIJK

Eindrapport
Evaluatie Ambtshalve Proces IH

Bureau Ketenondersteuning Inkomensheffingen
Versie 1.0

Datum	10 juni 2020
Status	Ter besluitvorming aangeboden

Colofon

Naam onderzoek	Evaluatie Ambtshalve Proces IH
Versienummer	1.0
Opdrachtgever	Ketentafeloverleg Inkomensheffingen
Opdrachtnemer	
Auteurs	
Bijlage(n)	6

Inhoudsopgave

Colofon **2**

1 Managementsamenvatting **6**

1.1 Inleiding *6*

1.2 Achtergrond: de wijzigingen vanaf belastingjaar 2014 *6*

1.3 Aanbevelingen en te behalen resultaten *7*
1.3.1 Uitnodiging tot het doen van aangifte 7
1.3.2 Vaststelling ambsthalve aanslag 8
1.3.3 Toepassen maatwerk bij boeteoplegging 8
1.3.4 Lopende voorlopige aanslagen 9
1.3.5 Vroegtijdige signalering schuldenproblematiek 9
1.3.6 Contact bij aangifteverzuim 10
1.3.7 Doelgroepbenadering 10
1.3.8 Verruim buiten behandeling stellen 10
1.3.9 Implementatieplan opstellen 11
1.3.10 Evaluatie 11
1.3.11 Borging 12

2 Inleiding **13**

2.1 Aanleiding *13*

2.2 Leeswijzer *13*

3 De onderzoeksopzet en verantwoording **14**

3.1 Afbakening van het onderzoek *14*

3.2 Samenhang met andere onderzoeken of projecten *14*
3.2.1 Verkenning (verder) automatiseren ambtshalve processen 15
3.2.2 Onderzoek vernieuwen UDA-proces 15
3.2.3 Onderzoek voorkomen verjaring 16

3.3 De onderzoeksactiviteiten *16*
3.3.1 Wat is onderzocht en hoe dat is gedaan? 16
3.3.2 Het onderzoeksproces 17

4 De onderzoeksresultaten **19**

4.1 Regulier proces *19*

4.2 Ambtshalve proces *20*
4.2.1 Timing van het ambtshalve proces 22

4.3 De cijfers *23*
4.3.1 Toelichting op de cijfers 25
4.3.2 Bezwaar tegen de verzuimboete 29

4.4 De belangen *29*
4.4.1 Hoogte bedrag van de aanslag vóór en ná herziening 30
4.4.2 Verzuimboeten 31
4.4.3 Geen voortzetting 32
4.4.4 Geen voortzetting, alsnog aangifte 32
4.4.5 Geen voortzetting, spiegelen VA, alsnog (geen) aangifte 34

4.5 Regelgeving, beleid en instructies *34*
4.5.1 Uitnodiging tot het doen van aangifte (UDA) 34
4.5.2 Herinnering en aanmaning 35
4.5.3 Het opleggen van de ambtshalve aanslag 36
4.5.4 Het opleggen van een verzuimboete bij de AH aanslag 38
4.5.5 Spiegelen Voorlopige aanslagen met teruggaaf 39
4.5.6 Lopende voorlopige aanslagen na aangifteverzuim 40
4.5.7 Bezwaar 41
4.5.8 Invordering 42

4.6 Tijdsbesteding en ervaringen medewerkers *42*
4.6.1 Tijdsbesteding medewerkers 42
4.6.2 Ervaringen medewerkers 42

4.7 Gedragseffecten van verzuimboeten *44*

5 Analyse en toelichting **45**

5.1 Definitieve aanslag *45*

5.2 Vaststelling aanslag *52*

5.3 Maatwerk bij boeteoplegging *54*

5.4 Aanpassing lopende voorlopige aanslagen *58*

5.5 Signalering belastingplichtigen met schuldenproblematiek *59*

5.6 Contact bij aangifteverzuim *59*

5.7 Doelgroepbenadering *60*

5.8 Verruiming automatisering buiten behandeling *61*

5.9 Implementatie aanpassingen *62*

5.10 Evaluatie & monitoring *63*

5.11 Borging *64*

Bijlagen

1. Afkortingenlijst
2. Voorbeelden van onderzoeken naar aangifteverzuim
3. Overzicht geïnterviewde en anders betrokken medewerkers
4. Beknopt overzicht teksten handboeken en instructies
5. Memo tijdelijke maatregel belastingjaar 2017
6. Voorbeeld artikel 9.4 Wet Inkomstenbelasting 2001

Voorwoord
We zijn veel dank verschuldigd aan iedereen die heeft geholpen bij de totstandkoming van dit rapport en de verbetering daarvan in de reviewfase. Bij deze.

Wij vonden het een leerzaam en nuttig onderzoek. Het is goed om met collega's te spreken over hun dagelijkse werk. Zij zijn de experts, zij doen het werk. Hun expert-meningen en ervaringen hebben we zwaar gewogen. Ook wanneer het cijfermatige onderzoek interpretatie vroeg of onvoldoende duidelijkheid bood. We zijn voor het cijfermatige onderzoek, dat moeilijk was, veel dank verschuldigd aan de directie CAP.

In dit onderzoek kwamen alle aspecten van ons dagelijks werk voorbij. Het startpunt is wetsuitleg en beleid, waarbij we aanlopen tegen een dilemma bij de uitvoering daarvan. Hierover later meer. Hoe interpreteer je de wet? Hoe komt beleid tot stand en hoe wordt dit vertaald naar concrete processen? In hoeverre speelt de tijdsgeest een rol? Waar loop je tegenaan bij de concrete uitvoering daarvan? En dan niet te vergeten: wat is het effect op burgers en ondernemers? Handelen zij zoals we willen en beogen met het beleid? Wat doe je als de tijdsgeest verandert en als andere processen veranderd zijn? Nu concreter. Het dilemma is volgens ons het volgende. Volgens vaste jurisprudentie moeten we ambtshalve aanslagen zo goed mogelijk vaststellen. Ons beleid is al sinds jaar en dag dat we geen ambtshalve aanslagen tot een terug te geven bedrag vaststellen. De gedachte hierachter was destijds en is nog steeds dat we belastingplichtigen die niet aan hun verplichtingen voldoen, niet 'belonen' voor hun gedrag. De motivatie om aangifte te doen zou dan kunnen wegvallen. Wat doen we dan wanneer uit onze gegevens blijkt dat de belastingplichtige vermoedelijk voor een teruggaaf van voorheffingen in aanmerking komt? We hebben immers nu van veel belastingplichtigen – voor winstgenieters in beperktere mate - de beschikking over goede gegevens, die we ook gebruiken bij de vooringevulde aangifte (VIA).

Onze conclusie: dit dilemma is in de uitvoeringspraktijk niet oplosbaar, althans niet zonder aanpassing van wet- en regelgeving en/of beleid. Het uitgangspunt dat geen teruggaaf wordt verleend bij ambtshalve aanslag vinden wij, kijkend naar onder andere voortschrijdende verbeteringen zoals de VIA in ons aangifteproces, niet houdbaar en niet wenselijk. Onze taak is om de materieel verschuldigde belasting te formaliseren. Ook bij een teruggaaf.
De tijdsgeest. Het onderzochte proces is ontstaan in een tijd zonder VIA. We waren toen voor onze gegevens om de aanslag vast te stellen grotendeels afhankelijk van de aangifte door de belastingplichtige zelf. Dat is voor een groot deel anders nu. Heeft de tijdsgeest invloed op de wijze van omgaan met belastingplichtigen die niet aan hun aangifteverplichting voldoen? Er is nu meer oog voor dienstverlening en de menselijke maat. Ook is er meer aandacht voor de invloed van maatregelen op het gedrag van belastingplichtigen. Een goed moment om samen vast te stellen wat dit betekent voor de behandeling van belastingplichtigen die in aangifteverzuim zijn.

1 Managementsamenvatting

1.1 Inleiding

De directe aanleiding voor deze onderzoeksopdracht zijn de procesaanpassingen die vanaf belastingjaar 2014 zijn doorgevoerd in het ambtshalve proces.

Naast de wens om inzicht te krijgen in de effecten van deze procesaanpassingen, bestond binnen de keten Inkomensheffingen (IH) ook de behoefte om het ambtshalve proces in bredere zin te evalueren. Met als doel vast te stellen of er mogelijkheden zijn om te komen tot een effectiever en efficiënter proces.

Het resultaat van deze evaluatie treft u aan in dit eindrapport. De resultaten van het onderzoek zijn gebaseerd op bestands-, documenten-, literatuur- en juridisch onderzoek. Daarnaast zijn vele gesprekken gevoerd met collega's die direct betrokken zijn bij het ambtshalve proces.

Naast het resultaat van de evaluatie zijn enkele concrete aanbevelingen opgenomen om het huidige proces effectiever en efficiënter in te richten.

1.2 Achtergrond: de wijzigingen vanaf belastingjaar 2014

Vanaf belastingjaar 2014 is het ambtshalve proces gewijzigd. De wijzigingen zijn gericht op belastingplichtigen die uitgenodigd zijn aangifte te doen, dat niet doen en vermoedelijk voor een teruggave in aanmerking komen.
Als niet aan de aangifteplicht wordt voldaan, mag geen teruggave volgen.

Vóór belastingjaar 2014 was dit ook al de voorgeschreven werkwijze maar bestond wel de mogelijkheid om een teruggave te verlenen. En werd hier ook gebruik van gemaakt.

Vanaf belastingjaar 2014 kan dit niet meer als gevolg van een programmatuuraanpassing. Bij een berekende teruggave blijft een ambtshalve aanslag achterwege. De uitnodiging tot het doen van aangifte en de aangifteverplichting worden alsnog uit het systeem verwijderd.

In de gevallen waarin de belastingplichtige geen ambtshalve aanslag krijgt vanwege een vermoedelijke teruggave maar wel een voorlopige teruggaaf heeft ontvangen over het verzuimjaar, wordt deze voorlopige teruggaaf vanaf belastingjaar 2014 handmatig 'teruggedraaid'.

Dit gebeurt door het opleggen van een aanvullende *voorlopige* aanslag. Het te betalen bedrag op basis van deze voorlopige aanslag is gelijk aan de ontvangen teruggaaf (zogenoemde 'spiegelen' van de voorlopige teruggaaf).

Met deze wijzigingen werd beoogd om op geen teruggaaf meer te verlenen als niet aan de aangifteverplichting werd voldaan.

1.3 Aanbevelingen en te behalen resultaten

Het huidige proces is op onderdelen juridisch niet correct. Ook blijkt uit de resultaten van het onderzoek dat het huidige proces op een aantal onderdelen niet efficiënt en niet effectief is.

Onderstaande aanbevelingen dragen bij aan een robuust[1] en juridisch juist proces, waarbij gestreefd wordt naar het effectiever en efficiënter maken van het ambtshalve proces met meer oog voor het leveren van maatwerk voor de individuele belastingplichtige.

De aanbevelingen in de paragrafen 1.3.1. tot en met 1.3.8 bevatten aanbevelingen voor aanpassingen in het ambtshalve proces.
Paragraaf 1.3.9 bevat aanbevelingen over het moment waarop de wijzigingen doorgevoerd kunnen worden en hoe omgegaan kan worden met het verleden.
In de paragrafen 1.3.10 en 1.3.11 volgt tot slot een tweetal procedurele aanbevelingen.

Hoofdstuk 5 bevat de nadere verdiepende toelichting op de aanbevelingen. De paragrafen van hoofdstuk 5 zijn vanuit deze managementsamenvatting eenvoudig te benaderen door een muisklik op de hyperlink.

1.3.1 Uitnodiging tot het doen van aangifte

Een uitnodiging tot het doen van aangifte wordt altijd gevolgd door een definitieve aanslag (voor nadere toelichting zie paragraaf 5.1)

Gewenste aanpassingen/acties:

a. Indien een belastingplichtige is uitgenodigd tot het doen van aangifte en hij dient geen aangifte in, wordt in alle gevallen een ambtshalve aanslag opgelegd.
b. Waar nodig artikel 9.4 Wet inkomstenbelasting 2001 aanpassen, zodat het IH proces (inclusief het uitnodigingenproces en de doorwerking naar de Basisregistratie Inkomen (BRI)) en de wetgeving met elkaar in overeenstemming zijn.

Resultaten van deze maatregelen:

- De juridische onvolkomenheid in het huidige proces - dat een te betalen voorlopige aanslag niet gevolgd wordt door een definitieve aanslag, waardoor de voorlopige aanslag na het verstrijken van de aanslagtermijn vernietigbaar is - wordt weggenomen.
- Artikel 9.4 Wet Inkomstenbelasting 2001 is in overeenstemming met de beleidsmatige uitgangspunten en de wetsinterpretatie is eenduidig.
- Het huidige proces waarbij de uitnodiging tot het doen van aangifte wordt verwijderd als geen aangifte wordt gedaan en de belastingplichtige vermoedelijk recht heeft op een teruggaaf, vervalt.

1 De voorgestelde aanpassingen leveren een ICT-vereenvoudiging op.

- Er worden meer ambtshalve aanslagen bij niet-winst genieters vastgesteld, namelijk ook ambtshalve aanslagen met een terug te geven belastingbedrag (inclusief een te betalen verzuimboete).
- Meer alsnog ingediende aangiften worden als herziening behandeld.
- Meer bezwaarschriften tegen de verzuimboeten.
- Het huidige proces waarbij de voorlopige teruggaaf bij aangifteverzuim wordt gespiegeld vervalt[2].

1.3.2 Vaststelling ambtshalve aanslag

De ambtshalve aanslag wordt vastgesteld op basis van een redelijke schatting (voor nadere toelichting zie paragraaf 5.2)

Gewenste aanpassingen/acties:

a. Bij het vaststellen van de ambtshalve aanslagen worden – los van het resultaat daarvan (nihil, te betalen of terug te ontvangen) – zo goed mogelijk, op basis van een redelijke schatting, de juiste grondslagen bepaald.
b. Voor het vaststellen van de grondslagen worden duidelijke uitgangspunten voor zowel Grote Ondernemingen (GO), Midden en Kleinbedrijf (MKB) als Particulieren (P, inclusief het Kennis en Expertisecentrum Buitenland) geformuleerd en in een intern beleidsbesluit gepubliceerd en tevens in de werkinstructies opgenomen. Deze uitgangspunten worden samen met Corporate Dienst (CD) Vaktechniek vastgesteld.

Resultaten van deze maatregelen:

- Het ambtshalve proces voldoet aan de eisen die daaraan in de wet en jurisprudentie worden gesteld.
- Eenheid van beleid en uitvoering wordt bevorderd.
- De kwaliteit van de verzamelinkomens in de BRI verbetert.
- Het bezwaar- en inningsproces wordt ontlast.
- De te formuleren uitgangspunten kunnen in de toekomst als basis indien wordt overgegaan tot verdergaande automatisering van het ambtshalve proces.

1.3.3 Toepassen maatwerk bij boeteoplegging

Meer maatwerk toepassen bij boeteoplegging bij aanslagregeling[3] (voor nadere toelichting zie paragraaf 5.3)

Gewenste aanpassingen/acties:

a. Ter ondersteuning van de toezichtmedewerker worden, samen met de directie Uitvoerings- en Handhavingsbeleid (UHB) en CD Vaktechniek, (objectieve) criteria geformuleerd op basis waarvan de boete al bij het opleggen van de definitieve aanslag gematigd kan worden.

2 Dit geldt als algemeen uitgangspunt. Uiteraard kan er een aanleiding zijn om incidenteel te spiegelen, bijvoorbeeld bij een vermoeden van fraude.
3 In de loop van 2020 zal worden gestart met herijking van het BBBB. De (voorgestelde) aanpassingen van het matigingsbeleid dienen als input/pilot hiervoor.

b. Start in samenwerking met de directie Fiscale en Juridische zaken (FJZ) een pilot waarin bij aanslagregeling criteria worden toegepast om maatwerk toe te passen bij boeteoplegging. De resultaten van de pilot worden meegenomen bij herijking van het Besluit bestuurlijke boeten Belastingdienst (BBBB)[4].
c. Onderzoek de gedragseffecten bij boeteoplegging. Neem hierin mee de vraag of boeteoplegging bij verzuimers een positief effect heeft op belastingplichtigen die wel aan de aangifteverplichting voldoen en ook de vraag wat het effect is van het opleggen van een losse verzuimboete op het gedrag.

Resultaten van deze maatregelen:

- Eenheid van beleid en uitvoering wordt bevorderd.
- Het bezwaar- en inningsproces wordt ontlast.
- De te ontwikkelen criteria kunnen in een geautomatiseerd proces worden toegepast of kunnen leiden tot uitworp van bepaalde dossiers ten behoeve van kantoorbehandeling.

1.3.4 Lopende voorlopige aanslagen

Lopende voorlopige aanslagen aanpassen c.q. spiegelen (voor nadere toelichting zie paragraaf 5.4)

Gewenste actie/aanpassing:

- Richt een proces in om voorlopige aanslagen over het lopende kalenderjaar aan te passen c.q. te spiegelen bij een aangifteverzuim in een vorig belastingjaar.

Resultaten van deze maatregel:

- Er wordt meer in de actualiteit gewerkt.
- De belastingplichtige wordt eerder geconfronteerd met de mogelijke gevolgen van zijn verzuim.
- Een minder arbeidsintensief proces achteraf.

1.3.5 Vroegtijdige signalering schuldenproblematiek

Onderzoek of het juridisch en praktisch mogelijk is om vroegtijdig belastingplichtigen met schuldenproblematiek te signaleren (voor nadere toelichting zie paragraaf 5.5)

Gewenste aanpassingen/acties:

a. Doe onderzoek naar een beperkte pilot waarin ten behoeve van de klantbehandeling wordt samengewerkt tussen heffing en inning.
b. Bij het opleggen van een verzuimboete bij de (ambtshalve) aanslag wordt kennis genomen van het betalingsgedrag en de schuldenpositie van de belastingplichtige.
   Overigens heeft dit nadrukkelijk geen invloed op de hoogte van de vast te stellen verschuldigde belasting.

Resultaten van deze maatregelen:

4 Deze herijking is aangekondigd, maar nog niet gestart.

- Er wordt bij het opleggen van de verzuimboete meer rekening gehouden met schuldenproblematiek waardoor 'aan de voorkant' meer maatwerk mogelijk is.
- Minder arbeidsintensief proces achteraf.

1.3.6 Contact bij aangifteverzuim

(voor nadere toelichting zie paragraaf 5.6)

Gewenste acties/aanpassingen:

a. Formuleer duidelijke richtlijnen en creëer de benodigde randvoorwaarden voor contact bij aangifteverzuim en neem deze op in de werkinstructies.
b. Stel vast of mogelijk sprake is van een dienstverleningsbehoefte bij de belastingplichtige.

Resultaat van deze maatregelen:

- De belastingplichtige wordt, waar de te formuleren richtlijnen dit voorschrijven, nog eenmaal geattendeerd op zijn aangifteplicht. Als de aangifte alsnog wordt ingediend, voorkomt dit niet de verzuimboete. Maar mogelijk wel toezicht achteraf omdat de aanslag in meer gevallen dan nu de situatie is, wordt gebaseerd op de aangiftegegevens van de belastingplichtige.
- Verbeterde dienstverlening.

1.3.7 Doelgroepbenadering

(voor nadere toelichting zie paragraaf 5.7)

Gewenste aanpassingen/acties:

a. Hanteer zoveel als mogelijk een doelgroepbenadering met maatwerk bij de behandeling van ambtshalve posten.
b. Geef de doelgroepbenadering verder vorm en verwerk dit in de instructies.

Resultaat van deze maatregelen:

- Het beter benutten van de voordelen van een doelgroepbenadering en het vormgeven van meer maatwerk bij de klantbehandeling.
- Efficiëntere inzet van de toezichtcapaciteit.

1.3.8 Verruim buiten behandeling stellen

Verruim het geautomatiseerd buiten behandeling stellen van het ambtshalve proces (voor nadere toelichting zie paragraaf 5.8)

Gewenste aanpassingen/acties:

a. Breid de mogelijkheid tot het geautomatiseerd buiten behandeling stellen van het ambtshalve proces zoveel mogelijk uit indien alsnog een aangifte binnenkomt.
b. Dien een wijzigingsvoorstel in om de programmatuur aan te passen.

Resultaat van deze maatregelen:

- Een efficiënter proces.
- Minder dreiging van verjaring en meer werken in de actualiteit.
- Een opgeschoonde IH-administratie; ook voor andere processen zoals het traject Versnelde Definitieve Aangifte (VDA).

1.3.9 Implementatieplan opstellen

Stel een implementatieplan op voor de gewenste aanpassingen in het proces (voor nadere toelichting zie paragraaf 5.9)

Bij het opstellen van het implementatieplan wordt rekening gehouden met de volgende uitgangspunten:

a. De onderdelen in het implementatieplan die zien op het herstel van juridische onvolkomenheden in het huidige proces worden met spoed opgesteld en geïmplementeerd.
   Voor de overige aanbevelingen wordt in het implementatieplan in overleg met de betrokken dienstonderdelen een tijdpad vastgesteld.

b. In samenwerking met UHB en CD Vaktechniek wordt een afzonderlijk onderzoek gedaan naar gevallen waarbij over de belastingjaren 2014 tot en met 2016 een vernietigbare voorlopige aanslag is opgelegd. Dit onderzoek moet zo snel mogelijk leiden tot aanbevelingen welke aan de Staatssecretaris dienen te worden voorgelegd.

1.3.10 Evaluatie

Evalueer een jaar na implementatie het vernieuwde proces en monitor het proces (voor nadere toelichting zie paragraaf 5.10)

Gewenste acties:

a. Zorg voor monitoring vanuit het Bureau Ketenondersteuning Inkomensheffingen IH (BKO) van de doorgevoerde procesaanpassingen zodat eventueel tijdig bijgestuurd kan worden.
b. Organiseer een evaluatie vanuit het BKO zodat vastgesteld kan worden of de doorgevoerde aanpassingen het vooraf gedefinieerde resultaat hebben opgeleverd.

Resultaat van deze maatregel:

- Een volledig inzicht in het resultaat van de doorgevoerde procesaanpassingen.

1.3.11 Borging

Beleg de taak om te komen tot uitvoeringsbeleid en leg dit beleid op een centrale plaats vast (voor nadere toelichting zie paragraaf 5.11)

Gewenste acties:

a. Sluit aan bij recente initiatieven van Informatievoorziening (IV), UHB en Vaktechniek op dit vlak.

Resultaat van deze maatregelen:

- Een duidelijke taakbelegging en procedure voor het vaststellen van uitvoeringsbeleid.
- Transparant beleid.

2 Inleiding

In de vergadering van 24 januari 2019 is door de leden van het ketentafeloverleg IH (KTO) aan het BKO de opdracht gegeven een onderzoek te starten naar het ambtshalve proces IH.

Dit eindrapport geeft inzicht in de activiteiten die het BKO in samenwerking met het Bureau Directieondersteuning Klantinteractie en Services (BDO KI&S) gedurende het onderzoek heeft verricht.

Bij het opstellen van het eindrapport is gebruik gemaakt van de expertise van een collega van het Bureau Directieondersteuning Particulieren (BDO P).

Dit eindrapport geeft inzicht in de activiteiten die gedurende het onderzoek zijn verricht.

2.1 Aanleiding

De directe aanleiding voor deze onderzoeksopdracht zijn de wijzigingen die vanaf belastingjaar 2014 zijn doorgevoerd in het ambtshalve proces. De behoefte bestond om deze wijzigingen te evalueren.

Naast de wens om inzicht te krijgen in de effecten van deze procesaanpassing, bestond binnen de keten IH ook de behoefte om het ambtshalve proces in bredere zin te evalueren.

Met als doel te onderzoeken of er mogelijkheden zijn om te komen tot een effectiever en efficiënter proces. En daarbij ook aandacht te besteden aan de effecten die het (niet) opleggen van een ambtshalve aanslag kan hebben op de belastingplichtige.

2.2 Leeswijzer

Hoofdstuk 1 bevat de managementsamenvatting. Hierin staan de aanbevelingen op hoofdlijnen beschreven.
Hoofdstuk 2 bestaat uit een korte in- en aanleiding.
In hoofdstuk 3 is beschreven hoe het onderzoek heeft plaatsgevonden en welke processen in het onderzoek zijn betrokken.
Hoofdstuk 4 geeft de onderzoeksresultaten weer.
De analyse van deze resultaten én de aanbevelingen voor verbetering naar aanleiding van deze analyse staan in hoofdstuk 5.

Bij dit eindrapport is een aantal bijlagen gevoegd. Afkortingen worden in de tekst eenmalig toegelicht. Bijlage 1 bevat een overzicht van alle gebruikte afkortingen.

3 De onderzoeksopzet en verantwoording

Dit hoofdstuk beschrijft de afbakening van het onderzoek en legt de relatie met andere onderzoeken.
Ook wordt op hoofdlijnen beschreven hoe het onderzoek is uitgevoerd.

3.1 Afbakening van het onderzoek

In dit onderzoek is het hele proces vanaf de uitnodiging tot het doen van aangifte tot en met de het opleggen van de ambtshalve aanslag in de beschouwing betrokken. Ook de IH processen herziening[5] en voorlopige aanslagregeling en het inningsproces maken deel uit van onderzoek, voor zover dit ziet op ambtshalve aanslagen.

Het is daarmee een breed (voornamelijk) intern gericht onderzoek, dat ziet op het proces als geheel. Ook is, hoewel beperkt gezien de reikwijdte van de opdracht, vanuit het perspectief van de belastingplichtige naar de problematiek gekeken.
Op onderdelen zijn desgewenst vervolgonderzoeken mogelijk.

De werkzaamheden met betrekking tot het ambtshalve proces worden uitgevoerd bij Centrale Administratie Processen (CAP), GO, MKB en P (inclusief het Kennis- en Expertisecentrum Buitenland).
GO is in dit onderzoek buiten beschouwing gelaten aangezien het ambtshalve proces binnen GO een zeer 'dunne' werkstroom vormt[6].

Er is ten behoeve van *dit* onderzoek proces geen onderzoek gedaan naar de beweegredenen van belastingplichtigen om niet (tijdig) aangifte te doen. Maatregelen die getroffen (kunnen) worden om het tijdig doen van aangifte te bevorderen zijn daarom evenmin in dit onderzoek meegenomen.
Wél worden aanbevelingen gedaan om belastingplichtigen die al in verzuim zijn, alsnog aangifte te laten doen.

Onderzoek naar de oorzaken van aangifteverzuim heeft eerder al meermalen plaatsgevonden. Om het verzuim terug te dringen zijn in het (recente) verleden al diverse activiteiten ontwikkeld.
Bijlage 2 bevat enkele voorbeelden van onderzoeken en andere documenten over aangifteverzuim.

Vanuit KI&S wordt onderzoek gedaan naar de verbetering van de mogelijkheden van proactieve dienstverlening.

3.2 Samenhang met andere onderzoeken of projecten

Er is samenhang met enkele andere onderzoeken en projecten:

- Verkenning (verder) automatiseren ambtshalve proces;
- Onderzoek vernieuwen UDA-proces;
- Onderzoek voorkomen verjaring.

5 Het begrip herziening is de verzamelterm voor de vermindering en de navordering.
6 Jaarlijks gaat het bij GO om ongeveer duizend ambtshalve processen. Het buiten scope plaatsen van GO is gedurende het onderzoek afgestemd met de vertegenwoordiger van GO in het KTO

3.2.1 *Verkenning (verder) automatiseren ambtshalve processen*

Recent is vanuit het programma Beheerst vernieuwen (voorheen Herijking Investeringsagenda, (HIA)) een verkenning afgerond naar de mogelijkheid het ambtshalve proces (verder) te automatiseren.
Besloten[7] is de ontwikkeling van het geautomatiseerd vaststellen van de ambtshalve aanslag met minimaal twee jaar uit te stellen. Dit vanwege de afhankelijkheid met de ontwikkeling van het nieuwe IV-landschap onderdeel Fiscale Voorcontrole (FVC).

Voor een deel zijn de uitkomsten en aanbevelingen van dit onderzoek van belang voor het verdere onderzoek naar de mogelijkheid om geautomatiseerd een ambtshalve aanslag vast te stellen. Denk bijvoorbeeld aan de heffingsgrondslagen die hierbij gebruikt moeten worden.

3.2.2 Onderzoek vernieuwen UDA-proces

Vanuit het programma Beheerst vernieuwen is eveneens onderzoek gedaan naar de mogelijkheid om het proces uitnodigen tot het doen van aangifte (UDA) te vernieuwen[8]. Dit betreft een vernieuwing op het gebied van Informatie- en Communicatietechnologie (ICT) en interactie.

De ICT vernieuwing is inmiddels doorgevoerd en per eind 2019 geïmplementeerd. Met de ICT vernieuwing is bereikt dat de het UDA proces, dat bestond uit 4 afzonderlijke processen, nu 1 flexibel proces is. Van deze technische vernieuwingsstap merkt de belastingplichtige niets, maar deze was randvoorwaardelijk om de vereenvoudiging en vernieuwing van het interactieproces te realiseren.

De interactievernieuwing (UDA, fase 2) beoogt onder meer de kwaliteit van de UDA te verbeteren door meer gebruik te maken van actuele gegevens bij de UDA. Dit leidt tot een interactie verandering, aangezien de UDA selectie dan later plaatsvindt en de UDA later wordt verzonden.

De interactievernieuwing is nog niet doorgevoerd. Hierover moet nog besluitvorming plaatsvinden en is overleg gaande met UHB en het Directoraat-generaal voor Fiscale Zaken (DGFZ).

Een van de effecten die met de UDA vernieuwing wordt beoogd is dat het de selectie ten behoeve van het beschrijvingsproces kwalitatief verbetert door gebruik te maken van meer actuele gegevens, zodat minder belastingplichtigen op basis van verouderde gegevens worden uitgenodigd tot het doen van aangifte en dientengevolge een aangifteplicht krijgen opgelegd. Tegelijkertijd worden belastingplichtigen op een eerder moment dan nu het geval is nabeschreven.
De UDA vernieuwing is relevant voor het ambtshalve proces aangezien de verwachting is dat door de UDA vernieuwing het volume van het ambtshalve proces afneemt.

7 Zie verslag KTO van 16 april 2020 agendapunt 5.1.7

8 Rapport Vereenvoudiging & Vernieuwing Beschrijvingsprocessen, Outline Business Case van 6 december 2017, versie 1.1.

3.2.3 Onderzoek voorkomen verjaring

In het onderzoek naar voorkomen verjaring is ook aandacht besteed aan het proces ambtshalve regeling: onjuiste handmatige beoordelingen in het ambtshalve proces leidden tot verjaringen.

Een deel van de medewerkers die belast is met het opleggen van ambtshalve aanslagen verzuimden ambtshalve aanslagen op te leggen in situaties waarbij ontvangen aangiften *niet* in behandeling waren genomen[9].
Juist vanwege het *niet* in behandeling nemen van de ontvangen aangifte moest via het ambtshalve proces een ambtshalve aanslag volgen. Medewerkers stelden het ambtshalve proces onterecht buiten behandeling. Gevolg: een definitieve aanslag bleef achterwege omdat zowel op basis van de ingediende (maar niet in behandeling genomen) aangifte als het ambtshalve proces geen heffingsgrondslagen werden vastgesteld die de basis voor een (ambtshalve) definitieve aanslag vormden.

Specifiek voor dit onderdeel van voorkomen verjaring is een voorlichting georganiseerd waarin is uitgelegd hoe in de bovenstaande situatie gehandeld moet worden. Medewerkers zijn zich inmiddels bewust van de noodzaak om een ambtshalve aanslag op te leggen.

De aanbeveling om blijvend aandacht te besteden aan het uitbreiden en borgen van de proceskennis in zijn algemeen en van het ambtshalve proces in het bijzonder maakt onderdeel uit van het eindrapport voorkomen verjaring[10] en blijft daarom hier verder onbesproken.

3.3 De onderzoeksactiviteiten

Zoals eerder aangegeven is het gehele ambtshalve proces vanaf UDA, eventueel via herziening, tot en met inning in de beschouwing betrokken. Bij het onderzoek is met veel stakeholders gesproken. Zie bijlage 3 voor een overzicht.

3.3.1 Wat is onderzocht en hoe dat is gedaan?

Aan de hand van een aantal vragen is onderzoek gedaan.

Vraag: Hoe is het proces ingericht?
Voor dit deel van het onderzoek zijn interviews gehouden met medewerkers die betrokken zijn bij het ambtshalve proces:

- Medewerkers van P Arnhem, P Amsterdam en P (inclusief het Kennis- en Expertisecentrum Buitenland) die ambtshalve aanslagen opleggen.
- Medewerkers van CAP, MKB, P en de keten Innen en Betalen die betrokken zijn bij de vormgeving van het proces.
- Medewerkers die betrokken zijn bij de bezwaarbehandeling tegen ambtshalve aanslagen in het algemeen en de

9 Het betreft hier de situatie dat het *werkelijke* soort ingekomen bericht aangifte afwijkt van het soort ingekomen bericht aangifte zoals dat *volgens de IH-administratie* ingediend moest worden. Het gaat hier vooral om binnenlandse en buitenlandse aangifteplicht. Zie het Eindrapport Voorkomen Verjaring 1.1. van 9 april 2020 voor meer inhoudelijke toelichting

10 Zie eindrapport Voorkomen verjaring versie 1.1. van 9 april 2020 hoofdstuk 4

verzuimboete in het bijzonder.
- Medewerkers IV die betrokken zijn (geweest) bij de ontwikkeling van het ambtshalve proces.

Vraag: wat is de relevante gebruikersdocumentatie?
De handboeken, werkinstructies en procesbeschrijvingen met betrekking tot het ambtshalve proces zijn geraadpleegd. Bijlage 4 bevat een beknopt overzicht van relevante teksten uit deze documenten.

Vraag: wat zijn de relevante juridische- en beleidskaders voor het ambtshalve proces?
Ten behoeve van dit onderdeel is (op hoofdlijnen) bureauonderzoek gedaan naar de regelgeving en de beleidsinstructies. In dit kader hebben tevens gesprekken plaatsgevonden met de Landelijk vaktechnisch coördinatoren (Lavaco's) Formeel Recht (FR) en IH en met medewerkers van het Directoraat Generaal Belastingdienst.

Vraag: wat ervaren de medewerkers in de heffing, bezwaar, en inning bij de behandeling van ambtshalve dossiers?
De hiervoor genoemde interviews geven een beeld van de feitelijke inrichting van het proces en tevens een beeld van de subjectieve ervaringen van de geïnterviewden. Deze ervaringen zijn als expertoordelen meegewogen in het onderzoek. Daarnaast is in alle interviews gevraagd naar verbeterpunten voor het proces.

Vraag: welke doelgroepen komen in het ambtshalve proces terecht en om welke aantallen gaat het? Wat zijn de relevante data?
Voor dit onderdeel heeft bestandsonderzoek plaatsgevonden door CAP/Business intelligence Competence center (BICC) op basis van specificaties die aangeleverd zijn door degenen die dit onderzoek naar het ambtshalve proces hebben uitgevoerd.

Niet in alle gevallen waren de gevraagde data meer voorhanden op het moment dat het bestandsonderzoek plaatsvond.

Op de geleverde data is een beperkte deelwaarneming uitgevoerd om de juistheid en volledigheid van de data te toetsen.

Vraag: wat is het effect van verzuimboetes?
Hiervoor is informatie ingewonnen bij deskundigen op het gebied van gedragseffecten van boeten in het algemeen.

3.3.2 Het onderzoeksproces

De onderzoeksactiviteiten hebben verspreid plaatsgevonden in de periode maart 2019 tot en met mei 2020. De diverse onderdelen van het onderzoek zoals beschreven in paragraaf 3.1.1. vonden tegelijkertijd plaats.

Gedurende de periode van het onderzoek hebben er aanpassingen aan het proces plaatsgevonden. Zo hebben er bij MKB op eigen initiatief, los van dit onderzoek, eind 2019 aanpassingen plaatsgevonden aan het proces. Deze aanpassingen leiden tot kwalitatief betere vaststellingen van de ambtshalve aanslagen en zijn in lijn met de in dit rapport voorgestelde

aanbevelingen. De resultaten van deze aanpassingen hebben echter nog geen effect op de gepresenteerde cijfers in hoofdstuk 4.

Er is op 23 mei 2019 en 21 november 2019 tussentijds aan het KTO verslag gedaan over de wijze van onderzoek en de tussentijdse resultaten. De leden van het afstemmingsoverleg IH en Dagelijks Bestuur IH zijn incidenteel geïnformeerd over de vorderingen en bevindingen.

De bij het onderzoek betrokken medewerkers en andere stakeholders zoals collega's van IV, CD Vaktechniek en UHB zijn uitgenodigd voor een Themadag op 6 december 2019. Tijdens deze themadag zijn de resultaten zoals die op dat moment bekend waren, gedeeld met de aanwezigen. De Themadag heeft tevens als input gediend voor de aanbevelingen die in dit eindrapport worden gedaan. Deze aanbevelingen worden over het algemeen gedragen door de medewerkers die aan de Themadag hebben deelgenomen.

4 De onderzoeksresultaten

Dit hoofdstuk geeft inzicht in de onderzoeksresultaten.

Voorafgaand aan de bespreking van de resultaten wordt het reguliere procesverloop aangiftebehandeling (paragraaf 4.1) en het procesverloop bij een ambtshalve proces (paragraaf 4.2) op hoofdlijnen besproken. Inzicht in deze processen is noodzakelijk om de tekst van dit eindrapport goed te kunnen plaatsen.

Paragraaf 4.3 geeft inzicht in de aantallen: hoe vaak doet een bepaalde situatie zich voor in het proces ambtshalve aanslagregeling. Paragraaf 4.4 verstrekt inzicht in de belangen van enkele onderdelen van het ambtshalve proces. Daarna volgt in paragraaf 4.5 een beschrijving van de bevindingen van het juridische- en beleidsmatige onderzoek.

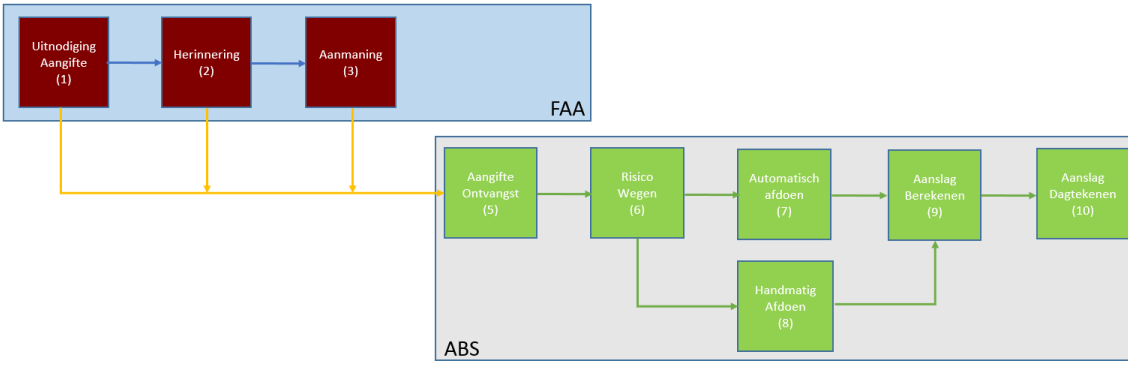
In paragraaf 4.6 komen de tijdbesteding en de ervaringen van medewerkers aan bod.

De ervaringen van de medewerkers wegen, ondanks dat deze subjectief zijn, mee om de resultaten van het bestandsonderzoek marginaal te toetsen. Het betreft hier immers de ervaringen van collega's die dagelijks in het proces werkzaam zijn en daarmee de experts zijn.

Paragraaf 4.7 behandelt ten slotte de bevindingen van mogelijke gedragseffecten van boeten.

4.1 Regulier proces

Het proces bij een tijdig ingediende aangifte (regulier proces)
Het IH-proces verloopt op hoofdlijnen als volgt in de situatie dat een belastingplichtige is uitgenodigd tot het doen van aangifte en die aangifte *wél* indient uiterlijk op het moment dat in de aanmaning is genoemd:



De belastingplichtige ontvangt een uitnodiging tot het doen van aangifte (1) om uiterlijk op de datum die in de uitnodiging is genoemd een aangifte in te dienen. Er volgt een herinnering (2) als op het moment van de selectie van de herinneringen nog geen aangifte is ontvangen. Blijft de

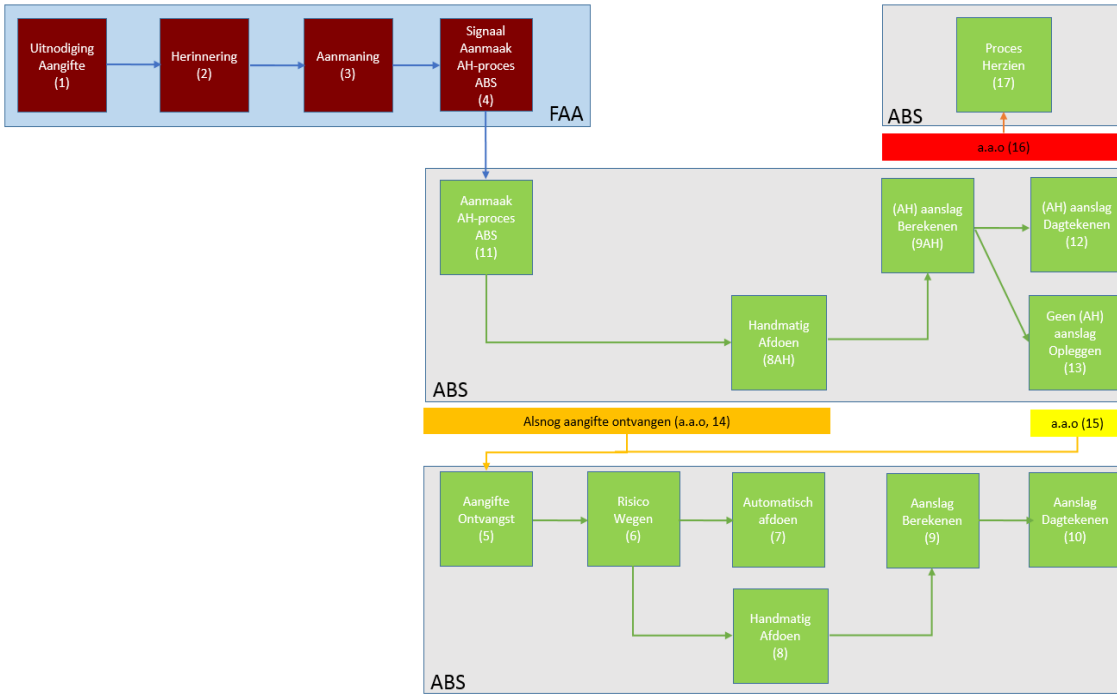
aangifte uit, dan volgt een aanmaning (3) waarin opnieuw een uiterste datum[11] wordt genoemd waarop de aangifte ingediend moet zijn. Uitnodigen, herinneren en aanmanen geschiedt met behulp van de applicatie Fiscale Afspraken Aanslag (FAA).

Na ontvangst van de aangifte vindt de verwerking daarvan plaats met behulp van het Aanslagbelastingensysteem (ABS). De aangifte wordt ontvangen in ABS (5). Vervolgens vindt een risicoweging plaats (6): kan de aangifte zonder nader handmatig toezicht automatisch afgedaan worden (7) of is het noodzakelijk dat een medewerker handmatig toezicht uitoefent (8).

Nadat de heffingsgrondslagen van de aangifte automatisch of handmatig zijn vastgesteld, volgt het berekenen van de definitieve aanslag (9). Tot slot kent ABS een dagtekening toe aan de aanslag (10) en wordt de aanslag verzonden.

4.2 Ambtshalve proces

Het proces bij een niet of niet tijdig ingediende aangifte (ambtshalve proces).
Het IH-proces verloopt op hoofdlijnen als volgt in de situatie dat een belastingplichtige is uitgenodigd tot het doen van aangifte en die aangifte niet indient uiterlijk op het moment dat in de aanmaning is genoemd:



Tot en met 3 is het proces gelijk aan het reguliere proces. Als op de datum die in de aanmaning is genoemd geen aangifte is ontvangen, start een ambtshalve proces. Dit signaal is afkomstig uit de FAA.

Nadat FAA het signaal voor de aanmaak van een ambtshalve proces (4)

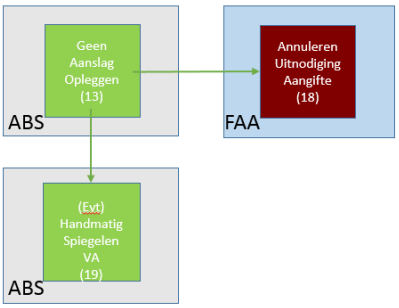
11 In de herinnering en aanmaning wordt gerekend met een nieuwe uiterste termijn van 20 werkdagen na aanmaakdatum van het bericht. Bij buitenlands belastingplichtigen is dit 30 werkdagen.

heeft afgegeven, start ABS een ambtshalve proces (11). Op basis van de beschikbare informatie stelt de behandelaar *altijd handmatig* de heffingsgrondslagen vast (8AH) die de basis vormen voor de ambtshalve aanslag.

ABS berekent de ambtshalve aanslag (9AH). Dit leidt:

- tot het toekennen van dagtekening aan de ambtshalve aanslag (12) en het verzenden van de aanslag of,
- tot het besluit om geen ambtshalve aanslag op te leggen (13) omdat het bedrag van de aanslag negatief[12] is. *Alleen* bij aanwezigheid van een gespiegelde voorlopige aanslag (zie hierna bij bespreking van processtap 19) ontvangt de belastingplichtige een brief.

De methodiek binnen ABS om bij een negatief bedrag van de aanslag geen ambtshalve aanslag op te leggen ('geen voortzetting'), is met ingang van belastingjaar 2014 ingevoerd. Door middel van de werking van de programmatuur wordt het al bestaande beleid (zie hierna in paragraaf 4.5)[13] dat een belastingplichtige die géén aangifte indient, géén teruggaaf krijgt, vormgegeven[14].



Het afsluiten van het ambtshalve proces met geen voortzetting (13) leidt tot het geautomatiseerd annuleren van de UDA in de FAA (18). Ook wordt de aangifteplicht in de Belasting- en aangifteplicht (BAP) alsnog afgevoerd. In de processchema's worden deze laatste twee handelingen onder één noemer ('Annuleren Uitnodiging Aangifte (18)) genoemd.

Ook volgt in deze situatie een geautomatiseerde controle op de aanwezigheid van een voorlopige teruggaaf over het belastingjaar waarvoor geen ambtshalve aanslag volgt.

Is een voorlopige teruggaaf aanwezig, dan wordt handmatig een aanvullende voorlopige aanslag opgelegd (19). Het te betalen bedrag van deze aanvullende voorlopige aanslag is gelijk aan de ontvangen teruggaaf (zogenoemde 'spiegelen' van de voorlopige teruggaaf).

12 Als het bedrag van de aanslag (de verschuldigde inkomensheffing minus voorheffingen) kleiner is dan nihil (negatief), legt ABS vanuit het proces ambtshalve aanslagregeling geen definitieve aanslag op.
13 Procesmodel AH IH 13.065 Niet verlenen teruggave AH: *"Met deze impuls wordt beoogd om in de gevallen dat het beleid niet wordt gevolgd, de AHDA geautomatiseerd niet te verlenen en de aangifteplicht af te voeren. Jaarlijks leiden meer dan 20.000 ambtshalve definitieve aanslagen tot een negatief aanslagbedrag. In totaal wordt hiermee zo'n 12 miljoen euro uitgekeerd.*
Het bedrag is samengesteld uit een bedrag van 17 miljoen aan voorheffingen, die we ten onrechte uitbetalen door de aanslag op te leggen. Het voordeel wordt echter beperkt door ruim 5 miljoen aan verzuimboetes die we niet innen als de aanslag niet is opgelegd".
14 ABS kent nog steeds wel een optie om een ambtshalve aanslag met een teruggave vast te stellen. Deze werkwijze is bedoeld voor uitzonderlijke situaties en niet geschikt voor massale verwerkingen.

Naast de aanvullende voorlopige aanslag ontvangt de belastingplichtige een brief waarin wordt toegelicht waarom dit is gebeurd.
De belastingplichtige ontvangt *geen* brief als het bedrag van de aanslag negatief is én *geen* aanvullende voorlopige aanslag is opgelegd[15]. In dit geval is de aanmaning (na de UDA en de herinnering) de laatste communicatie met de belastingplichtige die geen aangifte inlevert over het betreffende belastingjaar.

Gedurende de uitvoering van het ambtshalve proces (8AH, 11) bestaat de mogelijkheid dat de belastingplichtige weliswaar te laat, maar alsnog een aangifte indient. In dat geval wordt het ambtshalve proces geautomatiseerd of handmatig buiten behandeling gesteld. De alsnog ontvangen aangifte (a.a.o,14) vervolgt daarna de route van het reguliere aangifte proces (5). Vanuit dit proces volgt dan een definitieve aanslag met – in principe[16] – een verzuimboete.

Ook als het ambtshalve proces is afgesloten met het besluit om geen ambtshalve aanslag op te leggen (13) kan alsnog een aangifte ingediend worden (15). Deze alsnog ontvangen aangifte doorloopt het 'reguliere' aangifte proces (5).
In deze situatie blijft een verzuimboete achterwege. Dit wordt veroorzaakt door het feit dat bij geen voortzetting de uitnodiging tot het doen van aangifte uit de systemen is verwijderd (18). De alsnog ingediende aangifte wordt aangemerkt als een zogenoemde spontane aangifte.

Nadat de ambtshalve aanslag al gedagtekend is (12) of klaar staat om berekend te worden (9AH), worden nog steeds aangiften ingediend. Deze aangiften worden als (verzoek om) herziening (17) behandeld[17.]

Voor het bepalen van het risico van deze alsnog ingediende aangifte wordt gebruikt gemaakt van een reguliere weging door de risicotool die ontwikkeld is om de risico's bij (verzoeken om) herziening te wegen. Dit maakt het mogelijk om deze alsnog ingediende aangiften veelal zonder intensief handmatig toezicht te verwerken.

Afhankelijk van de gegevens in de aangifte bestaat de herziening uit een vermindering, een navordering of een beschikking met gewijzigde heffingsgrondslagen.

4.2.1 Timing van het ambtshalve proces

De ambtshalve aanslagregeling over jaar x *kan* niet eerder gestart worden dan in de loop van het derde kwartaal van jaar x+1. Eerst moet de uiterste datum die in de aanmaning is genoemd, verstreken zijn voordat de ambtshalve processen klaargezet kunnen worden.

Of ook daadwerkelijk gestart wordt in het derde kwartaal van jaar x+1 is

15 Tegelijk met het stoppen van verzenden van de massale afvoerbrief vanuit het proces uitnodigen tot het doen van aangifte is gestopt met het sturen van een (afvoer)brief als sprake is van 'geen voortzetting' *zonder* aanwezigheid van een voorlopige aanslag.
16 Er kunnen redenen zijn om af te zien van het opleggen van een verzuimboete. Bijvoorbeeld het overlijden van de belastingplichtige.
17 Onder het begrip herziening valt voor dit rapport niet alleen de situatie dat een belastingplichtige alsnog een gestructureerde aangifte indient, maar ook de situatie dat de belastingplichtige op een andere wijze aangeeft niet akkoord te gaan met de ambtshalve aanslag (inclusief de verzuimboete).

afhankelijk van een aantal factoren. Bijvoorbeeld de stand van zaken over voorgaande belastingjaren: de ambtshalve aanslagregeling jaar x kan pas starten als de definitieve aanslag over jaar x-1 is vastgesteld.
De beschikbare Toezichtcapaciteit en de keuzes die daarbij gemaakt worden qua prioritering (welke werkpakketten eerst) spelen een rol.

Voor de belastingplichtigen die uitstel op basis van de belastingconsulentenregeling uitstel hebben gekregen (het zogenoemde BECON-uitstel), kan de ambtshalve aanslagregeling niet eerder starten dan in het derde kwartaal jaar x+2.
Voor belastingplichtigen met de status VOW (Vertrokken Onbekend Waarheen) start de ambtshalve aanslagregeling een half jaar voor het verjaringsmoment. De aanmaak van het ambtshalve proces wordt voor deze groep uitgesteld om zo lang mogelijk het versturen van de herinnering en/of aanmaning mogelijk te maken.

Conclusie: voordat voor het belastingjaar waarover geen aangifte is gedaan een ambtshalve proces gestart of afgerond wordt, kan dus al geruime tijd verstreken zijn.
Voor andere IH-processen heeft dit gevolg dat bij de verwerking daarvan niet altijd rekening gehouden kan worden met het (mogelijk) verzuim over een eerder belastingjaar.

Dit kan bijvoorbeeld tot gevolg hebben dat de belastingplichtige nog 'gewoon' een voorlopige aanslag over jaar x+2 krijgt omdat over jaar x het verzuim nog niet is vastgesteld vanwege verleend uitstel over jaar x. Het spiegelen van de voorlopige teruggaaf over het belastingjaar waarover de belastingplichtige in verzuim is, gebeurt over het algemeen tegen het einde van jaar x+1 of in latere jaren.

4.3 De cijfers

Belastingplichtigen die een UDA ontvangen, doen in veruit de meeste gevallen tijdig aangifte. Ruim (afgerond) 98% doet aangifte voordat een ambtshalve proces start.
Deze aangiften doorlopen het reguliere aangifteproces zoals beschreven is in paragraaf 4.1.

De overige belastingplichtigen doen óf niet tijdig aangifte of geen aangifte. (Afgerond) doet 1% wél aangifte maar niet tijdig. Uiteindelijk dient (afgerond) 1% van de belastingplichtigen die zijn uitgenodigd nimmer een aangifte in.
Voor deze groep belastingplichtigen is een specifiek ambtshalve proces ontworpen zoals dat is beschreven in paragraaf 4.2.

De cijfers in dit eindrapport zijn gebaseerd op overzichten die zijn samengesteld door CAP/BICC op basis van specificaties die door het BKO zijn opgesteld. De overzichten hebben betrekking op de belastingjaren 2013 tot en met 2018.

De cijfers over belastingjaar 2017 op peildatum 1 april 2020 zijn als uitgangspunt genomen.

Omdat de ambtshalve aanslagregeling 2017 nog niet volledig is afgerond zijn de cijfers van 1 april 2020 geëxtrapoleerd naar een volledig belastingjaar. Deze extrapolatie is niet alleen gebaseerd op

de beschikbare gegevens over belastingjaar 2017 maar ook op de ervaringscijfers over de belastingjaren 2014 tot en met 2016.

Ook is rekening gehouden met de gevolgen van een tijdelijke maatregel (zie hierna bij 'tijdelijke maatregel 2017' en bijlage 5). Er is in de cijfers geen rekening gehouden met de door MKB per eind 2019 aangebrachte verbeteringen in het proces. Deze cijfers zijn nu nog niet beschikbaar.

De ambtshalve aanslagregeling over belastingjaar 2018 moet voor een aanzienlijk deel nog worden afgerond[18]. Belastingjaar 2018 is daarom niet geschikt als basis voor dit eindrapport.

Alle cijfers zijn afgerond en dienen als indicatie. Het duurt jaren voordat de definitieve cijfers vaststaan omdat vrij onvoorspelbaar is hoeveel tijd belastingplichtigen laten verstrijken voordat zij alsnog een aangifte indienen. De dagelijkse praktijk laat zien dat daar jaren overheen kunnen gaan. Een aangifte over 2019 kan aanleiding zijn om ook de aangiften over 2016 tot en met 2018 alsnog in te leveren.

Overall bezien is sinds belastingjaar 2013 een dalende tendens waarneembaar in de cijfers: minder herinneringen, minder aanmaningen, minder gestarte ambtshalve processen, minder ambtshalve aanslagen.

Wanneer een onderscheid gemaakt wordt naar directies ontstaat een zuiverder beeld: de aantallen bij de directie MKB nemen jaarlijks toe terwijl bij de directie Particulieren sprake is van afname.

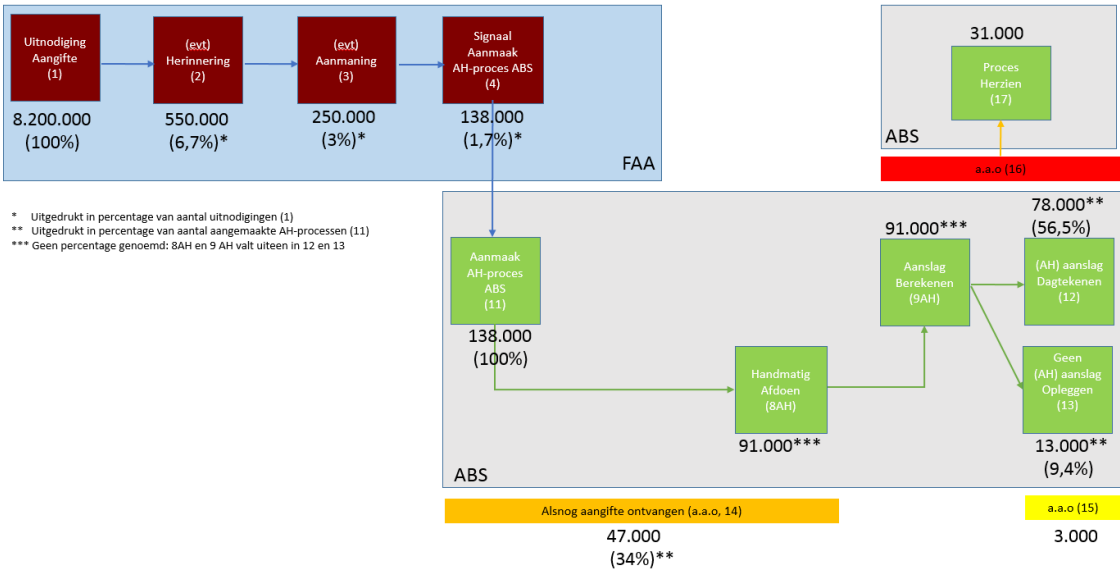
De bespreking in dit hoofdstuk is gebaseerd op totalen. Er wordt - op enkele uitzonderingen na - geen onderscheid gemaakt tussen de verschillende directies. In een eventueel vervolgonderzoek zou dat onderscheid desgewenst wel gemaakt kunnen worden.

De oorzaak van de dalende tendens kan divers van aard zijn en is niet onderzocht. In elk geval mag niet zonder meer de conclusie worden getrokken dat meer belastingplichtigen (tijdig) aangifte doen.

Ook keuzes in productieplanningen kunnen invloed hebben op bijvoorbeeld de aantallen ambtshalve aanslagen: hoe langer gewacht wordt met het opleggen van ambtshalve aanslagen, hoe meer aangiften alsnog ontvangen worden voordat de ambtshalve aanslag is opgelegd.

Het ambtshalve proces voorzien van volumes per processtap levert het volgende beeld op:

18 Het BECON-uitstel over belastingjaar 2018 eindigde op 1 mei 2020



4.3.1 *Toelichting op de cijfers*

De volumes zijn gebaseerd op de gegevens die op peildatum 1 april 2020 voor belastingjaar 2017 beschikbaar waren. Bij de extrapolatie van de cijfers over belastingjaar 2017 is rekening gehouden met het volgende:

1. Ook na 1 april 2020 zullen nog nieuwe ambtshalve processen over belastingjaar 2017 ontstaan.
2. In de voorraad per 1 april 2020 bevinden zich 12.000 ambtshalve dossiers 2017 die nog niet zijn afgerond. Het uiteindelijke resultaat daarvan is nog niet bekend.
3. Het gedrag van belastingplichtigen is weinig voorspelbaar. Soms volgt kort op het moment van opleggen van de ambtshalve aanslag alsnog een aangifte. Soms duurt het jaren voordat alsnog een aangifte volgt. Dit maakt het lastig om een goede inschatting te maken van het aantal aangiften dat alsnog ontvangen wordt. Bij de extrapolatie voor belastingjaar 2017 is rekening gehouden met de beschikbare cijfers over 2014 tot en met 2016 op dit vlak.

Hierna volgt voor een aantal processtappen een toelichting op de getoonde volumes in het processchema ambtshalve proces.

Signaal aanmaak AH-proces ABS (4)

Uitgedrukt in een percentage van de *totale* UDA start FAA in 1,7% van de gevallen een ambtshalve proces.

Verdeling van de totale UDA over MKB en P levert de volgende percentages op:

- MKB: in 2,3% van de gevallen start een ambtshalve proces (afgerond 70.000).
- P: in 1,3% van de gevallen start een ambtshalve proces (afgerond 65.000).

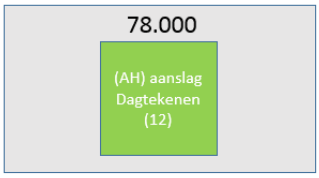
Alsnog aangifte voordat ambtshalve aanslagregeling is afgerond (a.a.o, 14)

Jaarlijks doen ongeveer 47.000 belastingplichtigen alsnog aangifte nádat

het ambtshalve proces is opgestart, maar vóórdat de heffingsgrondslagen voor de ambtshalve aanslag zijn vastgesteld. Zij krijgen een reguliere aanslag met – in principe[19] – een verzuimboete.



(AH) aanslag dagtekenen (12)
Volgt geen aangifte vóórdat de heffingsgrondslagen ambtshalve zijn vastgesteld (8AH) dan is een ambtshalve aanslag het resultaat als het bedrag van de aanslag minimaal nihil[20] bedraagt. Ook wordt – in principe[21] - een verzuimboete opgelegd. Aantal:78.000.



Geen (AH) aanslag opleggen (13)
Bij een bedrag van de aanslag kleiner dan nihil blijft een ambtshalve aanslag achterwege[22] (geen voortzetting). Voor belastingjaar 2017 wordt het aantal geen voortzettingen geschat op 13.000.

Voor de belastingjaren 2014 tot en met 2016 kwam dit aantal hoger uit: ongeveer 16.000 per belastingjaar. Zie hierna bij 'spiegelen negatieve voorlopige aanslag (19) voor een mogelijke verklaring van deze afname.

Als gevolg van de gekozen werkwijze eindigen bij MKB ambtshalve processen *niet*[23] met het besluit om geen aanslag op te leggen maar volgt altijd een ambtshalve aanslag.



Spiegelen negatieve voorlopige aanslag (19)
Voor het belastingjaar 2017 bedraagt het totaal aantal spiegelingen vermoedelijk ongeveer (maximaal) 1.750.

19 Zie voetnoot 16.
20 Bij deze berekening wordt de verschuldigde inkomstenbelasting vergeleken met de ingehouden voorheffing(en).
21 Zie voetnoot 16.
22 Zie voetnoot 20.

23 Uit het bestandsonderzoek blijkt dat ook bij MKB incidenteel ambtshalve processen met geen voortzetting worden afgesloten.

Voor de belastingjaren 2014 tot en met 2016 lag dat aantal aanzienlijk hoger: 3.750 spiegelingen per belastingjaar. De afname van én het aantal spiegelingen én het aantal geen voortzettingen laat zich vermoedelijk verklaren door de tijdelijke maatregel die voor belastingjaar 2017 is getroffen. Mogelijk spelen ook andere initiatieven om eerder aangiften te ontvangen een rol bij de verwachte afname.

Tijdelijke maatregel belastingjaar 2017
Voor belastingjaar 2017 is naar aanleiding van de Schuldig Nalatig problematiek[24] (Schunal, zie ook paragraaf 4.5.5.) door de Vakgroep Formeel recht (FR) het standpunt ingenomen dat een voorlopige aanslag, behoudens uitzonderingen, altijd gevolgd moet worden door een definitieve aanslag. Indien dit niet gebeurt, is de voorlopige aanslag vernietigbaar[25].

Voor belastingjaar 2017 is daarom besloten[26] om in alle gevallen een definitieve aanslag op te leggen bij aanwezigheid van een gespiegelde voorlopige aanslag. Blijft een aangifte uit, dan volgt voor deze gevallen een ambtshalve aanslag.

Het verjaringsmoment voor belastingjaar 2017 treedt in op 31 december 2020. Uiterlijk in september 2020 zullen de ambtshalve belastingjaar 2017 opgelegd moeten worden. Tot op heden is hier nog geen start mee gemaakt in afwachting van verdere besluitvorming (zie verder paragraaf 5.2).

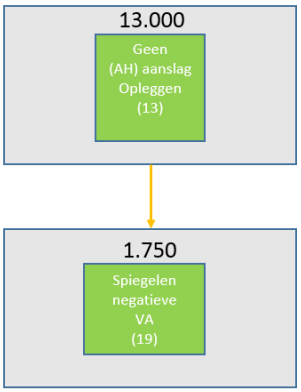
Meer dan in voorgaande belastingjaren wordt, bij aanwezigheid van een voorlopige teruggaaf, de belastingplichtige voor belastingjaar 2017 getracht er toe te brengen alsnog aangifte te doen *vóórdat* een ambtshalve definitieve aanslag wordt opgelegd.

Dit heeft vermoedelijk tot gevolg dat in vergelijking met voorgaande belastingjaren het aantal geen voortzettingen en het aantal gespiegelde voorlopige teruggaven is afgenomen.

24 In het Schunaldossier komt o.m. de volgende vraag aan de orde: is in alle gevallen waarin de Belastingdienst aan de SVB gegevens doorgeeft van belastingplichtigen in verband met het schuldig/nalatig zijn van betalingen op (voorlopige) aanslag sprake van schuldig/nalatig in de zin van de AOW. Immers, ingeval een belastingplichtige zijn AOW-premie niet (volledig) betaalt, wordt hij te zijner tijd gekort op zijn AOW uitkering.

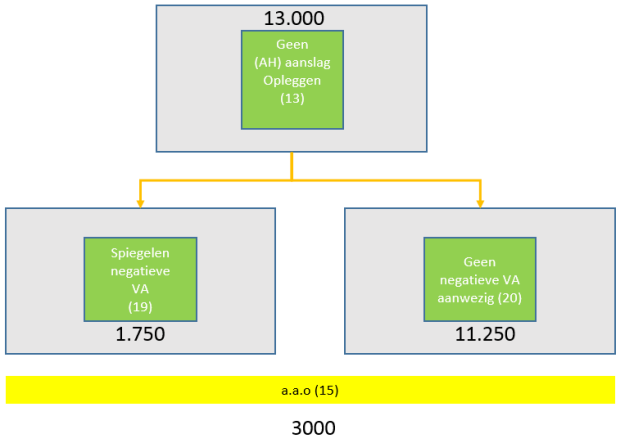
25 Memo van 2 november 2018, 18-206-0015 van de Vakgroep Formeel recht.

26 Memo Behandeladvies AH spiegel VA korte termijn 2.0 van 27 februari 2019. Akkoord bevonden in CO TP van 26 februari 2019 onder voorbehoud van aanpassing passage bezwaar. Gewenste aanpassing is op 27 februari 2019 doorgevoerd. Zie bijlage 5 voor de volledige tekst van het memo.



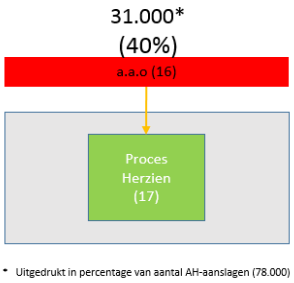
Alsnog ingediende aangifte na geen voortzetting (15)
Het aantal alsnog ontvangen aangiften nadat in het ambtshalve proces is besloten geen aanslag op te leggen bedroeg voor de belastingjaren 2014 tot en met 2016 ongeveer 6.000 per belastingjaar.

Voor belastingjaar 2017 wordt dit aantal naar huidig inzicht op 3.000 geraamd. Ook hier is het effect van de afname van het aantal geen voortzettingen en spiegelingen zichtbaar.



Alsnog aangifte nadat ambtshalve aanslag is opgelegd (16)
De tijdspanne die is gelegen tussen het moment waarop de ambtshalve aanslag is opgelegd en het moment waarop de belastingplichtige alsnog een aangifte indient, verschilt sterk: van enkele dagen tot enkele jaren.

Dit maakt het lastig om te voorspellen hoeveel belastingplichtigen uiteindelijk alsnog aangifte zullen doen. Op basis van het beeld over voorgaande belastingjaren, wordt in dit eindrapport uitgegaan van een percentage van 40%.



4.3.2 *Bezwaar tegen de verzuimboete*

Bezwaren kunnen gericht zijn tegen het bedrag van de aanslag maar ook tegen de verzuimboete. Dit betreft zowel bezwaren tegen verzuimboeten in:

1. ambtshalve aanslagen.
2. reguliere aanslagen waarbij in eerste instantie een ambtshalve proces is gestart omdat op het moment van aanmaken van het signaal AH de aangifte nog niet is ontvangen.
3. reguliere aanslagen waarbij nooit een ambtshalve proces is gestart maar waarbij de aangifte wel te laat is ingediend[27].

Het bestandsonderzoek is beperkt zich tot de groepen 1 en 2. Groep 3 maakt geen deel uit van het bestandsonderzoek omdat deze aangiften niet in het ambtshalve proces terechtkomen. Daardoor is voor deze groep onbekend in hoeveel gevallen een bezwaar wordt ingediend tegen de verzuimboete.

Voor de groepen 1 en 2 geeft het bestandsonderzoek ook geen antwoord op de vraag in hoeveel gevallen bezwaar is gemaakt tegen de verzuimboete (al dan niet in combinatie met een bezwaar tegen de hoogte van het bedrag van de aanslag).
Met name als sprake is van 'handhaven of intrekken' is onbekend waar tegen bezwaar is gemaakt.

Dit eindrapport geeft daarom geen volledig inzicht in de aantallen bezwaren tegen de verzuimboete. Aanvullend bestandsonderzoek is noodzakelijk om deze aantallen op te kunnen leveren.

4.4 De belangen

Het bestandsonderzoek geeft op vele manieren inzicht in de ('financiële') belangen die gemoeid zijn met de verschillende onderdelen van het ambtshalve proces.

De bespreking in dit eindrapport beperkt zich tot het cijfermateriaal dat relevant is voor de aanbevelingen die in dit onderzoek worden gedaan.

27 Het duurt enkele dagen voordat een signaal AH wordt afgegeven nadat de datum die in de aanmaning is genoemd, is verstreken. Aangiften die worden ontvangen vóór het aanmaken van het signaal AH' maar ná het verstrijken van de datum uit de aanmaning komen niet in het ambtshalve proces maar krijgen wel een verzuimboete opgelegd.

In de paragrafen hierna wordt meer in detail op het beschikbare cijfermateriaal ingegaan. Op hoofdlijnen:

- Van het totale bedrag van de (ambtshalve) aanslag blijft na herziening ongeveer 13% in stand. Zie paragraaf 4.4.1
- Van de verzuimboete blijft in 80% tot 90% na de herzieningsfase in stand. Zie paragraaf 4.4.2.
- Het 13.000 maal niet opleggen van de ambtshalve aanslag leidt er toe dat ongeveer € 14.000.000 aan teruggaven niet wordt verleend en ongeveer € 7.500.000 aan verzuimboeten niet wordt opgelegd. Zie paragraaf 4.4.3.
- In de paragrafen 4.4.4 en 4.4.5 volgen meer gedetailleerde cijfers over geen voortzetting. Waar mogelijk wordt een vergelijk gemaakt met het bedrag van de aanslag op basis van de alsnog ingediende aangifte.
  Deze gedetailleerde informatie is opgenomen omdat in de aanbeveling in de paragrafen 1.3.2 en 5.2 wordt voorgesteld om de optie om geen ambtshalve aanslag op te leggen (geen voortzetting) niet meer mogelijk te maken. De cijfers in de paragrafen 4.4.4 en 4.4.5 geven meer duiding aan het 'belang'.

In de paragrafen die volgen wordt regelmatig gesproken over 'ongeveer'. Zie voor de argumentatie de tekst in het grijze blok bij aanvang van paragraaf 4.3 en de toelichting op de extrapolatie in paragraaf 4.3.1.

4.4.1 Hoogte bedrag van de aanslag vóór en ná herziening

Tabel 1: bedrag van de aanslag

Belastingjaar 2017				
	Aantal	*Bedrag van de aanslag voor herziening*	*Bedrag van de aanslag na herziening*	*Verschil*
Alsnog aangifte	31.000	€ 220.000.000	€ 40.000.000	€ 180.000.000
Geen aangifte	47.000	€ 205.000.000	€ 205.000.000	€ 0
Totaal	78.000	€ 425.000.000	€ 245.000.000	€ 180.000.000

Toelichting op tabel 1:
Voor het belastingjaar 2017 zal het totale bedrag van de aanslag van de 78.000 ambtshalve aanslagen vóór herziening uiteindelijk ongeveer € 425.000.000 bedragen.

Ongeveer 31.000 belastingplichtigen dienen na de ambtshalve aanslag alsnog een aangifte in (of maken in een andere vorm bezwaar of verzoeken om een navordering).
Voor deze groep neemt het totale bedrag van de ambtshalve aanslagen af van ongeveer € 220.000.000 (vóór herziening) af tot ongeveer € 40.000.000 (ná herziening).

De overige 47.000 belastingplichtigen reageren niet. Voor deze laatste groep blijft het bedrag van de aanslag vóór en ná herziening gelijk: ongeveer € 205.000.000.

Niet onderzocht is waarom deze belastingplichtigen niet reageren. Ook is niet onderzocht of deze ambtshalve aanslagen tot een juist bedrag zijn opgelegd.
Uit het bestandsonderzoek blijkt dat het grootste deel van deze aanslagen ook onbetaald blijft.

Navorderingen
In ongeveer 5% van de gevallen bestaat de herziening uit een navordering. Het bedrag van de ambtshalve aanslag is in vergelijking met de alsnog ontvangen aangifte tot een te laag bedrag vastgesteld.

Voor belastingjaar 2017 is de verwachting dat uiteindelijk ongeveer 1.500 navorderingen opgelegd worden waarbij het totaal bedrag van de aanslag vóór herziening ongeveer € 8.000.000 bedroeg en ongeveer € 13.000.000 ná vermindering.

Verminderingen
De overige 95% van de herzieningen bestaat uit verminderingen[28:] 29.500 in totaal. De ambtshalve aanslagen vertegenwoordigen een gezamenlijk bedrag van ongeveer € 212.000.000 vóór vermindering en na vermindering ongeveer € 27.000.000.

Dit betekent dat van het totale bedrag aanslag na vermindering ongeveer 13% in stand blijft in *die gevallen waarin na de ambtshalve aanslag nog een vermindering volgt*.

Het percentage bedraagt 58% als alle andere gevallen waarin niet wordt gereageerd ook in de berekening worden betrokken: € 245.000.000 van de € 425.000.000 blijft in stand.

Zoals eerder aangegeven, verstrijkt vaak langere tijd voordat een belastingplichtige alsnog een aangifte indient. De verwachte 'eindsituatie' (op basis van een schatting over het gedrag van belastingplichtigen in voorgaande belastingjaren) dat 31.000 belastingplichtigen alsnog aangifte hebben gedaan, is nog lang niet bereikt.

De beschikbare cijfers over de situatie op 1 april 2020 (vóór extrapolatie) bevestigen bovenstaande percentages.

4.4.2 Verzuimboeten
Het totale bedrag aan verzuimboeten over belastingjaar 2017 bedraagt naar verwachting ongeveer € 76.000.000.

Dit betreft alléén de verzuimboeten die zijn opgelegd aan belastingplichtigen waarvoor een ambtshalve proces is gestart en waarbij uiteindelijk een ambtshalve aanslag (78.000) of een reguliere definitieve aanslag na indiening van een te laat ingediende aangifte (47.000) volgt. Het totale bedrag aan verzuimboeten ligt hoger (zie paragraaf 4.3.2.).

28 Voor dit eindrapport zijn ongeveer 3.000 dossiers waarin nog wel een aangifte wordt ontvangen maar het bedrag van de aanslag niet wijzigt tot de verminderingen gerekend.

In ongeveer 10%[29] van de opgelegde (ambtshalve) definitieve aanslagen blijft een verzuimboete achterwege in de (ambtshalve) definitieve aanslag.

Tegen de verzuimboete kan bezwaar worden gemaakt. Al dan niet in combinatie met bezwaar tegen de (ambtshalve) definitieve aanslag zelf.

Zonder exacte bedragen te kunnen noemen (zie hiervoor in paragraaf 4.3.2.): van de opgelegde verzuimboeten blijft in vergelijking met het bedrag van de aanslag na de herzieningsfase een veel hoger percentage in stand: ongeveer 80 tot 90%[30].

4.4.3 Geen voortzetting

In ongeveer 13.000 gevallen wordt over het belastingjaar 2017 géén ambtshalve aanslag opgelegd omdat het bedrag van de aanslag negatief is.

Tabel 3: belang bedrag van de aanslag bij geen voortzetting

Belastingjaar 2017	
Aantal	13.000
Berekend bedrag van de aanslag	€ -14.000.000
Berekend bedrag verzuimboete	€ 7.500.000
'Saldo'	€ -6.500.000

In deze 13.000 gevallen is géén ambtshalve aanslag opgelegd. Het negatieve bedrag van de aanslag is – evenals de verzuimboete - *niet* opgelegd.

4.4.4 Geen voortzetting, alsnog aangifte

In ongeveer 3.000 gevallen volgt naar verwachting uiteindelijk alsnog een aangifte en vervolgens een reguliere definitieve aanslag belastingjaar 2017 op basis van de ingediende 'spontane' aangifte (zonder verzuimboete).

Op peilmoment 1 april 2020 waren 2.297 (van de uiteindelijk te verwachten 3.000) aangiften alsnog ontvangen nadat het proces ambtshalve aanslagregeling was afgerond met het besluit om geen ambtshalve aanslag op te leggen.

Voor deze 2.297 situaties is het mogelijk om een vergelijking te maken tussen de hoogte van het totale *berekende* negatieve bedrag van de aanslag en de hoogte van het totale bedrag van de aanslag op basis van de alsnog ingediende aangifte. Zie tabel 4.

29 Zie voetnoot 17

30 Vanwege het ontbreken van voldoende cijfermateriaal op dit onderdeel wordt in dit eindrapport afgezien van het noemen van meer exacte cijfers op het gebied van verzuimboeten.

Tabel 4: bedrag van de aanslag geen voortzetting en reguliere aanslag

Belastingjaar 2017			
	Geen voortzetting	*Aanslag*	*verschil*
Bedrag van de aanslag	€ -2.825.000	€ - 3.350.000	€ - 525.000
Verzuimboete	€ 1.400.000	€ 0	€ 1.400.000

De 2.297 alsnog ontvangen aangiften zijn als spontane aangiften behandeld. Verzuimboeten zijn niet opgelegd (€ 1.400.000 totaal).

Tabel 5 geeft inzicht in de hoogte van het bedrag van de aanslag. De verschillende bedragen zijn ondergebracht in verschillende categorieën. Ook wordt vermeld hoe vaak voor een bepaalde categorie alsnog aangifte wordt gedaan: hoe hoger de (niet verleende) teruggaaf hoe – procentueel gezien - vaker wordt alsnog aangifte gedaan.

Tabel 5: hoogte berekende bedrag van de aanslag bij geen voortzetting

Belastingjaar 2017*		
Berekende teruggaaf (negatief bedrag van de aanslag)	*Aantal*	*Aantal alsnog aangifte***
> € 10.000	30	8 (26%)
> € 5.000 en < € 10.000	199	52 (26%)
> € 2.500 en < € 5.000	1.026	224 (22%)
> € 1.000 en < € 2.500	3.210	666 (20%)
> € 500 en < € 1.000	2.641	494 (19%)
> € 250 en < € 500	1.980	324 (16%)
> € 1 en < € 250	3.230	529 (16%)
Totaal	12.316	2.297 (19%)

* gebaseerd op 12.316 ambtshalve processen die op peildatum 1 april 2020 met zijn afgesloten.
** uitgedrukt in een percentage van het aantal van de betreffende categorie.

In tabel 6 is aangegeven in hoeveel gevallen de belastingplichtigen tot een hoger, een lager of eenzelfde bedrag van de aanslag komen in vergelijking met de *niet* opgelegde ambtshalve aanslag.

Tabel 6: bedrag van de aanslag geen voortzetting en reguliere aanslag vergeleken

Belastingjaar 2017		
		Verschil bedrag van de aanslag
*Bedrag van de aanslag is gelijk**	1.066	€ 0
Bedrag van de aanslag op basis van aangifte is lager	816	€ - 1.075.000
Bedrag van de aanslag op basis van aangifte is hoger	415	€ 550.000
Totaal	2.297	€ -525.000

*een verschil kleiner dan € +10 of € -10 is ook als gelijk aangemerkt.

Tabel 7 vergelijkt het negatieve berekende bedrag van de aanslag (teruggaaf) met de berekende verzuimboete. Als de ambtshalve aanslagen wél waren opgelegd zou voor 8.498 belastingplichtigen na 'verrekening' van de verzuimboete met de berekende teruggaaf nog een te ontvangen bedrag resteren (of nihil). In de overige 3.837 gevallen resteert na 'verrekening' van de verzuimboete een te betalen bedrag.

Tabel 7: bedrag van de aanslag vergeleken met verzuimboete

Belastingjaar 2017		
Bedrag verzuimboete	*berekende teruggaaf groter dan of gelijk aan boete*	*Berekende teruggaaf kleiner dan boete*
Leeg (88 overledenen)	171	n.v.t.
€ 0 (1.720 overledenen)	1.781	n.v.t.
€ 369	6.525	3.139
€ 5.278	14	690
Overige bedragen	7	8
*Totaal**	8.498	3.837

* het totaal wijkt vanwege een verschil in specificaties in geringe mate (19) af van het totaal in tabel 4.

4.4.5 *Geen voortzetting, spiegelen VA, alsnog (geen) aangifte*

Op peildatum 1 april 2020 zijn in ongeveer 1.400 gevallen de opgelegde negatieve voorlopige aanslagen 2017 gespiegeld. De totale waarde van deze voorlopige aanslagen bedraagt ongeveer € 3.000.000[31].

Naar verwachting neemt het aantal spiegelingen uiteindelijk over belastingjaar toe tot ongeveer hooguit 1.750. Het totale bedrag van deze gespiegelde voorlopige aanslagen is ongeveer € 3.750.000.

Na het spiegelen van de voorlopige aanslag doet een deel van de belastingplichtigen alsnog (spontaan) aangifte; al dan niet ingegeven door de spiegelactie. Een deel reageert ook na het spiegelen niet en gaat ook niet over tot betaling van de spiegelaanslag[32].

4.5 Regelgeving, beleid en instructies

Hierna is kort de regelgeving en het beleid voor de diverse processtappen per proces beschreven. Op een aantal onderdelen is het beleid en de totstandkoming daarvan niet goed te achterhalen. Het beleid is dan niet vastgelegd in een (intern) beleidsbesluit. Een aanknopingspunt is dan de werkwijze zoals die in de werkinstructies is opgenomen en/of in de ICT is geïmplementeerd.
Dit wordt dan als uitvoeringsbeleid aangemerkt, ook als hieraan (nog) niet een formele beleidsbeslissing ten grondslag ligt. Het betreft immers een voorgeschreven of geautomatiseerde werkwijze.

4.5.1 *Uitnodiging tot het doen van aangifte (UDA)*

Een uitnodiging tot het doen van aangifte leidt tot een aangifteplicht. De Belastingdienst kan een uitnodiging tot het doen van aangifte uitreiken,

31 Een aparte registratie van voorlopige aanslagen die opgelegd worden om een eerdere teruggaaf te spiegelen is niet beschikbaar. Het betreft hier een ruwe schatting.

32 Over de belastingjaren 2014 tot en met 2017 zijn in totaal ongeveer 6.500 gespiegelde voorlopige aanslagen aanwezig die nog niet gevolgd zijn door een definitieve aanslag. Totaal bedrag van de aanslag: € 12.500.000, waarvan ongeveer 50% een openstaand bedrag vormt in de inningsadministratie.

áls de inspecteur van mening is dat (vermoedelijk) sprake is van belastingplicht. Een belastingplichtige kan ook verzoeken om uitreiking tot het doen van aangifte.
Als een belastingplichtige is uitgenodigd tot het doen van aangifte, is hij verplicht daaraan binnen de gestelde termijn gehoor te geven. Ingeval de aangifteplicht is opgelegd, kan deze niet worden teruggenomen.

In artikel 6 Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR), verder uitgewerkt in paragraaf 13 van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht (BFB) en in het interne beschrijvingsbeleid[33] zijn de situaties beschreven waarin de inspecteur (in ieder geval) iemand uitnodigt tot het doen van aangifte[34].

Voor het beschrijvingsbeleid is ook artikel 9.4 van de Wet inkomstenbelasting 2001 van belang. Naast de situaties waarin er sprake is van verschuldigde inkomensheffingen, worden op basis van het beschrijvingsbeleid ook belastingplichtigen met een vermoedelijke teruggaaf uit serviceoogpunt uitgenodigd tot het doen van aangifte. Ongeacht de vermoedelijk verschuldigde belasting worden belastingplichtigen met bepaalde inkomensbronnen (bijvoorbeeld winst) altijd uitgenodigd tot het doen van aangifte. Dit geldt eveneens voor belastingplichtigen die een voorlopige teruggaaf in verband met aftrekposten hebben ontvangen.

Op het moment dat een belastingplichtige wordt beschreven en een UDA wordt verzonden, wordt in de Basisregistratie inkomen (BRI) geen authentiek inkomen opgenomen, in afwachting van het bij aanslag vast te stellen verzamelinkomen. In artikel 21, onderdeel e, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen is bepaald dat indien over een kalenderjaar een aanslag inkomstenbelasting is of wordt vastgesteld het over dat kalenderjaar laatst bepaalde verzamelinkomen als inkomensgegeven voor de BRI wordt aangemerkt.

De beoordeling of een belastingplichtige voor een UDA in aanmerking komt, vindt plaats op het moment van uitnodigen. De omstandigheid dat mogelijk achteraf blijkt dat geen sprake is van belastingplicht en de uitnodiging daarom niet terecht was, maakt niet dat de uitnodiging geen rechtskracht heeft. Evenmin is er in zo'n situatie dan sprake van een matigingsgrond (het achterwege laten van een verzuimboete) ingeval geen (tijdige) aangifte wordt ingediend. Alleen als bij behandeling van het bezwaar tegen de verzuimboete (ex nunc) blijkt dat op het moment dat de uitnodiging tot het doen van aangifte uitgereikt werd dit reeds ten onrechte was (dus ten onrechte beschreven; ex tunc), kan de boete worden verminderd naar nihil.

4.5.2 Herinnering en aanmaning

Als de belastingplichtige is uitgenodigd tot het doen van aangifte en hij geeft daaraan geen gehoor, dan wordt per brief een herinnering verstuurd. In deze brief wordt opnieuw een termijn gesteld. De herinnering is een service aan de belastingplichtige. Er is geen wettelijke verplichting om een herinneringsbrief te verzenden.

33 Het beschrijvingsbeleid en de hierbij toe te passen selectieregels zijn recent goed beschreven. Dit helpt om beter inzicht te krijgen in de selecties en ook om selecties aan te passen waar dat (beleidsmatig) wenselijk is.

34 Artikel 6, lid 2 AWR

Doet de belastingplichtige nog steeds geen aangifte uiterlijk op de datum die in de herinnering is genoemd, dan volgt er een schriftelijke aanmaning met opnieuw een uiterste datum. De aanmaning heeft een juridische basis en een rechtsgevolg. In de wetgeving is bepaald dat een verzuimboete kan worden opgelegd wanneer de belastingplichtige de termijn genoemd in de aanmaning overschrijdt[35].

4.5.3 Het opleggen van de ambtshalve aanslag

In artikel 11, tweede lid AWR is het volgende bepaald: de inspecteur kan bij het vaststellen van de aanslag van de aangifte afwijken, zomede de aanslag ambtshalve vaststellen.

Op grond van artikel 9.4 van de Wet Inkomstenbelasting 2001 kan geen definitieve aanslag worden opgelegd als iemand geen aangifte doet en het saldo van de verschuldigde belasting en het voorheffingssaldo lager of gelijk is aan € 46. Tenzij de wet gewijzigd wordt, kan bij een ambtshalve aanslag dus geen teruggaaf verleend worden; deze aanslag zal altijd meer dan € 46 moeten bedragen[36]

Toelichting: art. 9.4 Wet IB 2001 bepaalt in welke gevallen wel of geen aanslag wordt opgelegd. De hoofdregel is dat een definitieve aanslag wordt opgelegd als de verschuldigde belasting het voorheffingssaldo – het saldo van de gezamenlijke voorheffingen en de voorlopige teruggaven - te boven gaat met meer dan € 46 (aanslaggrens; bedrag 2019; art. 9.4, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001). Is het saldo van de verschuldigde belasting en het voorheffingssaldo lager dan € 46, volgt geen aanslag, tenzij de belastingplichtige aangifte heeft gedaan (art. 9.4, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001). In andere gevallen wordt geen aanslag vastgesteld en worden voorheffingen niet verrekend (art. 9.4, tweede lid, Wet IB 2001).

Over de gevolgen van het niet (tijdig) opleggen van een definitieve aanslag heeft de HR geoordeeld in het arrest BNB 1991/339. Als er een voorlopige aanslag met een te betalen bedrag opgelegd is en er volgt geen definitieve aanslag, moet het betaalde bedrag worden terugbetaald. Dit geldt niet voor de voorheffingen zoals loonheffingen. Loonheffingen hebben een zelfstandig karakter vanuit de heffing bezien, terwijl een voorlopige aanslag niet meer is dan een vooruitbetaling. Blijft de vaststelling van een definitieve aanslag achterwege, vervalt ook de vooruitbetaling bij voorlopige aanslag. Dit geldt evenmin voor voorlopige aanslagen waarop een bedrag is teruggegeven. Art. 9.4, zesde lid, Wet IB 2001, bepaalt namelijk dat in dat geval een aanslag geacht te zijn vastgesteld. Deze bepaling geldt voor alle situaties waarin één of meer voorlopige teruggaven verleend zijn, de aanslaggrens niet wordt overschreden en geen aangifte gedaan is.

Hoe en tot welke hoogte de inspecteur de grondslagen voor de ambtshalve aanslag vaststelt, staat niet beschreven in de wet, maar er zijn wel handvatten en aanknopingspunten in de regelgeving en jurisprudentie om de grondslag voor de ambtshalve aanslag vast te stellen.

35 Artikel 67a AWR jo. par. 21 BBBB

36 Tweede Kamer der Staten-Generaal 2004-2005 en 29767 nr. 6 Tweede Kamer der Staten-Generaal 2004-2005 29944 nr. 3

Als geen aangifte gedaan is, moet de inspecteur op grond van vaste jurisprudentie een redelijke schatting van de aanslag maken. Een schatting is niet meer redelijk als deze willekeurig is. De schatting behoeft niet "zo juist mogelijk" te zijn; deze mag een zekere grofheid hebben en aan de bovenkant van het redelijke zitten. De rechtvaardiging hiervan ligt in het feit dat belastingplichtige de inspecteur relevante informatie onthoudt door geen aangifte te doen. Ook vanuit handhavingsperspectief moet er ook niet te snel vanuit gegaan worden dat de Belastingdienst over alle gegevens beschikt, bijvoorbeeld vanuit VIA-perspectief.

Volgens jurisprudentie van de Hoge Raad[37] moet de inspecteur bij het vaststellen van een aanslag steeds kennis nemen van de hem ter beschikking staande informatie.

Er wordt er een ambtshalve aanslag met boete opgelegd als na een herinnering en aanmaning niet tijdig aangifte is gedaan én de aanslag leidt tot een te betalen bedrag.
Een ambtshalve nihilaanslag met boete volgt als er na een herinnering en aanmaning niet tijdig aangifte is gedaan én de aanslag blijft beneden de aanslaggrens en de teruggaafgrens.
Er wordt geen ambtshalve aanslag opgelegd als de ambtshalve aanslag zou leiden tot een teruggave. In een dergelijk geval wordt geen boete opgelegd, aangezien de werkwijze is dat een verzuimboete alleen wordt opgelegd als er een aanslag wordt opgelegd.

Bij MKB wordt de aanslag op een zodanig hoog niveau vastgesteld, dat er na verliesverrekening en verrekening van voorheffingen en voorlopige aanslagen een nihilaanslag of een te betalen aanslag resteert[38].

Deze werkwijze bij MKB zoals hierboven is beschreven, is gebaseerd op de notitie van het Directoraat-generaal Belastingdienst (DG Bel) gericht aan de toenmalige Staatsecretaris, getiteld 'Controlethema 2011: verhogen compliance aanslagbelastingen' van 11 februari 2010, nr. DGB 2010/1077. In deze notitie staat als een van de maatregelen het volgende beschreven: *'De aanslag wordt op een zodanig hoog niveau vastgesteld, dat na verliesverrekening en verrekening van voorheffingen en voorlopige aanslagen een te betalen bedrag resteert. Dit dient als prikkel voor de belastingplichtigen om in beweging te komen en voortaan wel aangifte te doen. Uiteraard kan de belastingplichtige in bezwaar/beroep gaan'.*

Deze werkwijze wordt door P niet toegepast ingeval de (VIA) gegevens van de belastingplichtige beschikbaar zijn en geen vermoeden is dat een onbekend bron van inkomen aanwezig is.

De werkwijze om af te zien van een ambtshalve aanslag als deze vermoedelijk tot een teruggaaf zou leiden, blijkt uit de handboeken en instructies.
Deze werkwijze bestaat al lange tijd en staat bijvoorbeeld al beschreven in de Handreiking Heffing 2002. Per belastingjaar 2014 is deze werkwijze geautomatiseerd door het niet langer mogelijk te maken om een

37 BNB2015/192, V-N 2014/41.15
38 Vanuit MKB is aangegeven dat in kalenderjaar 2019 een aanscherping is doorgevoerd waardoor het inkomen zuiverder wordt geschat.

teruggaaf te verlenen als het bedrag van de aanslag negatief is[39]. Zie paragraaf 4.2 waarin is toegelicht hoe dit in ABS is vormgegeven.

De werkwijze komt mede voort uit wetsinterpretatie van artikel 9.4 van de Wet inkomstenbelasting 2001. Uit het onderzoek blijkt dat de interpretatie van dit artikel niet eenduidig is en tevens evenmin eenduidig in de werkwijze en IV is verwerkt.

Naar aanleiding van een impuls is op 12 juni 2014 (nr. IH 0065) een impactanalyse opgesteld aangeboden aan (in elk geval) het toenmalige Management Team Belastingdienst 3 (MTB3).

Vanuit beleid is deze impuls als volgt toegelicht: ·
'*Het voorstel is gebaseerd op de huidige situatie van belastingplichtigen die niet hebben voldaan aan de verplichting tot het doen van aangifte, na herinnering en aanmaning. De lijn dat deze belastingplichtigen niet 'beloond' mogen worden met een teruggaaf is landelijk ingezet en komt vanuit anti fraudebox en het project tijdige aangifte*.

Er loopt op verzoek van DGBel nu ook een wijzigingsvoorstel om toeslagen stop te zetten als Belastingen de VA heeft stopgezet omdat de aangifte niet tijdig is ingediend, uitwerking van de fraudemaatregelen uit het Belastingplan (BP)201440.'

Deze impuls heeft uiteindelijk geleid tot een aanpassing van ABS per medio 2015 voor het belastingjaar 2014 en daarna waardoor het niet meer mogelijk is om een ambtshalve aanslag met een teruggave op te leggen[41]. Tot het belastingjaar 2014 konden medewerkers wel een ambtshalve aanslag met een teruggave opleggen.

4.5.4 Het opleggen van een verzuimboete bij de AH aanslag

Het opleggen van een verzuimboete is in het proces gekoppeld aan het opleggen van een (ambtshalve) aanslag, ongeacht of deze positief is of negatief. Zonder aanslag geen verzuimboete.

Op grond van de wet moet een verzuimboete gelijktijdig met de belastingaanslag opgelegd worden. Dit gebeurt geautomatiseerd en naar vaste bedragen die in het BBBB vastgelegd zijn. Voor het niet (tijdig) doen van aangifte IH is dit bedrag als hoofdregel gelijk aan 7% van de maximale boete. Uit de jurisprudentie en de parlementaire behandeling volgt dat in deze (aanzienlijke) matiging al een aantal strafverminderende omstandigheden verdisconteerd zijn, zoals het feit dat het om een eerste verzuim gaat of dat op de aanslag slechts een gering bedrag verschuldigd is. Het bewijsrisico t.a.v. strafverminderende omstandigheden rust op de belastingplichtige. Het beleid staat er niet aan in de weg – integendeel: schrijft voor – dat de inspecteur een opgelegde verzuimboete, al dan niet in bezwaar, "op maat maakt".

Er kan altijd aanleiding zijn om het verzuimboetebeleid tegen het licht te houden. Het is wel van belang om daarbij een reëel kader te schetsen. Een aantal aspecten is hiervóór benoemd (de wettelijke koppeling van de

39 ABS kent nog steeds wel een optie om een ambtshalve aanslag met een teruggave vast te stellen. Deze werkwijze is bedoeld voor uitzonderlijke situaties en niet geschikt voor massale verwerkingen.
40 Aanvulling auteurs: dit betrof de Wet aanpak fraude toeslagen en belastingen.
41 ABS kent nog steeds wel een optie om een ambtshalve aanslag met een teruggave vast te stellen. Deze werkwijze is bedoeld voor uitzonderlijke situaties en niet geschikt voor massale verwerkingen

beboeting aan de aanslagregeling en de – gegeven de aantallen – noodzaak tot geautomatiseerde oplegging). Daarnaast spelen bijvoorbeeld: de beperkte budgettaire manoeuvreerruimte, de samenhang met andere verzuimboeten, de beschikbare capaciteit en het kennisniveau van de medewerkers, de achtergrond van het begaan van het verzuim en de algemene doelen van bestraffing.

De Lavaco's FR[42] hebben in een advies aangegeven dat, gezien de stand van het recht en wat hierover tijdens de parlementaire behandeling is opgemerkt, naar hun mening de volgende omstandigheden geacht te zijn verdisconteerd in deze matiging:

a. Het is de eerste keer dat de belastingplichtige een aangifteverzuim begaat;
b. Verbeterd aangiftegedrag;
c. Op de aangifte is een gering bedrag verschuldigd;
d. De overschrijding van de aangiftetermijn is gering; en
e. Andere persoonlijke omstandigheden dan hierna genoemd.

Deze omstandigheden kunnen dus geen aanleiding zijn voor een lagere verzuimboete dan de standaardboete die het BBBB voorschrijft. Matiging van de boeten kan maar in beperkte situaties plaatsvinden.

Wel boetematiging
Omstandigheden die wel aanleiding kunnen zijn om de verzuimboete verder te matigen zijn onder meer:

a. Slechte financiële omstandigheden ten tijde van het beoordelen van de boete (ex nunc).
b. Indien bij behandeling van het bezwaar tegen de verzuimboete (ex nunc) blijkt dat belastingplichtige onterecht beschreven is maar dit niet vast te stellen was op moment van uitreiken van de uitnodiging tot het doen van aangifte (er was dus een gerechtvaardigd vermoeden bij de inspecteur dat belasting verschuldigd was; ex tunc). Als bij behandeling van het bezwaar tegen de verzuimboete (ex nunc) blijkt dat op het moment dat de uitnodiging tot het doen van aangifte uitgereikt werd dit reeds ten onrechte was (dus ten onrechte beschreven; ex tunc), kan de boete worden verminderd naar nihil.

Bij afwezigheid van alle schuld (avas) vervalt een opgelegde verzuimboete. De belastingplichtige moet avas stellen en aannemelijk maken.

4.5.5 Spiegelen Voorlopige aanslagen met teruggaaf

Spiegelen Voorlopige aanslagen met teruggaaf over het belastingjaar van aangifteverzuim

Uit de handleidingen en instructies blijkt dat geen ambtshalve aanslag wordt opgelegd als de AH aanslag leidt tot een teruggaaf. De fiscale afspraak (UDA en aangifteplicht) wordt dan uit het systeem gehaald[43]. Er wordt een spiegelaanslag (een VA) opgelegd aan degenen die bij VA een teruggaaf hebben gehad. De ontvangen voorlopige teruggaaf over het

42 Memo van de Lavaco's FR van 17 april 2018.
43 De fiscale afspraak uitnodiging tot het doen van aangifte leggen we vast in de FAA; de aangifteplicht leggen we vast in de BAP.

belastingjaar waarover de belastingplichtige geen aangifte heeft ingediend wordt teruggedraaid door een voorlopige aanslag op te leggen waarmee het bedrag van de ontvangen teruggaaf wordt teruggenomen.

Per belastingjaar 2014 is overgegaan tot het spiegelen van uitbetaalde voorlopige aanslagen aan belastingplichtigen die over dat jaar geen aangifte indienen en vermoedelijk[44] voor een ambtshalve aanslag met een teruggaaf in aanmerking komen. Deze ambtshalve aanslagen die zouden leiden tot een terug te geven bedrag worden niet opgelegd en de ontvangen voorlopige teruggaaf wordt teruggedraaid door een voorlopige aanslag op te leggen waarmee de voorlopige teruggaaf wordt teruggenomen. Tegelijkertijd wordt de aangifteplicht van deze belastingplichtigen uit de BAP (Belasting- en aangifteplicht) verwijderd en de uitnodiging tot het doen van aangifte in de FAA geannuleerd.

Deze werkwijze is naar aanleiding van het zogenoemde Schunal dossier[45] door de vakgroep Formeel Recht (FR) beoordeeld en juridisch als niet juist bevonden. De vakgroep FR[46] stelt dat een voorlopige aanslag, behoudens uitzonderingen, altijd gevolgd moet worden door een definitieve aanslag. Indien dit niet gebeurt, is de voorlopige aanslag vernietigbaar[47].

De stelling van de vakgroep FR heeft er toe geleid dat – in afwachting van de resultaten van dit eindrapport Evaluatie Ambtshalve Proces - over het belastingjaar 2017 de werkwijze wordt aangepast: een gespiegelde VA wordt altijd gevolgd door een definitieve aanslag. Hiermee wordt deze juridische onvolkomenheid voor belastingjaar 2017 weggenomen.

4.5.6 Lopende voorlopige aanslagen na aangifteverzuim

Lopende voorlopige aanslagen over belastingjaar/jaren na aangifteverzuim

Aanpassing wetgeving AWR per 2014
De wetswijziging heeft geleid tot aanpassing van onder meer artikel 13, vijfde lid, onderdeel c, van de AWR. In deze bepaling is geregeld dat ingeval de belastingplichtige niet of niet binnen de gestelde termijn aangifte voor de inkomstenbelasting heeft gedaan een voorlopige aanslag kan worden onthouden of de lopende voorlopige aanslag kan worden aangepast.

In artikel 16 van het BFB is een bepaling opgenomen over voorlopige teruggaven en over spiegelaanslagen als eerder een voorlopige teruggaaf is verleend.

44 Dit vermoeden wordt gebaseerd op de aangifte(n) van vorig(e) ja(a)r(en) en de over het ambtshalve jaar beschikbare (VIA) gegevens.
45 In het Schunaldossier komt o.m. de volgende vraag aan de orde: is in alle gevallen waarin de Belastingdienst aan de SVB gegevens doorgeeft van belastingplichtigen in verband met het schuldig/nalatig zijn van betalingen op (voorlopige) aanslag sprake van schuldig/nalatig in de zin van de AOW. Immers, ingeval een belastingplichtige zijn AOW-premie niet (volledig) betaalt, wordt hij te zijner tijd gekort op zijn AOW uitkering.
46 Memo van 2 november 2018, 18-206-0015 van de Vakgroep Formeel recht.
47 Zie o.a. HR 16 oktober 1991, BNB 1991/339.

Artikel 16 BFB luidt als volgt: *"Geen voorlopige teruggaaf als de vereiste aangifte over een voorafgaand jaar ten onrechte niet is gedaan (artikel 13 AWR).*

1. *De inspecteur stelt geen voorlopige teruggaaf of voorlopige aanslag tot een negatief bedrag over een belastingjaar vast zolang voor het voorafgaande of het daaraan voorafgaande jaar de aangifte ten onrechte niet is gedaan. In zo'n geval is er immers een onaanvaardbaar risico dat de inspecteur over onvoldoende gegevens beschikt door nalatigheid van de belastingplichtige. Zodra alsnog een aangifte is ingediend die, afgezien van de tijdigheid, aan de in de wet gestelde vereisten voldoet, is het mogelijk een (nieuw) verzoek te doen om een voorlopige teruggaaf of voorlopige aanslag tot een negatief bedrag over het desbetreffende jaar.*
2. *De inspecteur stelt een voorlopige aanslag vast tot een minimaal even hoog maar dan positief bedrag (een zogenoemde spiegelaanslag) als over dat jaar een voorlopige teruggaaf of voorlopige aanslag tot een negatief bedrag is vastgesteld, zodra hij vaststelt dat over het voorafgaande of het daaraan voorafgaande jaar de aangifte ten onrechte niet is gedaan. In zo'n geval is er immers een onaanvaardbaar risico dat de inspecteur over onvoldoende gegevens beschikt door nalatigheid van de belastingplichtige. Zodra alsnog een aangifte wordt ingediend die, afgezien van de tijdigheid, aan de in de wet gestelde vereisten voldoet beoordeelt de inspecteur deze spiegelaanslag op verzoek opnieuw."*

Deze regelgeving ziet op spiegelaanslagen opgelegd over het belastingjaar nadat een aangifteverzuim over een vorig belastingjaar heeft plaatsgevonden.
De regelgeving codificeert de werkwijze om - voorafgaand aan het belastingjaar, of in het lopende belastingjaar - geen voorlopige teruggaaf ter verlenen of een reeds verleende voorlopige teruggaaf te spiegelen als er het voorgaande jaar sprake was van aangifteverzuim.

Voor de volledigheid: voornoemde regelgeving ziet niet op de huidige werkwijze, namelijk spiegelaanslagen die *na afloop* van het belastingjaar worden opgelegd over het belastingjaar waar het aangifteverzuim op ziet.

Op basis van artikel 13, eerste lid, van de AWR kan de inspecteur de aanvullende voorlopige aanslag aanpassen naar het belastingbedrag waarop de aanslag vermoedelijk zal worden vastgesteld.
Ingeval er een voorlopige teruggaaf is verleend en de vermoedelijk vast te stellen aanslag hoger is, kan de inspecteur een voorlopige aanslag opleggen.

4.5.7 Bezwaar

Een alsnog ingediende aangifte of een bezwaarschrift volgt het reguliere herzieningenproces.

Uit diverse handboeken en instructies blijkt dat als een ambtshalve aanslag is opgelegd en er alsnog een aangifte wordt ingediend, deze wordt aangemerkt als bezwaar/herziening. De boete blijft in beginsel in stand, tenzij sprake is van afwezigheid van alle schuld of een matigingsgrond aanwezig is.

4.5.8 Invordering

De te betalen aanslag volgt het reguliere invorderingstraject.
Fases binnen het traject zijn: herinneren, aanmanen, dwanginvordering, loonbeslag, oninbaar leiden.

4.6 Tijdsbesteding en ervaringen medewerkers

4.6.1 Tijdsbesteding medewerkers

Het behandelen van ambtshalve dossiers is belegd bij verschillende teams binnen P en MKB. Het vaststellen van de heffingsgrondslagen is altijd een handmatige activiteit. De medewerker ondervindt daarbij wel geautomatiseerde ondersteuning. Een deel van de gegevens is (als suggestie en altijd mutabel) al vooringevuld in de procestaak die gebruikt wordt om ambtshalve de heffingsgrondslagen vast te stellen.

In de onderzoeksperiode gold dat alle P dossiers van binnenlandse belastingplichtigen op de locaties Arnhem en Amsterdam werden behandeld. De P dossiers van buitenlandse belastingplichtigen bij het Kennis- en Expertisecentrum Buitenland en de MKB dossiers op alle 19 MKB Kantoren.

Uit cijfers uit SAP (Systemen, Applicaties en Producten)[48] blijkt dat in het kalenderjaar 2019 de tijdsbesteding in verband met het opleggen van ambtshalve aanslagen als volgt is geweest:

- P: aantal afgedaan 49.294; aantal uren besteed 40.074; gemiddelde behandelduur 0,8 uur per ambtshalve aanslag.
- MKB: aantal afgedaan 61.587; aantal uren besteed 61.862; gemiddelde behandelduur 1,0 uur per ambtshalve aanslag.

De bezwaren tegen de AH aanslagen van P worden behandeld bij P; de bezwaren MKB worden bij de MKB afgedaan.

4.6.2 Ervaringen medewerkers

Voor het onderzoek zijn de gesprekken met de medewerkers[49] van grote waarde geweest. Deze medewerkers doen het werk, zij hebben de contacten met de belastingplichtigen, zij ervaren de impact van het ambtshalve proces op belastingplichtigen.
Het betreft hier subjectieve waarnemingen. Gelet op de vele gesprekken die zijn gevoerd met een representatieve groep[50] collega's die bij het proces (direct of indirect) is betrokken, kan hieruit een aantal algemene bevindingen worden gedestilleerd die door het merendeel van deze collega's worden gedragen. Deze bevindingen, die als expertoordeel worden meegenomen bij de analyse van de onderzoeksresultaten, zijn de volgende:

- Het ambtshalve proces is arbeidsintensief met name voor de handmatige vaststelling van de grondslagen, ondanks de geautomatiseerde ondersteuning die daarbij wordt geboden. Er worden meerdere systemen geraadpleegd om een ambtshalve aanslag vast te stellen. In de gesprekken maar met name op de

48 Cijfers aangeleverd door Business Control Toezicht Particulieren
49 Er is een samenvatting per interview gemaakt.
50 Ten behoeve van het onderzoek zijn medewerkers gesproken die op enige wijze zijn betrokken bij de diverse processtappen en de onderzochte vraagpunten. Zie bijlage 3.

themadag, is meermalen benoemd dat het ambtshalve proces een ingewikkeld proces is dat relatief veel Toezichtcapaciteit vraagt[51], terwijl de doelgroep eigenlijk maar heel klein is (overall 1,7%, waarvan het percentage belastingplichtigen die vallen onder de competentie van MKB relatief wat hoger is maar ook nog altijd beperkt, zie paragraaf 4.3.1.).

- Een meer geautomatiseerd massaal proces wordt wenselijk geacht, met de mogelijkheid voor maatwerk waar nodig.
- Een meer integrale behandeling wordt wenselijk geacht (van UDA tot en met invordering). Hiermee kan meer efficiency worden bereikt in situaties waar zowel bij de heffing (mogelijk ook bij het herzieningen/bezwaar proces) als de inning arbeidsintensieve handelingen worden verricht.
- Ten aanzien van de wijze van het vaststellen van grondslagen voor de ambtshalve aanslag bestaan verschillen tussen MKB, P (inclusief het Kennis- en Expertisecentrum Buitenland). De meest in het oog springende zijn:
    - Bij MKB wordt geen zelfstandigenaftrek toegekend, evenmin wordt met hypotheekrente voor de eigen woning rekening gehouden (er zou sprake kunnen zijn van een bedrijfspand). Er wordt bijna altijd een positieve aanslag opgelegd.
    - Bij P wordt met alle aanwezige contra informatie rekening gehouden. Er wordt geen aanslag opgelegd als deze vermoedelijk tot een negatief bedrag moet worden opgelegd.
    - Het Kennis- en Expertisecentrum Buitenland beoordeelt nadrukkelijker de vraag of de belastingplichtige terecht is uitgenodigd tot het doen van aangifte.

Het wordt wenselijk geacht om eenheid van beleid en uitvoering te borgen en om het ambtshalve proces langs die meetlat te leggen.

- De doelgroep is divers en bestaat voor een aanzienlijk deel uit belastingplichtigen die een dienstverleningsbehoefte (belastingplichtigen die niet 'kunnen' en geen hulp kunnen organiseren) hebben.
- Voorheen werd in de boeteoplegging het middel van het matigen van de boeten ingezet om een belastingplichtige te bewegen alsnog aangifte te doen ('aangifte binnen'). Dit is niet meer mogelijk, aangezien matigen bij aanslagregeling niet meer is toegestaan. Dit voelt onbevredigend voor sommige medewerkers.

- Er worden eveneens bezwaren tegen boeten ingediend in gevallen waarin een nihilaanslag met een verzuimboete wordt opgelegd.
- De verhouding tussen het opleggen van een boete bij een aangifte-verzuim en het opleggen van een boete bij een aangiftevergrijp lijkt onevenwichtig. Een tijdige, maar onjuiste aangifte leidt relatief niet vaak tot het opleggen van een vergrijpboete. Een ontijdige, maar juiste aangifte leidt altijd tot een verzuimboete.
- Bij het vaststellen van de boete hebben de medewerkers niet de beschikking over de invorderingsgegevens. Zij geven aan dat het wenselijk is om bij de boeteoplegging informatie te hebben over de invorderingssituatie van de belastingplichtige. Bij

51 Vanuit MKB wordt aangegeven dat 6% van de beschikbare capaciteit ingezet wordt op de 2% van de UDA die in verzuim is. Het betreft hier alleen de UDA voor MKB.

schuldenproblematiek kan dan de boete worden gematigd bij het vaststellen van de aanslag. Hiermee worden verdere problemen bij de belastingplichtige beperkt en dit zal leiden tot minder invorderingsinspanningen (brieven en invorderingscapaciteit).
- Bij de invordering bestaat de indruk dat schuldenproblematiek mede wordt veroorzaakt door het opleggen van boeten en door het vaststellen van ambtshalve aanslagen tot een te hoog bedrag. Het matigen van boeten en het voorkomen van het vaststellen van te hoge aanslagen heeft een positieve invloed op de aanpak van schuldenproblematiek.

4.7 Gedragseffecten van verzuimboeten

In het kader van het onderzoek is ten aanzien van de boeteoplegging literatuur onderzoek gedaan[52] en informatie ingewonnen bij gedragsdeskundigen van de Belastingdienst. Daar komt de volgende informatie uit voort:

- In het algemeen kan worden gesteld dat straffen van ongewenst gedrag helpt als het snel en specifiek is. 'Lik op stuk' werkt het beste. Het effect van straffen vervaagt snel.
- Belonen van gewenst gedrag is duurzamer, de uitdoving van het effect is langzamer.
- Een combinatie van een milde sanctie en een beloning voor het 'correcte' gedrag is de meest effectieve oplossing om gedragsverandering te bewerkstelligen die beklijft.
- Veranderen van gewoontegedrag vereist een substantiële inspanning: sanctionering, de overtuiging dat de kans op sanctie groot is en belonen van nieuw gedrag.

Van invloed op de naleving zijn verder:

- de mate waarin mensen de handhavende instantie vertrouwen is van invloed op onder meer de bereidheid regelconform gedrag te vertonen;
- de waarde rechtvaardigheid;
- de wederkerigheidsnorm.
  Vertrouwen door de handhavende instantie in de doelgroep kan ook leiden tot meer vertrouwen in de handhaver. [53]

Uit de informatie blijkt dat er nog geen specifiek onderzoek is gedaan naar de gedragseffecten van de boeteoplegging door de Belastingdienst en daarmee dus evenmin naar de gedragseffecten van verzuimboetes bij de IH.

Uit de contacten met de deskundigen werd duidelijk dat nader onderzoek naar de gedragseffecten van boetes opgelegd door de Belastingdienst door de benaderde deskundigen wenselijk wordt geacht.

52 - Rapport van Joyse Croonen en Liza Luesink: 'Gedragsverandering en boetes'.
- Rapport van J. van der Pligt, W. Koomen en F. van Harreveld: 'BESTRAFFEN, BELONEN EN BEÏNVLOEDEN: een gedragswetenschappelijk perspectief op handhaving'.
- Rede uitgesproken ter aanvaarding van het ambt van hoogleraar empirische bestudering van de strafrechtpleging aan de Vrije Universiteit Amsterdam op 30 mei 2008 door Henk Elffers: 'Een straffe aanpak'.
- Justitiële verkenningen, Afschrikking en generale preventie: Jaargang 34, april.

53 Uit: aantekeningen van een lezing van dr. Marieke Kluin, Universitair docent Criminologie Universiteit Leiden (2 februari 2018)

5 Analyse en toelichting

Analyse onderzoeksresultaten en nadere toelichting op de aanbevelingen

In dit hoofdstuk worden de aanbevelingen die in de managementsamenvatting beknopt zijn weergegeven uitgebreider beschreven.

De aanbevelingen zijn gebaseerd op een analyse van de onderzoeksresultaten. Het betreft hier juridische bevindingen, procesbevindingen en overige bevindingen. Bij de procesbevindingen is zowel gebruik gemaakt van het beschikbare cijfermateriaal, de handboeken en instructies en het expertoordeel van de bij de processen betrokken collega's.

5.1 Definitieve aanslag

Een uitnodiging tot het doen van aangifte wordt altijd gevolgd door een definitieve aanslag

Bevindingen onderzoek

- (J) Artikel 9.4 Wet op de inkomstenbelasting 2001 wordt in de IH processen niet eenduidig toegepast. Op basis van de wetsinterpretatie van deze bepaling is het niet toegestaan om bij ambtshalve aanslag een aanslag vast te stellen met een te betalen bedrag dat lager is dan € 47 (hieronder worden begrepen ambtshalve aanslagen die leiden tot een teruggaaf van voorheffingen).

- Bij belastingplichtigen die vermoedelijk recht hebben op een teruggave en die zijn uitgenodigd tot het doen van aangifte waaraan geen gehoor geven is, wordt geen ambtshalve aanslag opgelegd. De aangifteverplichting wordt uit de systemen verwijderd. Dit proces is per belasting 2014 geautomatiseerd.

- Om te bepalen of een belastingplichtige vermoedelijk recht heeft op een teruggave wordt berekend of de ingehouden voorheffingen hoger zijn dan de vermoedelijk verschuldigde inkomensheffing. De eventueel verleende voorlopige teruggaaf wordt bij deze berekening niet meegenomen.

- Over het belastingjaar 2017 wordt in 13.000 gevallen de ambtshalve aanslag niet opgelegd, de UDA geannuleerd en de aangifteplicht uit de systemen verwijderd.Als de belastingplichtige in zo'n situatie over het aangiftejaar een voorlopige teruggaaf heeft ontvangen, wordt deze teruggenomen door een voorlopige aanslag op te leggen (spiegelen[54]). Er wordt geen definitieve aanslag opgelegd.

- Over het belastingjaar 2017 betreft dit maximaal 1.750 gevallen.

54 Spiegelen wil zeggen dat een voorlopige aanslag wordt opgelegd precies tot het bedrag van de voorlopige teruggaaf die eerder is verleend. Per saldo ontvangt de belastingplichtige dan geen teruggaaf.

- (J) Wanneer een voorlopige aanslag is opgelegd (ook als deze voortkomt uit 'spiegelen' van een voorlopige aanslag met een terug te geven bedrag), is de voorlopige aanslag vernietigbaar ingeval deze niet wordt gevolgd door een definitieve aanslag[55].

- (J) De gespiegelde voorlopige aanslag is niet gebaseerd op gegevens van de Belastingdienst; de grondslagen worden zodanig vastgesteld dat de eerder verleende voorlopige teruggaaf wordt teruggenomen.

- (J) Een vernietigbare (voorlopige) aanslag blijft in stand zolang de vernietigbaarheid niet door de belastingplichtige wordt ingeroepen.

- Er zijn geen gevallen bekend waarin de vernietigbaarheid van de voorlopige aanslag in een dergelijk geval is ingeroepen.

- Per belastingjaar 2017 wordt de werkwijze veranderd: bij aangifteverzuim wordt altijd een ambtshalve aanslag opgelegd als een voorlopige aanslag ('spiegelen') is opgelegd. De voorbereidingen voor deze tijdelijke maatregel zijn gestart.

- Bij MKB worden de grondslagen voor een ambtshalve aanslag op een zodanig hoog niveau vastgesteld dat er altijd een te betalen belastingbedrag resteert (na verliesverrekening en verrekening van voorheffingen en voorlopige aanslagen). De problematiek dat de ambtshalve aanslag tot een terug te geven bedrag zou leiden doet zich daardoor bij MKB niet voor.- Dit beleid om ambtshalve geen teruggaaf te verlenen wordt al vele jaren[56] toegepast.

Voorgesteld wordt een uitnodiging tot het doen van aangifte altijd te laten volgen door een aanslag, ongeacht of het bedrag van de aanslag nihil, positief of negatief is. Bij deze aanslag wordt tevens het verzamelinkomen ten behoeve van de BRI vastgesteld.

In het onderzoek is gebleken dat de regelgeving (artikel 9.4 Wet inkomstenbelasting 2001) niet eenduidig is toegepast. Bovendien is gebleken dat de wetsinterpretatie van artikel 9.4 op onderdelen vragen oproept.

De bepaling wordt op de volgende onderdelen van het proces niet eenduidig toegepast. Bij het beschrijvingsbeleid is de bepaling de basis voor dit beleid; er worden echter ook –in afwijking van deze bepaling- belastingplichtigen vanuit de servicegedachte beschreven. Dit geldt bijvoorbeeld voor belastingplichtigen met structureel negatief inkomen uit de eigen woning. Bij de berekening of een beschreven belastingplichtige die geen aangifte doet vermoedelijk recht heeft op een teruggaaf, wordt de verleende voorlopige teruggaaf niet meegenomen.

55 De voorlopige aanslag is niet nietig, maar wel vernietigbaar als de belastingplichtige zich hierop beroept.
56 tenminste sinds 2002?

In artikel 9.4 is echter bepaald dat de verleende voorlopige teruggaaf tot het voorheffingensaldo behoort en derhalve bij deze berekening wel moet worden meegenomen.
Daarnaast blijkt uit het juridische onderzoek waarvoor CD Vaktechniek is geraadpleegd dat geen ambtshalve aanslag mag worden vastgesteld als deze tot een teruggaaf leidt, terwijl overigens niet aan de voorwaarden van artikel 9.4 wordt voldaan. Als de inspecteur in een dergelijk geval geen ambtshalve aanslag mag vaststellen is het de vraag of dit tot een wenselijke uitkomst leidt. Een eenvoudig voorbeeld om dit te illustreren is in bijlage 6 uitgewerkt.

In de beschouwing hierna wordt niet verder ingegaan op de bevoegdheid van de inspecteur om een ambtshalve aanslag tot een terug te geven bedrag vast te stellen. Als het beleidsmatig wenselijk wordt geacht om ook in teruggaaf situaties een ambtshalve aanslag tot een negatief bedrag op te kunnen leggen, dan dient onderzocht te worden of de wet (artikel 9.4 Wet IB 2001) hiervoor moet worden aangepast.

Hierna wordt beschouwd of –los van de huidige wetgeving- het opleggen van een ambtshalve aanslag in alle gevallen waar een belastingplichtige is uitgenodigd tot het doen van aangifte beleidsmatig wenselijk is.

Het niet opleggen van een negatieve ambtshalve aanslag heeft in het huidige proces de volgende effecten:
- belastingplichtigen die niet aan hun aangifteplicht voldoen ontvangen geen teruggaaf van teveel ingehouden loonbelasting;
- de (vermoedelijke) materiele belastingschuld wordt niet geformaliseerd met een aanslag;
- het (vermoedelijke) verzamelinkomen wordt niet vastgesteld en dus ook niet opgenomen in de BRI;
- er worden alleen verzuimboetes opgelegd in gevallen waarin een ambtshalve aanslag tot een positief bedrag wordt vastgesteld;
- verleende voorlopige teruggaven worden teruggenomen met een spiegel voorlopige aanslag; deze is om twee redenen juridisch niet juist: de voorlopige aanslag is na het verstrijken van de aanslagtermijn vernietigbaar en de voorlopige aanslag is niet gebaseerd op de bij de Belastingdienst bekende gegevens;
- er is sprake van verschillende uitkomsten tussen belastingplichtigen zonder een voorlopige teruggaaf, met een te lage voorlopige teruggaaf en een te hoge voorlopige teruggaaf;
- er is sprake van verschillende uitkomsten tussen belastingplichtige met inkomen waarop voorheffingen wordt ingehouden en belastingplichtigen waar geen voorheffingen wordt ingehouden;
- er is complexiteit in de ICT ingebouwd en in de processen opgenomen om een afwijkend proces vorm te geven voor ambtshalve aanslagen die tot een terug te geven bedrag leiden.

Over deze effecten is door de onderzoekers gesproken met vertegenwoordigers van DGFZ, UHB, FJZ en CD Vaktechniek. Tijdens deze bespreking zijn door voornoemde vertegenwoordigers op onderdelen mogelijke oplossingen besproken van een aantal effecten als de huidige regel: ‘geen teruggaaf van voorheffingen als geen aangifte is gedaan’ in stand blijft. De volgende oplossingen zijn genoemd:
- accepteren dat het niet opleggen van een negatieve ambtshalve

aanslag in een (beperkt) aantal gevallen nadelig uitpakt voor de belastingplichtige,
- doorgaan met het spiegelen van VA's. De omstandigheid dat deze vernietigbaar zijn is geen juridische onvolkomenheid en het doet zich in een beperkt aantal gevallen voor (in 2017 waren dit 1750 gevallen);
- na afloop van de aanslagtermijn (na 3 jaar) de BRI alsnog vullen met loongegevens, zodat in de BRI altijd een authentiek inkomen is opgenomen;
  losse verzuimboeten introduceren, zodat ook wanneer geen aanslag wordt opgelegd er een verzuimboete kan worden opgelegd.

Na weging van de argumenten en mogelijke oplossingen wordt in dit rapport aanbevolen om in alle gevallen waarin iemand is uitgenodigd tot het doen van aangifte een aanslag op te leggen, ongeacht de hoogte daarvan.

Het doel van het opleggen van een aanslag is het formaliseren van de materiële belastingschuld en tevens het vaststellen van het verzamelinkomen ten behoeve van toeslagen en andere inkomensafhankelijke regelingen. Deze doelen gelden evenzeer bij belastingplichtigen die voor een teruggaaf in aanmerking komen. Wanneer iemand niet aan zijn aangifteverplichting voldoet is het – afhankelijk van de omstandigheden van het geval- wenselijk om dit te beboeten. Hiertoe kan een verzuimboete worden opgelegd. Hiermee wordt hij bestraft voor het niet voldoen aan zijn verplichting. Een andere wijze van straffen (het niet verlenen van een teruggaaf) is beleidsmatig onwenselijk.

Vanuit toezichtperspectief is het niet relevant of de aanslag tot een te betalen bedrag of tot een teruggaaf leidt. Ingeval geen aangifte wordt gedaan kan er sprake zijn van verzwegen inkomen. Dit kan zich zowel voordoen bij belastingplichtigen in loondienst met aftrekposten (waar de aftrekpost dan tot een teruggaaf leidt) als bij belastingplichtigen niet in loondienst (die altijd voor een te betalen aanslag in aanmerking komen). Bij twijfel over de aanwezigheid van verzwegen inkomen of vermogen kan de inspecteur in alle gevallen hiermee rekening houden bij het opleggen van de ambtshalve aanslag. Als deze twijfel er niet is, moet de inspecteur volgens de Hoge Raad[57] bij het vaststellen van de aanslag rekening houden met de hem ter beschikking staande gegevens.
Het niet opleggen van ambtshalve aanslagen die (vermoedelijk) tot een teruggaaf leiden en het beëindigen van het proces, leidt er toe dat de belastingplichtige voor toezicht uit beeld raakt, ondanks dat er signalen zijn dat er iets aan de hand is, omdat de belastingplichtige ook na meerdere attentiesignalen geen aangifte heeft gedaan.

Met het opleggen van een ambtshalve aanslag wordt voorkomen dat opgelegde spiegel voorlopige aanslagen na het verstrijken van de aanslagtermijn vernietigbaar worden. Dit voorkomt de onwenselijke situatie dat de Belastingdienst aanslagen oplegt waar ze zich bewust van is dat deze vernietigbaar zijn.

57 zie voetnoot 37

De nu bestaande complexiteit in de processen en ICT wordt weggenomen als voor ambtshalve aanslagen in het algemeen geldt dat er na een uitnodiging tot het doen van aangifte altijd een aanslag volgt.

Het bestaande verschil in uitkomsten tussen belastingplichtigen in loondienst (waarop voorheffingen zijn ingehouden) en niet in loondienst (waar mogelijk voorlopige aanslagen zijn opgelegd) wordt eveneens weggenomen door in alle gevallen, dus ook als dit leidt tot een teruggave, een ambtshalve aanslag op te leggen. Dit verschil in uitkomsten is er in het huidige proces wel.
De verschillende uitkomsten tussen belastingplichtigen zonder een voorlopige teruggaaf, een te hoge voorlopige teruggaaf en een te lage voorlopige teruggaaf wordt hiermee eveneens weggenomen. Ter illustratie hiervan zijn in bijlage 6 voorbeelden opgenomen.

Concluderend:
Artikel 9.4 is een fundamentele bepaling waarop het UDA selectieproces en het proces met betrekking tot het al dan niet vaststellen van aanslagen is gebaseerd. Deze bepaling moet in overeenstemming zijn met de beleidsmatige uitgangspunten en vereist eenduidige wetsinterpretatie.

Zoals hiervoor is uiteengezet wordt aanbevolen de regelgeving in overeenstemming te brengen met de aanbeveling om in alle gevallen na uitnodiging tot het doen van aangifte een aanslag op te leggen.

Nadelen of risico's van het altijd opleggen van een ambtshalve aanslag zijn:

- belastingplichtigen die inkomen verzwijgen door geen aangifte te doen kunnen mogelijk een teruggaaf ontvangen,
- aan voornoemde belastingplichtigen wordt geen vergrijpboete opgelegd (hetgeen mogelijk zou zijn als zij een onjuiste aangifte hadden ingediend),
- het gedragseffect van belastingplichtigen is onbekend. Het risico bestaat dat de opgelegde verzuimboete voor belastingplichtigen die niet aan hun verplichtingen willen voldoen onvoldoende 'straf' is om alleen daarmee te bereiken dat belastingplichtigen aan de aangifteverplichting voldoen.

Het verdient aanbeveling om in het juridische onderzoek naar de wenselijke werking van artikel 9.4 Wet inkomstenbelasting 2001 dat hiervoor is aanbevolen ook aandacht te besteden aan voornoemde beleidsmatige aspecten. Ook het beleid ten aanzien van het uitnodigen tot het doen van aangifte en het beleid ten aanzien van de geldteruggaafbrief (GTB) zal hierin moeten worden betrokken, en eveneens de doorwerking hiervan naar de Basisregistratie inkomen.
In dit onderzoek is tevens van belang mee te wegen wat het mogelijke gedragseffect is op belastingplichtigen als zij geen aangifte doen en toch een teruggaaf ontvangen (met verzuimboete) en wat de impact is op toezicht. Als een ambtshalve aanslag met een teruggaaf mogelijk is, kan deze dan nadien worden herzien als sprake blijkt te zijn van een hoger belastbaar inkomen?

Gelet op deze voor en nadelen wordt aanbevolen in alle gevallen nadat een belastingplichtige is uitgenodigd tot het doen van aangifte een aanslag op te leggen. Hoewel er risico's zijn, wegen de voordelen op basis

van dit onderzoek zwaarder dan de nadelen/risico's. De nadelen/risico's kunnen vermoedelijk worden weggenomen door toezicht en aanpassing van de wet door handhavingsmiddelen in dergelijke gevallen toepasbaar te doen zijn (navordering, vergrijpboete).

Voorgesteld wordt om deze gewenste proceswijziging – na uitnodiging tot het doen van aangifte in alle gevallen een aanslag opleggen – toe te passen op de belastingaanslagen waarvoor de Belastingdienst op het moment van implementatie nog bevoegd is een aanslag op te leggen. Voor de aanslagen waarover de Belastingdienst geen bevoegdheid meer heeft in verband met het verjaren van de mogelijkheid om een aanslag op te leggen moet nog afzonderlijk besluitvorming plaatsvinden.

Over de jaren 2014 tot en met 2016 zijn gespiegelde voorlopige aanslagen opgelegd. Voor de aanslagen die zijn opgelegd over de belastingjaren 2015 en 2016 geldt dat deze vernietigbaar zijn. Zie hiervoor verder de aanbeveling in paragraaf 5.9.

Indien in alle gevallen een ambtshalve aanslag wordt opgelegd, is het huidige proces van spiegelen van de voorlopige teruggaaf door het opleggen van een voorlopige aanslag een overbodige processtap. Uit het onderzoek is niet gebleken dat de gespiegelde voorlopige aanslag functioneel is. Deze processtap dient te vervallen.
Dit geldt uiteraard eveneens voor het proces waarmee de opgelegde aangifteverplichting in het systeem wordt verwijderd en de UDA wordt geannuleerd.

Het in alle gevallen opleggen van een ambtshalve aanslag heeft tot gevolg dat meer alsnog ingediende aangiften in het proces herzieningen behandeld gaan worden. In afwijking van de huidige situatie wordt elk ambtshalve proces immers afgesloten met een ambtshalve aanslag: de optie van geen voortzetting vervalt.

Het niet voldoen aan de aangifteverplichting is geen grond voor het intrekken en afvoeren van een aangifteverplichting
Voor het bepalen van de aangifteverplichting zijn regels gesteld (het beschrijvingsbeleid). Het niet voldoen aan de aangifteverplichting is geen grond om de aangifteverplichting in te trekken en/of af te voeren[58].

Als de aangifteplicht uit het systeem wordt gehaald en de belastingplichtige vervolgens toch aangifte doet, wordt deze als een zogenoemde 'spontane aangifte' aangemerkt. Er wordt dan een aanslag opgelegd zonder verzuimboete, aangezien er geen aangifteplicht meer was op het moment van de indiening van de aangifte. Dit leidt tot een verschil in behandeling in de boeteoplegging tussen belastingplichtigen waarvan de te laat ingediende aangifte leidt tot een teruggaaf en belastingplichtigen die te laat of geen aangifte indienen en de aanslag leidt tot een te betalen bedrag.

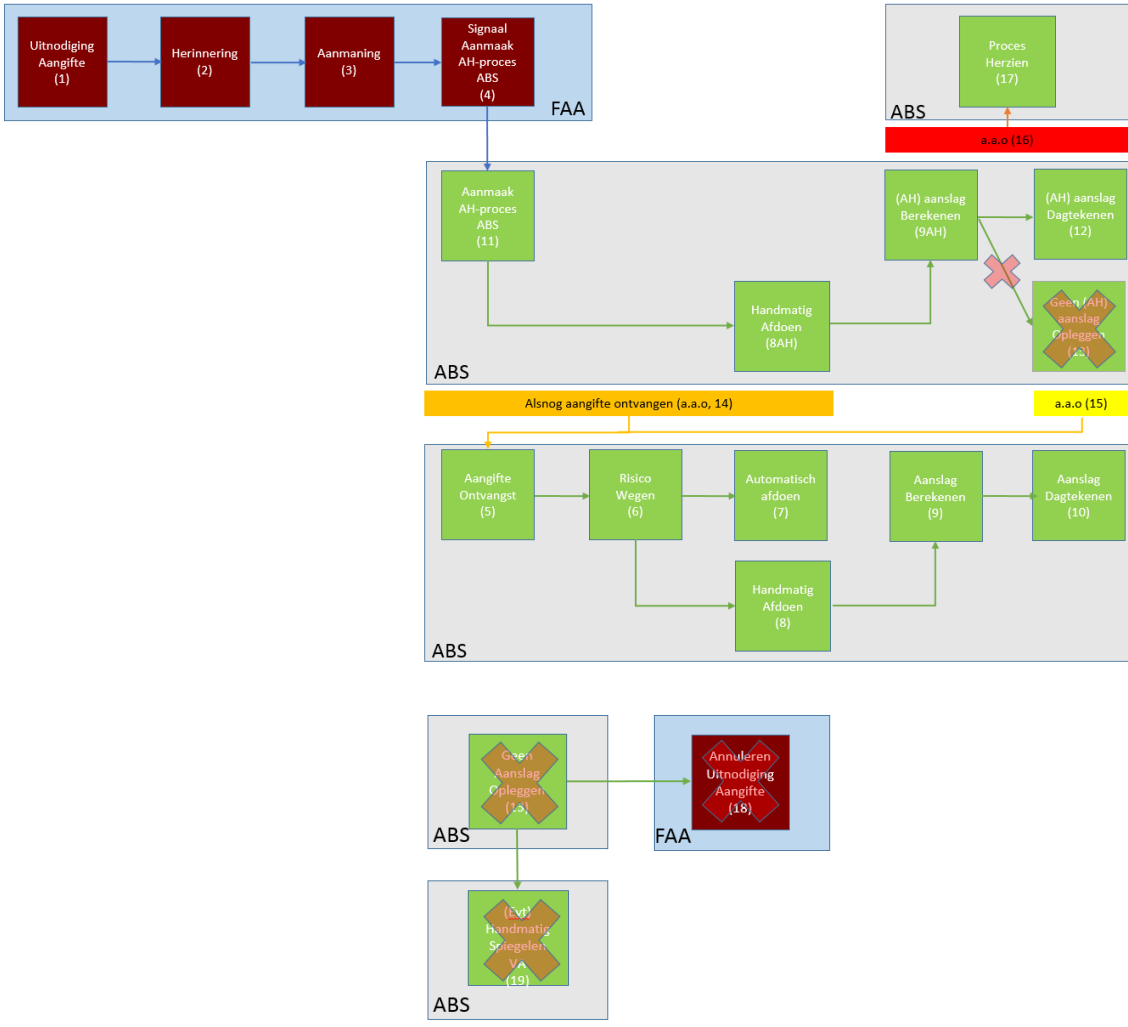
Geadviseerd wordt deze procesaanpassing met spoed door te voeren aangezien het huidige proces juridisch niet juist is, dan wel beleidsmatig onwenselijk.

58 In geval van een buitenlandse belastingplicht kan dit wel als blijkt dat geen sprake is van een belaste bron in Nederland

De procesaanpassing om een voorlopige aanslag altijd te laten volgen door een aanslag is inmiddels in gang gezet. Hiermee wordt voorkomen dat de over het belastingjaar 2017 opgelegde voorlopige aanslagen vernietigbaar worden na het verstrijken van de aanslagtermijn.

De aanbeveling om een UDA in alle gevallen te laten leiden tot een definitieve aanslag leidt tot het volgende gewenste (vereenvoudigde) proces zoals dat op de volgende pagina in een processchema is weergegeven.

Het huidige processchema wordt ontdaan van de mogelijke uitkomst geen AH-aanslag opleggen (13, geen voortzetting) waardoor er uiteindelijk altijd een definitieve aanslag volgt: of een ambtshalve aanslag of een reguliere aanslag.



5.2 Vaststelling aanslag

De ambtshalve aanslag wordt vastgesteld op basis van een redelijke schatting

Bevindingen onderzoek

- (J) Op basis van jurisprudentie is vereist dat de grondslagen voor ambtshalve aanslagen naar redelijke schatting moeten worden vastgesteld.

- (J) Er is beleid dat de grondslagen voor een ambtshalve aanslag op een zodanig hoog niveau moeten worden vastgesteld dat er altijd een te betalen belastingbedrag resulteert (na verliesverrekening en verrekening van voorheffingen en voorlopige aanslagen).

- Er is onvoldoende eenheid van beleid en uitvoering ten aanzien van het vaststellen van de grondslagen voor de ambtshalve aanslag. Dit blijkt uit de gesprekken met medewerkers en uit de geldende instructies, die op onderdelen verschillen tussen MKB, P (inclusief het Kennis- en Expertisecentrum Buitenland).

- Bij het vaststellen van de grondslagen worden bepaalde fiscale faciliteiten niet verleend. Dit geldt bijvoorbeeld voor grondslagen waarover de Belastingdienst betrouwbare contra informatie heeft (bijvoorbeeld hypotheekrentegegevens) als voor Ondernemersfaciliteiten waarop de belastingplichtige het voorgaande belastingjaar recht had, worden bij de vaststelling van de ambtshalve aanslag niet verleend omdat de inspecteur hiervoor over het belastingjaar niet over de benodigde informatie beschikt.

- Uit het cijfermatige onderzoek blijkt dat ambtshalve aanslagen tot te hoge bedragen worden vastgesteld. Van het totale bedrag van de aanslag blijft in totaal ongeveer 13% in stand in de gevallen dat belastingplichtigen alsnog aangifte doen nadat de ambtshalve aanslag is opgelegd (zie paragraaf 4.4.1).

- Het is niet bekend in hoeverre de ambtshalve aanslagen waartegen geen bezwaar wordt gemaakt tot onjuiste bedragen zijn vastgesteld.

- MKB heeft per eind 2019 de ambtshalve processen aangepast. Met deze aanpassing en het effect daarvan op de cijfers is in dit onderzoek geen rekening gehouden.

Op basis van de jurisprudentie moet bij het vaststellen van de ambtshalve aanslagen – los van het resultaat daarvan (te betalen of terug te ontvangen) – volgens een redelijke schatting de grondslagen worden bepaald, zodat de formele belastingschuld zoveel mogelijk conform de materiele belastingschuld wordt vastgesteld.
Over het vaststellen van de grondslagen moeten duidelijke uitgangspunten voor zowel GO, MKB en P (inclusief het Kennis- en Expertisecentrum Buitenland) worden geformuleerd waarmee inhoud wordt gegeven aan eenheid van beleid en uitvoering. Bijkomend resultaat hiervan is dat deze uitgangspunten als input dienen voor het beoogde geautomatiseerde ambtshalve proces.

Hoewel de elementen van de aanslag en de aanwezigheid van contra informatie bij doelgroepen verschillend kan zijn, is het noodzakelijk om waar sprake is van vergelijkbare situaties deze gelijk te behandelen. Zo zal bij een ondernemer de aanslag uit grondslagen bestaan waarvan andere soorten contra informatie beschikbaar is (winst en ondernemersfaciliteiten) dan in vergelijking met particulieren, maar eveneens uit elementen bestaan waar de ondernemer vergelijkbaar is met een particulier (dit geldt voor de eigen woning en de aftrek in verband met de eigen woning, mits deze bij de ondernemer tot het privé vermogen behoort).

Om te komen tot eenheid van beleid en uitvoering en de formele belastingschuld zo goed mogelijk vast te stellen conform de materiële belastingschuld is het wenselijk de instructies van GO, MKB en P (inclusief het Kennis- en Expertisecentrum Buitenland) te uniformeren en te concretiseren.
Hierbij wordt gedacht aan bijvoorbeeld de volgende concrete aanpassingen[59:]

- De in het VIA proces goedgekeurde gegevens worden een op een gebruikt bij het vaststellen van de ambtshalve aanslag. Er is geen aanleiding om aan de VIA gegevens te twijfelen. De gegevens worden elders in de processen ook gebruikt, vanwege de kwaliteit daarvan. Alleen in geval het vermoeden bestaat dat bijvoorbeeld een aftrekpost (denk aan hypotheekrente) niet is betaald, dan kan van de VIA gegevens worden afgeweken.
- De Belastingdienst beschikt over meer gegevens dan alleen VIA-gegevens. Deze gegevens worden - mits betrouwbaar - bij het vaststellen van de grondslagen meegenomen.
- Er wordt alleen inkomen/vermogen bijgeteld als er een vermoeden is van de aanwezigheid van inkomen/vermogen dat niet bij de Belastingdienst bekend is. Hiervan kan sprake zijn in situaties waarbij een vermogensvergelijking hiertoe aanleiding geeft (de belastingplichtige kan niet van de wind hebben geleefd), of als uit de aangifte uit voorgaande jaren blijkt dat er inkomen/vermogen is dat niet in de VIA van het betreffende ambtshalve jaar is opgenomen.
- Bij de winstvaststelling vindt vooralsnog altijd een handmatige beoordeling plaats. Bezien in hoeverre aansluiting kan worden gevonden bij de (geautomatiseerde) winstvaststelling voor de Vennootschapsbelasting (VpB) en in hoeverre branche- en omzetbelastinggegevens hierbij gebruikt kunnen worden.

Dit is een aanzet om te komen tot betere vaststelling van ambtshalve aanslagen. Het is wenselijk om in samenwerking met CD Vaktechniek te komen tot nadere invulling van de wijze van vaststellen van de grondslagen bij ambtshalve aanslagregeling en deze op te nemen in de werkinstructies. Maar ook om concrete afspraken te maken met betrekking tot de applicatie die door de medewerker wordt gebruikt, waaruit de contra- informatie afgeleid kan worden. Dit brengt niet alleen

59 Dit zijn voorbeelden die in de nadere uitwerking genuanceerd/geconcretiseerd moeten worden. Het gaat hier om de hoofdlijn.

een uniformering van het de te hanteren applicatie met zich mee, maar ook een mogelijkheid om deze applicaties[60] verder door te ontwikkelen.

5.3 Maatwerk bij boeteoplegging

Meer maatwerk toepassen bij boeteoplegging bij aanslagregeling

Bevindingen onderzoek

- Het is moeilijk gebleken om cijfers boven tafel te krijgen ten aanzien van het boeteproces.

- (J) Matigen[61] in de bezwaarfase is – op advies van de Lavaco's FR (gebaseerd op de wetsgeschiedenis)- slechts zeer beperkt toegestaan. - Medewerkers ervaren dat het 'binnenpraten' van een aangifte (outbound bellen) wordt bemoeilijkt door het feit dat de boete niet/beperkt gematigd mag worden, als de aangifte alsnog wordt ingeleverd.

- Het opleggen van boeten wordt door medewerkers als onrechtvaardig ervaren als belastingplichtige voor een teruggaaf in aanmerking komt. Dit geldt temeer wanneer de teruggaaf door de verzuimboete verwordt tot een te betalen aanslag. Dit geldt eveneens voor belastingplichtige die voor de eerste maal verzuimen, bijvoorbeeld vanwege onwetendheid (bijvoorbeeld nieuwe belastingplichtigen), onkunde (bijvoorbeeld ouderen) of een life event (ziekte, overlijden partner, scheiding).

- Voornoemde situaties zullen zich vaker voordoen als ook ambtshalve aanslagen met een teruggaaf IB/PV worden verleend (zie paragraaf 5.1 en 5.2).

- Medewerkers ervaren dat bij aangifteverzuim veeleer sprake is van een dienstverleningsbehoefte dan van bewust niet-compliant gedrag.

- Medewerkers verwachten dat de bezwaarfase mogelijk extra wordt belast omdat ervaren wordt dat in de aanslagregelende fase geen matiging is toegestaan.

- Bij boeteoplegging wordt geen rekening gehouden met de schuldenpositie van de belastingplichtige. Dit leidt er toe dat veel inspanningen worden verricht bij het vaststellen van de aanslag en de eventuele herzieningen/bezwaar fase, terwijl de aanslag en verzuimboete (deels) oninbaar worden geleden. In gevallen waarin de aangifteplicht wordt verwijderd (bij 'geen voortzetting') wordt een nadien ingediende aangifte als 'spontane aangifte' aangemerkt; er wordt dan geen verzuimboete opgelegd.

- Bij het bepalen of er sprake is van stelselmatig verzuim (van belang voor het opleggen van de 'hoge' boete[62]) is er

60 Voorbeelden van deze applicaties zijn AHP en Inzicht.

61 Met matigen wordt bedoeld: matigen bovenop de standaard matiging tot 7% van de verzuimboete in gevallen waarin geen sprake is van structureel aangifteverzuim.

62 Hiermee wordt de boete bedoeld, waarbij geen standaard matiging plaatsvindt tot 7% van het boetebedrag.

onduidelijkheid over de vraag of een belastingjaar waarover de aangifteplicht is afgevoerd meetelt bij het bepalen van de verzuimreeks. Er is geen eenheid van beleid en uitvoering.

- Het onderzoek naar de cijfers van boeteoplegging laat een wisselend beeld zien van matiging. Uiteenlopende matigingsbedragen komen voor. Dit geeft de onderzoekers de indruk dat er onvoldoende eenheid in uitvoering is bij matigen van boeten.

- Uit gedragsonderzoek naar andere boeten dan fiscale boeten blijkt dat straffen beperkt tot gewenste gedragseffecten leidt en alleen als aan bepaalde eisen is voldaan. De verzuimboeten lijken hier niet aan te voldoen aangezien de boete vaak pas een lange periode nadat het verzuim heeft plaatsgehad, wordt opgelegd.

De bevindingen ten aanzien van de boeteoplegging zijn divers van aard en bevatten voor een deel subjectieve waarnemingen. Het beeld dat uit het onderzoek ontstaat, is dat er redenen zijn het beleid en de regelgeving ten aanzien van het opleggen van verzuimboeten te heroverwegen. Bij de heroverweging dienen een aantal elementen van de boeteoplegging in ieder geval te worden meegenomen:

- Is het wenselijk en mogelijk gelet op de toekomstige geautomatiseerde oplegging om al bij het opleggen van de aanslag zoveel mogelijk rekening te houden met mogelijke matigingsgronden?

Het is voor de belastingplichtige ingrijpend om bezwaar te maken of een klacht in te dienen en voor sommige doelgroepen (ouderen, onkundigen) wellicht te hoog. In de brief van de Staatssecretaris van 15 november 2019[63] naar aanleiding van de CAF-11(Combiteam Aanpak Facilitators) 11 zaak sluit deze aan bij de aanbevelingen die voortvloeien uit het traject "Maatwerk in Dienstverlening" van de secretarissen-generaal, uitgevoerd door ABD (Algemene Bestuursdienst) TOPConsult. In het rapport 'Regels en ruimte Verkenning Maatwerk in dienstverlening en discretionaire ruimte' van 11 september 2019 ABD TOPConsult staat over het niet verlenen van maatwerk in de primaire fase het volgende:

'*Genoemde factoren dragen ertoe bij dat nog regelmatig beslissingen worden overgelaten aan het team dat bezwaar- en beroepsschriften behandelt. Maatwerk wordt daardoor verplaatst naar de achterkant van het proces van aanvraag en afhandelingen. Of een belastingplichtige maatwerk ontvangt, wordt daardoor bovendien afhankelijk van zijn of haar zelfredzaamheid. Pensioengerechtigden moeten immers zelf het initiatief nemen en een bezwaarschrift opstellen en indienen. Bezwaarmedewerkers zijn er op gericht maatwerkoplossingen te vinden en hebben daar ook voldoende mogelijkheden voor.* '

Welke matigingsgronden zijn er en hoe kunnen deze bij aanslagregeling al zoveel mogelijk worden meegewogen. Hierbij wordt met name gedacht aan schuldenproblematiek. Door de samenwerking tussen heffing en

63 Kamerstukken II, 2019/20, 31 066

inning te verbeteren kan inningsproblematiek mogelijk worden meegewogen bij het opleggen en matigen van verzuimboeten. Boeteoplegging leidt ook bij de invordering tot een arbeidsintensief proces. Er is veel schriftelijke interactie[64], hier wordt ook het traject van herinneren en aanmanen doorlopen, waarna ingeval sprake is van schuldenproblematiek toch (gedeeltelijke) kwijtschelding van de boete plaatsvindt. In gevallen waarin sprake is van belastingplichtigen die zich in een schuldentraject bevinden is het wenselijk dat bij de boeteoplegging daarmee rekening wordt gehouden.

Daarnaast kunnen wellicht ook andere matigingsgronden al bij aanslagregeling worden meegenomen. Er worden boeten opgelegd aan 75-plussers die jaarlijks in verzuim zijn tot het maximale boetebedrag van € 5.278, ook als sprake is van een gering te betalen belastingbedrag in verband met uitsluitend AOW en een pensioen. Wordt dit in de huidige tijd als rechtvaardig beschouwd en in overeenstemming met de beoogde toepassing van de menselijke maat? Daarnaast worden boeten opgelegd aan jongeren die voor de eerste keer een aangifteverplichting hebben en aan belastingplichtigen die te maken hebben gehad met een ingrijpend life event (overlijden partner, echtscheiding, ziekte). Hiervoor gelden dezelfde vragen: rechtvaardig en in overeenstemming met de beoogde toepassing van de menselijke maat?

- Wat is het gedragseffect van boeteoplegging. Waar sprake is van een dienstverleningsbehoefte is het de vraag of een straf het gewenste effect heeft. Uit literatuur en gesprekken met gedragsdeskundigen blijkt dat het effect van boeten beperkt is en dat een voorwaarde voor een mogelijke positieve gedragsverandering is dat er sprake is van 'lik op stuk': snel beboeten na het te beboeten feit. Bij de verzuimboeten gaat er vaak een lange tijd overheen tussen het verzuim en de beboeting. Er zijn daarom ernstige twijfels over de vraag of boeten helpen compliance bij belastingplichtigen te bereiken. Voor nieuwkomers (jongeren die voor de eerste keer aangiften moeten doen) kan het opleggen van een boete er toe leiden dat de relatie met de Belastingdienst verstoord begint.

Boeten kunnen een functie vervullen bij het compliant houden van belastingplichtigen die tijdig aangifte doen. Dit mogelijke gedragseffect is onbekend en is mogelijk een relevant gedragseffect.

- Boeteoplegging vindt nu alleen plaats ingeval er een aanslag wordt vastgesteld. Bij verzuimboeten kan het wenselijk zijn om de verzuimboete los te koppelen van de aanslag. Het beboetbare feit (het niet tijdig doen van aangifte) komt daarmee los te staan van de vraag of er een aangifte wordt vastgesteld en de hoogte van de op te leggen aanslag. Mogelijk kan de verzuimboete dan eerder worden vastgesteld (het aanslagproces hoeft dan niet te worden afgewacht), waarmee een 'lik op stuk' werkwijze mogelijk wordt. Bovendien kunnen de boeten dan mogelijk worden gematigd indien de aangifte alsnog binnenkomt. Enkele jaren geleden heeft

64 Nadat in het heffingsproces is herinnerd en aangemaand, volgt in het inningsproces (indien nodig) ook een proces van herinneren en aanmanen. Er zijn derhalve veel contacten met de belastingplichtige bij een ambtshalve dossier, waar ook de betaling van de ambtshalve aanslag achterwege blijft.

onderzoek plaatsgevonden naar de losse verzuimboete. Deze werd toen beleidsmatig wenselijk geacht, maar niet (goed) uitvoerbaar.

- Boeteoplegging vindt nu niet plaats bij belastingplichtigen met een teruggaaf die pas aangifte doen nadat de aangifteplicht uit het systeem is verwijderd (vanwege het feit dat de ambtshalve aanslag zou leiden tot een teruggave). Deze aangiften worden namelijk als spontane aangiften aangemerkt. Vergelijkbare belastingplichtigen die op een eerder moment aangifte doen, maar wel nadat de termijn genoemd op de aanmaning is verstreken, krijgen wel een verzuimboete opgelegd. Ingeval het proces conform aanbeveling 1 wordt aangepast doet voornoemde onrechtvaardigheid zich niet meer voor. Echter dan ontstaat de situatie dat er in meer gevallen sprake is van (ambtshalve[65]) aanslag met een terug te geven bedrag waarbij sprake is van boeteoplegging. In dergelijke gevallen is het de vraag of met het opleggen van een verzuimboete een beoogd effect wordt behaald. Dit geldt temeer als de boete hoger is dan het terug te geven bedrag. Deze situaties gaan meer voorkomen. Dit zal vermoedelijk leiden tot een toename van het aantal bezwaarschriften.
  In de Tweede Kamer[66] is in 2010 gesproken over boeteoplegging bij diverse doelgroepen, waaronder belastingplichtigen die voor een teruggaaf in aanmerking komen. De toenmalige Staatssecretaris gaf toen aan dat een boete op zijn plaats is, omdat het niet (tijdig) doen van aangifte tot procesverstoringen en kosten van de Belastingdienst leidt. Tevens werd aangegeven dat het opleggen van een verzuimboete tot een gedragsverbetering zou leiden. De resultaten van dit onderzoek ondersteunen deze motivering niet. Het niet tijdig doen van aangifte leidt inderdaad tot procesverstoringen. Bij het opleggen van een boete is dat eveneens het geval. Bovendien is er geen aanwijzing voor de veronderstelling dat een verzuimboete leidt tot verbeterd aangiftegedrag.

Ingeval het aangifteverzuim wordt veroorzaakt door een eenmalige dienstverleningsbehoefte (een life event, onwetendheid) of door een structurele dienstverleningsbehoefte (onkunde) is heroverweging van het boetebeleid wenselijk.

In de loop van dit jaar zal worden gestart met herijking van het BBBB[67]. De resultaten van dit onderzoek dienen als input hiervoor. De (voorgestelde) mogelijke aanpassingen van het matigingsbeleid kunnen bij een pilot worden beproefd.

Het verdient aanbeveling om nader onderzoek te doen naar de gedragseffecten van boeteoplegging.

65 Er kan ook sprake zijn van een reguliere aanslag, ingeval de belastingplichtige nog voor het opleggen van de ambtshalve aanslag maar na het verstrijken van de genoemde termijn op de aanmaning, een aangifte indient. In dat geval volgt de aanslag het reguliere proces en niet het ambtshalve proces.

66 Tweede Kamer, vergaderjaar 2010-2011, 32 504, nr. 19

67 Deze herijking is aangekondigd, nog niet gestart.

5.4 Aanpassing lopende voorlopige aanslagen

Lopende Voorlopige aanslagen aanpassen c.q. en spiegelen

Bevindingen onderzoek

- (J) De regelgeving geeft de mogelijkheid om belastingplichtige geen voorlopige aanslag op te leggen of om lopende Voorlopige aanslagen aan te passen ingeval bij een belastingplichtige een voorgaand jaar sprake was van een aangifteverzuim.
- Van de mogelijkheid van onthouden wordt al gebruik gemaakt, maar heeft niet tot gevolg dat in alle gevallen een VA wordt voorkomen. Van de (handmatige) mogelijkheid om een VA over een lopend jaar stop te zetten en te spiegelen wordt nauwelijks gebruikt gemaakt.
  Dit leidt er toe dat belastingplichtigen mogelijk een voorlopige teruggaaf (blijven) ontvangen, terwijl zij over een voorgaand belastingjaar niet aan hun aangifteverplichting hebben voldaan.

Het huidige proces is onduidelijk voor belastingplichtigen, niet actueel en er is geen sprake van een 'lik op stuk' beleid. Als zij niet voldoen aan de aangifteplicht blijven de uitbetalingen van een lopende Voorlopige aanslagen doorgaan.

Het terugdraaien van een lopende teruggaaf VA kan zinvol zijn, aangezien hiermee wordt bereikt dat de belastingplichtige direct de gevolgen van zijn verzuim (niet voldoen aan de aangifteplicht) ervaart. Een dergelijk proces biedt kansen om meer in de actualiteit te werken en leidt mogelijk tot minder arbeidsintensieve processen achteraf.

Daarom wordt geadviseerd om de mogelijkheid te onderzoeken om meer actuele Voorlopige aanslagen niet te verlenen of aan te passen in geval sprake is van een aangifte verzuim over een voorgaand belastingjaar. Hierbij dient met name aandacht te worden besteed aan de ICT aspecten in relatie tot de timing van de betrokken processen. Kan dit in de ICT worden gerealiseerd en tegen welke kosten? Is het timingsprobleem (een verzuim over jaar -1 wordt vaak pas geconstateerd als jaar 1 of zelfs jaar +1 al 'loopt') op te lossen?
Ook moet aandacht worden besteed aan de timing voor wat betreft de effecten hiervan op het te besteden inkomen van burgers.

Onderzoek deze mogelijkheid. Hierbij kan onderzocht worden of een dergelijk proces geautomatiseerd kan worden[68] of dat (in eerste aanleg) de instructies hierop worden aangepast zodat de behandelaar van een ambtshalve post dit middel in contact met belastingplichtige kan inzetten. Neem in dit onderzoek mee hoe deze voorlopige aanslag communicatief wordt vormgegeven en of daarvoor IV aanpassingen gewenst zijn[69].

68 In het huidige EVA-proces (eerste voorlopige aanslag) is er een blokkade opgenomen dat deze niet wordt verleend als er sprake is van een ambtshalve proces. Echter de EVA-selectie vindt in een aantal gevallen plaats voordat het ambtshalve proces is gestart. De blokkade werkt dan niet waardoor er bij ambtshalve dossiers nog wel een EVA wordt verleend.

69 De spiegel voorlopige aanslagen die vanaf 2014 worden opgelegd over het jaar waarover de belastingplichtige in aangifte verzuim is, zijn vormgegeven als een VA met als resultaat een aanslag van 0.

5.5 Signalering belastingplichtigen met schuldenproblematiek

Onderzoek de mogelijkheid om vroegtijdig belastingplichtigen met schuldenproblematiek te signaleren

Bevindingen onderzoek
- Bij boeteoplegging bij aanslagregeling wordt geen rekening gehouden met schuldenproblematiek van een belastingplichtige.
- Schuldenproblematiek kan een rol spelen bij het vaststellen van de hoogte van de verzuimboete.
- Gesprekken met een vertegenwoordiger van het inningsproces bevestigde de wenselijkheid om bij deze doelgroep tot meer samenwerking te komen.

Bij het vaststellen van de ambtshalve aanslag en de oplegging van de boetes wordt geen rekening gehouden met schuldenproblematiek van de aangifteplichtige. Het invorderingsgedrag kan hiervoor een indicatie opleveren. Voor de grondslagen en de hoogte van de vast te stellen aanslag is het invorderingsgedrag niet relevant. Bij de boeteoplegging kan de financiële situatie wel een rol spelen, aangezien schuldenproblematiek een matigingsgrond is voor de boeteoplegging. Bovendien is het maatschappelijk wenselijk om (schulden)problematiek vroegtijdig te detecteren.

Aanbevolen wordt om - in samenwerking met de Keten Innen en Betalen en CD Vaktechniek - nader onderzoek te doen naar mogelijkheden tot samenwerking tussen heffing en inning bij het ambtshalve proces. Richt hiervoor een beperkte[70] pilot in.
In de instructies voor aanslagregeling de relevantie van schuldenproblematiek opnemen. De behandelaar de bevoegdheid geven bij inningsproblematiek maatwerk te leveren bij de boeteoplegging bij aanslagregeling.

Betrek bij het inrichten van een geautomatiseerd AH proces de gegevens die in de inningsadministratie zijn opgenomen. In geval er sprake is van (oplopende) schuldenproblematiek wordt de aanslag niet geautomatiseerd vastgesteld, maar vindt maatwerk op kantoor plaats.

5.6 Contact bij aangifteverzuim

Bevindingen onderzoek
- Er zijn enkele pilots gedaan ten aanzien van bellen bij aangifteverzuim.
- De pilots hebben nog niet geleid tot een eenduidige richtlijn voor bellen bij aangifteverzuim.

70 Beperkt om het capaciteitsbeslag zowel bij de Keten Innen en Betalen als de Keten IH 'klein' te houden.

Naar de effecten van bellen bij aangifteverzuim is in het verleden onderzoek gedaan. Analyseer de resultaten hiervan en formuleer beleid voor bellen bij aangifteverzuim. Houd hierbij rekening met de mogelijkheid dat het ambtshalve proces in de toekomst voor de meeste gevallen geautomatiseerd zal plaatsvinden.

Doe ook onderzoek naar andere vormen van contact en beperk het begrip contact niet alleen tot de optie bellen maar zie dit begrip in de meest brede zin van het woord.

Aanbevolen wordt om een duidelijke richtlijn te formuleren voor bellen bij aangifteverzuim en neem deze op in de instructies. Denk hierbij met name ook aan de doelgroepen met een dienstverleningsbehoefte zoals ouderen (die mogelijk niet meer aan hun administratieve verplichtingen kunnen voldoen), jongeren (die onvoldoende bekend zijn met hun verplichting) en belastingplichtigen die te maken hebben met een life event zoals overlijden en scheiding.
Wanneer er sprake is van structureel aangifteverzuim wordt aanbevolen altijd contact op te nemen met belastingplichtigen.

5.7 Doelgroepbenadering

Bevindingen onderzoek
- Er is een doelgroepenbeleid[71].
- Het doelgroepenbeleid leidt onvoldoende tot maatwerk in de behandeling van de betrokken doelgroepen.
- Bij MKB worden stappen gezet om tot meer maatwerk in de klantbehandeling te komen binnen de doelgroep ondernemers[72].

Jaarlijks komen ongeveer 138.000 belastingplichtigen in het ambtshalve proces terecht. Zij vormen geen homogene groep. De totale groep verzuimers bestaat uit een groot aantal te onderscheiden doelgroepen: groepen die één specifiek kenmerk delen.

Bij aanbeveling 3, 5 en 6 worden al verschillende doelgroepen genoemd. Naast deze doelgroepen zijn – niet limitatief – nog veel meer doelgroepen te onderkennen: overledenen, veelverzuimers, jongeren, ouderen, personen met de status VOW, windhappers, onwilligen et cetera.

Hanteer zoveel als mogelijk een doelgroepbenadering bij de behandeling van ambtshalve dossiers, waarbij beoogd wordt meer maatwerk te verlenen in de klantbehandeling.

De doelgroepbenadering is al op onderdelen in de instructies uitgewerkt. Gebruik de resultaten en aanbevelingen van deze rapportage om de doelgroepbenadering verder vorm te geven, waarbij contact (zoals bellen), boeteoplegging en de relatie met inning worden meegenomen.

Aanbeveling:
geef de doelgroepbenadering verder vorm en verwerk dit in de instructies.

71 Binnen een doelgroep kan ook sprake zijn van beleid voor een sub-doelgroep.
72 Bijvoorbeeld een aanpak voor ZZP-klein.

5.8 Verruiming automatisering buiten behandeling

Verruim het geautomatiseerd buiten behandeling stellen van het ambtshalve proces

Bevindingen onderzoek
- Bij binnenkomst van een aangifte moet het lopende ambtshalve proces buiten behandeling worden gesteld. Dit proces is nog niet (volledig) geautomatiseerd.

Ongeveer 47.000 belastingplichtigen (34% van de ambtshalve processen, zie paragraaf 4.3.1) die in verzuim zijn, leveren de aangifte weliswaar te laat in maar nog wel vóór het moment waarop door de Belastingdienst ambtshalve een aanslag is vastgesteld.
In dat geval volgt een definitieve aanslag volgens het reguliere proces aangiftebehandeling.
Om dat mogelijk te maken, moet het gestarte maar nog niet afgeronde AH proces buiten behandeling worden gesteld. Afhankelijk van de fase waarin het AH proces zich bevindt, is dit een geautomatiseerd of een handmatig proces.

Het voorstel is om het traject waarin het AH proces geautomatiseerd buiten behandeling kan worden gesteld te verlengen. Tot welk moment exact moet onderwerp van verder onderzoek zijn.

In elk geval kunnen AH processen die nog niet aan lokaal kantoor zijn uitgeleverd[73] voortaan altijd geautomatiseerd buiten behandeling worden gesteld.

Dit leidt tot een efficiënter en effectiever proces omdat een handmatige handeling die jaarlijks duizenden malen wordt uitgevoerd, vervangen wordt door een geautomatiseerde handeling. Bovendien zal de geautomatiseerde handeling tot gevolg hebben dat de alsnog ingekomen aangifte aanzienlijk eerder in behandeling genomen kan worden. Ook de belastingplichtige heeft hier profijt van. De verwerking van de aangifte vindt meer in de actualiteit plaats.

Het verdient aanbeveling het handmatige buiten behandeling stellen grotendeels te vervangen door geautomatiseerd buiten behandeling stellen.

73 Het betreft de ambtshalve processen op de landelijke parkeervoorziening (LPV). In het processchema in hoofdstuk 4 te plaatsen tussen de stappen 11 en 8AH.

5.9 Implementatie aanpassingen

De aanpassingen in het proces worden met spoed geïmplementeerd

Bevindingen onderzoek
- Een aantal procesaanpassingen is op korte termijn noodzakelijk om te voldoen aan juridische- en beleidsmatige eisen aan het proces.

1. Een aantal voorgestelde proces- en regelgeving wijzigingen zijn fundamenteel en een snelle implementatie daarvan is wenselijk om te voldoen aan de eisen die wet- en regelgeving aan het ambtshalve proces stelt.
   Voor andere wijzigingen geldt dat deze kunnen worden geïmplementeerd afhankelijk van prioritering door de business en IV; met andere woorden zij volgen het reguliere implementatietraject.

   Om de aanbevelingen te implementeren wordt voorgesteld een implementatieplan te maken. Voor de precieze invulling van het implementatieplan is van belang welke aanbevelingen door de Staatssecretaris worden overgenomen en of en hoe aanpassing van wet- en regelgeving plaatsvindt. Een aantal elementen van het plan worden hierna toegelicht, waarbij de besluitvorming door de Staatssecretaris uiteraard leidend is.

   Op twee onderdelen wordt nu niet voldaan aan de wet- en regelgeving.
   Bij het opleggen van ambtshalve aanslagen wordt niet altijd voldaan aan de eis dat de grondslagen van aanslag zo goed mogelijk moeten worden vastgesteld. Er wordt dan toegerekend naar een positieve, te betalen, ambtshalve aanslag door bijvoorbeeld inkomen bij te tellen, aftrekposten niet te verlenen, verliesverrekening niet toe te staan etc.

2. Bij aanbeveling 5.2. wordt voorgesteld om ambtshalve aanslagen zo veel mogelijk te baseren op reële schattingen, ongeacht de uitkomst daarvan. Dit geldt voor de toekomst. Op inmiddels vastgestelde aanslagen wordt niet teruggekomen. De belastingplichtigen hebben tegen deze aanslagen de rechtsmiddelen bezwaar/beroep kunnen instellen of kunnen dat – wanneer de aanslagen nog niet onherroepelijk vaststaan- nog doen. Eveneens kunnen zij om ambtshalve vermindering van de opgelegde aanslag verzoeken.

   In het huidige proces wordt niet altijd voldaan aan de eis dat een voorlopige aanslag (behoudens de wettelijke uitzonderingen) moet worden gevolgd door een aanslag. In dergelijke gevallen is de opgelegde voorlopige aanslag vernietigbaar. In de aanbeveling 5.1. wordt voorgesteld in alle gevallen waarin een belastingplichtige is uitgenodigd tot het doen van aangifte, dit te laten volgen door een aanslag. Dit geldt voor de toekomst.

Vanaf het belastingjaar 2017 kan de Belastingdienst nog aanslagen opleggen, de aanslagtermijn is nog niet verstreken. Voor het belastingjaar 2017 is inmiddels beslist dat opgelegde te betalen voorlopige aanslagen

altijd worden afgehecht met een aanslag. De voorbereiding hiervoor zijn opgestart. Hiermee wordt voor belastingjaar 2017 voorkomen dat de over dat jaar opgelegde voorlopige aanslagen vernietigbaar worden.

Voor belastingjaar 2018 heeft het BKO geadviseerd om dossiers die voor spiegeling in aanmerking komen de behandeling op te schorten in afwachting definitieve besluitvorming over de aanbevelingen in dit eindrapport Evaluatie Ambtshalve Proces.

Voor de belastingjaren 2014 (het jaar waarin het proces om voorlopige aanslagen te spiegelen bij een aangifteverzuim is gestart) tot en met 2016 geldt dat de termijn voor het opleggen van een aanslag is verstreken. De over de jaren 2015 en 2016 opgelegde gespiegelde voorlopige aanslagen zijn dan vernietigbaar. Of het mogelijk en wenselijk is om –zonder een beroep van de belastingplichtige hierop- deze voorlopige aanslagen te vernietigen is afhankelijk van een aantal factoren, zoals bijvoorbeeld:

- zijn de belastingplichtigen materieel tekort gedaan door het opleggen van de voorlopige aanslagen,
- zijn de voorlopige aanslagen geïnd,
- wat zijn de kosten verbonden aan een dergelijke actie en
- is de capaciteit hiervoor aanwezig,
- ontstaat hierdoor een verschil in behandeling tussen belastingplichtigen die wel een voorlopige aanslag hebben ontvangen en degenen die geen voorlopige aanslag hebben ontvangen.

Deze factoren en mogelijk nog andere factoren zijn van belang om te bepalen of en op welke wijze wordt omgegaan met de opgelegde, vernietigbare, voorlopige aanslagen. Aanbevolen wordt een afzonderlijk onderzoek te doen in samenwerking met UHB en CD Vaktechniek. Dit onderzoek moet zo snel mogelijk leiden tot aanbevelingen welke aan de staatssecretaris Fiscaliteit en Belastingdienst (F&B) dienen te worden voorgelegd.

5.10 Evaluatie & monitoring

Evalueer een jaar na implementatie het vernieuwde proces en monitor het proces

Bevindingen onderzoek

- De procesaanpassing waarnaar onderzoek heeft plaatsgevonden heeft plaatsgevonden vanaf 2014.
- Tot nu heeft geen evaluatie van het proces plaatsgevonden.
- Het was op onderdelen niet (goed) mogelijk om over de benodigde cijfers voor dit onderzoek te beschikken.

Procesaanpassingen als de voorgestelde moeten worden gemonitord zodat eventueel tijdig kan worden bijgestuurd. Het verdient aanbeveling om de evaluatie te laten uitvoeren door het BKO. Geef vooraf duidelijk aan welke (cijfermatige) informatie nodig is om goed een evaluatie te kunnen doen.

5.11 Borging

Borg de beleidstaak van uitvoeringsbeleid en leg dit beleid op een centrale plaats vast

Bevindingen onderzoek
- Het was op onderdelen niet (goed) mogelijk de totstandkoming van het uitvoeringsbeleid (wat is het beleid, wie heeft beslist) te achterhalen.

Uit het onderzoek blijkt dat de procedure voor de totstandkoming van uitvoeringsbeleid en de vastlegging daarvan verbetering behoeft. Dit geldt met name voor beleid dat opkomt bij het implementeren of wijzigen van IV processen.

Voor het verbeteren van deze procedure kan worden aangesloten bij recente initiatieven van IV, UHB en Vaktechniek op dit vlak. Zij hebben de wens om de mogelijkheden tot verbetering ketenbreed te verkennen en op te pakken. Een eerste gesprek heeft hierover plaatsgevonden tussen vertegenwoordigers van IV, UHB en CD Vaktechniek. Inmiddels zijn vervolgstappen in gang gezet.

Bijlage 1: Afkortingenlijst

Afkorting	Voluit
ABD	Algemene Bestuursdienst
ABS	Aanslagbelastingensysteem
AHDA	Ambtshalve definitieve aanslag
AH	Ambtshalve
AVAS	Afwezigheid van alle schuld
Awir	Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
BAP	Belasting- en aangifteplicht
BBBB	Besluit bestuurlijke boeten Belastingdienst
BBK	Bezwaar, beroep en klachten
BDO KI&S	Bureau Directieondersteuning Klantinformatie en Services
BDO P	Bureau Directieondersteuning Particulieren
BECON-uitstel	Belastingconsulenten uitstel
BFB	Besluit Fiscaal Bestuursrecht
BICC	Business intelligence Competence center
BKO	Bureau Ketenondersteuning
BP2014	Belastingplan 2014
BRI	Basisregistratie Inkomen
CAF	Combiteam Aanpak Facilitators
CAP	Centrale administratieve processen
CD	Corporate dienst
DG Bel	Directoraat-generaal Belastingdienst
DGFZ	Directoraat-generaal voor Fiscale Zaken
EHI	Expertisecentrum voor handhaving & intelligence
EVA	Eerste voorlopige aanslag
F&B	Fiscaliteit en Belastingdienst
FAA	Fiscale afspraken aanslag
FJZ	Fiscale en juridische zaken
FR	Formeel Recht
FVC	Fiscale voorcontrole
GO	Grote ondernemingen
HIA	Herijking investeringsagenda
HR	Hoge Raad
IB	Inkomstenbelasting
IB/PV	Inkomstenbelasting/premie volksverzekering
ICT	Informatie- en Communicatietechnologie
IH	Inkomensheffing
IV	Informatievoorziening
KFR	Kennisgroep Formeel Recht
KI&S	Klantinteractie en Services
KTO	Ketentafeloverleg IH

Afkorting	Voluit
Lavaco's	Landelijk vaktechnisch coördinatoren
MKB	Midden- en kleinbedrijf
MTB3	Management team belastingdienst 3
P	Particulieren
SAP	Systemen, Applicaties en Producten
UDA	Uitnodiging tot het doen van aangifte
UHB	Uitvoerings- en handhavingsbeleid
VA	Voorlopige aanslag
VDA	Versnelde definitieve aangifte
VIA	Vooraf ingevulde aangifte
VOW	Vertrokken onbekend waarheen
VpB	Vennootschapsbelasting

Bijlage 2: Voorbeelden van onderzoeken naar/documenten over aangifteverzuim

Rapport Mare
Op 4 december 2015 heeft het onderzoeksbureau Mare gerapporteerd naar aanleiding van een onderzoek naar de doelgroep eerste jaars mijders. De belangrijkste conclusies en aanbevelingen naar aanleiding van dit onderzoek zijn:

- Mijden is nooit een single issue. Er is vaak meer aan de hand, een ingrijpende life event, niet mee kunnen met digitalisering en maatschappij etc.
- Briefcommunicatie alleen is niet voldoende om mijden te voorkomen. Het eerder genoemde life of business event is dusdanig dat andere zaken (waaronder post) aan de aandacht ontsnapt en/of onvoldoende urgentie krijgen. Veelal genoemd door werkende mijders, ondernemers en financieel zwakkeren.
- Particuliere clusters zijn homogeen, ondernemersclusters zijn heterogeen. Bij ondernemers is er een onderscheid tussen de clusters. Dit onderscheid ontstaat door de interne en externe driver waardoor het mijden ontstaat.
- Externe driver: door life of business event verliest ondernemer grip/controle/overzicht. Grote overeenkomst met het particuliere cluster 'werkenden'.
- Interne driver; deze ondernemer wordt gedreven door gemak en is vaak achteloos ten aanzien van de administratie of groot vertrouwen in externe boekhouder (al dan niet terecht) waardoor men grip/controle/overzicht verliest. Dit wordt veelal niet als bezwaarlijk beschouwd; de verzuimboete wordt voor lief genomen en ondernemer vertrouwt vaak op correctie op langere termijn door het bijna standaard aangevraagde uitstel van aangifte (door belastingconsulent).
- Afzonderlijke clusters hebben eigen behoeften en issues, dit is een aanleiding voor het ontwikkelen van cluster specifieke interventie.

Handhavingsplannen aangifteverzuimen P
Jaarlijks stelt P een handhavingsplan op waarin de aanpak van aangifteverzuim voor dat betreffende belastingjaar wordt besproken.

EHI-thema Aangifteverzuim
Vanuit (toenmalig) EHI is onderzoek gedaan naar het thema aangifteverzuim. Vanuit het onderzoek zijn aanbeveling aan MKB en P gedaan.

Thema tijdige aangifte
In juni 2012 is het eindrapport Thema Tijdige Aangifte verschenen. Dit thema beoogde eenheid van beleid en uitvoering voor aangifteverzuim te bevorderen.

Deze opsomming is verre van volledig. In het verleden zijn veel meer documenten verschenen die betrekking hebben op aangifteverzuim. Bovenstaande onderzoeken/documenten zijn gedurende het onderzoek aangeboden en daarom in deze bijlage opgenomen.

Bijlage 3: overzicht geïnterviewde of op andere wijze betrokken medewerkers

Bijlage 4: beknopt overzicht teksten handboeken en instructies

Belastingjaar 2013		
Algemeen		Aan belastingplichtigen die niet aan hun aangifteplicht hebben voldaan, wordt normaliter een ambtshalve definitieve aanslag opgelegd. In een aantal gevallen wordt hiervan afgezien en wordt gekozen voor een andere aanpak, bijvoorbeeld het alsnog afvoeren van de aangifteplicht voor een of meer belastingjaren. In dit hoofdstuk wordt de werkwijze voor 2013 toegelicht.
Beoordelen en afvoeren		Rond 1 september, nadat AHP is verrijkt, volgt het startsein om de aangifteplicht 2013 te beoordelen voor de personen die nog altijd geen aangifte hebben gedaan. Voor deze personen geldt: - herinnering en aanmaning verzonden - AH proces gestart - geen belemmering aanwezig - AHP maakt op basis van de verrijking en een aantal selectiecriteria een afvoerbestand. De posten in dit bestand moet u beoordelen op alsnog afvoeren van de aangifteplicht 2013. Het afvoerbestand is niet meer dan een suggestie, een hulpmiddel. Aangiften die niet in het afvoerbestand zijn opgenomen, moet u namelijk ook met behulp van AHP beoordelen op afvoeren aangifteplicht. - De criteria voor het wel of niet afvoeren staan in het handboek. Gebruik het handboek als handvat.
	Situaties	- Posten van belastingplichtigen die voor het jaar NU belasting terug ontvangen en waarvan blijkt dat er geen gaten in de fi-base zitten. **Afvoeren**! - Posten van belastingplichtigen die het jaar NU-1 belasting terug zouden ontvangen en waarbij inkomen is bijgeteld om geen teruggaaf te verlenen en die in jaar NU weer een teruggaaf zouden ontvangen. **Afvoeren**!
	Basisprincipes Handboek	1. De aanslag mag niet naar willekeur worden vastgesteld. Er moet een redelijke schatting zijn van het inkomen (Hoge Raad van 29 december 1954 (BNB 1955/51) en 28 maart 2003 (BNB 2003/203). Ook moet de inspecteur bij de ambtshalve aanslag rekening houden met het gehele beschikbare dossier (Hoge Raad 8 augustus 2014, nr. 13/04659). Opgemerkt wordt dat als sprake zou zijn van een 'onzorgvuldige aanslag', de aanslag toch rechtsgeldig is. Belanghebbende kan immers in bezwaar en beroep komen tegen de aanslag (Hoge Raad 28 oktober 1992 (BNB 1993/26). Wel kan een onjuiste aanslagregeling leiden tot een verzoek om schadevergoeding. 2. De aanslag wordt op een zodanig hoog niveau vastgesteld, dat na verliesverrekening en verrekening van voorheffingen een te betalen bedrag resteert. Dit dient als prikkel voor de belastingplichtige om in beweging te komen en voortaan wel aangifte te doen. Als de te verrekenen verliezen uit eerdere jaren op een ander bedrag worden

		vastgesteld dan er eigenlijk te verrekenen is op basis van de aanslagen van voorgaande belastingjaren, vergt dit wel een individuele beoordeling van een formeel recht-specialist.
Toeslagen		Het (geschatte) verzamelinkomen dat de inspecteur vaststelt, wordt overgenomen door Toeslagen. Het BRI (Basis Registratie Inkomen = het verzamelinkomen) is mede bepalend voor het toekennen van toeslagen. Voorkomen moet worden dat de Belastingdienst bij het uitvoeren van regelingen verschillende inkomens hanteert. Daarom wordt bij de ambtshalve regeling IH uitgegaan van het berekende verzamelinkomen of, als dat hoger is, het opgegeven toetsingsinkomen bij Toeslagen (als het is opgenomen in AHP) voor het jaar 2013.

'Vrijblijvende berekening'		Bij de 'Vrijblijvende berekening' controleren of een te betalen bedrag ontstaat. Als dat niet het geval is, dan is sprake van een ingewikkelde situatie: Het gegeven dat uit de vrijblijvende berekening geen te betalen bedrag ontstaat, is een zeer sterke indicatie dat er in dit geval geen sprake is van materiële belastingplicht. U moet dan de beoordeling van die aangifteplicht - met inachtneming van alle beschikbare gegevens - nog eens overdoen. Zie hoofdstuk 4.
	Situatie	- Als de uitkomst van deze beoordeling 'Afwezigheid van aangifteplicht' is, dan afhandelen (afvoeren) overeenkomstig de beschreven werkwijze in hoofdstuk 4. - Als de uitkomst van de beoordeling is, dat toch sprake is van materiële aangifteplicht, dan moeten de onderdelen van het (deels in redelijkheid geschatte) inkomen nogmaals kritisch worden beoordeeld.
		- Het ministerieel beleid dat op AH-aanslagen een te betalen bedrag resteert, is hierbij richtinggevend. Zie ook de inleiding van dit hoofdstuk 'Op welk bedrag moet een ambtshalve aanslag worden vastgesteld'. Teruggeven op een ambtshalve aanslag mag dus niet! Citaat uit de - door de Staatssecretaris van Financiën geaccordeerde - notitie over het 'Controlethema 2011: verhogen compliance aanslagbelastingen' van 11 februari 2010: "Deze aanslag wordt op een zodanig hoog niveau vastgesteld, dat na verliesverrekening en verrekening van voorheffingen en voorlopige aanslagen een te betalen bedrag resteert." Dit dient als prikkel voor de belastingplichtige om in beweging te komen en voortaan wel aangifte te doen. Uiteraard kan de belastingplichtige in bezwaar/ beroep gaan.
Herbeoordeling aanslag		Als na kritische herbeoordeling van de elementen van de aanslag (en **na** beoordeling door een heffingsspecialist) nog steeds een teruggave ontstaat, maak dan een beschikking 'geen aanslag' op. De beschikking opnemen in Eldoc of IKB.
Winstposten		Alleen bij winst-posten: Op basis van alle bekende informatie moet u een definitieve

		aanslag opleggen, waarbij u rekening moet houden met een onzekerheidsmarge. U moet ook een verzuimboete opleggen. Vertrekpunt is daarbij het maximumbedrag van € 4.920. Daarbij moet u alle omstandigheden van de post bekijken en wegen. Bij de keuze van de wijze van sanctionering en de eventuele bepaling van de hoogte van de boete, moet u advies inwinnen bij de boete-specialist/BFC-er. - IH-niet winst, 10.000 - IH-winst, 20.000 - Onzekerheidsmarge (alleen 4e verzuim en meer) De onzekerheidsmarge moet verwerkt zijn in de elementen van de aanslag en is geen afzonderlijke component van het belastbaar inkomen.

Belastingjaar 2014		
Algemeen		
Beoordelen en afvoeren	Uitgangspunten PDB	PDB hanteert de volgende uitgangspunten: - Het beoordelen op afvoeren is niet langer een handmatige actie aan het begin van het ambtshalve proces. Als ABS het proces geautomatiseerd heeft beëindigd, zorgt B/CA ervoor dat de afspraak tot het doen van aangifte alsnog wordt geannuleerd in FAA. Aan de hand van lijstwerk voeren medewerkers van SMP de aangifteplicht handmatig af in ABS. - Het samenstellen van de set heffingsgrondslagen gebeurt zo zuiver mogelijk op basis van alle beschikbare informatie. - Als de berekening van de aanslag leidt tot een betalen bedrag, wordt de ambtshalve definitieve aanslag altijd opgelegd. - Als de berekening van de aanslag leidt tot een terug te geven bedrag, volgt er in bepaalde situaties geen ambtshalve definitieve aanslag. In die situaties beëindigt ABS het proces geautomatiseerd. - Eventuele negatieve voorlopige aanslagen worden gespiegeld/vernietigd.
	Uitgangspunten MKB/GO	- Beoordelen op afvoeren. - Telefonisch benaderen met het verzoek alsnog aangifte te doen. Bij de AH-regeling 2014 wordt voorafgaand aan het opleggen van een ambtshalve aanslag altijd eerst geprobeerd om contact op te nemen met de belastingplichtige of diens gemachtigde. Als sprake is van een gemachtigde moet eerst met hem contact worden opgenomen. Doel is dat de aangifte alsnog wordt ingediend en daarmee een ambtshalve aanslag te voorkomen. - Ambtshalve aanslag opleggen als ondanks alle pogingen geen aangifte is ontvangen.
	Basisprincipe	De aanslag mag niet naar willekeur worden vastgesteld. Er moet een redelijke schatting zijn van het inkomen (Hoge Raad van 29 december 1954 (BNB 1955/51) en 28 maart 2003 (BNB 2003/203). Ook moet de inspecteur bij de ambtshalve aanslag rekening houden met het gehele beschikbare dossier (Hoge Raad 8 augustus 2014, nr. 13/04659)

		Anders gezegd: de ambtshalve aanslag zo zuiver mogelijk vaststellen. In de processtap 'Berekenen' wordt echter bepaald of de vastgestelde ambtshalve aanslag daadwerkelijk wordt geformaliseerd/opgelegd. Leidt de berekening tot een negatief bedrag dan gaat in de meeste situaties het principe 'geen teruggaaf zonder aangifte' voor op het principe 'zo zuiver mogelijk vaststellen'. Zie hoofdstuk 3.)
	Vaststelling bedrag aanslag	Een eenduidig antwoord is niet te geven. Volgens de Hoge Raad mag de inspecteur een ambtshalve aanslag niet naar willekeur opleggen, maar moet deze berusten op een redelijke schatting van het inkomen. Bij het schrijven van dit handboek is vastgehouden aan 2 basisprincipes: 1. De aanslag mag niet naar willekeur worden vastgesteld. Er moet een redelijke schatting zijn van het inkomen (Hoge Raad van 29 december 1954 (BNB 1955/51) en 28 maart 2003 (BNB 2003/203). Ook moet de inspecteur bij de ambtshalve aanslag rekening houden met het gehele beschikbare dossier (Hoge Raad 8 augustus 2014, nr. 13/04659). Opgemerkt wordt dat als sprake zou zijn van een 'onzorgvuldige aanslag', de aanslag toch rechtsgeldig is. Belanghebbende kan immers in bezwaar en beroep komen tegen de aanslag (Hoge Raad 28 oktober 1992 (BNB 1993/26). Wel kan een onjuiste aanslagregeling leiden tot een verzoek om schadevergoeding.
	Vaststelling bedrag aanslag	2. De aanslag wordt op een zodanig hoog niveau vastgesteld, dat na verliesverrekening en verrekening van voorheffingen een te betalen bedrag resteert. Dit dient als prikkel voor de belastingplichtige om in beweging te komen en voortaan wel aangifte te doen. Als de te verrekenen verliezen uit eerdere jaren op een ander bedrag worden vastgesteld dan er eigenlijk te verrekenen is op basis van de aanslagen van voorgaande belastingjaren, vergt dit wel een individuele beoordeling van een formeel recht-specialist. Als daartoe aanleiding bestaat worden de AH-processen overgedragen aan gespecialiseerde behandelaars bij Particulieren of MKB. We spreken dan van 'bijzondere situaties'. Zowel bij winst (MKB) als niet-winst (Particulieren) wordt aangegeven wanneer sprake is van een 'bijzondere' situatie. Voorbeelden hiervan zijn: het opleggen van een aanslag aan een niet-inwoner van Nederland en de behandeling van 5e verzuimers en meer.
Toeslagen		Het (geschatte) verzamelinkomen dat de inspecteur vaststelt, neemt Toeslagen over. Het BRI (Basisregistratie inkomen = het verzamelinkomen) is mede bepalend voor het toekennen van toeslagen. Voorkomen moet worden dat de Belastingdienst bij het uitvoeren van regelingen verschillende inkomens hanteert. Daarom wordt bij de ambtshalve regeling IH uitgegaan van het berekende verzamelinkomen of, als dat hoger is, het opgegeven toetsingsinkomen bij Toeslagen (als het is opgenomen in AHP) voor het jaar 2014.

	Doelstelling MKB	Doelstelling van de MKB-directie is 'het op efficiënte wijze realiseren van een verdere optimalisering van de belastingopbrengsten door het verhogen van de compliance en/of het verder borgen van de belastingopbrengsten door een integrale subjectgerichte en informatie gestuurde klantbehandeling1. Integraal wil zeggen dat beoordeeld wordt of een belastingplichtige behandeling verdient en zo ja, op welke onderdelen van zijn aangifte, administratie of invorderingspositie. Subjectgericht betekent dat het compliance niveau van de belastingplichtige hierbij in acht wordt genomen. Anders gezegd, welke aandacht verdient belastingplichtige en welk handhavingsinstrument zetten we hierbij in. Uitgangspunt daarbij is om het beoogde handhavingseffect tegen zo gering mogelijke kosten te kunnen krijgen.
	Ministerieel beleid	Het ministerieel beleid dat op AH-aanslagen een te betalen bedrag resteert, is hierbij richtinggevend. Zie ook hoofdstuk 2.2. van dit handboek 'Op welk bedrag moet een ambtshalve aanslag worden vastgesteld'. Teruggeven op een ambtshalve aanslag mag dus niet! Citaat uit de - door de Staatssecretaris van Financiën geaccordeerde - notitie over het Controlethema 2011: 'verhogen compliance aanslagbelastingen' van 11 februari 2010: 'Deze aanslag wordt op een zodanig hoog niveau vastgesteld, dat na verliesverrekening en verrekening van voorheffingen en voorlopige aanslagen een te betalen bedrag resteert'. Dit dient als prikkel voor de belastingplichtige om in beweging te komen en voortaan wel aangifte te doen. Uiteraard kan de belastingplichtige in bezwaar/ beroep gaan.

Belastingjaar 2015		
Algemeen		De aanslag mag niet naar willekeur worden vastgesteld. Er moet een redelijke schatting zijn van het inkomen (Hoge Raad van 29 december 1954 (BNB 1955/51) en 28 maart 2003 (BNB 2003/203). Ook moet de inspecteur bij de ambtshalve aanslag rekening houden met het gehele beschikbare dossier (Hoge Raad 8 augustus 2014, nr. 13/04659). Anders gezegd: stel de AH-aanslag zo zuiver mogelijk vast. **Let op!** Het principe 'geen teruggaaf zonder aangifte' gaat nagenoeg altijd voor op het principe 'zo zuiver mogelijk vaststellen'. Zie paragraaf 3.11. Mocht er toch sprake zou zijn van een 'onzorgvuldige aanslag', dan is de aanslag gewoon rechtsgeldig. De belanghebbende kan immers in bezwaar en beroep komen tegen de aanslag (Hoge Raad 28 oktober 1992 (BNB 1993/26). Wel kan een onjuiste aanslagregeling leiden tot een verzoek om schadevergoeding.
	MKB Hoogte AH DA	De aanslag wordt op een zodanig hoog niveau vastgesteld, dat na verliesverrekening en verrekening van voorheffingen een te betalen bedrag resteert. Dit dient als prikkel voor de belastingplichtige om in beweging te komen en voortaan wel aangifte te doen. Als de te verrekenen verliezen uit eerdere jaren op een ander bedrag worden vastgesteld dan er eigenlijk te verrekenen is op basis van de aanslagen van

		voorgaande belastingjaren, vergt dit wel een individuele beoordeling van een specialist van Formeel Recht.
Beoordelen en afvoeren	PDB	Het beoordelen op afvoeren is niet langer een losstaande, handmatige actie voorafgaand aan de start van het AH-proces. Als ABS het proces geautomatiseerd heeft beëindigd, zorgt B/CA ervoor dat de afspraak tot het doen van aangifte alsnog wordt geannuleerd in FAA. Aan de hand van lijstwerk voeren medewerkers van CAP de aangifteplicht handmatig af in ABS.
	MKB	Het beoordelen op afvoeren is een handmatige actie aan het begin van het AH-proces. Meestal wordt de aangifteplicht niet afgevoerd, omdat er niet genoeg contra-informatie is om op basis daarvan een zuivere aanslag op te leggen. Daarom moet de behandelaar een schatting maken (bijvoorbeeld het resultaat van 'Winst uit onderneming'), waardoor een positieve AH-aanslag dus gewoon wordt opgelegd en de aangifteplicht niet wordt afgevoerd.
Toeslagen		Het (geschatte) verzamelinkomen dat de inspecteur vaststelt, neemt Toeslagen over. Het BRI (Basisregistratie inkomen), oftewel het verzamelinkomen, is mede bepalend voor het toekennen van toeslagen. Voorkomen moet worden dat de Belastingdienst bij het uitvoeren van regelingen verschillende inkomens hanteert.
Coördinatie & Beheer		Deze werkinstructie is geschreven aan de hand van de input van collega's die aan het betreffende werkproces werken. Heb je suggesties, opmerkingen of tips? Neem dan contact op met Procesregie IH MKB_Postbus Het ambtshalve proces leidt in principe tot 2 resultaten: - een ambtshalve aanslag: de Belastingdienst maakt een redelijke schatting van het inkomen van de belastingplichtige **en** - een (verzuim)boete: een 'straffende' maatregel omdat de belastingplichtige geen aangifte heeft gedaan, terwijl hij dit wel verplicht is.

Eigen woning		1. Vergelijk het AHP-bestand met de gegevens in RIS en bepaal zo welk aantal woningen op naam van de belastingplichtige staan. 2. Bepaal vervolgens welk pand de eigen woning is (gebruiker en eigenaar in RIS + adres waarop belastingplichtige staat ingeschreven in de GBA volgens BVR). De rest gaat naar box 3. 3. Vermeld in ABS **alleen** de WOZ-waarde van de eigen woning. Houd **geen** rekening met het eigenwoningforfait, de vrijstelling (wet Hillen), de hypotheekschuld en de betaalde hypotheekrente.
Werkwijze bij negatief resultaat		Het is ongewenst om een negatieve AH DA op te leggen als er geen aangifte gedaan wordt. ABS dwingt dit beleid ook af: als het bedrag van de aanslag negatief is, wordt het AH-proces (in bepaalde situaties) in de processtap 'Berekenen' afgebroken.

Belastingjaar 2016 = idem 2015

Belastingjaar 2017		
Algemeen	MKB	Voor dit belastingjaar zijn de werkinstructies voor MKB gelijk aan de jaren 2015 en 2016
	PDB	**Laag inkomen** Het inkomen leggen we op conform de gegevens in AHP en ABS. Uitgangspunt is dat het inkomen zo zuiver mogelijk geschat wordt op basis van de gegevens die ter beschikking staan. Als deze schatting tot een 'laag' inkomen leidt, is dat op zich nog **geen reden** op het inkomen te verhogen. Per geval moet beoordeeld worden of het geschatte inkomen voldoende is geweest om van te kunnen leven. Alleen als dat niet het geval is, mag het inkomen worden verhoogd. De hoogte van een bijstandsuitkering kan een indicatie zijn voor een ondergrens. Maatwerk is geboden.
Eigen woning		Voor wat betreft de verdeling van het saldo zijn er verschillende mogelijkheden: - de belastingplichtige heeft geen fiscaal partner: het saldo wordt voor 100% toegekend aan de belastingplichtige. - de belastingplichtige heeft een heel jaar een fiscaal partner die aangifte heeft gedaan over het behandeljaar: raadpleeg de aangifte van de partner en volg de aangegeven verdeling van het saldo. - de belastingplichtige heeft een fiscaal partner die ook in het AH-proces is opgenomen: kies voor de wettelijke 50/50-verdeling van het saldo. - de belastingplichtige heeft een fiscaal partner die niet aangifteplichtig is (en ook geen aangifte heeft gedaan): het saldo wordt voor 50% toegekend aan de belastingplichtige.
Werkwijze bij negatief resultaat		Er is sprake van een negatieve voorlopige aanslag **2019**: - Probeer de belastingplichtige te bellen en leg uit dat als hij/zij de aangifte niet indient, de negatieve voorlopige aanslag **2019** wordt stopgezet en hij/zij de voorlopige aanslag over **2017** moet terugbetalen.

Belastingjaar 2018 = idem 2017

Bijlage 5: tijdelijke maatregel belastingjaar 2017

1 Inleiding

Dit document bevat een behandeladvies van het Bureau Ketenondersteuning (verder BKO) aan de directie Particulieren voor de voorraad van (afgerond) 6.000[74] ambtshalve processen belastingjaar *2017.* Dit behandeladvies geeft uitvoering aan het juridisch oordeel van de Kennisgroep Formeel Recht (verder KFR) en voorkomt dat de belastingplichtige zich op vernietigbaarheid van de voorlopige aanslag kan beroepen.

Als een aangifteplichtige geen aangifte doet, stelt de Belastingdienst ambtshalve de heffingsgrondslagen vast. Blijkt bij het berekenen van de definitieve aanslag dat het bedrag van de aanslag[75] *negatief* is, dan blijft in de huidige werkwijze de definitieve aanslag achterwege. Bij aanwezigheid van een negatieve voorlopige aanslag, volgt een nieuwe voorlopige aanslag van nihil waardoor de negatieve voorlopige aanslag terugbetaald moet worden ('spiegelen'). De belastingplichtige ontvangt een brief waarin toegelicht wordt waarom de negatieve voorlopige aanslag is gespiegeld.
Deze werkwijze is gebaseerd op het uitgangspunt dat de Belastingdienst geen teruggaaf verleent of een eerdere voorlopige teruggaaf niet in stand laat als geen aangifte is ingediend.

Inmiddels heeft de KFR een juridisch oordeel gegeven over deze werkwijze. Een spiegeling *na* afloop van het belastingjaar moet voortaan gevolgd worden door een definitieve aanslag. Als geen definitieve aanslag volgt, is er sprake van een vernietigbare[76] voorlopige aanslag.

2 Behandeladvies

Het advies luidt om de huidige werkwijze zo veel als mogelijk te handhaven maar daarbij maximaal in te zetten op het alsnog ontvangen van een aangifte. Dit betekent dat conform huidig proces bij het uitblijven van een aangifte in eerste instantie geen definitieve aanslag volgt én de negatieve voorlopige aanslag gespiegeld wordt. Uiteindelijk volgt er in afwijking van het huidige proces wél een definitieve aanslag. Bij voorkeur op basis van een alsnog ingediende aangifte.

Met deze werkwijze wordt zoveel als mogelijk aangesloten bij de huidige werkwijze en bij de huidige ondersteuning die de IV biedt aan het proces ambtshalve aanslagregeling.
De Belastingdienst handelt hiermee bovendien juridisch juist ('fatsoenlijke overheid') en voorkomt dat de belastingplichtige zich op de vernietigbaarheid van de voorlopige aanslag kan beroepen.

74 Ook op de aanwas die nog volgt, is dit advies van toepassing
75 Bedrag van de aanslag is de verschuldigde IH na verrekening van de voorheffingen en vóór verrekening van de voorlopige aanslagen, belastingrente en verzuimboete
76 Vernietiging kan worden ingeroepen door de belastingplichtige. Zolang dat niet is gebeurd, is de aanslag rechtsgeldig; de aanslag is niet nietig

De aanpassingen in het proces betreffen:

A. Verder optimaliseren van de inspanning om alsnog een aangifte te ontvangen.
B. Opleggen van een ambtshalve definitieve aanslag als een aangifte toch uitblijft.

2.1 Optimaliseren inzet alsnog indienen aangifte

Op basis van het juridisch oordeel van de KFR moet een definitieve aanslag volgen nadat er gespiegeld is. Het verdient nog sterker de voorkeur dan nu al het geval is om deze definitieve aanslag op te leggen op basis van een alsnog ingediende aangifte. Dit voorkomt dat heffingsgrondslagen gemanipuleerd moeten worden om tot een ambtshalve definitieve aanslag te komen. Manipuleren van heffingsgrondslagen is niet gewenst. Zeker niet als dit uitstralingseffecten heeft naar inkomens gerelateerde onderwerpen zoals toeslagen.

In het huidige ambtshalve proces binnen de directie Particulieren wordt al ingezet op het alsnog indienen van de aangifte. Bijvoorbeeld door telefonisch contact op te nemen met de belastingplichtige die in verzuim is. Het advies is deze inzet te optimaliseren. Dit kan zowel vóór de start van de ambtshalve regeling, als vóór en ná het spiegelen van de negatieve voorlopige aanslag. Het is een beslissing van de directie Particulieren op welk moment en hoeveel capaciteit hiervoor beschikbaar komt.

Onder optimaliseren valt ook het opnieuw redigeren van de brief die de belastingplichtige ontvangt als een negatieve voorlopige aanslag wordt gespiegeld. In de brief kan het verband tussen een (mogelijke) teruggaaf en het alsnog indienen van de aangifte sterker tot uiting worden gebracht.

2.2 Opleggen ambtshalve definitieve aanslag als een aangifte uitblijft

Blijft ondanks alle inspanningen een aangifte uit, dan volgt op een nader te bepalen moment maar binnen de termijn van artikel 11 lid 3 AWR een ambtshalve definitieve aanslag. Hiermee is voldaan aan het juridisch oordeel om na een spiegelsituatie een definitieve aanslag op te leggen. Bij het opleggen van de definitieve aanslag worden de heffingsgrondslagen zodanig vastgesteld dat zoveel als mogelijk wordt voorkomen dat de belastingplichtige in bezwaar komt tegen de aanslag.

3 Ervaringscijfers alsnog indienen aangifte

Uit ervaringscijfers over de afgelopen drie kalenderjaren blijkt dat ongeveer 50% van de belastingplichtigen alsnog aangifte doet nadat de negatieve voorlopige aanslag is gespiegeld. In deze gevallen volgt er alsnog een definitieve aanslag op basis van een ingediende aangifte.

Op basis van deze cijfers volgt in de huidige werkwijze al in (afgerond) 3.000 gevallen een definitieve aanslag op basis van een alsnog ingediende aangifte. Dit behandeladvies heeft onder andere tot doel het percentage van 50% te verhogen zodat een ambtshalve definitieve aanslag zoveel als mogelijk kan worden voorkomen.

4 Verzuimboete

Het achterwege laten van een ambtshalve aanslag omdat de aanslag negatief zou worden, heeft tot gevolg dat de aangifteplicht geautomatiseerd alsnog wordt afgevoerd en de afspraak 'aangifte doen' geautomatiseerd wordt geannuleerd.
Deze systematiek heeft tot gevolg dat er géén verzuimboete volgt als een belastingplichtige alsnog aangifte doet *nadat* de aangifteplicht is afgevoerd: de belastingplichtige doet spontaan aangifte. Doet de belastingplichtige alsnog aangifte *voordat* de aanslag ambtshalve is opgelegd, dan volgt conform de keuzes die vooraf zijn gegaan aan de huidige procesinrichting in principe wél een verzuimboete.

5 Noodzakelijke aanpassingen t.g.v. behandeladvies

Uitvoering geven aan dit behandeladvies betekent dat de huidige behandelwijze meerdere wijzigingen ondergaat. De werkinstructie behoeft aanpassing evenals de eerder genoemde brief. Het BKO adviseert de directie Particulieren om alle noodzakelijke aanpassingen door te voeren. Waar dat gewenst is, kan het BKO ondersteunen.

Het BKO adviseert om nader te onderzoeken of en zo ja welke werkzaamheden door andere dienstonderdelen uitgevoerd kunnen worden. Bijvoorbeeld het opleggen van de ambtshalve definitieve aanslag als een aangifte toch uitblijft of het telefonisch benaderen van de belastingplichtige.

6 Evaluatie proces ambtshalve aanslagregeling

In het Ketentafel overleg IH van 24 januari 2019 is besloten om de ambtshalve aanslagregeling zoals die de afgelopen jaren is uitgevoerd als geheel nader te beschouwen. Dit behandeladvies staat daar los van en is enkel bedoeld om de directie Particulieren een advies te geven voor de huidige voorraad ambtshalve processen die mogelijk voor spiegeling in aanmerking komen en binnen de kaders van het standpunt van de KFR behandeld moeten worden.

7 Afstemming

Dit advies is tot stand gekomen in afstemming met:

- Medewerkers AH-teams P Arnhem en P Amsterdam;
- Architect IV onderdeel ambtshalve aanslagregeling;
- Formeel Recht;
- Procesregie CAP.

Bijlage 6: Voorbeelden werking artikel 9.4 Wet IB 2001

In de eenvoudige voorbeelden hierna wordt de toepassing van artikel 9.4 Wet Inkomstenbelasting 2001 uitgewerkt.

Voorbeeld loon versus ROW
Een belastingplichtige heeft arbeidsinkomen en negatief inkomen uit de eigen woning. Als op het arbeidsinkomen geen loonheffing is ingehouden zal de aftrekpost niet tot een negatieve aanslag leiden en wordt deze aftrekpost veelal wel verleend (hierbij worden de beschikbare voor ingevulde aangiftegegevens (VIA) gegevens gebruikt). Als op het arbeidsinkomen wel sprake is van inhouding van loonheffing leidt de aftrekpost veelal tot een negatieve aanslag, namelijk teruggaaf van teveel ingehouden loonheffing. Deze negatieve aanslag wordt in het huidige proces niet opgelegd, waardoor de aftrekpost daardoor niet wordt verleend. Hiermee worden in het huidige proces belastingplichtigen met inkomensbronnen waarop voorheffingen zijn
ingehouden anders behandeld dan belastingplichtigen waarbij dat niet het geval is. Ofwel de omstandigheid dat er sprake van ingehouden voorheffingen wordt nu anders behandeld dan de omstandigheid dat er sprake is van opgelegde (te betalen) voorlopige aanslagen.

Voorbeeld loon met of zonder voorlopige teruggaaf

De huidige werking, de mogelijk juiste werking en tot slot de voorgestelde, gewenste werking.

Het betreft 1 casus waarbij 3 varianten worden uitgewerkt:
a. zonder voorlopige teruggaaf;
b. met te hoge voorlopige teruggaaf en
c. met te lage voorlopige teruggaaf.

Casus:
- **Een binnenlandse belastingplichtige heeft een eigen woning met een hypotheek.**
- **Het negatieve inkomen uit de eigen woning bedraagt € 10.000.**
- **Hij is in loondienst. Zijn loon bedraagt €60.000.**
- **Hij heeft overigens geen inkomen of vermogen.**
- **De ingehouden loonheffing bedraagt € 20.000.**
- **De verschuldigde inkomstenbelasting bedraagt na aftrek eigen woning € 15.000.**

  De belastingplichtige is uitgenodigd tot het doen van aangifte inkomstenbelasting, maar doet geen aangifte.

a. *De belastingplichtige heeft geen voorlopige teruggaaf ontvangen*

De belastingplichtige ontvangt uit service oogpunt een uitnodiging tot het doen van aangifte.

Toepassing van artikel 9.4 Wet inkomstenbelasting 2001 leidt er toe dat

belastingplichtige geen ambtshalve aanslag mag ontvangen, aangezien deze situatie niet tot een aanslag leidt op basis van artikel 9.4, eerste lid.

De belastingplichtige betaalt € 20.000 belasting (de ingehouden loonheffing).

Als geen ambtshalve aanslag wordt vastgesteld wordt evenmin een verzamelinkomen vastgesteld. In de Basisregistratie Inkomen wordt geen inkomen vermeld (geen loon, aangezien hij is uitgenodigd tot het doen van aangifte en evenmin een verzamelinkomen omdat dat niet wordt vastgesteld).

b. *De belastingplichtige heeft een voorlopige teruggaaf van € 6.000 ontvangen*

De belastingplichtige ontvangt een uitnodiging tot het doen van aangifte omdat hij een voorlopige teruggaaf in verband met een aftrekpost heeft ontvangen.

In het huidige proces wordt geen ambtshalve aanslag vastgesteld, aangezien de ingehouden loonheffing hoger is dan de verschuldigde inkomensheffing. De uitbetaalde voorlopige aanslag wordt teruggenomen door het opleggen van een nadere voorlopige aanslag. De aangifteplicht wordt teruggenomen.
De belastingplichtige betaalt € 20.000 belasting (de ingehouden loonheffing). Zonder verzuimboete.
Het inkomen voor de BRI is dan het looninkomen van € 60.000.

Met toepassing van artikel 9.4 Wet inkomstenbelasting 2001 moet een ambtshalve aanslag worden vastgesteld, aangezien de aanslag tot een te betalen bedrag leidt (de voorlopige teruggaaf was te hoog).

De belastingplichtige ontvangt een aanslag met een te betalen bedrag van € 15.000 verschuldigde inkomensheffing minus (€ 20.000 loonheffing minus € 6.000 voorlopige teruggaaf) € 14.000 voorheffingensaldo = € 1.000 (te betalen).

De belastingplichtige betaalt per saldo € 15.000 belasting. Met verzuimboete.
Het inkomen voor de BRI wordt vastgesteld op € 50.000 (verzamelinkomen).

c. *De belastingplichtige heeft een voorlopige teruggaaf van € 4.000 ontvangen*

De belastingplichtige ontvangt een uitnodiging tot het doen van aangifte omdat hij een voorlopige teruggaaf in verband met een aftrekpost heeft ontvangen.

In het huidige proces wordt geen ambtshalve aanslag vastgesteld, aangezien de ingehouden loonheffing hoger is dan de verschuldigde inkomensheffing. De uitbetaalde voorlopige aanslag wordt teruggenomen door het opleggen van een voorlopige aanslag. De aangifteplicht wordt teruggenomen.

De belastingplichtige betaalt € 20.000 belasting (de ingehouden loonheffing). Hij krijgt geen aanslag en dus geen verzuimboete.
Het inkomen voor de BRI is dan het looninkomen van € 60.000.

Voorgestelde werking artikel 9.4
Ongeacht het feit of er een voorlopige teruggaaf is verleend en tot welk bedrag wordt in alle gevallen waarin een belastingplichtige is uitgenodigd tot het doen van aangifte een ambtshalve aanslag vastgesteld.

Er is geen verschil in belastingdruk (per saldo te betalen belasting) en vaststellen verzamelinkomen afhankelijk van de hoogte van de ingehouden loonheffing en/of de uitbetaalde of betaalde voorlopige aanslag.

In de casus hiervoor betaalt de belastingplichtige per saldo € 15.000 belasting.
De formeel bij aanslag vastgestelde belasting is gelijk aan de materieel verschuldigde belasting.
Het inkomen voor de BRI wordt vastgesteld op € 50.000.
Het inkomen in de BRI wordt vastgesteld op het verzamelinkomen.

In alle gevallen wordt bij aanslag een verzuimboete vastgesteld, welke kan worden gematigd.