

Ingediend via www.internetconsultatie.nl
Ministerie van Financiën
t.a.v. de heer drs. S.P.R.A. van Weyenberg

Den Haag, 7 juni 2024
dossiernummer: 205182
uw kenmerk: n.v.t.
telefoonnummer: +31 (0)6 21 55 66 58
e-mail: e.trinthamer@advocatenorde.nl

Betreft: Pre-consultatie beleidsrichting direct aanpassen

Geachte minister,

Op 11 april 2024 is de internetconsultatie 'pre-consultatie beleidsrichting direct aanpassen' gepubliceerd. De NOVA heeft zijn adviescommissie belastingrecht gevraagd te adviseren.

Bijgaand stuur ik u het advies van de adviescommissie. De algemene raad sluit zich aan bij de overwegingen van de adviescommissie en verzoekt u deze bij de verdere uitwerking te betrekken.

Met de meeste hoogachting,
namens de algemene raad,



mr. drs. W.M. van Tellingen
algemeen secretaris

bijlage: advies van de adviescommissie belastingrecht

Bezoekadres
Prinses Beatrixlaan 5
2595 AK Den Haag
Tel. 070 - 335 35 35

Postadres
Postbus 30851
2500 GW Den Haag

www.advocatenorde.nl

ADVIES

Aan:	algemene raad
Van:	wetgevingsadviescommissie belastingrecht
Datum:	22 mei 2024
Betreft:	Pre-consultatie beleidsrichting direct aanpassen

1. Inleiding

1.1 De adviescommissie belastingrecht van de Nova heeft de ter pre-consultatie aangeboden documenten beoordeeld. Met het voorstel wordt beoogd een eenduidige en eenvoudige regeling voor alle rijksbelastingen¹ in te voeren en zou het voor burgers eenvoudiger moeten worden om fouten te herstellen. De commissie meent dat het voorstel daarin niet slaagt. De rechtszekerheid komt in het gedrang doordat de aanslag gedurende drie jaar niet onherroepelijk vaststaat. Daarnaast is het voorstel onevenredig omdat de belastingdienst de aanslag gedurende acht jaar aan kan passen en de belastingplichtige gedurende slechts drie jaar en de mogelijkheid tot ambtshalve vermindering, thans mogelijk binnen vijf jaar, komt te vervallen. Wij bespreken hierna:

- Herziening binnen drie jaar;
- Herziening ten nadele binnen acht jaar; en
- Overige belemmeringen

1.2 De commissie stelt het volgende voor:

- Invoering van een voortvarendheidseis bij herziening (zie 2.2).
- Gelijktrekking van correctietermijn voor de inspecteur en de belastingplichtige, de belastingplichtige moet minst genomen gedurende het restant van de achtjaartermijn om ambtshalve vermindering kunnen verzoeken (zie 3.2 en 3.7).
- De inperking van de 'nieuwe jurisprudentie' bij een verzoek om herziening los te laten en deze grond niet te gebruiken voor herziening ten nadele (zie 3.3).
- De achtjaartermijn niet toe te passen in geval van 'grove schuld'. De ondergrens zou moeten liggen bij 'kwade trouw' (zie 3.5).
- Invulling van de begrippen 'absoluut' en 'relatief' aanzienlijk als grond voor herziening ten nadele, en het stellen van de eis dat de belastingplichtige zich ervan bewust was dat de eerdere aanslag te laag was (3.6);
- Het overslaan van de bezwaarfase (prorogatie) na afwijzing van herziening een recht te maken waarvoor de belastingplichtige geen instemming van de inspecteur nodig heeft (4.1 en 4.4);
- Dat voor de beoordeling (voor beboeting of strafrecht) of de belastingplichtige een onjuiste aangifte heeft ingediend, moet worden gekeken naar de samenhang tussen aangifte en herzieningsverzoek (4.2-4.3).

Wij sluiten af met een conclusie waarin wij onze belangrijkste opmerkingen samenvatten.

¹ In eerste instantie voor de inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting, omzetbelasting en de loonheffingen.

2. Herziening binnen drie jaar

- 2.1 Het voorstel komt er kort gezegd op neer dat een herzieningstermijn wordt gehanteerd van drie jaar na afloop van het belastingjaar. Elk verzoek dat de belastingplichtige doet nadat de aanslag is opgelegd, wordt gezien als een verzoek om herziening. Daarop wordt vervolgens door de inspecteur beslist. Als de inspecteur het verzoek niet volgt, dan beslist hij bij een voor bezwaar vatbare beschikking. In deze drie jaar kan de Belastingdienst ook uit eigen initiatief, dus bijvoorbeeld naar aanleiding van een controle, een aanslag ten nadele van de belastingplichtige herzien. Daartegen staat bezwaar en beroep open.

Het voorstel levert langere rechtsonzekerheid op voor belastingplichtigen. Een redelijke beperking hiervan kan niet (uitsluitend) worden gevonden in een minimale ondergrens. De commissie stelt invoering van een voortvarendheidseis voor.

- 2.2 In alle gevallen wordt de herzieningstermijn aanzienlijk langer dan de huidige termijn van zes weken bij bezwaar tegen de aanslag. Met deze langere termijn wordt beoogd meer rechtsbescherming te bieden doordat burgers en bedrijven fouten gedurende drie jaar kunnen herstellen. Daar staat echter tegenover dat de inspecteur ook de mogelijkheid krijgt om binnen drie jaar correcties door te voeren, zonder dat daarvoor voorwaarden gelden. Vooral voor de aanslagbelastingen levert dat een achteruitgang op van de rechtszekerheid, omdat thans nadat de definitieve aanslag is opgelegd, slechts kan worden nagevorderd als aan de daaraan verbonden voorwaarden is voldaan. Het lijkt erop dat de inspecteur de aanslag ook kan herzien indien er een gewijzigd inzicht in het recht opkomt binnen de herzieningstermijn. Dat is een uitbreiding ten opzichte van de huidige mogelijkheden bij navordering. De rechtsonzekerheid die voor de belastingplichtige ontstaat wordt (gelukkig) in het voorstel ook gesignaleerd. Daarbij wordt opgemerkt dat nog wordt onderzocht op welke wijze deze rechtsonzekerheid passend kan worden beperkt. Een richting hierin wordt al gegeven, door voor te stellen om niet te herzien ten nadele van de belastingplichtige wanneer het aanvullend verschuldigd bedrag lager is dan een drempelbedrag. Dit neemt de rechtsonzekerheid bij grotere financiële belangen, waarbij rechtszekerheid des te belangrijker is, echter niet weg. Wel zou het invoeren van een voortvarendheidseis bijdragen aan de rechtszekerheid. Dit om te voorkomen dat verzoeken of signalen die de Belastingdienst heeft die tot een correctie kunnen leiden, tot het eind van de driejaarstermijn blijven liggen.
- 2.3 De commissie kan zich vinden in het voorstel om het herstellen van fouten door burgers te vereenvoudigen. Het huidige voorstel veroorzaakt echter een onnodige disbalans doordat de Belastingdienst gedurende drie jaar de belastingheffing zonder voorwaarden kan aanpassen. Nieuwe jurisprudentie of een nieuw inzicht kan met dit voorstel tot een herziening van de aanslag leiden waardoor drie jaar lang geen rechtszekerheid wordt verkregen. Herziening door de Belastingdienst binnen drie jaar zou dan ook aan voorwaarden moeten worden verbonden. Te denken valt aan het invoeren van een voortvarendheidseis om te voorkomen dat de inspecteur geen actie neemt terwijl de gewijzigde inzichten of informatie al langere tijd beschikbaar zijn. Als de inspecteur over informatie beschikt bijvoorbeeld via uitwisseling van gegevens, dan dient hij daarmee voortvarend aan de slag te gaan en mag hij ons inziens niet twee jaar later nog met vragen komen. Ook stellen wij voor herziening ten nadele niet toe te passen bij nieuwe jurisprudentie en evenmin bij een gewijzigd inzicht van de inspecteur in het recht of in de

feiten. De driejaarstermijn zou dan van beide kanten kunnen worden gebruikt voor het eenvoudig herstellen van fouten.

3. Herziening ten nadele binnen acht jaar

- 3.1 Naast de 'reguliere' herzieningstermijn van drie jaar wordt voorgesteld een aanslag/herzieningstermijn van acht jaar in te voeren, uitsluitend ten nadele van de belastingplichtige. Het gaat dan om 'situaties die dat rechtvaardigen'. Als voorbeeld wordt genoemd de situatie waarin het te wijten is aan kwade trouw van de belastingplichtige dat te weinig belasting is geheven of een te hoge teruggaaf is verstrekt. Daarnaast wordt geopperd de aanslagtermijn te verlengen naar acht jaar bij grofschuldig handelen door de belastingplichtige. Ook wordt nagedacht om situaties waarin het belastingnadeel absoluut of relatief omvangrijk is onder de achtjaarstermijn te laten vallen.

De commissie mist rechtvaardiging voor de verlenging van aanslagtermijnen vijf naar acht jaar, terwijl correctie door de belastingplichtige juist wordt verkort van vijf naar drie jaar.

- 3.2 Allereerst valt op dat geen rechtvaardiging wordt gegeven voor het verlengen van de aanslagtermijnen naar acht jaar. Thans is de naheffingstermijn voor de omzetbelasting en loonheffingen vijf jaar. Deze termijn wordt, als aan bepaalde voorwaarden is voldaan, verlengd naar acht jaar. Dit terwijl het verzoek om ambtshalve vermindering thans kan worden gedaan in een periode van vijf jaar en de correctiemogelijkheid voor de belastingplichtige via het verzoek om herziening beperkt wordt van vijf naar drie jaar. Met andere woorden: voor de omzetbelasting en loonheffingen kan ten voordele van de belastingplichtige dan nog drie jaar worden teruggedaan en ten nadele van de belastingplichtige in bepaalde situaties acht jaar. Het ontgaat de commissie volledig in hoeverre deze wijziging een verbetering van de rechtsbescherming biedt. Ook ontbreekt enige rechtvaardiging voor dit grote verschil. Van een evenwichtig systeem is dan ook zeker geen sprake.

De aanpassing van de 'nieuwe jurisprudentie' grond voor herziening is te onduidelijk en levert wel meer rechtsonzekerheid op dan de huidige situatie.

- 3.3 Ten tweede geldt voor de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting dat de termijn van vijf jaar die nu geldt voor een verzoek om ambtshalve vermindering wordt verkort naar drie jaar. Het voordeel voor de belastingplichtige zou dan tot uiting moeten komen in de 'vrijere' omgang met de herziening ten voordele, waarbij niet de voorwaarden gelden zoals die gelden bij de ambtshalve vermindering. Zo wordt op dit moment bijvoorbeeld geen ambtshalve vermindering verleend, indien sprake is van zogenoemde 'nieuwe jurisprudentie'. Het is echter nog maar de vraag hoe met deze voorwaarde zal worden omgegaan bij herziening ten voordele, aangezien daarover wordt opgemerkt dat nog wordt onderzocht welke uitspraken binnen de driejaarstermijn kunnen terugwerken. Er wordt blijkbaar aan gedacht om dit alleen te laten gelden voor een arrest van de Hoge Raad waarin is geoordeeld dat een nationale belastingwet in strijd is met internationaal recht. Voor die gevallen is een termijn van drie jaar juist te kort omdat een gang naar de Hoge Raad nooit binnen drie jaar is afgerond. Aan de andere kant wordt genoemd dat nieuwe jurisprudentie als onderbouwing kan dienen voor herziening in het nadeel van andere

belastingplichtigen gedurende de driejaarstermijn. De driejaarstermijn brengt dan ook nog niet direct veel voordelen voor de belastingplichtige mee maar levert wel veel meer rechtsonzekerheid op dan in de huidige situatie. Gedurende drie jaar staat de aanslag niet onherroepelijk vast omdat deze zonder voorwaarden kan worden herzien.

Het voorstel loopt vooruit op nieuw feit-discussies bij (internationale) gegevensuitwisseling.

- 3.4 Naast termijnverlengingen wordt de termijn voor buitenlandsituaties verkort van twaalf jaar naar acht jaar. Daarover wordt - terecht - opgemerkt dat gelijke termijnen voor binnen- en buitenlandsituaties een betere verhouding opleveren met het EU-recht. Hoewel de termijn wordt verkort, gaan er ook minder voorwaarden gelden voor herziening ten nadele. Navordering met de daarbij behorende voorwaarden komt te vervallen. Daarmee loopt het Ministerie wellicht ook vooruit op 'nieuw feit'-discussies nu de Belastingdienst vanwege (internationale) gegevensuitwisseling over steeds meer informatie beschikt. Genoemd wordt dat voor DAC 6 geen nieuw feit vereiste geldt. Echter, voor alle andere gegevens en inlichtingen die met de Belastingdienst worden uitgewisseld geldt het nieuw feit vereiste wel.

De commissie wijst toepassing van de achtjaarstermijn in situaties van 'grove schuld' af, omdat de ondergrens lastig te bepalen is. Uitsluitend 'kwade trouw' dient grond te bieden voor 'navordering' (herziening ten nadele).

- 3.5 Ten derde wordt als voorwaarde voor toepassing van de achtjaarstermijn kwade trouw genoemd. Dat komt overeen met één van de huidige voorwaarden voor navordering. De suggestie om de achtjaarstermijn ook toe te passen bij grove schuld wijst de commissie af. In de praktijk blijkt dat grove schuld door de Belastingdienst regelmatig op één lijn wordt gesteld met onzorgvuldig handelen. Onzorgvuldig handelen zou niet tot een eenzijdige verlenging van de termijn naar acht jaar mogen leiden. Bovendien blijkt uit de praktijk dat de ondergrens voor grove schuld lastig te bepalen is, wat de nodige rechtsonzekerheid meebrengt. Het zou bij herziening ten nadele volgens de commissie alleen moeten gaan om situaties waarin willens en wetens is gehandeld. Er zou dan ook kunnen worden aangesloten bij opzet in plaats van bij kwade trouw. Zonder willens en wetens handelen zou de achtjaarstermijn niet aan de orde moeten kunnen komen en zou na drie jaar rechtszekerheid moeten ontstaan.

De commissie ziet geen invulling van de begrippen 'absoluut' en 'relatief' aanzienlijk en mist nadere eisen voor deze 'navorderingsgrond' (herziening ten nadele). De commissie meent dat de hoogte van de correctie geen aanknopingspunt zou moeten zijn voor herziening ten nadele. Als daarvoor wel wordt gekozen dan mist de commissie nadere aanknopingspunten zoals bewustheid dan wel kenbaarheid.

- 3.6 Ook wordt gedacht aan het toepassen van een achtjaarstermijn indien het belastingnadeel absoluut of relatief omvangrijk is. De commissie meent dat daarmee de rechtszekerheid ernstig in het gedrang komt. Op dit punt ontbreken nog de broodnodige nadere eisen, zoals bewustheid dan wel kenbaarheid van de onjuistheid. Zonder nadere toelichting, die ontbreekt, is de gelijkstelling van kwade trouw dan wel grofschuldig handelen enerzijds en een enkel omvangrijk geachte cijfermatige afwijking anderzijds, niet begrijpelijk. Dit geldt des te meer nu invulling van de begrippen 'relatief omvangrijk' en 'absoluut omvangrijk' ontbreekt. Uiteraard is het niet de inspecteur die bepaalt wat de daadwerkelijk extra verschuldigde belasting is. Nieuwe jurisprudentie of een andere uitleg van de feiten of het recht kan tot een

absoluut of relatief omvangrijk belastingnadeel leiden. Ook in dat licht bezien is een eis met betrekking tot bewustheid van de eerder te lage heffing noodzaak.

De commissie bepleit gelijkschakeling tussen de aanslagtermijn en de termijn waarbinnen herziening / ambtshalve vermindering mogelijk is.

- 3.7 Mocht het Ministerie een achtjaarstermijn ten nadele willen invoeren dan dient de drempel volgens de commissie hoog te liggen. Zoals bij het willens en wetens een onjuiste aangifte doen én deze niet zelfstandig te herzien. De commissie geeft het Ministerie in overweging het verschil tussen de termijn ten nadele van acht jaar en ten voordele van drie jaar nadrukkelijk te heroverwegen. Indien een termijn van acht jaar zou worden ingevoerd dan zou dat ook moeten gelden voor verzoeken om ambtshalve vermindering. Daarbij zou de afwijzing van een verzoek om ambtshalve vermindering (herziening ten voordele) een voor bezwaar vatbare beschikking moeten zijn.

4. Overige belemmeringen

Procesvertraging

De commissie stelt voor om het overslaan van de bezwaarfase (prorogatie) na afwijzing van herziening een recht te maken waarvoor de belastingplichtige geen instemming van de inspecteur nodig heeft.

- 4.1 Als de belastingplichtige en de inspecteur van mening verschillen dan kan de belastingplichtige ervoor kiezen om de aangifte in te dienen conform het standpunt van de Belastingdienst om het risico op een boete voor het doen van een onjuiste aangifte uit te sluiten. In deze situatie kan vervolgens worden verzocht om een herziening ten voordele van de belastingplichtige. Nadat de inspecteur dit verzoek afwijst kan tegen deze afwijzing bezwaar worden gemaakt. Vervolgens staat na de uitspraak op bezwaar de gang naar de belastingrechter open. In het voorstel is terecht aandacht voor deze procesvertraging en wordt geopperd om het overslaan van fases mogelijk te maken (prorogatie). In de huidige praktijk blijkt dat hier niet zomaar mee wordt ingestemd door de inspecteur. Als de belastingplichtige snel een oordeel van de rechter wenst over zijn standpunt zou dat ons inziens mogelijk moeten zijn zonder dat de inspecteur daarmee instemt. Op die manier ontstaat betere rechtsbescherming doordat de rechter dan snel toegankelijk is en daar niet eerst twee 'procedures' bij de Belastingdienst aan vooraf hoeven te gaan.

Boetes en strafrechtelijke vervolging

Bij het mogelijk maken van herziening dient voor de onjuistheid in het kader van beboeting en bestraffing moet naar de mening van de commissie worden gekeken naar de samenhang tussen aangifte en herzieningsverzoek.

- 4.2 In het voorstel staat dat beboeting voor een onjuiste initiële aangifte mogelijk blijft. Daarnaast wordt een verzoek tot herziening in het kader van bestuurlijke beboeting en strafrechtelijke vervolging gelijkgesteld aan aangifte doen. Daardoor kan voor zowel het opzettelijk als grofschuldig indienen van een onjuiste aangifte, als een onjuist verzoek tot herziening een boete worden opgelegd of strafrechtelijke vervolging plaatsvinden. De commissie vraagt zich

af hoe de samenhang tussen de initiële aangifte en het verzoek tot herziening voor de beboeting en bestraffing moet worden gezien. Eén van de twee zal immers onjuist zijn. Kan een onjuiste aangifte worden rechtgezet door een verzoek om herziening?

- 4.3 Als de belastingplichtige de initiële aangifte herziet, vóórdat een signaal vanuit de inspecteur is ontvangen, dient beboeting voor de onjuiste initiële aangifte achterwege te blijven. Er dient voor de beoordeling of een beboetbaar feit is begaan, aldus te worden gekeken naar het totaalplaatje, ofwel de initiële aangifte in combinatie met een eventuele latere herziening.
- 4.4 Een ander punt met betrekking tot de boetebeschikking is dat indien bij de aanslag een boete wordt opgelegd, tegen die boetebeschikking bezwaar moet worden gemaakt en voor de aanslag om herziening moet worden verzocht. Indien dat verzoek wordt afgewezen kan daartegen bezwaar worden gemaakt. De 'procedure' voor de heffing bevindt zich dan in een ander stadium dan de boeteprocedure, hetgeen onwenselijk is.

5. Concluderend

- 5.1 De commissie concludeert dat het voorstel geen verbetering is van de rechtsbescherming van de belastingplichtige. Dit wordt met name veroorzaakt doordat:
- Aanslagen ten voordele van de belastingplichtige binnen drie jaar kunnen worden aangepast en ten nadele van de belastingplichtige binnen acht jaar;
 - De belastingaanslag gedurende drie jaar niet onherroepelijk vaststaat. De inspecteur kan informatie op de plank laten liggen en daar pas later mee aan de slag gaan, zolang de door ons voorgestelde voortvarendheidseis ontbreekt. Ook kan in dit voorstel nieuwe jurisprudentie of een gewijzigd inzicht van de inspecteur tot een nieuwe aanslag leiden binnen drie jaar. Die mogelijkheden zijn te ruim waardoor de rechtszekerheid in het gedrang komt;
 - De achtjaarstermijn ten nadele van de belastingplichtige op het eerste gezicht gepresenteerd wordt als een uitzondering. De voorwaarden die worden genoemd voor toepassing van de achtjaarstermijn houden in feite in dat de inspecteur in nagenoeg alle gevallen de achtjaarstermijn toe kan passen. Dit geldt vooral voor de voorwaarde dat het moet gaan om een absoluut of relatief aanzienlijk belastingnadeel;
 - Procedures nog langer gaan duren omdat het verzoek om herziening een extra rondje toevoegt aan de huidige procedures;
 - Onduidelijk is wanneer een boete kan worden opgelegd of strafrechtelijke vervolging plaats kan vinden. Een verzoek om herziening houdt in dat de aangifte onjuist is. Het kan niet zo zijn dat dan een boete wordt opgelegd. Wij raden aan de aangifte en het verzoek om herziening in samenhang te beoordelen.
- 5.2 De commissie waardeert het dat het Ministerie voorstellen doet om het herstellen van fouten te vereenvoudigen en te deformaliseren. Dit voorstel gaat echter veel verder en veroorzaakt een achteruitgang ten opzichte van de vijfjaarstermijn die thans geldt voor ambtshalve vermindering. Tot slot merken wij op dat dit voorstel geen oplossing is om toekomstige situaties zoals voor de niet-bezwaarmakers inzake box 3 te voorkomen. De driejaarstermijn is te kort om een oordeel van de Hoge Raad te krijgen. Voor die situaties kan de oude massaal bezwaarprocedure weer tot leven worden geroepen.